

Lagrådsremiss

Skatteförfarandet

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 13 januari 2011

Peter Norman

Lena Gustafson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås en ny lag, skatteförfarandelagen, för i stort sett hela skatteförfarandet. Lagen ska ersätta bl.a. skattebetalningslagen (1997:483), taxeringslagen (1990:324), lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, lagen (1998:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. samt lagen (2005:1117) om deklarationsombud. Även bestämmelserna om kassaregister, personalliggare och kontroll av torg- och marknadshandel tas in i lagen.

Genom att bestämmelserna samlas i en lag blir regelverket tydligare och lättare att tillämpa. Dubbelregleringar försvinner och onödiga begrepp tas bort. Obefogade skillnader i sak mellan bestämmelser i samma ämne försvinner också. Redan detta bör bidra både till att minska den administrativa bördan och till att stärka de skattskyldigas ställning. Det föreslås även ändringar i sak som ska bidra ytterligare till att uppnå detta.

Möjligheterna att använda deklarationsombud blir större genom att det föreslås ett generellt system för deklarationsombud. Alla deklarationskyldiga ska kunna använda ombud, beträffande såväl alla skattedeklarationer som inkomstdeklarationen (den nuvarande självdeklarationen).

Enligt förslaget ska möjligheten att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår behållas. Mervärdesskatt ska dock alltid redovisas i en skattedeklaration. Möjligheten att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklarationen tas alltså bort. Gränsen för att få redovisa mervärdesskatt för beskattningsår ska alltså vara högst en miljon kronor i beskatt-

ningsunderlag. En nyhet är dock att denna gräns även ska gälla för handelsbolag och skattskyldiga som inte ska lämna inkomstdeklaration, vilket innebär att fler får möjlighet att redovisa för beskattningsår.

Enligt dagens regler ska alla, såväl juridiska som fysiska personer, lämna självdeklaration senast den 2 maj. I lagrådsremissen föreslås att dagens enda deklarationstidpunkt ersätts med fyra tidpunkter för andra juridiska personer än dödsbon. Deklarationstidpunkten beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har. Den som lämnar deklaration elektroniskt får ytterligare en månad på sig för att lämna deklaration. Fysiska personer och dödsbon ska fortfarande lämna deklaration senast den 2 maj. Preliminär skatt ska alltid betalas för beskattningsår. Debiterad preliminär skatt ska betalas från och med beskattningsårets andra månad.

Regeringen föreslår att betalningsfristen för slutlig skatt även i fortsättningen ska vara 90 dagar. Det införs enhetligare ränteregler i skattekontosystemet. Kostnadsränta, med undantag för kostnadsränta vid skönsbeskattning och vid för sen betalning, ska beräknas på underskott på ett skattekonto efter en procentsats som motsvarar basräntan. Vid skönsbeskattning och vid för sen betalning ska räntan, i likhet med vad som gäller i dag, beräknas efter en procentsats som motsvarar basräntan plus femton procentenheter. Basräntan ska fastställas på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan får dock beräknas till lägst 1,25 procent.

Generösare anståndsregler föreslås. Anstånd ska beviljas om det är tveksamt hur mycket skatt den skattskyldige kommer att behöva betala. Regeringen föreslår också, mot bakgrund av Skatteverkets nya borgenärsroll, att verket ska få bevilja anstånd om det är till fördel för det allmänna.

Regeringen anser att skattenämnderna bör avskaffas, utom beträffande fastighetstaxering. Beslut som tidigare har fattats av skattenämnd ska fattas av Skatteverkets tjänstemän. En särskilt kvalificerad beslutsfattare som inte tidigare har prövat ärendet ska avgöra tvistiga omprövningsärenden.

Regeringen föreslår att det i början av lagen ska finnas en paragraf där det anges att det av proportionalitetsprincipen följer att beslut enligt lagen får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller något annat motstående intresse.

En nyhet är att det av lagtexten framgår att efterbeskattning får ske när det handlar om "en annan skatt eller avgift" än som avses i omprövningsbeslutet, vilket tydliggör att även ändringar mellan olika skatteslag omfattas.

Det föreslås att bestämmelserna om skattetillägg ändras för att ytterligare stärka rättssäkerheten. De fasta nivåerna för delvis befrielse från skattetillägg tas bort. Utrymmet för frivillig rättelse blir större. Normalt tillgängligt kontrollmaterial får större betydelse för bedömningen om skattetillägg ska tas ut. Procentsatsen för skattetillägg för den som inte har gjort skatteavdrag sänks till fem procent. Regeringen anser att det finns skäl att ytterligare utreda hur rättssäkerheten kan stärkas inom ramen för befintligt system. En fråga som bör utredas gäller skattetillägg och rätten att inte bli lagförd eller

straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Andra exempel på frågor som bör utredas är nivåerna på skattetillägg och frågor rörande normalt tillgängligt kontrollmaterial samt risken för skatteundandragande.

I dag får vitesförelägganden inte överklagas. Det innebär att prövningen av vitesförelägganden skjuts upp till utdömandet av vitet. Det medför problem, eftersom den som har invändningar mot föreläggandet måste ta risken att vitet döms ut för att få det prövat av domstol. Regeringen föreslår därför att vitesförelägganden ska få överklagas.

Regeringen anser att utformningen av bestämmelserna om tredjemansrevision och ersättning för kostnader för biträde bör utredas i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Innehållsförteckning

Förkortningar	18
1 Beslut	20
2 Lagtext	21
2.1 Förslag till skatteförfarandelag	21
AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER	21
1 kap. Lagens innehåll	21
2 kap. Lagens tillämpning	23
3 kap. Definitioner och förklaringar	24
AVDELNING II. FÖRETRÄDARE	29
4 kap. Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning	29
5 kap. Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare	29
6 kap. Ombud	30
AVDELNING III. REGISTRERING	32
7 kap. Registrering	32
AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT	34
8 kap. Preliminärskattesystemets grunder	34
9 kap. Godkännande för F-skatt	34
10 kap. Skatteavdrag för preliminär skatt	35
11 kap. Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt	40
12 kap. Skattetabeller	45
AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT	46
13 kap. Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt	46
AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER	47
14 kap. Syftet med kontrolluppgifter	47
15 kap. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst	47
16 kap. Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet	50
17 kap. Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter	51
18 kap. Kontrolluppgift om ränteutgifter	52
19 kap. Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter	53
20 kap. Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder	53
21 kap. Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och andra delägarätter än andelar i investeringsfonder	55
22 kap. Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden	56
23 kap. Kontrolluppgift om utländska förhållanden	60
24 kap. Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter	61

25 kap. Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet	62
26 kap. Skattedeklaration	62
27 kap. Skalbolagsdeklaration	71
28 kap. Preliminär inkomstdeklaration	72
29 kap. Syftet med inkomstdeklaration	73
30 kap. Vem ska lämna en inkomstdeklaration?	73
31 kap. Vad ska en inkomstdeklaration innehålla?	75
32 kap. När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?	82
33 kap. Särskilda uppgifter	83
34 kap. Informationsuppgifter	85
35 kap. Periodiska sammanställningar	87
36 kap. Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter	89
37 kap. Föreläggande	90
38 kap. Formkrav för lagens uppgiftsskyldigheter	91
AVDELNING VII. DOKUMENTATION	92
39 kap. Dokumentationskyldighet	92
AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL	95
40 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera	95
41 kap. Revision	96
42 kap. Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök	99
AVDELNING IX. ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER FÖR BITRÄDE	101
43 kap. Ersättning för kostnader för biträde	101
AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER	102
44 kap. Vite	102
45 kap. Bevissäkring	102
46 kap. Betalningssäkring	105
AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL	108
47 kap. Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll	108
AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER	110
48 kap. Förseningsavgift	110
49 kap. Skattetillägg	111
50 kap. Kontrollavgift	116
51 kap. Befrielse från särskilda avgifter	117
52 kap. Beslut om särskilda avgifter	117
AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER	119
53 kap. Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt	119
54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt	119
55 kap. Beslut om preliminär skatt	120
56 kap. Beslut och besked om slutlig skatt	123
57 kap. Skönsrättsliga beslut om skatter och avgifter ...	125
58 kap. Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag	126

59 kap. Ansvar för skatter och avgifter	127
60 kap. Beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt	131
AVDELNING XIV. BETALNING OCH ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER.....	
61 kap. Skattekonton.....	132
62 kap. Betalning av skatter och avgifter	133
63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter	137
64 kap. Återbetalning av skatter och avgifter.....	142
65 kap. Ränta	144
AVDELNING XV. OMRÖVNING SAMT ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I BESLUT PÅ GRUND AV SKATTEAVTAL	
66 kap. Omprövning	148
67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal	155
AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET	
68 kap. Besluts verkställbarhet	162
69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring.....	162
70 kap. Indrivning	164
71 kap. Övriga bestämmelser om verkställighet	165
2.2 Förslag till lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster	172
2.3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	177
2.4 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69).....	182
2.5 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	185
2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter	190
2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.	191
2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	193
2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	196
2.10 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	197
2.11 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor	207
2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter	210

2.13	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	215
2.14	Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	244
2.15	Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281)	251
2.16	Förslag till lag om ändring i lagen (2004:629) om trängselskatt.....	258
2.17	Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)	259
3	Ärendet och dess beredning	263
4	Bakgrund.....	265
4.1	Det nuvarande skatteförfarandet.....	265
4.1.1	De tre stora lagarna.....	265
4.1.2	Övriga lagar.....	268
4.2	Regelförenkling.....	270
4.2.1	Det nationella arbetet.....	270
4.2.2	Regelförenkling ur ett internationellt perspektiv	272
4.2.3	Mätningar av företagens administrativa kostnader	273
5	En skatteförfarandelag	273
5.1	Skatteförfarandet samlas i en lag.....	273
5.2	Lagens struktur	277
5.3	Språket.....	279
5.3.1	Allmänt.....	279
5.3.2	Ändrade eller nya begrepp, termer och uttryck.....	280
6	Föreskrifter – lag, förordning eller myndighetsföreskrifter?	283
6.1	Gällande rätt	283
6.2	Föreskrifter som får meddelas av regeringen	285
7	Lagens tillämpning.....	286
7.1	Vilka skatter och avgifter ska tas ut enligt lagen?	286
7.2	Behovet av s.k. likställighetsbestämmelser	291
7.3	Proportionalitetsprincipen	295
8	Företrädare	297
8.1	Större möjligheter att använda deklarationsombud	297
8.1.1	Nuvarande bestämmelser om deklARATION genom ombud	297
8.1.2	Skatteverkets utvärdering	300
8.1.3	Fler än ett deklarationsombud	301
8.1.4	Ett generellt system för deklarationsombud	304
8.1.5	Företrädare som är uppgiftsskyldiga ska få utse deklarationsombud	308
8.1.6	Ombud för dödsbo.....	309
8.2	Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning... ..	311
8.2.1	Huvudregel	311
8.2.2	Presumptionsregel	312

9	Registrering	313
9.1	Anmälan för registrering	313
9.2	Anmälan för registrering för mervärdesskatt	314
9.3	Avregistrering	315
10	Preliminär skatt.....	317
10.1	Dagens preliminärskattesystem i korthet	317
10.2	Ett godkännande för F-skatt ska ersätta F-skattsedeln ...	318
10.3	Förutsättningarna för F-skatt.....	322
10.3.1	Ett komplicerat regelverk ska bli enklare.....	322
10.3.2	Ändrade förutsättningar för F-skatt.....	323
10.4	Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas	326
10.4.1	Inget skatteavdrag för dricks.....	326
10.4.2	Undantagsbestämmelser som ska slopas.....	328
10.4.3	Skatteavdrag från viss ersättning även om mottagaren är godkänd för F-skatt	330
10.4.4	Skatteavdrag från annan avkastning än ränta och utdelning.....	331
10.4.5	När förmån av personaloptioner senast ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag.....	333
10.5	Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten.....	334
11	Deklarationer, kontrolluppgifter och övriga uppgifter.....	337
11.1	En teknikneutral lagstiftning	337
11.2	Minskat uppgiftslämnande	342
11.2.1	Uppgiftsskyldigheter som infördes för att kontrollera ”stoppreglerna” slopas	342
11.2.2	Pensionsstiftelser ska inte behöva lämna särskilda uppgifter.....	344
11.2.3	Handelsbolag ska inte behöva underteckna särskilda uppgifter	345
11.2.4	Enklare att lämna uppgifter om insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto	345
11.2.5	Enskilda näringsidkare behöver inte längre lämna kontrolluppgifter om räntor	347
11.2.6	Kontrolluppgifter ska inte behöva lämnas för ersättningar och förmåner som har redovisats i en skattedeklaration	349
11.2.7	Ökat utrymme för att redovisa punktskatt för beskattningsår	350
11.3	Redovisning av skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	351
11.4	Särskild inkomstskattedeklaration.....	354
11.5	Redovisning av mervärdesskatt.....	355
11.5.1	Dagens regler	355
11.5.2	Möjligheten att redovisa i självdeklarationen slopas.....	358

11.5.3	Ökat utrymme för att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår	363
11.5.4	Från när gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?.....	364
11.5.5	Från när gäller en ändring från eller till beskattningsår?	368
11.6	Inkomstdeklaration.....	370
11.7	När fysiska personer och dödsbon ska lämna inkomstdeklaration	373
11.7.1	Kalenderårsanknutet förfarande.....	373
11.7.2	Inga förändrade regler för den sista deklarationen för den som har flyttat utomlands eller avlidit	375
11.7.3	Avyttring av värdepapper bör även i fortsättningen redovisas en gång varje beskattningsår	378
11.7.4	Avyttring av privatbostad bör även i fortsättningen redovisas den 2 maj	379
11.7.5	Uthyrning av bostad bör även i fortsättningen redovisas den 2 maj	384
11.8	När juridiska personer ska lämna inkomstdeklaration...	385
11.8.1	Dagens regler.....	385
11.8.2	Deklarationstidpunkterna i de nordiska länderna	385
11.8.3	Deklarationstidpunkt beroende på beskattningsår	386
11.9	Särskilda uppgifter om inkomst som är undantagna från skatteplikt.....	393
11.10	Uppgift till den som kontrolluppgift gäller för	394
11.11	Föreläggande – kontroll av egen uppgiftsskyldighet.....	396
12	Dokumentation.....	398
12.1	Kassaregister	398
12.2	Omsättning av investeringsguld	400
12.3	Föreläggande	401
13	Utredning och kontroll	402
13.1	Skatteverkets utredningsskyldighet	402
13.2	Skatteverkets kommunikationsskyldighet	403
13.3	Besök och annat personligt sammanträffande	404
13.4	Revision.....	405
13.4.1	Omsättning av investeringsguld	405
13.4.2	Tredjemansrevision	406
13.5	Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök	407
14	Ersättning för kostnader för biträde	408
14.1	Dagens regler.....	408
14.2	Ersättning ska kunna beviljas i fler ärenden och mål än i dag	409
14.3	Tiden för begäran om omprövning och överklagande...	411
14.4	Verkställighet	412
14.5	Utredningens övriga förslag och bedömningar.....	412

15	Tvångsåtgärder	415
15.1	Vitesförbud	415
15.2	Bevissäkring – försegling	419
15.3	Betalningssäkring	423
15.3.1	Betalningssäkring och kontrollavgifter	423
15.3.2	Underrättelse om beslut	424
15.3.3	Automatiskt upphävande av beslut om betalningssäkring	426
16	Undantag från kontroll	427
16.1	Undantag av handlingar ska kunna göras vid alla kontroller	427
16.2	Undantag av uppgifter från föreläggande	428
17	Särskilda avgifter	430
17.1	Skattetillägg	430
17.2	2003 års skattetillägsreform	431
17.2.1	Regeringens utgångspunkter	431
17.2.2	En definition av oriktig uppgift	432
17.2.3	Större genomslag för normalt tillgängligt kontrollmaterial	432
17.2.4	Befrielse från skattetillägg	433
17.2.5	Ny procentsats för vissa periodiseringsfel	440
17.2.6	Utvidgat vitesförbud	441
17.2.7	Anstånd med betalning av skattetillägg	441
17.3	Skatteverkets tolkning av befrielsereglerna	441
17.3.1	I vilka fall ska bedömningen bli mer nyanserad och generös?	441
17.3.2	Hel eller delvis befrielse?	442
17.3.3	Ursäktligt – hälsa	443
17.3.4	Ursäktligt – felbedömning	443
17.3.5	Ursäktligt – vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter	445
17.3.6	Oskäligt – oproportionerligt	445
17.3.7	Oskäligt – lång handläggningstid	448
17.3.8	Oskäligt – dömd för skattebrott	449
17.4	Skatteverkets tillämpning i praktiken	449
17.5	Praxis från Regeringsrätten	451
17.6	Har syftena med reformen uppnåtts?	459
17.7	Åtgärder för att ytterligare stärka rättssäkerheten	468
17.7.1	Nivåerna för delvis befrielse bör tas bort	468
17.7.2	Ökat utrymme för frivillig rättelse	471
17.7.3	Inget skattetillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial	472
17.7.4	Inget skattetillägg vid skönsbeskattning om skatten bestäms enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial	475
17.7.5	Sänkt procentsats för skattetillägg på icke gjort skatteavdrag	477
17.8	Skattetillägg utan sakprövning	479
17.9	Skönstaxeringspekulation ska motverkas	479

17.10	Beslut om kontrollavgift.....	482
17.11	Tulltillägg.....	483
18	Beslut om skatter och avgifter.....	486
18.1	Elektroniska beslut.....	486
18.2	Termen beskattningsbeslut används inte i skatteförfarandelagen.....	489
18.3	Beslut om särskild inkomstskatt.....	491
18.4	Beslut om slutlig skatt.....	494
18.5	Företrädaransvar.....	497
18.5.1	Företrädaransvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts.....	497
18.5.2	Företrädaransvar för överskjutande punktskatt samt mervärdesskatt och punktskatt som har återbetalats med för högt belopp.....	499
18.5.3	Betalningsskyldighet vid skattebrott.....	500
18.5.4	Är frågan om utökad betalningsskyldighet vid skattebrott tillräckligt utredd?.....	508
19	Betalning och återbetalning av skatter och avgifter.....	511
19.1	Skattekontosystemet.....	511
19.1.1	Skattekontot används för utbetalning av statligt stöd.....	511
19.1.2	Kreditering på skattekontot är inte detsamma som utbetalning.....	512
19.2	Fortsatt kreditering av statligt stöd på skattekontot.....	513
19.3	Skattekonton som inte längre används.....	517
19.3.1	Möjligheterna att avsluta skattekonton.....	517
19.3.2	Mindre överskott som inte har kunnat återbetalas ska tillfalla staten.....	517
19.4	Avräkningsordningen.....	519
19.4.1	Avräkning ska i första hand göras från skatteskuld som inte har lämnats för indrivning.....	519
19.4.2	Avräkningsordning för betalare som har mer än ett skattekonto.....	520
19.4.3	Avräkning om en skatt eller avgift som omfattas av ackord sätts ned.....	521
19.5	Åtgärder för att motverka ”skattebyten”.....	522
19.5.1	Skattebyte.....	522
19.5.2	Problem med skattebyten.....	522
19.5.3	Anstånd ska inte registreras på skattekontot före förfallodagen.....	528
19.6	Preliminär och slutlig skatt – ränta och betalningstid....	530
19.6.1	Bakgrunden till dagens regler.....	530
19.6.2	Betalningstiden för preliminär skatt.....	534
19.6.3	Betalningstiden för slutlig skatt.....	536
19.6.4	Enhetliga regler för ränteberäkning inom skattekontosystemet.....	542
19.7	Slutlig skatt bör även i fortsättningen hanteras på skattekontot.....	547

19.8	Överskott på skattekontot som motsvarar slutlig skatt att betala	548
19.9	Sidobetalningsansvaret på skattekontot	549
19.9.1	Skatter och avgifter som omfattas av ett sidobetalningsansvar ska hanteras i skattekontosystemet	549
19.9.2	Förändrade ränteregler för sidobetalningsansvar	554
19.10	Mindre belopp ska återbetalas automatiskt bara till konto	557
19.11	Betalning och återbetalning av skatt eller avgift för kommuner och landsting	559
19.12	Anstånd med att betala skatter och avgifter	561
19.12.1	Ökat utrymme för anstånd	561
19.12.2	Anstånd med betalning av kontrollavgift	567
19.12.3	Ersättning för ställd anståndssäkerhet	569
19.13	Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt	569
20	Omprövning samt överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal	572
20.1	Handläggningstider	572
20.2	Skattenämndernas roll i förfarandet	575
20.2.1	Dagens reglering	575
20.2.2	Kritiken mot skattenämnderna	577
20.2.3	Skattenämnderna bör avskaffas	580
20.3	Beslut som ska omprövas enligt skatteförfarandelagen	587
20.4	Återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EU-rätten	590
20.5	Omprövning med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EU-domstolen	593
20.6	Förlängd tid för begäran om omprövning av beslut som meddelas sent	597
20.7	Omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket	600
20.8	Ändringar av skatte- eller avgiftsbeslut i efterhand	604
20.9	Vitesförelägganden ska få överklagas	608
20.10	Rätten för kommuner och landsting att överklaga slopas	612
20.11	Återkallelse av överklagande	614
20.12	Det allmänna ombudets överklagande	615
21	Verkställighet	618
21.1	Höjd beloppsgräns för indrivning	618
21.2	Återtagande av indrivningsuppdrag	620
21.3	Mindre underskott ska kunna falla bort	622
22	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	624
23	Följdändringar	633
23.1	Allmänt	633
23.2	Lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster	635

23.3	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	636
23.4	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.....	638
23.5	Inkomstskattelagen (1999:1229)	639
23.6	Socialavgiftslagen (2000:980).....	640
24	Konsekvenser	643
24.1	Skatteförfarandet i en lag.....	643
24.2	Större möjligheter att använda deklarationsombud	644
24.3	Preliminär skatt.....	646
24.3.1	Ett godkännande för F-skatt ska ersätta F-skattsedeln	646
24.3.2	Ändrade förutsättningar för F-skatt	647
24.3.3	Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas	647
24.3.4	Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten.....	648
24.4	Minskat uppgiftslämnande	648
24.5	Skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska tas ut enligt skatteförfarandelagen.....	651
24.6	Redovisning av mervärdesskatt.....	652
24.7	Tidpunkt för inkomstdeklaration	654
24.8	Ersättning för kostnader för biträde.....	656
24.9	Skattetillägg.....	657
24.10	Betalning och återbetalning av skatter och avgifter.....	658
24.10.1	Tidpunkt för betalning av skatt för andra juridiska personer än dödsbon	658
24.10.2	Enhetliga regler för ränteberäkning	661
24.10.3	Anstånd med betalning	662
24.10.4	Övriga betalnings- och återbetalningsfrågor	663
24.11	Omprövning samt överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal	665
24.11.1	Skattenämnderna ersätts av särskilt kvalificerade beslutsfattare	665
24.11.2	Ändringar av skatte- eller avgiftsbeslut i efterhand.....	666
24.11.3	Överklagande av vitesföreläggande.....	668
24.12	Sammanfattning.....	669
25	Författningskommentar	672
25.1	Förslaget till skatteförfarandelag	672
	AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER.....	672
	1 kap. Lagens innehåll.....	672
	2 kap. Lagens tillämpning	672
	3 kap. Definitioner och förklaringar	677
	AVDELNING II. FÖRETRÄDARE.....	687
	4 kap. Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning.....	687

5 kap. Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare.....	688
6 kap. Ombud	690
AVDELNING III. REGISTRERING	696
7 kap. Registrering	696
AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT	699
8 kap. Preliminärskattesystemets grunder	699
9 kap. Godkännande för F-skatt	700
10 kap. Skatteavdrag för preliminär skatt	706
11 kap. Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt	715
12 kap. Skattetabeller	724
AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT	726
13 kap. Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt	727
AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER	732
14 kap. Syftet med kontrolluppgifter	732
15 kap. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst	733
16 kap. Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet.....	737
17 kap. Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter	739
18 kap. Kontrolluppgift om ränteutgifter	740
19 kap. Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter	742
20 kap. Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder	743
21 kap. Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och andra delägarätter än andelar i investeringsfonder	745
22 kap. Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden	747
23 kap. Kontrolluppgift om utländska förhållanden.....	752
24 kap. Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter.....	756
25 kap. Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet.....	758
26 kap. Skattedeklaration.....	759
27 kap. Skalbolagsdeklaration	784
28 kap. Preliminär inkomstdeklaration	786
29 kap. Syftet med inkomstdeklaration.....	789
30 kap. Vem ska lämna en inkomstdeklaration?.....	789
31 kap. Vad ska en inkomstdeklarationen innehålla?	791
32 kap. När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?.....	801
33 kap. Särskilda uppgifter	803
34 kap. Informationsuppgifter.....	808
35 kap. Periodiska sammanställningar	814
36 kap. Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter	818
37 kap. Föreläggande	821
38 kap. Formkrav för lagens uppgiftsskyldigheter.....	829

AVDELNING VII. DOKUMENTATION	831
39 kap. Dokumentationsskyldighet	831
AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL.....	839
40 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera	839
41 kap. Revision	841
42 kap. Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök....	847
AVDELNING IX. ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER FÖR BITRÄDE.....	851
43 kap. Ersättning för kostnader för biträde	851
AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER.....	854
44 kap. Vite	854
45 kap. Bevissäkring	857
46 kap. Betalningssäkring	873
AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL.....	891
47 kap. Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll.....	891
AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER	897
48 kap. Förseningsavgift	897
49 kap. Skattetillägg	905
50 kap. Kontrollavgift	926
51 kap. Befrielse från särskilda avgifter.....	933
52 kap. Beslut om särskilda avgifter	935
AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER	940
53 kap. Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.....	940
54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt	943
55 kap. Beslut om preliminär skatt.....	948
56 kap. Beslut och besked om slutlig skatt.....	956
57 kap. Skönmässiga beslut om skatter och avgifter ...	961
58 kap. Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag.....	963
59 kap. Ansvar för skatter och avgifter	967
60 kap. Beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt	980
AVDELNING XIV. BETALNING OCH ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER.....	981
61 kap. Skattekonton	981
62 kap. Betalning av skatter och avgifter	986
63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter.....	999
64 kap. Återbetalning av skatter och avgifter.....	1013
65 kap. Ränta	1020
AVDELNING XV. OMPRÖVNING SAMT ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I	

	BESLUT PÅ GRUND AV	
	SKATTEAVTAL.....	1037
	66 kap. Omprövning	1037
	67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund	
	av skatteavtal.....	1087
	AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET	1129
	68 kap. Besluts verkställbarhet	1129
	69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäkring och	
	betalningssäkring.....	1132
	70 kap. Indrivning.....	1144
	71 kap. Övriga bestämmelser om verkställighet	1149
	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	1152
25.2	Förslaget till lag om redovisning, betalning och	
	kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster	1165
25.3	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen	
	(1970:624).....	1171
25.4	Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen	
	(1971:69).....	1174
25.5	Förslaget till lag om ändring i	
	fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	1175
25.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om	
	stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.....	1178
25.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om	
	skatt på ränta på skogskontomedel m.m.....	1179
25.8	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om	
	särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	1181
25.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om	
	särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister	
	m.fl.	1185
25.10	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen	
	(1994:200).....	1192
25.11	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om	
	förhandsbesked i skattefrågor	1195
25.12	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om	
	punktskattekontroll av transporter m.m. av	
	alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter	1196
25.13	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen	
	(1999:1229).....	1200
25.14	Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen	
	(2000:980).....	1216
25.15	Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)....	1220
25.16	Förslaget till lag om ändring i lagen (2004:629) om	
	trängselskatt	1225
25.17	Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen	
	(2006:227).....	1226

Bilaga 1 Skatteförfarandeutredningens sammanfattning av betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58)	1230
Bilaga 2 Skatteförfarandeutredningens lagförslag	1239
Bilaga 3 Förteckning över remissinstanserna till betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58)	1463
Bilaga 4 Sammanfattning av promemorian Artistskattens infogning i skattekontosystemet	1464
Bilaga 5 Lagförslagen i promemorian Artistskattens infogning i skattekontosystemet	1465
Bilaga 6 Förteckning över remissinstanserna till promemorian Artistskattens infogning i skattekontosystemet	1475
Bilaga 7 Lagförslagen i promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder	1476
Bilaga 8 Förteckning över remissinstanserna till promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder	1482
Bilaga 9 Regelförenkling	1483
Bilaga 10 Antal beslut om skattetillägg	1485
Bilaga 11 Skattetillägg – totala belopp	1486
Bilaga 12 Skattebyten - exempel	1487
Bilaga 13 Paragrafnyckel - skatteförfarandelagen	1491
Bilaga 14 Paragrafnyckel – taxeringslagen	1510
Bilaga 15 Paragrafnyckel – skattebetalningslagen	1513
Bilaga 16 Paragrafnyckel – lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter	1522

Förkortningar

AL	lagen (1994:1920) om allmän löneavgift
A-SINK	lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
bet.	betänkande
betalningssäkringslagen	lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter
BFL	bokföringslagen (1999:1078)
branschkontrollagen	lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher
dir.	direktiv
Ds	departementsserien
EEIG	europiska ekonomiska intressegrupperingar
ersättningslagen	lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.
Europakonventionen	den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FAFD	förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.
FL	förvaltningslagen (1986:223)
FPL	förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FSK	förordningen (2001:1244) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter
GLSK	lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
indrivningslagen	lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.
JO	Riksdagens ombudsmän
kassaregisterlagen	lagen (2007:592) om kassaregister m.m.
LAFD	lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
LAS	lagen (1994:1564) om alkoholskatt
LSE	lagen (1994:1776) om skatt på energi
LSK	lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter
LTS	lagen (1994:1563) om tobaksskatt
ML	mervärdesskattelagen (1994:200)
prop.	proposition
punktskattekontrollagen	lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter
rskr.	riksdagsskrivelse
SAL	socialavgiftslagen (2000:980)
SBF	skattebetalningsförordningen (1997:750)
SBL	skattebetalningslagen (1997:483)

SFL	skatteförfarandelagen
SFS	Svensk författningssamling
SINK	lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
skr.	regeringens skrivelse
SkU	skatteutskottet
smugglingslagen	lagen (2000:1225) om straff för smuggling
SOU	Statens offentliga utredningar
TF	taxeringsförordningen (1990:1236)
TL	taxeringslagen (1990:324)
torgkontrollagen	lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.
tvångsåtgärdslagen	lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgär- der i beskattningsförfarandet

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. skatteförfarandelag,
2. lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster,
3. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
4. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
5. lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
6. lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
7. lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
8. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
9. lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
10. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
11. lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor,
12. lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter,
13. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
14. lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980),
15. lag om ändring tullagen (2000:1281),
16. lag om ändring i lagen (2004:629) om trängselskatt,
17. lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227).

2 Lagtext

2.1 Förslag till skatteförfarandelag

Härigenom föreskrivs följande.

AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER

1 kap. Lagens innehåll

1 § I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER

1 kap. – Lagens innehåll

2 kap. – Lagens tillämpning

3 kap. – Definitioner och förklaringar

AVDELNING II. FÖRETRÄDARE

4 kap. – Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning

5 kap. – Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare

6 kap. – Ombud

AVDELNING III. REGISTRERING

7 kap. – Registrering

AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT

8 kap. – Preliminärskattesystemets grunder

9 kap. – Godkännande för F-skatt

10 kap. – Skatteavdrag för preliminär skatt

11 kap. – Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt

12 kap. – Skattetabeller

AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT

13 kap. – Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

14 kap. – Syftet med kontrolluppgifter

15 kap. – Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst

16 kap. – Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet

17 kap. – Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter

18 kap. – Kontrolluppgift om ränteutgifter

19 kap. – Kontrolluppgift om avkastning på delägarrätter

- 20 kap.– Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder
- 21 kap.– Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och andra delägarrätter än andelar i investeringsfonder
- 22 kap.– Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden
- 23 kap.– Kontrolluppgift om utländska förhållanden
- 24 kap.– Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter
- 25 kap.– Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet
- 26 kap.– Skattedeklaration
- 27 kap.– Skalbolagsdeklaration
- 28 kap.– Preliminär inkomstdeklaration
- 29 kap.– Syftet med inkomstdeklaration
- 30 kap.– Vem ska lämna en inkomstdeklaration?
- 31 kap.– Vad ska en inkomstdeklarationen innehålla?
- 32 kap.– När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?
- 33 kap.– Särskilda uppgifter
- 34 kap.– Informationsuppgifter
- 35 kap.– Periodiska sammanställningar
- 36 kap.– Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter
- 37 kap.– Föreläggande
- 38 kap.– Formkrav för lagens uppgiftsskyldigheter

AVDELNING VII. DOKUMENTATION

- 39 kap.– Dokumentationsskyldighet

AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL

- 40 kap.– Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera
- 41 kap.– Revision
- 42 kap.– Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök

AVDELNING IX. ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER FÖR BITRÄDE

- 43 kap.– Ersättning för kostnader för biträde

AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER

- 44 kap.– Vite
- 45 kap.– Bevissäkring
- 46 kap.– Betalningssäkring

AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL

- 47 kap.– Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

- 48 kap.– Förseningsavgift
- 49 kap.– Skattetillägg
- 50 kap.– Kontrollavgift
- 51 kap.– Befrielse från särskilda avgifter
- 52 kap.– Beslut om särskilda avgifter

AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER

- 53 kap.– Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt
- 54 kap.– Beslut om särskild inkomstskatt

- 55 kap.– Beslut om preliminär skatt
- 56 kap.– Beslut och besked om slutlig skatt
- 57 kap.– Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter
- 58 kap.– Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag
- 59 kap.– Ansvar för skatter och avgifter
- 60 kap.– Beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt

AVDELNING XIV. BETALNING OCH ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER

- 61 kap.– Skattekonton
- 62 kap.– Betalning av skatter och avgifter
- 63 kap.– Anstånd med betalning av skatter och avgifter
- 64 kap.– Återbetalning av skatter och avgifter
- 65 kap.– Ränta

AVDELNING XV. OMRÖVNING SAMT ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I BESLUT PÅ GRUND AV SKATTEAVTAL

- 66 kap.– Omprövning
- 67 kap.– Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET

- 68 kap.– Besluts verkställbarhet
- 69 kap.– Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalnings-säkring
- 70 kap.– Indrivning
- 71 kap.– Övriga bestämmelser om verkställighet

2 kap. Lagens tillämpning

Tillämpningsområde

1 § Lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt

1. kupongskattelagen (1970:624),
2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
3. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m,
4. tullagen (2000:1281),
5. lagen (2004:629) om trängselskatt, och
6. vägtrafikskattelagen (2006:227).

Lagen gäller även för belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

2 § Lagen gäller också för avgifter enligt

1. begravningslagen (1990:1144),
2. lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
3. lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
4. lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund,
5. socialavgiftslagen (2000:980), och
6. lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

3 § Lagen gäller inte för punktskattepliktiga varor som

1. är omhändertagna med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, eller

2. omfattas av ett beslut om skatt enligt samma lag.

Om ett beslut som avses i första stycket upphävs, ska dock den här lagen anses ha varit tillämplig som om beslutet aldrig hade fattats.

4 § Lagen gäller inte heller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (0000:000) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Proportionalitetsprincipen

5 § Av proportionalitetsprincipen följer att beslut enligt denna lag får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller något annat motstående intresse.

3 kap. Definitioner och förklaringar

Var finns definitioner och förklaringar?

1 § I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar finns i nedan angivna paragrafer:

arbetsgivaravgifter i 3 §

beskattningsår i 4 och 5 §§

deklarationsombud i 6 kap. 4 §

europiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) i 6 §

europiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) i 7 §

felaktigt debiterad mervärdesskatt i 12 §

frisörverksamhet i 39 kap. 2 §

granskningsledare i 8 §

handling i 9 §

hemortskommun i 10 §

huvudinkomst i 11 kap. 3 §

juridisk person i 11 §

journalminne i 42 kap. 2 §

kassaregister i 39 kap. 2 §

kontrollremsa i 42 kap. 2 §

näringsverksamhet i 14 §

punktskatt i 15 §

regelbunden ersättning i 11 kap. 2 §

restaurangverksamhet i 39 kap. 2 §

särskilda avgifter i 17 §

slutlig skatt i 56 kap. 2–7 §§

torg- och marknadshandel i 39 kap. 2 §

verksamhetslokal i 18 §
överskjutande ingående mervärdesskatt i 13 §
överskjutande punktskatt i 16 §.

Betydelsen och tillämpningsområdet framgår av någon annan lag

2 § Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. Det gäller dock inte om annat anges i denna lag.

Arbetsgivaravgifter

3 § Med arbetsgivaravgifter avses

1. arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
2. skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, och
3. avgift enligt 1 och 3 §§ lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Beskattningsår

4 § Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
1. skatt enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, och d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt e) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift	beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen
2. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	det kalenderår då ersättningen betalas ut
3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
4. annan mervärdesskatt	det kalenderår då den felaktiga

	debiteringen har gjorts eller förvärvet har skett
5. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
6. annan punktskatt	det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
7. övriga skatter	det kalenderår som skatten ska betalas för
8. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt	det kalenderår som avgiften ska betalas för.

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

5 § En juridisk persons beskattningsår kan ha en annan slutdag än någon av följande perioder:

- 1 januari–31 december,
- 1 maj–30 april,
- 1 juli–30 juni, eller
- 1 september–31 augusti.

I sådana fall avses med beskattningsår vid tillämpning av vissa paragrafer i denna lag i stället den av dessa perioder som går ut närmast efter den juridiska personens egentliga beskattningsår. Detta gäller vid tillämpning av

- 28 kap. 3 § andra stycket (när en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas),
- 32 kap. 2 § (när en inkomstdeklaration ska lämnas),
- 49 kap. 10, 12 och 15 §§ (normalt tillgängligt kontrollmaterial),
- 55 kap. 2 § första stycket (debitering av preliminär skatt),
- 56 kap. 10 § (besked om slutlig skatt),
- 62 kap. 4 § första stycket och 5 § (betalning av preliminär skatt),
- 65 kap. 5, 6, 9, 17 och 18 §§ (beräkning av ränta),
- 66 kap. 13 och 26 §§ (omprövning av beslut om debitering av preliminär skatt), samt
- 67 kap. 15 § (överklagande av beslut om debitering av preliminär skatt).

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar

6 § Det som sägs om svenska handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).

Europeiska grupperingar för territoriellt samarbete

7 § Det som sägs om ekonomiska föreningar gäller även europeiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS).

Granskningsledare

8 § Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare.

Handling

9 § Med handling avses framställning i skrift eller bild och upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas bara med hjälp av tekniska hjälpmedel.

Hemortskommun

10 § Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före det år då aktuellt beslut fattades.

För den som var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige under någon del av det år då aktuellt beslut fattades, men som inte var folkbokförd här den 1 november föregående år, avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen först var bosatt eller stadigvarande vistades.

För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig, avses med hemortskommun den kommun som anknytningen var starkast till under året före det år då aktuellt beslut fattades.

Juridisk person

11 § Med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Felaktigt debiterad mervärdesskatt

12 § Det som sägs om mervärdesskatt gäller även belopp som har betecknats som mervärdesskatt och som enligt 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200) ska betalas till staten, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt samma lag. Det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp.

Överskjutande ingående mervärdesskatt

13 § Med överskjutande ingående mervärdesskatt avses den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt.

Näringsverksamhet

14 § Med näringsverksamhet avses verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. inkomstskattelagen

(1999:1229) räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett svenskt handelsbolag, för någon delägare i bolaget.

Punktskatt

15 § Med punktskatt avses skatt enligt

1. lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
2. lagen (1972:820) om skatt på spel,
3. lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
4. 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
5. lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
6. lagen (1991:1482) om lotteriskatt,
7. lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.,
8. lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
9. lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
10. lagen (1994:1776) om skatt på energi,
11. lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
12. lagen (1999:673) om skatt på avfall,
13. lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, och
14. lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

Överskjutande punktskatt

16 § Med överskjutande punktskatt avses det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

Särskilda avgifter

17 § Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift.

Verksamhetslokal

18 § Med verksamhetslokal avses utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av en annan juridisk person än ett dödsbo.

Med verksamhetslokal avses även markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras eller kan antas disponeras i verksamheten.

AVDELNING II. FÖRETRÄDARE

4 kap. Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning

Huvudregel

1 § Om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig företrädare, anses uppgiften ha lämnats av den som företräds.

Presumptionsregel

2 § Om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats för en juridisk person, anses uppgiften ha lämnats av den juridiska personen, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen.

5 kap. Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare

Ombud för en generalrepresentation

1 § Om ett utländskt skadeförsäkringsföretag bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation, ska ett sådant ombud som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige fullgöra deklarationsskyldigheten och betala skatter och avgifter för verksamheten samt i övrigt företräda företaget i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

Underlag för kontroll av deklarationsskyldigheten ska finnas tillgängligt hos ombudet.

Representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi

2 § Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår ska vara representant. Representanten ska redovisa och betala skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för verksamheten samt i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

Beslutet innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter om representanten inte fullgör sina skyldigheter.

Huvudman för en mervärdesskattegrupp

3 § Om Skatteverket har beslutat att näringsidkare får bilda en mervärdesskattegrupp, ska den huvudman som verket utsett för gruppen enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) redovisa och betala mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedriver och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos huvudmannen.

Skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare

4 § Om en utländsk försäkringsgivare inte bedriver sin verksamhet i Sverige från en sekundäretablering enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige, ska den skatterepresentant som avses i 3 § andra stycket lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. redovisa och betala skatt enligt den lagen och i övrigt företräda försäkringsgivaren i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

6 kap. Ombud

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- ombud för en utländsk företagare (2 och 3 §§), och
- deklarationsombud (4–8 §§).

I 38 kap. 3 § andra stycket 3 finns en bestämmelse om ombud för ett dödsbo.

Ombud för en utländsk företagare

2 § En utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) ska företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet ska enligt fullmakt av företagaren svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet.

3 § En utländsk företagare behöver inte utse ett ombud om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land där företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe eller är bosatt eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

1. kapitel V, med undantag av artikel 27.4, i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92¹,

2. rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri², samt

¹ EUT L 264, 15.10.2003, s. 1 (Celex 32003R1798).

² EUT L 268, 12.10.2010, s. 1 (Celex 32010R0904).

3. rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder³.

Deklarationsombud

Definition

4 § Ett deklarationsombud är en fysisk person som den deklarations-skyldige har utsett och som är godkänd av Skatteverket som ombud för den deklarationsskyldige.

Ett deklarationsombuds behörighet

5 § Ett deklarationsombud får

1. bara lämna deklARATION elektroniskt,
2. ta del av de deklarations- och skattekontouppgifter som den deklARATIONSSKYLDIGE har direktåtkomst till,
3. komplettera lämnade uppgifter i en deklARATION, och
4. begära anstånd med att lämna deklARATION.

Om deklarationsombudet har utsetts av en utländsk företagare som är skyldig att utse ett ombud enligt 2 och 3 §§, får deklarationsombudet dock inte företräda företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt.

Vem kan godkännas som deklarationsombud?

6 § Skatteverket ska godkänna ett deklarationsombud om han eller hon kan antas vara lämplig för uppdraget.

Vid bedömningen av ett deklarationsombuds lämplighet ska Skatteverket särskilt beakta om ombudet

1. kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som ett deklarationsombud behöver med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art,
2. har dömts för brott i näringsverksamhet eller för annan ekonomisk brottslighet,
3. har visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna, eller
4. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att han eller hon kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag.

Om den deklarationsskyldige begär det, ska godkännandet begränsas till en viss tid.

7 § Den som är underårig eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara deklarationsombud. Detsamma gäller den som

1. är i konkurs,

³ EUT L 84, 31.3.2010, s. 1 (Celex 32010L0024).

2. har näringsförbud, eller
3. har ålagts förbud enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall.

Återkallelse

8 § Skatteverket ska återkalla ett godkännande som deklarationsombud om

1. ombudet eller den deklarationsskyldige har begärt det,
2. uppdraget har upphört att gälla, eller
3. det har visat sig att ombudet inte är lämplig för uppdraget.

AVDELNING III. REGISTRERING

7 kap. Registrering

Vem ska registreras?

1 § Skatteverket ska registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag,
2. den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
3. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag för den som är skattskyldig bara på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 samma lag,
4. den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ samma lag,
5. den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,
6. en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5,
7. en näringsidkare som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁴,
8. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,
9. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
10. den som är skattskyldig enligt
 - a) lagen (1972:820) om skatt på spel,
 - b) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
 - c) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
 - d) lagen (1991:1482) om lotteriskatt,

⁴ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

- e) 10, 13 eller 15 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
 - f) 9, 12, 14 eller 15 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
 - g) 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 § eller 12 § första stycket 1 eller 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi,
 - h) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
 - i) lagen (1999:673) om skatt på avfall,
 - j) lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, eller
 - k) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m., och
11. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§.
Om den som ska registreras enligt första stycket har en företrädare enligt 5 kap., ska dock företrädaren registreras i stället.

Anmälan för registrering

2 § Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.

Den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet.

3 § Om den som ska anmäla sig för registrering är skyldig att använda kassaregister, ska anmälan innehålla uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten.

4 § Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade.

Föreläggande

5 § Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt 2–4 §§ att fullgöra dem eller att lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om någon sådan skyldighet finns.

Avregistrering

6 § Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska Skatteverket besluta om avregistrering.

Om den som inte längre bedriver näringsverksamhet begär att få bli avregistrerad, får Skatteverket besluta att registreringen ska bestå till dess att avvecklingen av verksamheten har slutförts.

AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT

8 kap. Preliminärskattesystemets grunder

1 § Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år.

2 § Den preliminära skatten ska betalas enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt) eller genom skatteavdrag (A-skatt).

Bestämmelser om beslut om preliminär skatt finns i 55 kap.

3 § F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt.

Av 10 kap. framgår att skatteavdrag i vissa fall ska göras även för den som är godkänd för F-skatt.

4 § Skatteavdrag ska göras av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning enligt bestämmelserna i 10 kap.

5 § Särskild A-skatt ska betalas av den skattskyldige om Skatteverket har beslutat det.

Skatteverket får besluta om särskild A-skatt för den som inte är godkänd för F-skatt, om det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten än om bara skatteavdrag görs.

9 kap. Godkännande för F-skatt

Förutsättningarna för godkännande

1 § Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt.

Första stycket gäller dock inte, om

1. det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas,

2. ansökan bara grundar sig på en delägares intäkter från ett svenskt handelsbolag, eller

3. den sökande eller någon som ska prövas enligt 2 §

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

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

c) inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §, eller bara har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning,

d) har näringsförbud, eller

e) är försatt i konkurs.

Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt fattas trots att det enligt andra stycket 3 finns hinder mot godkännande.

2 § Prövningen enligt 1 § andra stycket 3 ska

1. om den sökande är ett fåmansföretag även avse företagsledare i företaget och andra fåmansföretag som han eller hon är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i, och

2. om den sökande är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i fåmansföretag även avse företaget.

Prövningen av fåmansföretaget ska bara avse missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren.

Det som sägs i första och andra styckena om fåmansföretag gäller också fåmanshandelsbolag.

F-skatt med villkor

3 § Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt för en fysisk person ska förenas med villkoret att det bara får återopas i personens näringsverksamhet.

Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt som inte har förenats med ett villkor enligt första stycket ska bytas ut mot ett godkännande med ett sådant villkor.

Återkallelse av godkännande för F-skatt

4 § Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om

1. innehavaren begär det, eller
2. förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse enligt första stycket 2.

10 kap. Skatteavdrag för preliminär skatt

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- skyldighet att göra skatteavdrag (2 §),
- huvudregeln för skatteavdrag från ersättning för arbete (3 §),
- undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete (4–13 §§),
- anmälningsskyldighet för utbetalare (14 §),
- huvudregeln för skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning (15 §),
- undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning (16–18 §§),
- skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag (19 §),
- återbetalning av skatteavdrag (20 §), och
- föreläggande att göra eller lämna uppgift om skatteavdrag (21 §).

Skyldighet att göra skatteavdrag

2 § Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229) ska göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker.

Skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete – huvudregeln

3 § Skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete.

Som ersättning för arbete räknas i denna lag även

1. pension,
2. livränta som inte är ersättning för avyttrade tillgångar,
3. ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring som har tecknats i samband med tjänsten om ersättningen inte utgör livränta,
4. engångsbelopp på grund av personskada,
5. sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229),
6. ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet,
7. undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt inkomstskattelagen ska dra av i inkomstslaget näringsverksamhet,
8. behållning på pensionssparkonto som ska avskattas enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla eller att behållningen har tagits i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord,
9. ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, till den del ersättningen överstiger
 - a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ inkomstskattelagen, eller
 - b) den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi,
10. andra ersättningar för kostnader i tjänsten än de som avses i 9, till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen, och
11. annan kontant ersättning som betalas ut med anledning av tjänsten.

Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete

Begränsade belopp

4 § Skatteavdrag ska inte göras från ersättning för arbete, om

1. ersättningen är mindre än 100 kronor,
2. det kan antas att den ersättning som utbetalaren sammanlagt kommer att betala ut till mottagaren under kalenderåret är mindre än 1 000 kronor,
3. det kan antas att den ersättning som utbetalaren sammanlagt kommer att betala ut till mottagaren under kalenderåret är mindre än 10 000 kronor och
 - a) utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,

b) ersättningen inte utgör utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren bedriver,

c) utbetalaren och mottagaren inte har kommit överens om att skatteavdrag ska göras från ersättningen, samt

d) det inte är fråga om sådan ersättning till en förmyndare, god man eller förvaltare som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken, eller

4. ersättningen betalas ut till en idrottsutövare av en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet och det kan antas att det som föreningen sammanlagt kommer att betala ut under kalenderåret är mindre än ett halvt prisbasbelopp.

Vissa ersättningar och betalningsmottagare

5 § Skatteavdrag ska inte göras från

1. ersättning som ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person betalar ut till en delägare i bolaget eller den juridiska personen,

2. sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), till en mottagare som har debiterats preliminär skatt för beskattningsåret, eller

3. ersättning till staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund.

6 § Skatteavdrag från ersättning som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige ska bara göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige.

7 § Om ersättning omfattas av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning och utbetalaren känner till beslutet, ska skatteavdrag inte göras enligt bestämmelserna i detta kapitel utan enligt bestämmelserna i 13 kap.

8 § Om en ersättning är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., gäller inte bestämmelserna om skatteavdrag i detta kapitel utan bestämmelserna i 13 kap. Bestämmelserna i det här kapitlet gäller dock, med undantag för 6 §, om

1. Skatteverket enligt 5 a § tredje stycket lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. har meddelat ett beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), och

2. utbetalaren känner till beslutet.

Beslut om befrielse från skatteavdrag

9 § Skatteverket får besluta att skatteavdrag inte ska göras från en viss ersättning för arbete om

1. ersättningen betalas ut till någon som inte är skattskyldig för den i Sverige och överenskommelse inte har träffats med den stat där ersättningen ska beskattas om att skatteavdrag ska göras i Sverige, eller

2. skatteavdraget, med hänsyn till den skattskyldiges inkomst- eller anställningsförhållanden eller av andra särskilda skäl, skulle medföra avsevärda besvär för utbetalaren.

10 § Skatteverket får besluta att skatteavdrag inte ska göras från ersättning till en mottagare som

1. är obegränsat skattskyldig i Sverige men utför arbete i en annan stat som Sverige har träffat överenskommelse med för undvikande av att preliminär skatt tas ut i mer än en av staterna, eller

2. är bosatt i en sådan stat som avses i 1 men utför arbete i Sverige.

Första stycket gäller bara om avdrag för preliminär skatt på grund av arbetet görs i den andra staten.

Om det råder tvist om i vilken stat den preliminära skatten ska tas ut och om Skatteverket träffar överenskommelse med behörig myndighet i den andra staten om att skatten ska tas ut där, får verket besluta att skatteavdrag enligt denna lag inte ska göras.

Mottagare som är godkänd för F-skatt

11 § Skatteavdrag ska inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 §, gäller första stycket bara om godkännandet åberopas skriftligen.

12 § Den som betalar ut ersättning för arbete får godta en uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter.

Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas.

13 § Även om mottagaren är godkänd för F-skatt, ska skatteavdrag göras från ersättning från semesterkassa samt från pension, sjukpenning och annan ersättning som avses i 3 § andra stycket.

Anmälningsskyldighet för utbetalare

14 § Om skatteavdrag inte ska göras enligt 11 eller 12 § på grund av godkännande för F-skatt och det är uppenbart att den som utför arbetet är att anse som anställd hos utbetalaren, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket. Anmälan ska göras senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod då utbetalningen gjordes.

I 59 kap. 7–9 §§ finns bestämmelser om ansvar för den som inte gör anmälan enligt första stycket.

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

15 § Skatteavdrag ska göras från sådan ränta och utdelning som lämnas i pengar och som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap.

Skatteavdrag ska också göras från sådan annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 kap. 1 § andra stycket eller 19 kap. 1 § andra stycket, om avkastningen betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning som avses i första stycket.

Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning

16 § Skatteavdrag ska inte göras från ränta eller utdelning

1. till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige,
2. som enligt skatteavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige, eller
3. som ett utländskt företag ska lämna kontrolluppgift om enligt 23 kap. 5 §.

17 § Skatteavdrag ska inte göras från ränta

1. på ett konto, om räntan är mindre än 100 kronor,
2. på ett förfogarkonto som avses i 17 kap. 6 § andra stycket, om räntan är mindre än 1 000 kronor,
3. på ett konto för klientmedel, eller
4. som betalas ut tillsammans med ett annat belopp, om utbetalaren inte vet hur stor del av utbetalningen som utgör ränta och därför ska redovisa hela beloppet i kontrolluppgift enligt 17 kap. 5 § andra stycket.

Skatteavdrag ska inte heller göras från räntekompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtaren för intjänad ränta som ännu inte ska betalas ut.

18 § Skatteavdrag ska inte göras från utdelning

1. på aktier i ett svenskt aktiebolag som inte är ett avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551), eller
2. på andelar i en svensk ekonomisk förening.

Skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag

19 § Den som betalar ut ersättning för arbete ska vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp.

Skatteverket får besluta om undantag från skyldigheten att lämna en sådan uppgift, om avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället och det kan ske utan väsentlig olägenhet för den skattskyldige.

Återbetalning av skatteavdrag

20 § Om den för vars räkning skatteavdrag har gjorts kan visa att ett avdrag har gjorts med för högt belopp och beloppet ännu inte har betalats

in till Skatteverket, ska den som har gjort skatteavdraget skyndsamt betala tillbaka mellanskillnaden mot kvitto.

Återbetalning som grundas på ett beslut om preliminär A-skatt i samband med konkurs eller utmätning ska göras till konkursboet respektive Kronofogdemyndigheten.

Föreläggande att göra skatteavdrag eller lämna uppgift om skatteavdrag

21 § Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att göra skatteavdrag eller att lämna uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp att fullgöra sin skyldighet.

11 kap. Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 och 3 §§),
- underlag för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete (4–15 §§),
- skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person (16–23 §§),
- skatteavdrag från ersättning för arbete till en juridisk person (24 §),
- skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning (25 och 26 §§), och
- skyldighet att följa och visa upp beslut (27 §).

Definitioner

2 § Med *regelbunden ersättning* avses sådan ersättning för arbete till en fysisk person som avser en bestämd tidsperiod och betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen.

3 § Med *huvudinkomst* avses sådan regelbunden ersättning till en fysisk person som utgör dennes huvudsakliga ersättning för arbete.

Detsamma gäller ersättning som inte är regelbunden men som betalas ut tillsammans med huvudinkomsten.

Underlag för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete

4 § I underlaget för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete ska det ingå

1. kontant ersättning som en utbetalare ska göra skatteavdrag från enligt 10 kap.,
2. värdet av förmåner som
 - a) ges ut av utbetalaren, och
 - b) är skattepliktiga enligt inkomstskattelagen (1999:1229), samt

3. ersättning som enligt 5–7 §§ anses utgiven av utbetalaren, om skatteavdrag enligt 10 kap. skulle ha gjorts från motsvarande ersättning som ges ut direkt av utbetalaren.

Förmån av personaloptioner

5 § En sådan förmån att i framtiden förvärva värdepapper som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska anses utgiven av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.

Rabatt, bonus eller annan förmån

6 § Rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande ska anses utgiven av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen.

Ersättning eller annan förmån från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige

7 § En ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige om

1. ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen, och
2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och mottagaren.

När ska förmåner och ersättningar beaktas?

8 § En förmån som avses i 5 § ska räknas med i underlaget då rättigheten utnyttjas eller överläts, dock senast när den som ska anses som utgivare får kännedom om det.

Förmåner och ersättningar som avses i 6 och 7 §§ ska räknas med i underlaget först när den som ska anses som utgivare har fått kännedom om dem.

Värdering av förmåner

9 § Förmåner ska värderas enligt bestämmelserna i 61 kap. 2–17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat följer av 10 eller 11 §.

10 § Värdet av förmån av bostad i Sverige som inte är semesterbostad eller bostad som avses i 61 kap. 3 a § inkomstskattelagen (1999:1229) ska beräknas enligt sådana värdetabeller som avses i 2 kap. 10 a § första stycket 1 socialavgiftslagen (2000:980).

Om Skatteverket har bestämt värdet av en bostadsförmån vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 10 c § socialavgiftslagen, ska detta värde användas.

11 § Om Skatteverket har bestämt värdet av en bil- eller kostförmån vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 10 b § socialavgiftslagen (2000:980), ska detta värde användas.

Hemresor

12 § Om en utbetalare begär det, får Skatteverket besluta att underlaget för beräkning av skatteavdrag ska bestämmas utan hänsyn till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa med allmänna kommunikationer.

Första stycket gäller bara till den del förmånen eller ersättningen inte överstiger det belopp som får dras av enligt 12 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Inställelseresor

13 § Underlaget för beräkning av skatteavdrag ska bestämmas utan hänsyn till förmån av fri resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller till ersättning för kostnader för sådan resa.

Förmån av hushållsarbete

14 § Underlaget för beräkning av skatteavdrag ska bestämmas utan hänsyn till förmån av hushållsarbete enligt 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) om den som har utfört arbetet när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut

1. är godkänd för F-skatt, eller

2. har ett intyg eller någon annan handling som avses i 67 kap. 17 § inkomstskattelagen.

Första stycket gäller bara förmån upp till ett värde av 100 000 kronor per beskattningsår.

Avdrag för utgifter i arbetet

15 § Avdrag för utgifter i arbetet får göras om

1. den som tar emot ersättningen är en fysisk person som får dra av utgifterna vid beskattningen, och

2. utgifterna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av mottagarens ersättning från utbetalaren under beskattningsåret.

Utgifterna ska beräknas enligt sådan schablon som avses i 2 kap. 21 § tredje stycket socialavgiftslagen (2000:980). Om Skatteverket har bestämt hur utgifterna ska beräknas enligt 2 kap. 21 § fjärde stycket socialavgiftslagen, ska denna beräkning användas.

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person

16 § Från ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person ska skatteavdrag göras enligt beslut om preliminär A-skatt. Ett beslut om att skatteavdrag ska göras enligt skattetabell ska dock inte tillämpas i de fall som avses i 20 §.

Under januari får skatteavdrag göras enligt den skattetabell som senast tillämpats under det föregående beskattningsåret.

Allmän eller särskild skattetabell?

17 § Skatteavdrag ska, om inte annat föreskrivs i 18 eller 19 §, göras enligt en allmän skattetabell om ersättningen är mottagarens huvudinkomst. Om ersättningen inte är regelbunden, ska skatteavdrag dock göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp.

18 § Skatteavdrag ska göras enligt en särskild skattetabell för sjukpenning m.m., om ersättningen för arbete är sådan som avses i 11 kap. 24 §, 30 § första stycket eller 31 § eller 15 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Första stycket gäller inte om ersättningen är vårdbidrag enligt 22 kap. socialförsäkringsbalken.

19 § Skatteavdrag ska göras enligt en särskild skattetabell för sjömän om ersättningen är sjöinkomst och mottagarens huvudinkomst. Om ersättningen inte är regelbunden, ska dock skatteavdrag göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp.

Skatteavdrag med 30 procent

20 § Från ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person ska skatteavdrag göras med 30 procent av underlaget, om ersättningen

1. inte är mottagarens huvudinkomst och inte heller sådan sjukpenning m.m. som avses i 18 §,
2. avser arbete som är avsett att pågå kortare tid än en vecka,
3. redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 §, eller
4. är sådan som avses i 10 kap. 13 § och mottagaren är godkänd för F-skatt.

Obligatorisk förhöjning av skatteavdraget

21 § Ett förhöjt skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete till en fysisk person om

1. utbetalaren inte har inhämtat uppgift från Skatteverket om vilket skatteavdrag som ska göras,
2. den som ska ta emot ersättningen inte har visat upp ett beslut om preliminär A-skatt trots att utbetalaren har begärt det, och
3. ersättningen är mottagarens huvudinkomst.

Ett förhöjt skatteavdrag ska göras enligt den skattetabell som närmast motsvarar skattesatsen för kommunal inkomstskatt för den ort där utbetalaren har sitt kontor eller där ersättningen i annat fall betalas ut, ökat med 10 procent av avdraget enligt tabellen.

Frivillig förhöjning av skatteavdraget

22 § Om den som tar emot ersättning för arbete begär det, ska utbetalaren göra ett förhöjt skatteavdrag från huvudinkomst. Utbetalaren ska göra avdrag med det begärda beloppet senast från och med det första utbetalningstillfälle som infaller två veckor efter begäran.

Utbetalaren får inte göra skatteavdrag enligt första stycket om Skatteverket har omprövat ett beslut om preliminär A-skatt på begäran av ett konkursbo eller Kronofogdemyndigheten enligt 66 kap. 15 §.

Skatteavdrag från förskott

23 § Skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut i form av förskott ska beräknas till så stor del av skatteavdraget på hela ersättningen som det utbetalda beloppet utgör av hela ersättningen.

Om hela ersättningen inte är känd när förskottet betalas ut, ska skatteavdraget beräknas som om förskottet utgör hela ersättningen för den aktuella tidsperioden.

När resterande belopp betalas ut, ska skatteavdrag göras med återstående del av det sammanlagda avdraget för hela ersättningen.

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en juridisk person

24 § Från ersättning för arbete som betalas ut till en juridisk person ska skatteavdrag göras med 30 procent av underlaget om inte Skatteverket har beslutat om en särskild beräkningsgrund.

Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning

25 § Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning som avses i 10 kap. 15 § ska göras med 30 procent om inte annat följer av ett beslut om särskild beräkningsgrund eller 26 §.

26 § Skatteavdrag från ränta, utdelning eller annan avkastning som avses i 10 kap. 15 § på utländska värdepapper ska göras med så stort belopp att det tillsammans med den skatt som dras av i utlandet uppgår till 30 procent av räntan, utdelningen eller avkastningen.

Skyldighet att följa och visa upp beslut

27 § En utbetalare ska följa ett beslut om särskild beräkningsgrund senast två veckor efter det att utbetalaren fick del av det. Detsamma gäller ett beslut om omprövning av beslut om preliminär A-skatt.

Om ett beslut om särskild beräkningsgrund meddelas efter den 18 januari beskattningsåret, ska den som beslutet avser genast visa upp det för den som ska göra skatteavdraget. Skyldigheten att visa upp ett sådant beslut gäller oberoende av när det meddelas om beslutet avser en juridisk person.

12 kap. Skattetabeller

1 § Allmänna och särskilda skattetabeller ska fastställas för varje kalenderår enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Allmänna skattetabeller

2 § De allmänna skattetabellerna ska ange skatteavdraget på olika inkomstbelopp, beräknade för en månad eller kortare tid.

3 § De allmänna skattetabellerna ska grundas på att

1. inkomsten är oförändrad under året,
2. mottagaren bara kommer att beskattas för den inkomst som anges i tabellen,
3. mottagaren inte ska betala någon annan skatt eller avgift än
 - a) kommunal inkomstskatt,
 - b) statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster,
 - c) begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144),
 - d) avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, och
 - e) avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund,
4. mottagaren inte kommer att medges något annat avdrag än grundavdrag vid beskattningen, och
5. mottagaren kommer att medges skattereduktion för allmän pensionsavgift och arbetsinkomst enligt 67 kap. 4–9 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Av tabellerna ska också skatteavdraget framgå

1. för den som inte är skyldig att betala allmän pensionsavgift, och
2. för den som inte har rätt till skattereduktion för arbetsinkomst enligt 67 kap. 4–9 §§ inkomstskattelagen.

Särskilda skattetabeller

4 § De särskilda skattetabellerna för sjukpenning m.m. ska för olika sjukpenninggrundande inkomster enligt 25 och 26 kap. socialförsäkringsbalken ange det skatteavdrag som ska göras från en viss ersättning uttryckt i procent. I övrigt gäller 3 § första stycket.

5 § De särskilda skattetabellerna för sjömän ska grundas på att den skattskyldige har rätt till sjöinkomstavdrag enligt 64 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och skattereduktion enligt 67 kap. 3 § samma lag. I övrigt gäller bestämmelserna i 3 §.

6 § De särskilda skattetabellerna för engångsbelopp ska för olika årsinkomster ange det skatteavdrag som ska göras från ett visst engångsbelopp uttryckt i procent. Tabellerna ska grundas på en för Sverige genomsnittlig sammanlagd skatte- och avgiftssats.

AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT

13 kap. Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

Beslut om särskild inkomstskatteredovisning

1 § Skatteverket beslutar huruvida skatt för en fysisk person ska tas ut enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (*beslut om särskild inkomstskatteredovisning*). I ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska Skatteverket ange om

1. utbetalaren av den skattepliktiga ersättningen ska göra skatteavdrag enligt 3 §, och
2. mottagaren har inkomster som är undantagna från skatteplikt.

2 § Om Skatteverket har beslutat om särskild inkomstskatteredovisning, ska den som beslutet gäller genast visa upp beslutet för utbetalaren.

Skatteavdrag för särskild inkomstskatt

3 § Den som betalar ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska göra skatteavdrag för sådan skatt om

1. Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras, och
2. utbetalaren känner till beslutet.

Skatteavdrag ska dock inte göras om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

4 § Den som betalar ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska göra skatteavdrag för sådan skatt.

5 § I fråga om skatteavdrag för särskild inkomstskatt gäller bestämmelserna om

1. befrielse från skatteavdrag i 10 kap. 10 § första stycket 2 och andra stycket,
2. skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag i 10 kap. 19 §, och
3. värdering av förmåner vid beräkning av underlag för skatteavdrag i 11 kap. 9–11 §§.

Första stycket 1 gäller inte skatteavdrag som avses i 4 §.

I vilka fall ska den skattskyldige redovisa och betala in skatten?

6 § Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, ska den som tar emot ersättning som är skattepliktig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta redovisa och betala skatten.

7 § Den som är skattskyldig arrangör enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska redovisa och betala in skatten.

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

14 kap. Syftet med kontrolluppgifter

1 § Kontrolluppgifter ska lämnas för andra än uppgiftslämnaren själv till ledning för

1. bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt
 - a) inkomstskattelagen (1999:1229),
 - b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - c) lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
 - d) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–8 den lagen,
 - e) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - f) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
 - g) lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, och
 - h) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
2. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
3. registrering av skatteavdrag,
4. bestämmande av skattereduktion,
5. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken,
6. beskattning enligt
 - a) lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
 - b) lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och
7. beskattning utomlands.

15 kap. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst

Innehåll

- 1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om
- skyldighet att lämna kontrolluppgift (2 §),
 - för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas (3–7 §§),
 - undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift (8 §),
 - kontrolluppgiftens innehåll (9 och 10 §§), och
 - värdering av ersättningar och förmåner (11 §).

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

2 § Kontrolluppgift ska lämnas om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst. Kontrolluppgift ska inte lämnas om ersättningen eller förmånen är skattefria av någon annan anledning än förhållanden hos mottagaren.

Som utgiven ersättning räknas även

1. behållning på pensionssparkonto som ska avskattas i inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen (1999:1229), och

2. belopp som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst och som enligt en bestämmelse i inkomstskattelagen eller någon annan lag ska anses som utbetalt.

I 22 kap. 10 och 11 §§ finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning i inkomstslaget tjänst av pensionsförsäkring eller av sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

För vem ska kontrolluppgift lämnas?

3 § Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

Den som ska lämna kontrolluppgift – huvudregeln

4 § Kontrolluppgift ska lämnas av den som har gett ut ersättning eller förmån.

Förmån av personaloptioner

5 § Kontrolluppgift om sådan förmån av personaloptioner som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämnas av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.

Rabatt, bonus eller annan förmån

6 § Om ersättningen eller förmånen utgörs av rabatt, bonus eller annan förmån som har getts ut på grund av kundtrohet eller liknande, ska kontrolluppgift lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för ersättningen eller förmånen.

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

7 § Om en ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige om

1. ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen, och

2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och mottagaren.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

8 § Kontrolluppgift behöver inte lämnas om

1. sådan ersättning eller förmån för arbete som en fysisk person eller ett dödsbo har gett ut, under förutsättning att

a) ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en näringsverksamhet,

b) skatteavdrag inte har gjorts, och

c) det som mottagaren har fått sammanlagt har haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året,

2. sådan ersättning eller förmån för arbete som har getts ut i annat fall än som avses i 1, under förutsättning att

a) det som mottagaren har fått sammanlagt har haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året, och

b) skatteavdrag inte har gjorts,

3. sådan ersättning eller förmån som har redovisats i en förenklad arbetsgivardeklaration, eller

4. sådan ersättning eller förmån som är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och som har redovisats för mottagaren i en arbetsgivardeklaration.

Kontrolluppgiftens innehåll

9 § I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. värdet av den ersättning eller förmån som har getts ut,

2. den tid ersättningen eller förmånen avser, om den bara avser del av året,

3. antalet dagar med sjöinkomst samt på vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen har ägt rum,

4. om Skatteverket har bestämt värdet av en förmån enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § socialavgiftslagen (2000:980),

5. om ersättningen ges ut på grund av tjänstepensionsförsäkring eller sådant avtal om tjänstepension som avses i 28 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), och

6. arbetsställesnummer enligt lagen (1984:533) om arbetsställesnummer m.m., om ett sådant har tilldelats.

Om kontrolluppgiften avser en ersättning med ett sådant engångsbelopp på grund av personskada som avses i 11 kap. 38 § inkomstskattelagen, ska det i kontrolluppgiften anges om engångsbelopp på grund av samma skada har getts ut tidigare samt i så fall med vilket belopp och under vilket utbetalningsår.

10 § Om den uppgiftsskyldige har gett ut ersättning för sådana utgifter som avses i 12 kap. 2 § första och andra styckena inkomstskattelagen (1999:1229) och enligt 10 kap. 3 § andra stycket 9 eller 10 inte är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen, är det tillräckligt att det i kontrolluppgiften anges att sådan ersättning har getts ut.

Värdering av ersättningar och förmåner

11 § Värdet av ersättningar och förmåner som har getts ut i annat än pengar ska beräknas i enlighet med bestämmelserna i 61 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Vid beräkning av värdet av kostförmån och bilförmån får bestämmelserna i 61 kap. 18, 19 och 19 b §§ inkomstskattelagen tillämpas bara om Skatteverket har beslutat det enligt 2 kap. 10 b § socialavgiftslagen (2000:980).

Värdet av förmån av bostad i Sverige som inte är en semesterbostad eller en bostad som avses i 61 kap. 3 a § inkomstskattelagen ska beräknas enligt sådana värdetabeller som avses i 2 kap. 10 a § första stycket 1 socialavgiftslagen. Om Skatteverket har bestämt värdet enligt 2 kap. 10 c § socialavgiftslagen, ska detta värde användas.

16 kap. Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet

Ersättningar och förmåner

1 § Kontrolluppgift ska lämnas om ersättningar och förmåner som anges i 3 § och som ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet.

2 § Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och, i de fall som avses i 3 § 1 och 4, även för juridiska personer av den som har gett ut ersättning eller förmån.

3 § I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. ersättning och förmån som har getts ut för arbete och som utgivaren har gjort eller varit skyldig att göra skatteavdrag från,

2. sjukpenning och annan sådan ersättning som avses i 15 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229),

3. sådant utbetalt stöd eller efterskänt belopp som avses i 29 kap. inkomstskattelagen, och

4. betalning för

a) nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, inklusive biografiffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, eller

b) upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

4 § Kontrolluppgift ska lämnas om

1. insättning enligt

a) 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) på skogskonto eller skogsskadekonto, och

b) 32 kap. inkomstskattelagen på upphovsmannakonto,

2. uttag och utbetalning enligt

a) 21 kap. 36 § inkomstskattelagen från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto, och

b) 32 kap. 8 § inkomstskattelagen från ett upphovsmannakonto, samt
3. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt

a) 21 kap. 40 och 41 §§ inkomstskattelagen på skogskonto eller skogsskadekonto, och

b) 32 kap. 11 § första stycket 1 eller 2 inkomstskattelagen på upphovsmannakonto.

5 § Kontrolluppgift ska lämnas för kontohavaren av det kontoförande kreditinstitutet.

6 § I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om

1. insatt belopp,
2. uttaget eller utbetalt belopp, och
3. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.

17 kap. Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 § Kontrolluppgift ska lämnas om ränteinkomster.

Kontrolluppgift ska också lämnas om annan avkastning än kapitalvinst som hänför sig till fordringsrätter och som utgör intäkt i inkomstslaget kapital.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 § Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

3 § Kontrolluppgift ska lämnas av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta eller annan avkastning.

Uppgiftsskyldiga är andra juridiska personer än dödsbon.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 § Kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning behöver inte lämnas

1. för ett konto som det inte finns ett personnummer för och som har öppnats före den 1 januari 1985, om räntan understiger 100 kronor under året eller, om kontot innehas av mer än en person, räntan för var och en av dem understiger 100 kronor,

2. om den sammanlagda räntan på konton i annat fall än som avses i 1 understiger 100 kronor under året för en person, och

3. för skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto och pensionssparkonto.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 § I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om tillgodoräknad eller utbetald ränta och annan avkastning.

Om den uppgiftsskyldige inte kan ange hur stor del av utbetalt belopp som utgör ränta, ska uppgift om det sammanlagda utbetalda beloppet lämnas i kontrolluppgiften.

När två eller flera personer innehar ett konto

6 § Om ett konto innehas av två eller flera personer, ska räntan eller annan avkastning fördelas mellan dem efter deras andelar i räntan eller i annan avkastning eller, om dessa andelar inte är kända för den uppgiftsskyldige, i lika stora andelar.

Om ett konto innehas av fler än fem personer och en person förfogar över kontot, behöver kontrolluppgift bara lämnas för den person som förfogar över kontot.

18 kap. Kontrolluppgift om ränteutgifter

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 § Kontrolluppgift ska lämnas om ränteutgifter.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 § Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

3 § Kontrolluppgift ska lämnas av den som har tagit emot ränta.

Uppgiftsskyldiga är andra juridiska personer än dödsbon.

Enskild som bara har tagit emot dröjsmålsränta behöver inte lämna kontrolluppgift.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 § Kontrolluppgift om ränteutgifter behöver inte lämnas om den sammanlagda räntan för en person understiger 100 kronor under året.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 § I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om mottagen ränta.

Om någon del av räntan har betalats i förskott, ska uppgift bara lämnas om den del av räntan som avser tiden till och med den 31 januari året efter beskattningsåret.

När två eller flera personer är betalningsansvariga för en skuld

6 § Om två eller flera personer är betalningsansvariga för en skuld, ska räntan fördelas mellan dem efter deras andelar i räntan eller, om dessa andelar inte är kända för den uppgiftsskyldige, i lika stora andelar.

Om en skuld är gemensam för fler än fem personer, behöver kontrolluppgift bara lämnas för den person som kan anses som företrädare för dem.

19 kap. Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 § Kontrolluppgift ska lämnas om ränta och utdelning på delägarätter.

Kontrolluppgift ska också lämnas om annan avkastning än kapitalvinst som hänför sig till delägarätter och som utgör intäkt i inkomstslaget kapital.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 § Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

3 § Kontrolluppgiften ska lämnas av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta, utdelning eller annan avkastning.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 § Kontrolluppgift ska inte lämnas om ränta, utdelning eller annan avkastning på tillgångar på pensionssparkonto.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 § I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om tillgodoräknad eller utbetald ränta, utdelning och annan avkastning.

När fler än fem personer innehar en depå eller ett konto

6 § Om en depå eller ett konto innehas av fler än fem personer och en person förfogar över depån eller kontot, behöver kontrolluppgift bara lämnas för den person som förfogar över depån eller kontot.

20 kap. Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 § Kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av andelar i en investeringsfond eller i ett sådant fondföretag som driver verksamhet här i landet enligt 1 kap. 7 eller 9 § lagen (2004:46) om investeringsfonder.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 § Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

3 § Kontrolluppgift om avyttring genom inlösen ska lämnas av

1. sådana fondbolag som avses i 1 kap. 1 § första stycket 7 lagen (2004:46) om investeringsfonder eller, om förvaltningen av fonden har övergått till ett förvaringsinstitut, av detta,

2. värdepappersbolag och kreditinstitut som förvaltar specialfonder enligt 1 kap. 5 § lagen om investeringsfonder,

3. förvaltningsbolag som driver verksamhet här i landet enligt 1 kap. 6 eller 8 § lagen om investeringsfonder, och

4. fondföretag som driver verksamhet här i landet enligt 1 kap. 7 eller 9 § lagen om investeringsfonder.

Om ett fondföretag har slutit avtal med ett värdepappersinstitut om att ombesörja försäljning och inlösen av andelar, ska kontrolluppgiften i stället lämnas av värdepappersinstitutet.

Om en andel är förvaltarregistrerad ska i stället förvaltaren lämna kontrolluppgiften.

4 § Kontrolluppgift om annan avyttring än inlösen av andelar i en investeringsfond eller ett sådant fondföretag som avses i 1 kap. 7 eller 9 § lagen (2004:46) om investeringsfonder ska lämnas av förvaltare, om andelarna är förvaltarregistrerade.

Om en andel i ett fondföretag inte är förvaltarregistrerad, ska kontrolluppgift lämnas av värdepappersinstitut i de fall de medverkar vid avyttringen.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

5 § Kontrolluppgift ska inte lämnas om avyttring av tillgångar på pensionssparkonto.

Kontrolluppgiftens innehåll

6 § I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. kapitalvinst eller kapitalförlust,

2. slag av fond,

3. fondens identifikationsuppgifter, och

4. om fonden är marknadsnoterad.

Om den uppgiftsskyldige saknar uppgift om ersättning vid avyttring, ska andelens marknadsvärde på avyttringsdagen användas vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust. Om avyttringsdagen inte är känd, ska marknadsvärdet på dagen då avyttringen registrerades användas.

Om uppgift saknas om anskaffningsutgift, ska uppgift lämnas om ersättningen vid avyttringen efter avdrag för utgifterna för avyttringen i stället för kapitalvinsten eller kapitalförlusten.

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

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 § Kontrolluppgift ska lämnas om

1. avyttring av andra delägarätter än sådana som avses i 20 kap. 1 § och av fordringsrätter, om inte kontrolluppgift ska lämnas enligt 2,
2. slutförande av options- och terminsaffärer, som inte innebär förvärv eller försäljning av egendom, samt
3. utfärdande av optioner.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 § Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

3 § Kontrolluppgift ska lämnas av

1. värdepappersinstitut i de fall de medverkar vid avyttring av delägar rätt eller fordringsrätt och kontrolluppgift inte ska lämnas av dem som avses i 2–6,
2. värdepappersinstitut i de fall de registrerar en option eller en termin eller på annat sätt medverkar vid utfärdandet av optionen eller vid slutförandet av options- eller terminsaffären,
3. kreditmarknadsföretag,
4. garantimyndigheten enligt lagen (1995:1571) om insättningsgaranti eller lagen (1999:158) om investerarskydd,
5. den som har betalat ut ersättning vid avyttring genom inlösen, och
6. försäkringsgivare som har betalat ut ersättning på grund av en sådan försäkring som ett värdepappersbolag har tecknat för skadeståndskyldighet som det kan komma att ådra sig när tjänster utförs i rörelsen.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 § Kontrolluppgift ska inte lämnas om avyttring av tillgångar på pensionssparkonto.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 § I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. den ersättning som har överenskommit efter avdrag för försäljningsprovision och liknande utgifter,
2. antalet delägarätter eller fordringsrätter,
3. delägarrätternas eller fordringsrätternas slag och sort, samt
4. den kontanta ersättningen vid sådana byten av andelar som avses i 48 a kap. 2 § och 49 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Om ett terminsavtal slutförs genom att den ena parten säljer en tillgång samtidigt som samma part förvärvar en mindre tillgång av samma slag, får uppgift lämnas om bruttoersättningen vid försäljningen.

6 § Om en utbetalning avser även annat än ersättning för delägarätter eller fordringsrätter och den uppgiftsskyldige inte kan ange hur stor del

av utbetalt belopp som utgör ersättning för sådana rätter, ska uppgift om det sammanlagda utbetalda beloppet lämnas i kontrolluppgiften.

När delägarrätter eller fordringsrätter ägs gemensamt av flera personer

7 § Om delägarrätter eller fordringsrätter ägs gemensamt av flera personer och det vid avyttringen har upprättats en rapport enligt 8 kap. 27 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, behöver kontrolluppgift bara lämnas för den person som anges i rapporten.

22 kap. Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

- överlåtelse av privatbostadsrätt och av andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),
- upplåtelse av privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt (4 §),
- samfällighet (5 och 6 §§),
- räntebidrag (7 §),
- pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),
- avskattning av pensionsförsäkring (10 §),
- tjänstepensionsavtal (11 §),
- underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar (12 §),
- skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),
- elcertifikat (14 §), och
- utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §).

Överlåtelse av privatbostadsrätt och av andelar i vissa bostadsföretag

2 § Kontrolluppgift ska lämnas om överlåtelse av en privatbostadsrätt.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av privatbostadsföretaget.

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. lägenhetens beteckning,
2. tidpunkten för överlåtelsen och för överlåtarens förvärv,
3. ersättningen vid överlåtelsen,
4. om överlåtaren förvärvade privatbostadsrätten efter år 1983, ersättningen vid detta förvärv,
5. överlåtarens andel av inestående medel i inre reparationsfond eller liknande fond vid avyttringen och, om överlåtaren förvärvade privatbostadsrätten efter år 1973, vid detta förvärv,
6. kapitaltillskott som har lämnats efter utgången av år 1973 och som överlåtaren enligt 46 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) får räkna in i omkostnadsbeloppet, samt

7. om överlåtaren förvärvade privatbostadsrätten senast år 1973, överlåtarens andel av privatbostadsföretagets förmögenhet den 1 januari 1974, beräknad enligt 46 kap. 14 § inkomstskattelagen.

3 § Kontrolluppgift ska lämnas om överlåtelse av en medlems eller en delägars andel i en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229) för att vara ett privatbostadsföretag men som tillhandahåller bostäder åt sina medlemmar eller delägare i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, om det till andelen är knutet en sådan bostad.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av sådana svenska ekonomiska föreningar eller svenska aktiebolag som avses i första stycket.

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. bostadens beteckning,
2. tidpunkten för överlåtelsen och för överlåtarens förvärv,
3. ersättningen vid överlåtelsen, samt
4. om överlåtaren förvärvade andelen efter år 1983, ersättningen vid detta förvärv.

Upplåtelse av privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt

4 § Kontrolluppgift ska lämnas om upplåtelse av en privatbostad eller en bostad som innehas med hyresrätt.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har gett ut ersättning eller förmån för bostad. Detta gäller dock bara om utbetalaren även har betalat ut ersättning för arbete till mottagaren och har gjort eller varit skyldig att göra skatteavdrag från denna ersättning.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om ersättningen eller förmånen.

Samfällighet

5 § Kontrolluppgift ska lämnas om utdelning till delägare i sådana samfälligheter som avses i 6 kap. 6 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

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

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om utbetald utdelning och hur stor del av utdelningen som kommer från intäkt av skogsbruk som bedrivs i samfälligheten.

6 § Om en privatbostadsfastighet har del i en annan samfällighet än som avses i 6 kap. 6 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), ska kontrolluppgift lämnas om privatbostadsfastighetens andel av samfällighetens inkomster som är avkastning av kapital.

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

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om privatbostadsfastighetens andel av samfällighetens inkomster till den del dessa överstiger 600 kronor.

Räntebidrag

7 § Kontrolluppgift ska lämnas om statliga räntebidrag för bostadsändamål.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av Boverket.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om utbetalt räntebidrag eller eftergiven återbetalningsskyldighet.

Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

8 § Kontrolluppgift ska lämnas om pensionsförsäkringar och pensionssparkonton.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av försäkringsgivare och pensionssparinstitut.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om betalda premier och gjorda inbetalningar som avdrag får göras för enligt 59 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

9 § Kontrolluppgift ska lämnas om

1. sådan överföring av hela värdet i en pensionsförsäkring som avses i 58 kap. 18 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), och

2. försäkringsgivares överlåtelse eller överföring av en pensionsförsäkring till en annan försäkringsgivare eller till en annan del av försäkringsgivarens verksamhet.

Kontrolluppgift ska lämnas för juridiska personer och fysiska personer av den försäkringsgivare som har överfört värdet i försäkringen eller överlåtit eller överfört försäkringen.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om det överlåtna eller överförda värdet. Kontrolluppgiften ska också innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för försäkringstagaren, den försäkrade och den mottagande försäkringsgivaren.

Avskattning av pensionsförsäkring

10 § Kontrolluppgift ska lämnas om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning av en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 19 eller 19 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av försäkringsgivare.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om den omständighet som medför eller kan medföra avskattning och det kapital som hänför sig till försäkringen när omständigheten inträffar. Kontrolluppgiften ska också innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för försäkringstagaren och den försäkrade.

Tjänstepensionsavtal

11 § Kontrolluppgift som avses i 9 och 10 §§ ska också lämnas av utländska tjänstepensionsinstitut om sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring.

Underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar

12 § Kontrolluppgift ska lämnas om sådan försäkring eller sådant avtal om tjänstepension som avses i 2 § första stycket 6–8 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Kontrolluppgift ska lämnas för juridiska personer och fysiska personer av försäkringsgivare och tjänstepensionsinstitut.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om värdet av försäkringen eller avtalet om tjänstepension vid närmast föregående års utgång. Värdet av försäkringen respektive värdet av avtalet om tjänstepension ska beräknas enligt bestämmelserna i 3 § åttonde respektive tionde stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Kontrolluppgiften ska också innehålla uppgift om huruvida

- 1 försäkringen är en pensionsförsäkring eller en kapitalförsäkring, eller
2. avtalet om tjänstepension är jämförbart med en pensionsförsäkring eller en kapitalförsäkring.

Skattereduktion för förmån av hushållsarbete

13 § Kontrolluppgift ska lämnas om skattereduktion för förmån av hushållsarbete enligt 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), om den som utför arbetet var godkänd för F-skatt vid någon av de tidpunkter som anges i 67 kap. 16 § 1 eller har ett intyg eller någon annan handling som avses i 67 kap. 17 § samma lag.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har gett ut förmånen.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om underlaget för skattereduktionen.

Elcertifikat

14 § Kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av elcertifikat.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av Affärsverket svenska kraftnät.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om antalet avyttrade elcertifikat och försäljningspriset.

Utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar

15 § Kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av Statens energimyndighet.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om antalet avyttrade utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar.

23 kap. Kontrolluppgift om utländska förhållanden

Betalningar till och från utlandet

1 § Kontrolluppgift ska lämnas om direkta och indirekta betalningar som överstiger 150 000 kronor eller utgör delbetalningar av en summa som överstiger 150 000 kronor, om betalningarna görs

1. till utlandet från en obegränsat skattskyldig,
2. från utlandet till en obegränsat skattskyldig, eller
3. inom landet mellan en obegränsat skattskyldig och en begränsat skattskyldig.

Kontrolluppgift ska lämnas för juridiska personer och fysiska personer av den som har förmedlat betalningen.

I kontrolluppgiften om betalning till utlandet ska uppgift lämnas om

1. betalningens belopp i använd valuta,
2. betalningsdatum,
3. valutakod,
4. vilket land som betalningen har gjorts till,
5. vad betalningen avser, och
6. betalningsmottagaren.

I kontrolluppgiften om betalning från utlandet ska uppgift lämnas om

1. betalningens belopp i använd valuta,
2. betalningsdatum,
3. valutakod, och
4. vilket land som betalningen kommer från.

Begränsat skattskyldiga

2 § Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 4 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20 och 21 kap. samt 22 kap. 2, 3 och 9–11 §§ ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift enligt 22 kap. 10 § ska också avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

3 § Kontrolluppgifter enligt 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 4 ska även lämnas för juridiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Utländska försäkringar

4 § Den som har förmedlat en utländsk försäkring som avses i 22 kap. 12 § ska lämna sådana uppgifter att försäkringsgivaren och försäkringsstagaren kan identifieras.

Förbindelse från utländska företag att lämna kontrolluppgift

5 § Utländska företag som driver bankverksamhet, värdepappersrörelse, fondverksamhet, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering här, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

Skyldigheten att lämna en sådan förbindelse gäller inte ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som på grund av bestämmelser i den staten är förhindrat att lämna kontrolluppgifter. Skyldigheten gäller inte heller försäkringsgivare inom EES som bara meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

6 § Försäkringsgivare som meddelar försäkring från fast driftställe utanför Sverige men i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska för varje pensionsförsäkringsavtal ge in ett åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkring enligt 15 och 22 kap. samt 2 §.

Detta gäller också utländska tjänstepensionsinstitut som ingår sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring.

Åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för försäkringsgivaren, försäkringstagaren, den försäkrade och pensionsförsäkringsavtalet.

En kopia av försäkringsavtalet ska lämnas in tillsammans med åtagandet.

24 kap. Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter

När ska kontrolluppgifter lämnas?

Huvudregeln

1 § Kontrolluppgifter ska lämnas för varje kalenderår och ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår.

Kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal

2 § Kontrolluppgift enligt 22 kap. 9–11 §§ ska ha kommit in inom 14 dagar från den dag då den omständighet som utlöste kontrolluppgiftsskyldigheten inträffade.

Kontrolluppgifter om skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto

3 § Kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 1 ska ha kommit in senast den 30 juni närmast följande kalenderår.

Uppgifter som ska finnas i alla kontrolluppgifter

4 § En kontrolluppgift ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för,
2. uppgift om skatteavdrag och innehållen utländsk källskatt, samt
3. uppgift om huruvida den person som kontrolluppgiften lämnas för är företagsledare, närstående till en sådan person eller delägare, om uppgiften lämnas av ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag.

25 kap. Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet

1 § Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter gäller inte uppgifter som saknar betydelse för

1. bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt de lagar som anges i 14 kap. 1 § 1,
2. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
3. registrering av skatteavdrag,
4. beskattning enligt
 - a) lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, eller
 - b) lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
5. beräkningen av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken, och
6. Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

26 kap. Skattedeklaration

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- vem som ska lämna en skattedeklaration (2 §),
- vilken sorts skattedeklaration som ska lämnas (3–9 §§),
- redovisningsperioder (10–17 §§),
- vad de olika skattedeklarationerna ska innehålla (18–25 §§),
- när en skattedeklaration ska lämnas (26–37 §§), och
- särskilda bestämmelser om redovisning (38 och 39 §§).

Vem ska lämna en skattedeklaration?

2 § En skattedeklaration ska lämnas av

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,
2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200),
3. den som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, 5 eller 6,
4. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,

5. den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 15 §, och

6. den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och som ska redovisa och betala in skatt enligt 13 kap. 6 och 7 §§.

Vilken sorts skattedeclaration ska lämnas?

Arbetsgivardeklaration

3 § Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska redovisas i en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder.

Den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Om den registrerade skriftligen upplyser Skatteverket om att det varken finns skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter att redovisa för en viss redovisningsperiod, behöver deklARATION dock inte lämnas för den perioden. Det gäller även om bara en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 4 § ska lämnas för redovisningsperioden.

Förenklad arbetsgivardeklaration

4 § En fysisk person eller ett dödsbo som har betalat ut ersättning för arbete till en annan fysisk person får fullgöra skyldigheten att lämna arbetsgivardeklaration för den ersättningen genom att lämna en förenklad arbetsgivardeklaration, om ersättningen inte utgör utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren bedriver.

En förenklad arbetsgivardeklaration ska bara lämnas för redovisningsperioder då ersättning har betalats ut. En deklARATION ska lämnas för varje betalningsmottagare.

Mervärdesskattedeclaration

5 § Den som är skyldig att lämna en skattedeclaration enligt 2 § 2, 3 eller 4 ska, om inte annat följer av 7 § andra stycket, fullgöra skyldigheten genom att lämna en mervärdesskattedeclaration för redovisningsperioder.

Den som är registrerad ska lämna en mervärdesskattedeclaration för varje redovisningsperiod.

Punktskattedeclaration

6 § Punktskatt ska redovisas i en punktskattedeclaration för redovisningsperioder om inte annat följer av 8 §.

Den som är registrerad ska lämna en punktskattedeclaration för varje redovisningsperiod.

Särskilda skattedeclarationer

7 § Den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200) ska redovisa betalningen i en särskild skattedeclaration för den redovisningsperiod då debiteringen har gjorts.

Den som är skattskyldig bara på grund av förvärv av sådana nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 eller 2 mervärdesskattelagen ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeclaration för varje förvärv.

8 § Punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeclaration för varje händelse som medför skattskyldighet, om den som är skyldig att lämna skattedeclaration är skattskyldig enligt

1. lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och inte ska registreras enligt 7 kap. 1 §,

2. 16 § lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen om skatt på energi och inte företräds av en representant som är godkänd av Skatteverket, eller

3. lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.

9 § Den som är skyldig att lämna skattedeclaration enligt 2 § 6 ska lämna en särskild inkomstskattedeclaration för varje skattepliktig ersättning.

Redovisningsperioder

En kalendermånad är huvudregeln

10 § En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs särskilt.

Kalenderkvartal och beskattningsår för mervärdesskatt

11 § Om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, exklusive unions-interna förvärv och import, beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret, ska redovisningsperioden för mervärdesskatt vara ett kalenderkvartal. Om samma underlag beräknas uppgå till högst en miljon kronor, ska redovisningsperioden vara ett beskattningsår.

12 § För den som är skyldig att lämna skattedeclaration enligt 2 § 3 är redovisningsperioden ett kalenderkvartal.

Beslut om kortare redovisningsperiod än kalenderkvartal eller beskattningsår

13 § Skatteverket ska besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal eller en kalendermånad eller ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår om

1. den deklarationsskyldige begär det, eller
2. det finns särskilda skäl.

Ett beslut enligt första stycket 1 ska gälla minst 24 på varandra följande kalendermånader, om inte särskilda skäl talar emot det.

Från när gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?

14 § Ett beslut enligt 13 § första stycket 2 om att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal gäller från ingången av det kalenderkvartal som har gått ut närmast före dagen för beslutet. Om beslutet meddelas efter den tidpunkt då deklaration enligt 26 § ska lämnas för kalenderkvartalet eller om deklaration har lämnats för kalenderkvartalet då beslutet meddelas, ska beslutet dock gälla från ingången av det kalenderkvartal då det meddelades.

Om det finns särskilda skäl, gäller första stycket även beslut enligt 13 § första stycket 1.

15 § Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras till en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal eller omvänt i andra fall än de som avses i 14 §, ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklarationskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen.

Från när gäller en ändring från eller till beskattningsår?

16 § Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras från eller till ett beskattningsår, ska ändringen gälla från ingången respektive utgången av det beskattningsår då den deklarationskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen.

Beskattningsår som redovisningsperiod för punktskatt

17 § För den som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp på högst 50 000 kronor för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatten ska vara ett beskattningsår.

Det som sägs om redovisningsperiod i 16 § gäller även ett sådant beslut.

Beslutet upphör att gälla om den deklarationskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av den kalendermånad då konkursbeslutet har fattats.

Vad ska de olika skattedeklarationerna innehålla?

Samtliga skattedekclarationer

18 § En skattedeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för, och
3. de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgiften.

Arbetsgivardeklaration

19 § En arbetsgivardeklaration ska innehålla uppgift om

1. den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag,
2. sammanlagt avdraget belopp,
3. den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för,
4. sammanlagt avdrag enligt 2 kap. 21 § socialavgiftslagen (2000:980), och
5. periodens sammanlagda avgifter.

Förenklad arbetsgivardeklaration

20 § En förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla uppgift om

1. den ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för och betala arbetsgivaravgifter för,
2. verkställt skatteavdrag,
3. periodens arbetsgivaravgifter, och
4. avdrag för sådan preliminär skattereduktion för hushållsarbete som avses i 17 § första stycket 2 lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Mervärdesskattedeklaration

21 § En mervärdesskattedeklaration ska innehålla uppgift om

1. utgående skatt,
2. ingående skatt, och
3. omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder.

En mervärdesskattedeklaration som ska lämnas av en grupphuvudman ska innehålla uppgifter för hela gruppen.

Punktskattedeklaration

22 § En punktskattedeklaration ska innehålla uppgift om

1. skattens bruttobelopp,
2. yrkade avdrag, och
3. skattens nettobelopp.

23 § Till varje redovisningsperiod ska den punktskatt hänföras för vilken redovisningsskyldighet har inträtt under perioden. Skatt enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. ska dock hänföras till den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.

Redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Är den deklareringskyldige inte bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten. Detsamma gäller om skattskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd.

Vid försäljning mot kredit får Skatteverket, om principerna för den redovisningsskyldiges bokföring föranleder det, besluta att redovisningsskyldigheten ska inträda vid beskattningsårets utgång, dock inte senare än när betalning inflyter eller fordran diskonteras eller överläts.

Om en deklarationsskyldig försätts i konkurs, inträder redovisningsskyldighet genast för de affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet.

Särskilda skattedeclarationer

24 § En särskild skattedeclaration ska innehålla uppgift om

1. det förvärv eller den händelse som medför skattskyldighet som deklARATIONEN lämnas för, eller
2. det belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), och
3. skatten på grund av förvärvet eller händelsen.

25 § En särskild inkomstskattedeclaration ska innehålla uppgift om

1. den skattepliktiga ersättningen, och
2. skatten på ersättningen.

När ska en skattedeclaration lämnas?

Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeclaration

26 § Den som är skyldig att lämna en mervärdesskattedeclaration ska, om inte annat följer av 27–35 §§, lämna skattedeclaration enligt följande uppställning:

<i>Arbetsgivar- deklaration för redovis- ningsperio- den</i>	<i>Punktskatte- deklaration för redovis- ningsperio- den</i>	<i>Mervärdes- skattedekla- ration för redovisnings- perioden</i>	<i>ska ha kom- mit in till Skatteverket senast den</i>
januari	december	oktober– december	12 februari
februari	januari		12 mars
mars	februari		12 april
april	mars	januari–mars	12 maj
maj	april		12 juni
juni	maj		12 juli
juli	juni	april–juni	17 augusti
augusti	juli		12 september
september	augusti		12 oktober
oktober	september	juli–september	12 november
november	oktober		12 december
december	november		17 januari

27 § Om Skatteverket har beslutat enligt 13 § att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad, ska mervärdesskatte-deklaration lämnas enligt uppställningen för punktskattedeklaration i 26 §.

28 § Om den deklarationsskyldige begär det, ska Skatteverket besluta att mervärdesskattedeklaration som enligt 27 § ska lämnas enligt uppställningen för punktskattedeklaration i 26 § i stället ska lämnas enligt uppställningen i 30 §. Beslutet ska, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder.

Deklarationstid när redovisningsperioden för mervärdesskatt har ändrats

29 § Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeklaration i rätt tid på grund av att redovisningsperioden har ändrats från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad, eller från ett kalenderkvartal till en kalendermånad, ska lämna mervärdesskatte-deklaration senast vid den deklarationstidpunkt som kommer närmast efter den dag då den deklarationsskyldige underättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen.

Om mervärdesskattedeklarationen ska lämnas för mer än en ny redovisningsperiod, får perioderna slås samman till en period och redovisas i en skattedeklaration.

Större företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration

30 § Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor, ska lämna skattedeklaration enligt följande uppställning, om inte Skatteverket har beslutat något annat enligt 31 §.

<i>Arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklaration för redovisningsperioden</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast den</i>
-------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------

januari	26 februari
februari	26 mars
mars	26 april
april	26 maj
maj	26 juni
juni	26 juli
juli	26 augusti
augusti	26 september
september	26 oktober
oktober	26 november
november	27 december

Tidigare redovisning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

31 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket besluta att en sådan näringsidkare som avses i 30 § ska lämna arbetsgivardeklaration senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i januari senast den 17.

Enbart arbetsgivar- och punktskattedeklaration

32 § Den som inte ska lämna mervärdesskattedeklaration, ska lämna arbetsgivar- och punktskattedeklaration enligt följande uppställning:

<i>Arbetsgivar- och punktskatte- deklaration för redovisnings- perioden</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast den</i>
-------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------

januari	12 februari
februari	12 mars
mars	12 april
april	12 maj
maj	12 juni
juni	12 juli
juli	17 augusti
augusti	12 september
september	12 oktober
oktober	12 november
november	12 december
december	17 januari

Annan redovisningsperiod än en kalendermånad

33 § Den som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad ska redovisa skatten i en skattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för december då deklARATIONEN i stället ska ha kommit in senast den 27.

Första stycket gäller inte den som enligt 11, 12 eller 13 § har kalenderkvartal som redovisningsperiod för mervärdesskatt.

Första stycket gäller inte heller sådan period som avses i 29 § andra stycket.

Kommuner och landsting

34 § Kommuner och landsting ska alltid lämna arbetsgivar- och punktskattedeklaration enligt uppställningen i 26 §. Mervärdes-skattedeklaration ska alltid lämnas enligt uppställningen för punkt-skattedeklaration i den paragrafen. De skattedekclarationer som ska lämnas i januari och augusti ska dock i stället ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden.

Särskilda skattedeklaration

35 § Särskilda skattedeklaration ska, om inte annat följer av 36 eller 37 §, lämnas enligt följande uppställning.

<i>Deklaration som avses i</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
7 § första stycket	den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång
7 § andra stycket	35 dagar efter förvärvet
8 § 1	fem dagar efter den händelse som medför skattskyldighet
8 § 2	vid den händelse som medför skattskyldighet
8 § 3	25 dagar efter den händelse som medför skattskyldighet
9 §	den 12 i månaden efter den månad då den skattepliktiga ersättningen kom den skattskyldige till del, med undantag för januari och augusti då deklARATIONEN I stället ska ha kommit in senast den 17

36 § Deklaration som avses i 8 § 1 och som ska lämnas av den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad efter dagen för tillsynsmyndighetens beslut.

37 § Deklaration som avses i 8 § 1 ska ha kommit in till Skatteverket senast vid den händelse som medför skattskyldighet, om den som ska lämna deklARATIONEN är skattskyldig enligt

1. 9 § första stycket 6 lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 8 § första stycket 6 lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 1 § 6 lagen

(1994:1776) om skatt på energi och inte har ställt säkerhet för skattens betalning,

2. 9 § första stycket 9 eller 16 c § lagen om tobaksskatt,
3. 8 § första stycket 9 eller 15 c § lagen om alkoholskatt, eller
4. 4 kap. 1 § 10 eller 4 kap. 10 § lagen om skatt på energi.

Särskilda bestämmelser om redovisning

Utländsk avgiftsskyldig

38 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket besluta att den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter och är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe i Sverige redovisar avgifterna på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som anges i detta kapitel.

Viss verksamhet för sig

39 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket besluta att en viss verksamhet ska redovisas för sig.

27 kap. Skalbolagsdeklaration

Syftet med skalbolagsdeklaration

1 § Skalbolagsdeklaration ska lämnas till ledning för beslut om säkerhet för slutlig skatt.

Skyldighet att lämna skalbolagsdeklaration

2 § En skalbolagsdeklaration ska lämnas av ett avyttrat företag som är ett skalbolag och som tillämpar undantagen från skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, ska skalbolagsdeklaration i stället lämnas av den avyttrande delägaren. Handelsbolaget eller den juridiska personen ska lämna delägaren de uppgifter som behövs för deklarationen.

Vad ska en skalbolagsdeklaration innehålla?

3 § En skalbolagsdeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för den som har avyttrat andelen och för den som har förvärvat andelen,
2. uppgift om det avyttrade företagets över- eller underskott enligt ett sådant särskilt bokslut som avses i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229),
3. uppgifter om de intäkts- och kostnadsposter som har tagits upp i bokslutet, och

4. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta beslut om säkerhet för slutlig skatt.

När ska en skalbolagsdeklaration lämnas?

4 § En skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 30 dagar efter avyttringen eller, i fråga om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, avyttringen eller tillträdet.

28 kap. Preliminär inkomstdeklaration

Syftet med preliminär inkomstdeklaration

1 § Preliminär inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av preliminär skatt.

Skyldighet att lämna preliminär inkomstdeklaration

Preliminär inkomstdeklaration vid ansökan om godkännande för F-skatt

2 § Den som ansöker om godkännande för F-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration till Skatteverket.

Preliminär inkomstdeklaration inför beskattningsåret

3 § Den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration om den slutliga skatten för beskattningsåret beräknas överstiga motsvarande skatt för det föregående beskattningsåret och

1. skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden, eller

2. räkenskapsåret har lagts om enligt 6 § bokföringslagen (1999:1078) utan Skatteverkets tillstånd.

Deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad före beskattningsårets ingång.

Preliminär inkomstdeklaration under beskattningsåret

4 § Den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration om det kan antas att den slutliga skatten för beskattningsåret kommer att överstiga den debiterade preliminära skatten och

1. skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden, eller

2. räkenskapsåret har lagts om enligt 6 § bokföringslagen (1999:1078) utan Skatteverkets tillstånd.

Deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket inom 14 dagar från det att deklarationsskyldigheten uppkom. När mindre än en månad återstår av beskattningsåret behöver deklaration dock inte lämnas.

Vad ska en preliminär inkomstdeklaration innehålla?

5 § En preliminär inkomstdeklaration ska innehålla uppgifter om beräknade inkomster och utgifter samt övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bestämma den preliminära skatten.

29 kap. Syftet med inkomstdeklaration

1 § Inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för

1. bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt
 - a) inkomstskattelagen (1999:1229),
 - b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - c) 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
 - d) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i de fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–8 samma lag,
 - e) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - f) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
 - g) 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, och
 - h) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
2. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
3. bestämmande av skattereduktion, samt
4. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken.

30 kap. Vem ska lämna en inkomstdeklaration?

Fysiska personer

1 § En fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration, om

1. intäkterna i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet,
2. sådan intäkt i inkomstlagen tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20 och 21 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,
3. intäkterna i inkomstlagen kapital, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap., har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,
4. han eller hon är begränsat skattskyldig och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,
5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller
6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.

Dödsbon

2 § Det som skulle ha gällt för den avlidne i fråga om deklarations-skyldighet ska för dödsåret tillämpas på dödsboet.

3 § För år efter dödsåret ska ett dödsbo lämna en inkomstdeklaration, om

1. de skattepliktiga intäkterna, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap., har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,
2. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller
3. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.

Andra juridiska personer än dödsbon

4 § En inkomstdeklaration ska lämnas av

1. aktiebolag, ekonomiska föreningar och sådana stiftelser, andra liknande subjekt eller andra tillgångsmassor som enligt stiftelse-förordnande eller motsvarande bestämmelse har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss släkts, vissa släkters eller bestämda fysiska personers ekonomiska intressen,
2. sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som avses i 7 kap. 7 och 14 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), om intäkterna under beskattningsåret har överstigit grundavdraget enligt 63 kap. 11 § den lagen,
3. andra juridiska personer än sådana som avses i 1 och 2, med undantag för dödsbon och svenska handelsbolag, om de skattepliktiga intäkterna under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,
4. andra juridiska personer än dödsbon för vilka underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensions-medel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, och
5. fondbolag och förvaringsinstitut för varje av bolaget eller institutet förvaltda investeringsfond.

Skattefri inkomst

5 § Vid bedömning av deklarations-skyldighet som är beroende av att intäkterna har uppgått till visst belopp ska hänsyn inte tas till sådan intäkt som är skattefri eller som den fysiska personen inte är skattskyldig för enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Första stycket gäller inte i fråga om inkomst som enligt skatteavtal helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige.

31 kap. Vad ska en inkomstdeklaration innehålla?

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare, delägare och närstående ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion för hushållsarbete (33 §), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Samtliga inkomstdeklarationer

2 § En inkomstdeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgifter om de intäkts- och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag,
3. uppgifter om de allmänna avdrag som den deklarationsskyldige har rätt till,
4. de uppgifter som behövs för beräkning av skatt eller avgift enligt
 - a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - b) 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
 - c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
 - d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - e) 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
 - f) 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229),
 - g) 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980), och
 - h) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
5. de uppgifter som behövs för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken, samt
6. de uppgifter som behövs för att avgöra om en begränsat skattskyldig uppfyller kraven för att få allmänna avdrag enligt 62 kap. 5–8 §§ eller grundavdrag enligt 63 kap. inkomstskattelagen.

3 § Den som är deklarationsskyldig ska också lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.

Fysiska personer och dödsbon

Underrättelse

4 § Skatteverket ska före den 15 april året efter utgången av beskattningsåret underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklareringskyldiga om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som har kommit in till verket som underlag för beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst samt övriga uppgifter som verket känner till.

Godkänna eller lämna uppgifter

5 § Om en uppgift som den deklareringskyldige har fått underrättelse om enligt 4 § är korrekt, ska den deklareringskyldige godkänna uppgiften. Andra uppgifter ska den deklareringskyldige själv lämna till Skatteverket.

Inkomstslaget tjänst

Uppgift om kostnadsersättning

6 § Uppgift om kostnadsersättning som avses i 15 kap. 10 § behöver bara lämnas i den utsträckning avdrag görs för ökade levnadskostnader.

Inkomstslaget näringsverksamhet

Undantag

7 § Om makar tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet, behöver uppgifterna enligt 2 och 3 §§ om näringsverksamheten bara lämnas av en av makarna.

Uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om fördelning av inkomsten mellan makar i 60 kap. 6–11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska dock lämnas av båda makarna.

8 § Uppgifter om näringsverksamhet enligt 33 kap. 6 § behöver inte lämnas.

Uppgifter om årsbokslut och årsredovisning

9 § Den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration för inkomstslaget näringsverksamhet ska lämna uppgift om huruvida

1. årsbokslutet eller årsredovisningen, som ligger till grund för inkomstdeklarationen, har upprättats med hjälp av en uppdragstagare, eller

2. årsredovisningen, som ligger till grund för inkomstdeklarationen, har reviderats av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

Uppgift om utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst

10 § Om lagervärdet ska höjas enligt 17 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), ska företaget lämna uppgift om beslut om eller styrelsens förslag till utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst.

Uppgifter som dotterföretag ska lämna

11 § Ett dotterföretag som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet ska lämna

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för moderföretaget,
2. nödvändiga identifikationsuppgifter för hela koncernens moderföretag om moderföretaget i sin tur är ett dotterföretag, samt
3. uppgifter om sitt aktie- eller andelsinnehav i moderföretaget och innehavets röstvärde.

Ågaruppgifterna ska avse förhållandena vid utgången av det senast avslutade beskattningsåret.

Uppgifter om näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar

12 § Den som har fått utdelning på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad ska lämna uppgift om utdelningen om andelen har innehafts kortare tid än ett år när utdelningen rätteligen skulle ha tagits upp i räkenskaperna.

Den som har avyttrat en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt som är marknadsnoterad ska lämna uppgift om avyttringen om andelen eller delägarrätten har innehafts kortare tid än ett år.

Uppgifter om ersättningsfond

13 § Den som har eller som under beskattningsåret har haft en ersättningsfond ska lämna uppgifter om

1. fondens ändamål,
2. fondens storlek,
3. fondens ianspråktagande, och
4. återfört avdrag för avsättning till fonden.

Fysiska personer ska även i fråga om en sådan ersättningsfond för byggnad eller markanläggning som avses i 31 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) lämna uppgift om hur stor del av fonden som har återförts enligt 26 kap. 2 och 4–7 §§ den lagen.

Uppgift om skalbolag

14 § Den som har förvärvat tillgångar enligt 25 a kap. 18 § eller 49 a kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna uppgift om detta.

Uppgifter om utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster

15 § Den som någon gång under beskattningsåret har haft andelar i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster i sådan omfattning eller på ett sådant sätt som anges i 39 a kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för den juridiska personen,
2. uppgift om sitt andelsinnehav vid beskattningsårets utgång,
3. uppgift om röstvärdet för sina andelar vid beskattningsårets utgång, och
4. uppgift om förändringar av andelsinnehavet eller av röstvärdet för andelarna som har inträffat under året.

Den som innehar andelarna vid beskattningsårets utgång ska även lämna sådana resultat- och balansräkningar som avses i 39 a kap. 11 § inkomstskattelagen.

Inkomstslaget kapital

Uppgifter om långgivare

16 § Den som gör avdrag för ränteutgifter vid beräkning av resultatet i inkomstslaget kapital ska, om kontrolluppgift inte ska lämnas enligt 18 kap., lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för långgivaren.

Uppskovsbelopp

17 § Den som gör avdrag för uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt ska lämna uppgift om beteckningen på ersättningsbostaden.

Om ersättningsbostaden är en bostad i ett privatbostadsföretag eller i ett företag som avses i 47 kap. 5 b § inkomstskattelagen, ska även nödvändiga identifikationsuppgifter för företaget lämnas.

Om ersättningsbostaden förvärvas först året efter det då ursprungsbostaden avyttrades, ska uppgifterna lämnas i inkomstdeklarationen för det senare året.

18 § En ägare av en ersättningsbostad med ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska, om ersättningsbostaden är belägen utomlands, lämna uppgifter av det slag som avses i 17 § första och andra styckena samt övriga uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet ska tas upp till beskattning.

19 § Om äganderätten till en ersättningsbostad har övergått till någon annan genom arv, testamente eller bodelning, ska dödsboet eller överlåtaren lämna

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för den nya ägaren,
2. de uppgifter som har lämnats enligt 17 §, och
3. uppgift om storleken på uppskovsbelopp som enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska återföras till beskattning vid avyttring av ersättningsbostaden.

Första stycket gäller bara om äganderätten har övergått

1. genom arv eller testamente till en make, en sambo eller ett hemmavarande barn under 18 år, eller

2. vid bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död.

Tillkommande belopp

20 § Om kapitalvinsten vid avyttring av en tillgång inte kan beräknas på grund av att vinsten är beroende av någon händelse i framtiden, ska den skattskyldige lämna uppgift om detta. Det gäller dock inte om uppgiften ska lämnas enligt 33 kap. 6 § andra stycket.

Vissa andelsavyttringar m.m.

21 § Den som enligt 49 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) begär uppskov med beskattningen vid ett uppskovsgrundande andelsbyte ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna besluta om uppskovet.

Den som har fått uppskov ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet ska tas upp till beskattning.

22 § Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna

1. bedöma om verksamhetsvillkoret enligt 48 a kap. 6 a och 12 §§ inkomstskattelagen är uppfyllt,

2. besluta om kapitalbeloppet enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen,

3. besluta om tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst

a) vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § inkomstskattelagen, och

b) vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § inkomstskattelagen, samt

4. besluta om de tjänstebelopp som har fördelats enligt 48 kap. 18 e §, 48 a kap. 8 c § och 57 kap. 7 c § inkomstskattelagen.

Uppgifter om utdelning och kapitalvinst på andelarna ska också lämnas.

23 § Om äganderätten till andelar som har förvärvats genom sådant uppskovsgrundande andelsbyte som avses i 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva och om andelen är en lagertillgång hos förvärvaren, ska denne lämna

1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,

2. uppgift om uppskovsbeloppet för varje andel, och

3. nödvändiga identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Förvärvaren ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet ska tas upp till beskattning.

24 § Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon

annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, ska förvärvaren lämna

1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,
2. uppgift om tjänstebeloppen för varje andel, och
3. nödvändiga identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Förvärvaren ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om tjänstebeloppet ska tas upp till beskattning.

Beräkning av egenavgifter

25 § Om ett avtal som avses i 2 kap. 7 § andra stycket socialavgiftslagen (2000:980) har träffats om att arbetsgivaravgifter ska betalas på en viss ersättning, ska den som får ersättningen lämna uppgift om detta.

Om ett avtal som avses i 2 kap. 8 § socialavgiftslagen har träffats om att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på en viss ersättning, ska den som får ersättningen lämna uppgift om detta.

26 § Den som begär avdrag vid beräkningen av egenavgifterna enligt 3 kap. 18 § socialavgiftslagen (2000:980) ska lämna

1. uppgift om annat stöd som har beviljats den uppgiftsskyldige under beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren och som utgör sådant stöd av mindre betydelse som avses i

– kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 av den 15 december 2006 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i fördraget på stöd av mindre betydelse⁵,

– kommissionens förordning (EG) nr 875/2007 av den 24 juli 2007 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse inom fiskerisektorn och om ändring av förordning nr 1860/2004⁶, eller

– kommissionens förordning (EG) nr 1535/2007 av den 20 december 2007 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse inom sektorn för produktion av jordbruksprodukter⁷, samt

2. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige har rätt till avdrag.

Fåmansföretag

Uppgifter som fåmansföretag ska lämna

27 § Ett fåmansföretag ska lämna

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för delägarna och närstående till dem, samt

2. uppgifter om varje delägars andelsinnehav och innehavets röstvärde.

⁵ EUT L 379, 28.12.2006, s. 5 (Celex 32006R1998).

⁶ EUT L 193, 25.7.2007, s. 6 (Celex 32007R0875).

⁷ EUT L 337, 21.12.2007, s. 35 (Celex 32007R1535).

Uppgifter enligt första stycket 1 behöver inte lämnas för en närstående som inte har tagit emot ersättning från företaget eller träffat avtal med eller företagit någon annan rättshandling med företaget.

Vid tillämpningen av denna paragraf gäller 57 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

28 § Ett fåmansföretag ska också lämna

1. en sådan förteckning över penninglån och säkerheter som avses i 21 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551), och

2. en förteckning över utbetald vinstandelsränta till personer som avses i 24 kap. 6 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Uppgifter som företagsledare, delägare och närstående ska lämna

29 § En företagsledare och en delägare i fåmansföretag som avses i 27 § samt deras närstående ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Skyldigheten gäller för fem beskattningsår efter det att företaget har upphört att vara ett fåmansföretag.

Tillskott och uttag

30 § En fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska lämna uppgift om tillskott till och uttag från bolaget. Det gäller dock inte en delägare i en europeisk ekonomisk intressegruppering.

Betalning till utlandet

31 § Fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag och enskilda näringsidkare ska lämna uppgift om utgift som har tillgodoräknats mottagare i utlandet om den avser

1. annan ränta än dröjsmålsränta, eller

2. betalning för

a) nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, inklusive biografilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, eller

b) upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Uppgiften behöver bara lämnas om utgiften ska dras av vid beskattningen.

Uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna

32 § En ekonomisk förening ska lämna uppgift om huruvida den är en ekonomisk förening enligt 1 kap. 1 § första eller tredje stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Skattereduktion för hushållsarbete

33 § Den som begär skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. 11–19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna uppgift om underlaget för skattereduktionen.

I fråga om förmån av sådant arbete som räknas som hushållsarbete enligt 67 kap. 13 a och 13 b §§ inkomstskattelagen ska även sådana uppgifter som avses i 9 a § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete lämnas.

Prissättningsbesked

34 § Den som har fått ett prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner ska lämna uppgift om huruvida

1. beskedet har tillämpats, och
2. de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som har angetts i beskedet har uppfyllts.

32 kap. När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

Fysiska personer och dödsbon

1 § Fysiska personer och dödsbon ska lämna inkomstdeklaration senast den 2 maj året efter utgången av beskattningsåret.

Andra juridiska personer än dödsbon

2 § Andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration för ett beskattningsår enligt följande uppställning:

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklaration ha kommit in senast den</i>
31 december	1 juli
30 april	1 november
30 juni	15 december
31 augusti	1 mars

Den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt får lämna deklaration en månad senare än vad som följer av första stycket.

Var ska en inkomstdeklaration lämnas?

3 § En inkomstdeklaration ska lämnas till Skatteverket eller till ett mottagningsställe som har godkänts av verket.

33 kap. Särskilda uppgifter

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med särskilda uppgifter (2 §),
- uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (3–5 §§),
- uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (6 §),
- uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §),
- uppgifter som ska lämnas av redare (8 §),
- uppgifter om nedsättning av utländsk skatt (9 §),
- när särskilda uppgifter ska lämnas (10 och 11 §§), och
- redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §).

Syftet med särskilda uppgifter

2 § Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),
2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
3. bestämmande av vilket fartygsområde ett fartyg går i,
4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands, och
5. beslut om avräkning av utländsk skatt.

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

Undantag från skattskyldighet för inkomst

3 § Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst ska lämna särskilda uppgifter om

1. intäkter och kostnader under räkenskapsåret,
2. tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut, samt
3. övriga omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma frågan om undantag från skattskyldighet.

Skyldigheten att lämna särskilda uppgifter gäller dock inte pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

4 § Skatteverket får besluta om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt 3 § om uppgifterna inte behövs för kontroll av undantag från skattskyldigheten.

Undantaget ska avse en viss tid och får återkallas.

Utländska arrangörer som motsvarar ideella föreningar

5 § Arrangörer som har inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 7 lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., ska lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma frågan om undantag från skatteplikt.

Svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

6 § Svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige ska till ledning för delägarnas beskattning lämna särskilda uppgifter om

1. näringsverksamheten enligt 31 kap. 2 och 3 §§,
2. varje delägars andel av bolagets eller den juridiska personens inkomst av varje inkomstslag och näringsverksamhet,
3. varje delägars andel eller lott i bolaget eller den juridiska personen,
4. skalbolag enligt 31 kap. 14 §, och
5. prissättningsbesked enligt 31 kap. 34 §.

Om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige har avyttrat en fastighet och kapitalvinsten inte kan beräknas på grund av att den är beroende av någon händelse i framtiden, ska bolaget eller den juridiska personen lämna uppgift om detta.

Ersättningsbostad i utlandet

7 § Den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som äger en ersättningsbostad i utlandet med ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), ska lämna särskilda uppgifter om sådana förhållanden som avses i 31 kap. 18 §.

Redare

8 § Redare ska för tillämpning av 64 kap. 2 § och 67 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) lämna särskilda uppgifter om

1. storleken av de fartyg som redaren ska använda i sin näringsverksamhet,
2. vilka entreprenörer som redaren anlitar för sin verksamhet, och
3. övriga förhållanden som Skatteverket behöver för att kunna bestämma vilka fartområden fartygen går i.

Nedsättning av utländsk skatt

9 § Den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt enligt bestämmelser i skatteavtal eller enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och därefter har fått nedsättning av den utländska skatten, ska lämna särskilda uppgifter om nedsättningen.

När ska särskilda uppgifter lämnas?

10 § Särskilda uppgifter enligt 3 och 6 §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §.

11 § Särskilda uppgifter enligt 5 och 7–9 §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

<i>Särskilda uppgifter enligt</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
5 §	den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum
7 §	den 2 maj året efter beskattningsåret
8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det

Redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden

12 § Om det inträffar någon ändring av de förhållanden som avses i 8 §, ska redaren inom två veckor från den dag då förhållandena ändrades underrätta Skatteverket om detta.

34 kap. Informationsuppgifter

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med informationsuppgifter (2 §),
- uppgifter till den deklarationsskyldige (3–5 §§), och
- uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige (6–11 §§).

Syftet med informationsuppgifter

2 § Informationsuppgifter lämnas för att någon annan ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

Uppgifter till den deklarationsskyldige

Uppgifter till den som kontrolluppgiften lämnas för

3 § Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 15–22 kap. ska senast den 31 januari året närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller informera den som uppgiften avser om de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften.

Uppgifter till företagsledare, delägare samt närstående i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

4 § Onoterade företag som omfattas av 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) samt fåmanshandelsbolag ska till företagsledare och delägare samt deras närstående lämna alla uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från företaget eller handelsbolaget.

Uppgifter till medhjälpande make i enskild näringsverksamhet

5 § Om makar tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet och den ena är företagsledande make medan den andra är medhjälpande make, ska den företagsledande maken till den medhjälpande maken lämna de uppgifter om verksamheten som behövs för beräkningen av överskottet eller underskottet i verksamheten.

Uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige

Förmån av personaloptioner

6 § Den som har utnyttjat eller överlåtitt en sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

Rabatt, bonus eller annan förmån

7 § Den som har utnyttjat en sådan rabatt, bonus eller annan förmån som avses i 15 kap. 6 § ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

Första stycket gäller även den som har tagit emot sådan ersättning eller förmån som avses i 15 kap. 7 §.

Betalningar till och från utlandet

8 § Den som har gjort en sådan betalning till eller från utlandet som avses i 23 kap. 1 § ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

Uppgifter om anskaffningsutgift för andelar i investeringsfonder

9 § Fondbolag som ska föra eller låta föra ett register enligt 4 kap. 11 § lagen (2004:46) om investeringsfonder ska, då en förvaltare ska föras in i registret enligt 4 kap. 12 § den lagen, lämna förvaltaren uppgifter om den genomsnittliga anskaffningsutgiften för de andelar i en investeringsfond som tillhör en andelsägare och som har registrerats på förvaltaren i stället för andelsägaren.

Vid byte av en förvaltare eller om förvaltaren inte längre ska vara införd i registret, ska den förvaltare som andelarna i investeringsfonden flyttas från lämna den nya förvaltaren eller fondbolaget uppgifter om den genomsnittliga anskaffningsutgiften för de andelar som flyttas.

När ska uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige lämnas?

10 § Uppgifter som avses i 6 och 7 §§ ska lämnas senast månaden efter det att skyldigheten att lämna kontrolluppgift uppkom, dock inte senare än den 15 januari påföljande år.

Uppgifter som avses i 8 och 9 §§ ska lämnas snarast och senast den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller.

Anmälan om uteblivna informationsuppgifter

11 § Om den som är skyldig att lämna uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige inte gör det, ska den kontrolluppgiftsskyldige snarast anmäla detta till Skatteverket.

35 kap. Periodiska sammanställningar

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som ska lämnas i en periodisk sammanställning (2 §),
- för vilken period en sammanställning ska lämnas (3 §),
- beslut (4–8 §§), och
- när en periodisk sammanställning ska lämnas (9 §).

Vad ska lämnas i en periodisk sammanställning?

2 § Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 eller 2 § ska lämna en periodisk sammanställning över

1. omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder, och
2. omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EU-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets

direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁸.

Uppgifterna ska tas upp för den period som omfattar den tidpunkt som avses i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § mervärdesskattelagen (1994:200).

För vilken period ska en periodisk sammanställning lämnas?

3 § En periodisk sammanställning ska lämnas för varje

1. kalendermånad för uppgifter om varor som avses i 2 § första stycket 1, eller

2. kalenderkvartal för uppgifter om tjänster som avses i 2 § första stycket 2.

Om uppgifter ska lämnas avseende både varor och tjänster enligt 2 §, ska sammanställningen lämnas för varje kalendermånad.

Den som övergår från att lämna en sammanställning för varje kalenderkvartal till att lämna den för varje kalendermånad ska tillämpa den nya perioden till och med det fjärde kalenderkvartalet som följer efter den tidpunkt när bytet av period gjordes.

Beslut

4 § Skatteverket ska besluta att en periodisk sammanställning ska göras för varje kalenderkvartal i stället för vad som föreskrivs i 3 § första stycket 1, om

1. den som är skyldig att lämna sammanställningen begär det, och

2. det sammanlagda värdet av omsättning och överföringar av varor enligt 2 § första stycket 1 inte överstiger 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det innevarande kalenderkvartalet eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen.

5 § Skatteverket ska besluta att en periodisk sammanställning ska göras för varje kalendermånad i stället för vad som föreskrivs i 3 § första stycket 2 eller 4 §, om

1. den som är skyldig att lämna sammanställningen begär det, eller

2. det finns särskilda skäl.

6 § Ett beslut enligt 4 § gäller från ingången av det kalenderkvartal som följer närmast efter den kalendermånad då beslutet fattades.

Ett beslut enligt 5 § gäller från ingången av det kalenderkvartal då beslutet fattades.

7 § Skatteverket ska upphäva ett beslut enligt 4 § om de förutsättningar som anges i 4 § 2 inte längre är uppfyllda.

Ett sådant beslut gäller från ingången av det kalenderkvartal då beslutet fattades.

⁸ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

8 § Om ett beslut har fattats enligt 5 eller 7 §, ska en sammanställning göras för varje kalendermånad som har gått sedan ingången av det kalenderkvartal då beslutet fattades.

När ska en periodisk sammanställning lämnas?

9 § En periodisk sammanställning ska lämnas till Skatteverket.

Sammanställningen ska ha kommit in till Skatteverket senast

1. den 25 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser, om den lämnas med hjälp av elektronisk filöverföring eller annan automatisk databehandling, eller

2. den 20 i månaden efter den period som den avser i andra fall.

Sammanställningar som ska göras enligt 8 § ska ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter utgången av den månad då beslutet fattades.

36 kap. Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter

Ansökan om anstånd

1 § Anstånd kan beviljas efter ansökan från den som ska lämna deklaration eller särskilda uppgifter.

Anstånd enligt 3 § kan dock beviljas efter ansökan från den som i näringsverksamhet lämnar deklaraionshjälp.

Inkomstdeklaration och särskilda uppgifter

Fysiska personer och dödsbon

2 § Om det finns särskilda skäl, ska Skatteverket bevilja en fysisk person eller ett dödsbo anstånd med att lämna

1. inkomstdeklaration, och

2. särskilda uppgifter enligt 33 kap. 7 §.

Anstånd längre än till den 31 maj får beviljas bara om det finns synnerliga skäl.

3 § Anstånd med att lämna inkomstdeklaration ska beviljas för fysiska personer och dödsbon som anlitar deklaraionshjälp om hjälpen lämnas i en näringsverksamhet. Om den som ska lämna deklaraionshjälpen har misskött tidigare anstånd, får anstånd vägras.

Anstånd får beviljas längst till och med den 15 juni.

Juridiska personer

4 § Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket bevilja en annan juridisk person än ett dödsbo anstånd med att lämna

1. inkomstdeklaration, och

2. särskilda uppgifter enligt 33 kap. 3 eller 6 §.

Skattedeklaration

5 § Om det finns särskilda skäl, ska Skatteverket bevilja en deklara-tionskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration.

Om förhållandena har ändrats så att det inte längre finns förutsättningar för anståndet, ska anståndet återkallas.

37 kap. Föreläggande

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om föreläggande att

- fullgöra uppgiftsskyldighet (2 §),
- medverka personligen (3 §), och
- lämna uppgift (4–10 §§).

Föreläggande att fullgöra uppgiftsskyldighet

2 § Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. att fullgöra skyldigheten.

Ett sådant föreläggande får inte enbart avse komplettering av arbetsställesnummer enligt 15 kap. 9 § första stycket 6.

Föreläggande att medverka personligen

3 § Skatteverket får förelägga den som har lämnat deklaration genom ett deklara-tionsombud eller ett ombud för ett dödsbo att personligen eller genom behörig ställföreträdare bekräfta eller komplettera lämnade eller godkända uppgifter.

Föreläggande att lämna uppgift

Lämna deklaration

4 § Skatteverket får förelägga den som inte är skyldig att lämna deklaration att göra det.

Kommande utbetalningar av ersättning för arbete

5 § Skatteverket får förelägga den som ger ut ersättning för arbete att lämna uppgift om den ersättning som kan antas komma att betalas ut under mottagarens beskattningsår.

Kontroll av egen uppgifts- eller dokumentationsskyldighet

6 § Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten.

Skatteverket får även förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov.

7 § Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än dödsbo, att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera dokumentationsskyldigheten enligt 39 kap. 3 §.

Kontroll av någon annans uppgiftsskyldighet

8 § Skatteverket får förelägga en fysisk person och ett dödsbo i andra fall än som avses i 16 och 17 kap. att lämna kontrolluppgift om

1. sådan ersättning för utfört arbete som har betalats till en namngiven näringsidkare, eller
2. ränta från en namngiven låntagare.

9 § Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs

1. har fullgjort uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap., eller
2. kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.

10 § Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i 9 § föreläggas att lämna sådan uppgift som avses i den paragrafen.

38 kap. Formkrav för lagens uppgiftsskyldigheter

Fastställt formulär

1 § Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,
2. åtagande att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,
3. deklARATIONER,
4. särskilda uppgifter, och
5. periodiska sammanställningar.

Uppgifter som ska undertecknas

2 § Följande uppgifter ska undertecknas:

1. uppgifter i deklaration, och
2. särskilda uppgifter som ska lämnas av
 - stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §, och
 - ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §.

Vem ska underteckna uppgifterna?

3 § Uppgifterna enligt 2 § ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare.

Ett ombud får dock underteckna uppgifter i följande fall:

1. Ett deklarationsombud får underteckna uppgifter i en deklARATION som lämnas elektroniskt.
2. Ett ombud för en utländsk företagare får underteckna uppgifter i en mervärdesskattedeklARATION.
3. En dödsbodeläggare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklARATION.

AVDELNING VII. DOKUMENTATION

39 kap. Dokumentations skyldighet

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- generell dokumentations skyldighet (3 §),
- dokumentations skyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),
- dokumentations skyldighet som avser restaurang- eller frisörverksamhet (11 och 12 §§),
- dokumentations skyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentations skyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
- dokumentations skyldighet som avser interprissättning (15 och 16 §§), och
- föreläggande (17 §).

Definitioner

2 § I denna lag avses med

kassaregister: kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,

torg- och marknadshandel: all handel utom sådan som en näringsidkare stadigvarande bedriver i permanenta lokaler eller i omedelbar anslutning till dessa,

restaurangverksamhet: näringsverksamhet som avser restaurang, pizzabutik och annat liknande avhämtningsställe, gatukök, kafé, personalmatsal, catering och centralkök,

frisörverksamhet: näringsverksamhet som avser hårvård.

Näringsverksamhet som huvudsakligen avser annan verksamhet än restaurang- eller frisörverksamhet ska dock inte anses som sådan verksamhet.

Generell dokumentationsskyldighet

3 § Den som är uppgiftsskyldig enligt bestämmelserna i 15–35 kap. ska i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

Kassaregister

Vem ska använda kassaregister?

4 § Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister.

5 § Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

1. bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,

2. är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomst från sådan försäljning som avses i 4 §,

3. bedriver taxitrafik enligt 1 kap. 3 § 2 yrkestrafiklagen (1998:490),

4. säljer varor eller tjänster genom sådana distansavtal eller hemförsäljningsavtal som avses i distans- och hemförsäljningslagen (2005:59),

5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal,

6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000), eller

7. bedriver torg- och marknadshandel.

Undantaget i första stycket 7 gäller inte för den som enligt 8 kap. 1 § första stycket alkohollagen (2010:1622) har tillstånd för servering till allmänheten.

6 § Vid tillämpningen av 4 och 5 §§ ska självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

Registrering i kassaregister

7 § All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret.

Vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.

Krav som ett kassaregister ska uppfylla

8 § Ett kassaregister ska på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts, samt

2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078).

Kassaregistret ska vara certifierat.

Beslut om undantag i enskilda fall

9 § Skatteverket får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om

1. behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt, eller

2. en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig.

Undantaget får förenas med villkor.

Bemyndiganden

10 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om

1. krav på kassaregister,

2. teknisk kontroll av kassaregister,

3. användning av kassaregister, och

4. undantag från skyldigheter som gäller kassaregister.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om certifiering av kassaregister.

Personalliggare

Vem ska föra personalliggare?

11 § Den som bedriver restaurang- eller frisörverksamhet ska i en personalliggare dokumentera identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten.

Skyldigheten att föra personalliggare gäller dock inte för

1. enskild näringsverksamhet där bara näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma, och

2. fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där bara företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma.

Var ska personalliggaren förvaras?

12 § Personalliggaren ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen.

Torg- och marknadshandel

13 § Den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel ska dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för den som platsen upplåts till och för dennes företrädare.

Omsättning av investeringsguld

14 § En näringsidkare som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200) i Sverige eller till ett annat EU-land ska vid transaktioner som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000

kronor eller mer dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen.

Första stycket gäller även för transaktioner som understiger 10 000 kronor men som kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst detta belopp. Om summan inte är känd vid tidpunkten för en transaktion, ska nödvändiga identifikationsuppgifter dokumenteras så snart summan av transaktionerna uppgår till minst 10 000 kronor.

Bestämmelserna i 2 kap. 2 § första stycket 1, 3 § första stycket 2, 5 § 2 a och 6 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism ska även tillämpas vid transaktioner som avses i första och andra styckena.

Internprissättning

15 § Den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet ska dokumentera transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § samma lag.

Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag, behöver transaktionerna dokumenteras bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent.

16 § Dokumentationen ska innehålla de uppgifter som behövs för en bedömning av om resultatet av näringsverksamheten ska justeras enligt 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Föreläggande

17 § Skatteverket får förelägga

1. den som ska använda kassaregister att fullgöra sina skyldigheter enligt 7 och 8 §§, samt
2. den som ska föra personalliggare att fullgöra sina skyldigheter enligt 11 och 12 §§.

AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL

40 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera

Skatteverkets utredningsskyldighet

1 § Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda.

Skatteverkets kommunikationsskyldighet

2 § Ett ärende får inte avgöras till nackdel för den som ärendet gäller utan att denne har fått tillfälle att yttra sig i ärendet. Om det är uppenbart obehövt, behöver den som ärendet gäller inte få tillfälle att yttra sig.

3 § Om ett ärende har tillförts uppgifter av någon annan än den som ärendet gäller, får det inte avgöras utan att den som ärendet gäller har underrättats om uppgifterna och fått tillfälle att yttra sig över dem.

Första stycket gäller inte om

1. avgörandet inte är till nackdel för den som ärendet gäller,
2. uppgiften saknar betydelse eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att den som ärendet gäller underrättas och får tillfälle att yttra sig,

3. det finns risk att en underrättelse skulle göra det avsevärt svårare att genomföra beslutet i ärendet, eller

4. avgörandet inte kan skjutas upp.

Underrättelseskyldigheten gäller med de begränsningar som följer av 10 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

4 § Om det kan antas att den som ett ärende om slutlig skatt gäller inte är deklarationsskyldig, får beslut om slutlig skatt fattas på grundval av kontrolluppgift om intäkter i inkomstslaget kapital utan att han eller hon har underrättats om och fått tillfälle att yttra sig över kontrolluppgiften.

41 kap. Revision

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med en revision (2 §),
- vem som får revideras (3 §),
- beslut om revision (4 och 5 §§),
- samverkan (6 §),
- revisorns befogenheter (7 §),
- den reviderades skyldigheter (8–11 §§),
- föreläggande (12 §), och
- revisionens avslutande (13 och 14 §§).

Syftet med en revision

2 § Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera

1. att uppgiftsskyldighet har fullgjorts,
2. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma,
3. skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi,
4. att den som har ansökt om återbetalning, kompensation eller nedsättning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,
5. att den som har ansökt om återbetalning av punktskatt i fall som avses i 53 kap. 5 § 1 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,
6. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §, eller

7. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 av någon annan än den som revideras.

Vem får revideras?

3 § Revision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),

2. någon annan juridisk person än dödsbo,

3. den som har anmält sig för registrering,

4. den som har ansökt om eller är godkänd för F-skatt,

5. sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 6 kap. 2 §,

6. sådan representant som avses i 16 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 15 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 9 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi,

7. den som har ansökt om godkännande som upplagshavare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

8. den som har ansökt om registrering som varumottagare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

9. den som har ansökt om godkännande som skattebefriad förbrukare enligt lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi, och

10. den som har ansökt om godkännande som registrerad avsändare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi.

Beslut om revision

4 § Ett beslut om revision ska innehålla

1. uppgift om syftet med revisionen,

2. uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll, och

3. förordnande av de tjänstemän som ska verkställa revisionen (*revisorer*).

Av uppgift som avses i första stycket 1 behöver det inte framgå vilken person eller rättshandling som kontrollen avser om

1. beslutet om revision gäller en sådan revision som avses i 2 § andra stycket, och

2. det finns särskilda skäl för att inte nämna personen eller rättshandlingen.

5 § Innan en revision verkställs ska den reviderade underrättas om beslutet om revision.

Underrättelsen får ske i samband med att revisionen verkställs om

1. kontroll som avses i 7 § 2–6 behöver genomföras och kontrollen skulle förlora sin betydelse om den som ska revideras underrättas i förväg,

2. revisionen ska genomföras i samband med ett kontrollbesök enligt 42 kap. 8 § och är begränsad till handlingar som rör personalen, eller

3. det följer av bestämmelserna om underrättelse om beslut om bevissäkring.

Samverkan

6 § En revision ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.

Kravet på samverkan gäller inte om tvångsåtgärden bevissäkring har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage.

Revisorns befogenheter

7 § Vid en revision får revisorn

1. granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten,
2. inventera kassan,
3. granska lager, maskiner och inventarier,
4. besiktiga verksamhetslokaler,
5. ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten, och
6. prova teknisk utrustning som används i verksamheten.

Den reviderades skyldigheter

8 § Den reviderade ska lämna tillträde till verksamhetslokalerna för

1. granskning av handlingar enligt 7 § 1 om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats, och
2. sådana åtgärder som avses i 7 § 2–6.

I andra fall än som avses i första stycket får en revision genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade går med på det. Revisionen ska genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade begär det och revisionen kan genomföras där utan betydande svårighet.

I de fall en revision genomförs i verksamhetslokalerna ska den reviderade, om det är möjligt, ställa en ändamålsenlig arbetsplats till revisorns förfogande.

9 § Den reviderade ska tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Om handlingar ska granskas på någon annan plats än i verksamhetslokalerna, ska den reviderade på begäran och mot kvitto överlämna handlingarna till revisorn.

10 § Den reviderade ska på begäran ge revisorn tillfälle att använda tekniska hjälpmedel för att granska upptagning som kan uppfattas enbart med sådana hjälpmedel.

Första stycket gäller inte om

1. den reviderade tillhandahåller en kopia av upptagningen, och
2. kopian utan svårighet kan granskas med tekniska hjälpmedel som revisorn har tillgång till.

I det fall som avses i andra stycket ska den reviderade ge revisorn möjlighet att kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.

Vid granskning enligt första stycket eller kontroll enligt tredje stycket får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med revisionen. Granskningen får inte verkställas via telenät.

11 § Den reviderade ska, utöver vad som följer av 8–10 §§, ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen.

Föreläggande

12 § Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt 9–11 §§ att fullgöra dem.

Revisionens avslutande

13 § En revision får inte pågå under längre tid än nödvändigt.

Skatteverket ska snarast meddela den reviderade resultatet av revisionen i de delar som rör den reviderade.

14 § Skatteverket ska lämna tillbaka räkenskapsmaterial och andra handlingar till den reviderade så snart som möjligt och senast när revisionen har avslutats.

Om den reviderade har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska Skatteverket

1. överlämna handlingarna till konkursförvaltaren, och
2. underrätta den reviderade om att handlingarna har överlämnats till konkursförvaltaren.

42 kap. Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- tillsyn över kassaregister (3–5 §§),
- kontrollbesök (6–9 §§), och
- genomförandet av tillsyn och kontrollbesök (10 och 11 §§).

Definitioner

2 § Med *kontrollremsa* avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i pappersform.

Med *journalminne* avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i elektronisk form.

Tillsyn över kassaregister

3 § Skatteverket utövar tillsyn över att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav.

4 § Skatteverket har för tillsynen rätt att få tillträde till verksamhetslokaler där den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister bedriver verksamhet.

Polismyndighet ska på Skatteverkets begäran lämna det biträde som behövs för tillsynen.

5 § Om Skatteverket begär det, ska den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för tillsynen.

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket att fullgöra dem.

Kontrollbesök

Kassaregister

6 § Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister fullgör sina eventuella skyldigheter. Verket får vid ett sådant besök göra kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering.

Kontrollbesöket får bara genomföras i verksamhetslokaler som allmänheten har tillträde till. Kundräkning får även göras på en allmän plats i anslutning till en sådan lokal.

7 § Om Skatteverket begär det, ska den som verket har gjort kontrollbesök hos tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret.

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket att fullgöra dem.

Personalliggare

8 § Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare fullgör sina eventuella skyldigheter. Verket får vid ett sådant besök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Uppgifterna får stämmas av mot personalliggaren.

Kontrollbesöket får bara genomföras i verksamhetslokaler.

Torg- och marknadshandel

9 § Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel. Verket

får vid ett sådant besök kontrollera godkännande för F-skatt och ställa frågor om verksamheten.

Kontrollbesöket får bara genomföras där torg- och marknadshandel bedrivs.

Gemensamma bestämmelser

10 § Den som enligt ett beslut om tillsyn eller kontrollbesök ska kontrolleras behöver inte underrättas om beslutet före tillsynen eller kontrollbesöket. Underrättelse om beslutet ska dock lämnas så snart det kan ske utan att kontrollen förlorar sin betydelse.

11 § Tillsyn och kontrollbesök ska genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan.

AVDELNING IX. ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER FÖR BITRÅDE

43 kap. Ersättning för kostnader för biträde

Rätten till ersättning

1 § Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för biträde har, efter ansökan, rätt till ersättning om den sökande skäligen har behövt biträde för att ta till vara sin rätt, och

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rätts-tillämpningen, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Rätt till ersättning föreligger dock inte i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt skatteavtal eller enligt det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

Begränsningar i rätten till ersättning

2 § Ersättning får inte beviljas för kostnader som avser skyldigheten att

1. lämna deklARATION,
2. lämna föreskrivna uppgifter, eller
3. genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldighet.

3 § Ersättning får inte beviljas för den sökandes eget arbete eller egen tidspillan.

4 § Ersättning får inte beviljas för kostnader som har ersatts eller kan komma att ersättas enligt någon annan författning eller enligt avtal.

5 § Ersättningen får minskas om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls bara delvis, såvida inte övriga yrkanden bara är av ringa betydelse, eller

2. den sökande har varit försumlig eller orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt.

Ansökan om ersättning

6 § En ansökan om ersättning för kostnader ska göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Ansökan ska ha kommit in till myndigheten innan ärendet eller målet avgörs.

7 § En ansökan om ersättning för kostnader som har kommit in för sent får prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag.

AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER

44 kap. Vite

När får ett föreläggande förenas med vite?

1 § Ett föreläggande enligt 41 kap. 12 §, 42 kap. 5 § andra stycket eller 42 kap. 7 § andra stycket får förenas med vite.

2 § Även i andra fall än som avses i 1 § får ett föreläggande förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs.

Vitesförbud

3 § Ett föreläggande får inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg eller kontrollavgift, och

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller första stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

Behörig förvaltningsrätt

4 § Frågor om utdömande av vite prövas av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller när ansökan om utdömande görs.

45 kap. Beviskring

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- revision i den reviderades verksamhetslokaler (3 §),

- eftersökande och omhändertagande av handlingar (4–11 §§),
- försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (12 §),
- beslut om bevissäkring (13–16 §§), och
- behörig förvaltningsrätt (17 §).

Definitioner

2 § Med *bevissäkring* avses revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersökande och omhändertagande av handlingar samt försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme.

Med *risk för sabotage* avses att det finns risk för att den som bevissäkringen gäller kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får kontrolleras.

Revision i den reviderades verksamhetslokaler

3 § En revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler om den reviderade är skyldig att lämna tillträde till lokalerna och

1. den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka, eller
2. det finns en påtaglig risk för sabotage.

Eftersökande och omhändertagande av handlingar

4 § Om ett beslut om revision i den reviderades verksamhetslokaler har meddelats, får handlingar som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning.

Om revisionen har beslutats enligt 3 § 1, gäller dock första stycket bara om handlingen inte har tillhandahållits inom rimlig tid eller om det finns en påtaglig risk för sabotage.

5 § Om den reviderade har gått med på att revisionen genomförs i verksamhetslokalerna, får handlingar som påträffas eller granskas tas om hand.

6 § När en revision genomförs på någon annan plats än i verksamhetslokalerna, får en handling som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning om

1. den reviderade inte har följt ett föreläggande om att lämna ut handlingen, eller
2. det finns en påtaglig risk för sabotage.

7 § En handling som behövs för en revision får även eftersökas i en lokal, på en förvaringsplats eller i ett annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler och tas om hand för granskning om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i utrymmet och

1. den reviderade inte har följt ett föreläggande om att lämna ut handlingen, eller
2. det finns en påtaglig risk för sabotage.

8 § Om ett föreläggande att lämna ut en handling vid annan kontroll än revision inte har följts och det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos den som har förelagts, får handlingen eftersökas och tas om hand för granskning.

9 § Hos den som inte får revideras men som kan föreläggas att lämna uppgift enligt 37 kap. 10 § får handling som han eller hon kan föreläggas att lämna uppgift om eftersökas och tas om hand för granskning utan föregående föreläggande om det finns

1. särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen,
2. en påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs, och
3. ett betydande intresse av att handlingen granskas.

Granskningen får ske på annan plats än hos den som bevissäkringen gäller.

10 § Om det finns särskilda skäl, behöver den som uppgifterna avser eller de uppgifter som eftersöks inte anges i ett beslut om åtgärd enligt 9 §.

11 § Beslut om åtgärd enligt 9 § får inte meddelas för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan person än den som kontrolleras.

Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme

12 § Lokal, förvaringsplats eller annat utrymme får förseglas för att skydda handlingar som ska

1. granskas enligt 3 § eller tas om hand enligt 4 §,
2. tas om hand enligt 5 § om
 - a) handlingarna inte kan föras från platsen, och
 - b) det finns en befarad risk för sabotage, eller
3. tas om hand enligt 6–9 §§ om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen.

Beslut om bevissäkring

13 § Beslut om bevissäkring enligt 3 och 6–9 §§ fattas av förvaltningsrätten på ansökan av granskningsledaren.

Beslut enligt 4, 5 och 12 §§ fattas av granskningsledaren.

14 § Granskningsledaren får besluta om bevissäkring enligt 3 och 6–8 §§ om

1. det finns en påtaglig risk för sabotage och risken är akut, samt
2. åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal.

Om granskningsledaren har beslutat om åtgärd enligt första stycket, ska han eller hon så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten. Om förvaltningsrätten avslår ansökan, ska omhändertagna handlingar lämnas tillbaka och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Om den reviderade har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska handlingarna överlämnas till konkursförvaltaren och den reviderade underrättas om det.

15 § Ett beslut om bevissäkring ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter från kontroll samt om vad som gäller vid verkställighet.

16 § Den som ett beslut om bevissäkring gäller ska omedelbart underrättas om beslutet.

Underrättelse får dock ske i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg.

Behörig förvaltningsrätt

17 § Frågor om bevissäkring prövas av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av den som bevissäkringen gäller när ansökan görs.

46 kap. Betalningssäkring

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- definition och tillämpningsområde (2 §),
- avgifter som undantas från betalningssäkring (3 §),
- betalningssäkring enligt överenskommelse med en annan stat (4 §),
- beslut om betalningssäkring (5–13 §§),
- tidsfrist när betalningsskyldigheten inte är fastställd (14 och 15 §§),
- beslut om att ta egendom i förvar (16 §),
- ställande av säkerhet (17 §),
- när ställd säkerhet får tas i anspråk (18 §),
- behörig förvaltningsrätt (19 §), och
- ersättning för skada (20–22 §§).

Definition och tillämpningsområde

2 § Med *betalningssäkring* avses att Skatteverket får ta en betalningsskyldigs egendom i anspråk för att säkerställa betalningen av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta.

Avgifter som undantas från betalningssäkring

3 § Betalningssäkring får inte användas för avgifter enligt

1. begravningslagen (1990:114), och
2. lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

Betalningssäkring enligt överenskommelse med en annan stat

4 § Om det följer av en överenskommelse mellan Sverige och en annan stat, får betalningssäkring även användas för att säkerställa betalningen av utländsk skatt, avgift, särskild avgift eller ränta.

Beslut om betalningssäkring

5 § Beslut om betalningssäkring fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket.

Förutsättningar för betalningssäkring

6 § Betalningssäkring ska beslutas om

1. det finns en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig försöker dra sig undan skyldigheten, och
2. betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp.

7 § Om betalningsskyldigheten inte är fastställd, får betalningssäkring beslutas bara om det är sannolikt att skyldigheten kommer att fastställas. En betalningssäkring får i sådana fall inte avse högre belopp än vad betalningsskyldigheten sannolikt kommer att fastställas till.

8 § Betalningssäkring får inte beslutas förrän den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut.

När förutsättningar inte längre finns

9 § Ett beslut om betalningssäkring ska upphävas helt eller delvis om

1. det inte längre finns förutsättningar för beslutet, eller
2. beslutet av någon annan anledning inte bör kvarstå.

10 § Förvaltningsrätten ska pröva om ett beslut om betalningssäkring ska upphävas helt eller delvis om Skatteverket eller den betalningsskyldige begär det eller om det annars finns skäl för det.

Den betalningsskyldige ska upplysas om sin rätt att begära att ett beslut om betalningssäkring ska upphävas.

11 § Förvaltningsrättens befogenhet att pröva om ett beslut om betalningssäkring ska upphävas helt eller delvis gäller även beslut som har överklagats.

Ett överklagande av förvaltningsrättens beslut förfaller om förvaltningsrätten ändrar beslutet så som den betalningsskyldige begär. Om förvaltningsrätten ändrar beslutet på ett annat sätt än den betalningsskyldige begär, ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet.

Muntlig förhandling

12 § Förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling i ett mål om betalningssäkring om den betalningsskyldige begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte, om en ansökan om betalningssäkring kommer att avslås eller ett beslut om betalningssäkring kommer att upphävas.

Den betalningsskyldige ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Underrättelse om beslut

13 § Den betalningsskyldige ska omedelbart underrättas om ett beslut om betalningssäkring.

Underrättelse får dock ske i samband med att beslutet verkställs om det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras.

Tidsfrist när betalningsskyldigheten inte är fastställd

14 § Ett beslut om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställd upphör att gälla, om Skatteverket inte har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades.

Om det finns särskilda skäl, får förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket förlänga tidsfristen med tre månader i taget.

15 § Om ett beslut om betalningssäkring har upphört att gälla enligt 14 §, får betalningssäkring på samma grund beslutas först efter det att Skatteverket har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten.

Beslut om att ta egendom i förvar

16 § Om det finns en akut risk för att lös egendom som kan betalningssäkras undanskaffas, får granskningsledaren besluta att ta egendomen i förvar.

Om egendom har tagits i förvar, ska granskningsledaren så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka om betalningssäkring hos förvaltningsrätten. Gör inte granskningsledaren det eller avslår förvaltningsrätten ansökan, ska egendomen omedelbart lämnas tillbaka. Om betalningssäkring beslutas, ska egendomen bli kvar i förvar till dess att beslutet verkställs om inte förvaltningsrätten bestämmer något annat.

Ställande av säkerhet

17 § Kronofogdemyndigheten får efter anvisning av Skatteverket ta emot säkerhet som den betalningsskyldige eller, där den betalningsskyldige

kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa innan ett beslut om betalningssäkring har fattats.

När ställd säkerhet får tas i anspråk

18 § Ställd säkerhet får tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut eller vid den senare tidpunkt som Kronofogdemyndigheten har medgett.

Behörig förvaltningsrätt

19 § Frågor om betalningssäkring prövas av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av den som betalningssäkringen gäller när ansökan görs.

Ersättning för skada

20 § Om betalningssäkring har beslutats för en betalningsskyldighet som inte är fastställd och som inte heller senare fastställs slutligt, ska staten ersätta den betalningsskyldige för ren förmögenhetsskada. Detsamma gäller om betalningssäkringen fastställs slutligt men till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats.

Första stycket gäller inte kostnader som omfattas av bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde.

21 § Ersättning för skada får vägras eller sättas ned om

1. den betalningsskyldige inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet eller på annat sätt genom vållande har medverkat till skadan, eller
2. det annars är oskäligt att ersättning lämnas.

22 § Frågor om ersättning för skada prövas på det sätt som gäller för skadeståndsanspråk mot staten.

AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL

47 kap. Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll

Undantag av uppgifter från föreläggande

1 § Ett föreläggande som gäller kontroll av uppgifts- eller dokumentationsskyldighet får inte avse en uppgift som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken.

Ett sådant föreläggande får inte heller avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Undantag av handlingar från granskning

Vilka handlingar får Skatteverket inte granska?

2 § Vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök får Skatteverket inte granska

1. en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken, eller

2. en handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket.

Skatteverket får inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Begäran om undantag

3 § En handling som inte får granskas ska på begäran av den som är föremål för revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök undantas från kontrollen.

4 § Beslut om undantag av handling från kontroll fattas av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av den som begär undantag när begäran görs.

Den handling som begäran avser ska ges in till förvaltningsrätten. Om Skatteverket redan har handlingen, ska verket omedelbart försegla handlingen och överlämna den till förvaltningsrätten.

Gemensamma bestämmelser

5 § Om en uppgift i en sådan upptagning som avses i 3 kap. 9 § ska undantas och revisorns rätt enligt 41 kap. 10 § att själv använda tekniska hjälpmedel för att granska upptagningen behöver begränsas för att uppgiften inte ska bli tillgänglig för revisorn, får förvaltningsrätten besluta om sådana begränsningar.

6 § Om den som vill ha undantag begär det, ska förvaltningsrätten pröva om beslut om undantag kan fattas utan att rätten granskar handlingen.

7 § Om en uppgift eller en handling har undantagits från kontroll, får Skatteverket inte återge eller återropa innehållet i uppgiften eller handlingen.

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

48 kap. Förseningsavgift

Huvudregeln för förseningsavgift

1 § Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattedeklaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning, inte gör det i rätt tid.

Förseningsavgift ska dock inte tas ut om det är fråga om

1. en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 §,
2. en särskild skattedeklaration för redovisning av mervärdesskatt enligt 26 kap. 7 § andra stycket,
3. särskilda uppgifter som redare ska lämna enligt 33 kap. 8 §, eller
4. särskilda uppgifter om nedsättning av utländsk skatt enligt 33 kap. 9 §.

Förseningsavgift om uppgifterna är bristfälliga

2 § Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, om de uppgifter som har lämnats eller godkänts är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

Undantagen

Fysiska personer i utlandet

3 § Förseningsavgift ska inte tas ut av en fysisk person som inte lämnar en inkomstdeklaration i rätt tid om han eller hon

1. är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands den dag då deklaration ska lämnas, och
2. lämnar deklaration senast den 31 maj.

Om uppgifterna inte är undertecknade

4 § Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som ska lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna enligt 38 kap. 2 §, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska i sådana fall bestämmas enligt 6 §.

Inte mer än en förseningsavgift för skattedeklaration

5 § Om en deklara-tions-skyldig vid ett deklara-tionstillfälle är försenad med mer än en skattedeklaration, ska bara en förseningsavgift tas ut.

Förseningsavgiftens storlek

6 § Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning:

aktiebolags eller ekonomisk förenings inkomstdeklaration	5 000 kronor
någon annans inkomstdeklaration	1 000 kronor
särskilda uppgifter	1 000 kronor
periodisk sammanställning	1 000 kronor
skattedeclaration	500 kronor

Förseningsavgiften för skattedeclaration uppgår dock till 1 000 kronor om det är fråga om en deklamation som ska lämnas efter föreläggande.

Flera förseningsavgifter

7 § Om den som ska lämna en inkomstdeklaration utan föreläggande eller särskilda uppgifter inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut.

Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut.

Vid tillämpningen av första stycket ska hänsyn inte tas till den senarelagda deklamationstidpunkt som gäller för andra juridiska personer än dödsbon som lämnar deklamation elektroniskt.

49 kap. Skattetillägg

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpningsområdet för skattetillägg (2 och 3 §§),
- skattetillägg vid oriktig uppgift (4 och 5 §§),
- skattetillägg vid skönsbeskattning (6 och 7 §§),
- skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §),
- skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §),
- när skattetillägg inte får tas ut (10 §),
- beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (11–14 §§),
- beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (15 och 16 §§),
- beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (17 §),
- beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (18 §),
- att underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor (19 §),
- rätträkning (20 §), och
- när skattetillägg ska tas ut enligt mer än en procentsats (21 §).

Tillämpningsområdet för skattetillägg

2 § Skattetillägg ska tas ut på skatter som omfattas av denna lag, dock inte på skatt som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

3 § Skattetillägg ska tas ut på följande avgifter:

1. avgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
 2. avgift enligt 1 och 3 §§ lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, samt
 3. avgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.
- Det som sägs om skatt i detta kapitel gäller även dessa avgifter.

Skattetillägg vid oriktig uppgift

4 § Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

5 § En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att

1. en lämnad uppgift är felaktig, eller
 2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.
- En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om
1. uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
 2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

6 § Skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning.

7 § Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska undanröjas om

1. en skattedeklaration lämnas inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades, eller
2. en inkomstdeklaration lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades.

Om den deklarationsskyldige gör sannolikt att han eller hon inte har fått kännedom om skattetillägget före utgången av den månad då beslutet meddelades, ska fristen i stället räknas från den dag då den deklarationsskyldige fick sådan kännedom.

Skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.

Skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

8 § Skattetillägg ska tas ut av den som

1. har skönsbeskattats på grund av att någon inkomstdeklaration inte har lämnats,

2. inte har lämnat deklaration inom den tid som sägs i 7 §, och

3. på Skatteverkets initiativ påförs ytterligare skatt genom omprövning.

Skattetillägget ska inte undanröjas om en inkomstdeklaration lämnas senare.

Om skattetillägg inte har tagits ut på grund av det första skönsbeskattningsbeslutet ska, vid tillämpningen av första stycket 2, det som sägs i 7 § om beslutet om skattetillägg och kännedom om skattetillägget i stället gälla skönsbeskattningsbeslutet och kännedom om skönsbeskattningen.

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

9 § Skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag.

När får skattetillägg inte tas ut?

10 § Skattetillägg får inte tas ut om

1. den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift

Huvudregeln

11 § Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (*skattetillägg på slutlig skatt*) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

12 § Om den oriktiga uppgiften inte kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret, men att det ändå av sådant material framgår att uppgiften är oriktig, är skattetillägget på slutlig skatt 10 procent och skattetillägget på annan skatt 5 procent.

Periodiseringsfel

13 § Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod, är

1. skattetillägget på slutlig skatt 10 procent,
2. skattetillägget på annan skatt

a) 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader från den period som beloppet borde ha hänförts till, och

- b) 5 procent i andra fall.

Underskott

14 § Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning

Huvudregeln

15 § Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige, och

2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt

a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och

b) kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

Underskott

16 § Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av denna minskning.

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas, ska

skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas.

Beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

17 § Skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut är 40 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.

Beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

18 § Skattetillägg som tas ut på grund av att skatteavdrag inte har gjorts är 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts.

Underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor

19 § När det underlag som skattetillägg ska beräknas på bestäms, ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den skattetilläggsgrundande frågan.

Rätträkning

20 § Innan ett skattetillägg beräknas, ska de ändringar göras av underlaget för inkomstskatt som gäller andra frågor än den som ligger till grund för skattetillägget. Det gäller dock inte ändringar som blir möjliga först på grund av rättelsen av den oriktiga uppgiften eller den skönsmässiga avvikelser från lämnade uppgifter.

Mer än en procentsats

21 § När skattetillägg på slutlig skatt ska tas ut enligt mer än en procentsats, ska de belopp som skattetilläggen ska beräknas på bestämmas enligt följande.

Om skattetillägg ska beräknas på undandragen skatt, ska först skatten på summan av de undanhållna beloppen beräknas. Skatten ska därefter fördelas på respektive undanhållet belopp efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.

Om skattetillägg ska beräknas på minskning av underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst, ska den sammanlagda minskningen fördelas på respektive undanhållet belopp efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.

Om skattetillägg ska beräknas på såväl undandragen skatt som minskning av underskott, ska beräkningen göras på varje underlag för sig.

50 kap. Kontrollavgift

Kassaregister och personalliggare

När ska kontrollavgift tas ut?

1 § Kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid tillsyn eller kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister

1. inte fullgör denna skyldighet, eller
2. inte har lämnat uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten enligt 7 kap. 3 och 4 §§.

2 § Kontrollavgiften enligt 1 § är 10 000 kronor för varje kontrolltillfälle.

Om Skatteverket tidigare har tagit ut en kontrollavgift och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades, ska avgiften i stället vara 20 000 kronor.

3 § Kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare

1. inte fullgör denna skyldighet, eller
2. inte håller personalliggaren tillgänglig i verksamhetslokalen.

4 § Kontrollavgiften enligt 3 § är

1. 10 000 kronor för varje kontrolltillfälle, och
2. 2 000 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.

Om Skatteverket tidigare har tagit ut en kontrollavgift och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades, ska avgiften enligt första stycket 1 i stället vara 20 000 kronor.

När får kontrollavgift inte tas ut?

5 § Kontrollavgift får inte tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.

6 § Om en kontrollavgift har beslutats enligt 1 eller 3 §, ska den som beslutet gäller åtgärda bristen inom skälig tid. Under denna tid får en ny kontrollavgift inte tas ut för samma brist.

Torg- och marknadshandel samt omsättning av investeringsguld

7 § Kontrollavgift ska tas ut av den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel eller vid omsättning av investeringsguld.

Kontrollavgiften är 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts.

51 kap. Befrielse från särskilda avgifter

1 § Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,
3. 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, eller
4. felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

52 kap. Beslut om särskilda avgifter

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- beslut om förseningsavgift (2 §),
- beslut om skattetillägg (3–8 §§),
- beslut om kontrollavgift (9 §),
- att särskild avgift inte får beslutas för en person som har avlidit (10 §), och
- att särskild avgift tillfaller staten (11 §).

Beslut om förseningsavgift

2 § Ett beslut om förseningsavgift ska meddelas inom två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

Beslut om skattetillägg

Skattetillägg vid oriktig uppgift och skönsbeskattning

3 § Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Skattetillägg vid för sen eller utebliven deklaration

4 § Om en deklaration lämnas efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket.

Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklARATION, får beslutet meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Skattetillägg vid efterbeskattning

5 § Om efterbeskattning beslutas, får ett beslut om skattetillägg meddelas samtidigt.

Oriktig uppgift i ett omprövningsärende

6 § Ett beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende får meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet.

Oriktig uppgift i ett mål om beskattning

7 § Ett beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett mål om beskattning får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft.

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

8 § Ett beslut om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts.

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt.

Beslut om kontrollavgift

9 § Ett beslut om kontrollavgift ska meddelas inom två år från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.

Inget beslut för en person som har avlidit

10 § En särskild avgift får inte beslutas för en person som har avlidit.

Särskild avgift tillfaller staten

11 § En särskild avgift ska tillfalla staten.

AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER

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

1 § Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeclarationer och andra tillgängliga uppgifter.

Om punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeclaration för varje händelse som medför skattskyldighet, ska beslut om skatten fattas för varje händelse med ledning av innehållet i den särskilda skattedeclarationen och andra tillgängliga uppgifter.

För beslut om ansvar för den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp gäller 59 kap. 2–6 §§.

2 § Om en skattedeclaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten och avgifterna ha fattats i enlighet med deklARATIONEN.

Även när en arbetsgivardeclaration eller en förenklad sådan kommer in för sent ska beslut om skatten och avgifterna anses ha fattats i enlighet med deklARATIONEN om

1. beslut har fattats enligt första stycket och omprövning inte har begärts eller beslutats, och
2. en eller flera förenklade arbetsgivardeklARATIONER har lämnats.

3 § Om den som är registrerad inte behöver lämna någon arbetsgivardeklARATION till följd av bestämmelserna i 26 kap. 3 § andra stycket, anses skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ha beslutats till noll kronor vid den tidpunkt då deklARATION ANNARS SKULLE HA LÄMNATS.

4 § Om en skattedeclaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt eller om någon skatt eller avgift inte har redovisats i deklARATIONEN, ska varje oredovisad skatt eller avgift anses ha beslutats till noll kronor. Redovisas skatten eller avgifterna senare, anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

5 § Som beslut om punktskatt anses också

1. beslut om återbetalning av skatt enligt
 - a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
 - b) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller
 - c) 28, 29 eller 30 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt, och
2. beslut om återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a eller 9 §, 9 b § tredje stycket, 10 eller 11 § eller 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt

1 § Om skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska redovisas av den skattskyldige, ska

beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehållet i en särskild inkomstskattedeclaration och andra tillgängliga uppgifter.

Det som sägs i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § gäller även särskilda inkomstskattedeclarationer.

2 § Skatteverket får inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning besluta att den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betala skatt i andra fall än som avses i 1 §.

3 § Om skatteavdrag för skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. har gjorts med för högt belopp, ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet.

Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

4 § Om särskild inkomstskatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta har betalats in för en skattskyldig med hemvist i en stat som Sverige har träffat skatteavtal med och om det följer av avtalet att Sverige ska medge avräkning för skatt som har betalats i den andra staten, ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas ett belopp motsvarande den skatt som har betalats i den andra staten. Den skattskyldige får dock inte tillgodoräknas ett högre belopp än inbetald särskild inkomstskatt på inkomsten i fråga.

55 kap. Beslut om preliminär skatt

Innehåll

- 1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om
- beslut om debitering av preliminär skatt (2–5 §§),
 - beslut om preliminär A-skatt (6–13 §§), och
 - ändrade skatte- eller avgiftssatser (14 §).

Beslut om debitering av preliminär skatt

2 § Skatteverket ska senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret besluta om debitering av F-skatt och särskild A-skatt (*beslut om debitering av preliminär skatt*) för den som ska betala sådan skatt.

Om skyldigheten att betala F-skatt eller särskild A-skatt uppkommer senare, ska beslut om debitering av preliminär skatt fattas så snart som möjligt.

F-skatt och särskild A-skatt ska debiteras i en post. Skatt som inte uppgår till 2 400 kronor för beskattningsåret debiteras inte.

Beräkning enligt schablon

3 § F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas enligt schablon om inte annat följer av 4 §. Skatten ska beräknas till 110 procent av den slutliga skatt som bestämdes i det senaste beslutet om slutlig skatt enligt 56 kap. 6 §. Om den slutliga skatten understeg den ursprungligen debiterade preliminära skatten, beräknas dock skatten till 105 procent av den slutliga skatten.

För svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige ska skatten i stället beräknas till belopp som motsvarar den senast beslutade slutliga skatten för bolaget.

Skatt som beräknas enligt schablon får inte tas ut med ett lägre belopp än den senast debiterade preliminära skatten.

Beräkning enligt tillgängliga uppgifter

4 § F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster om något beslut om debitering av preliminär skatt inte har fattats för beskattningsåret och

1. den skattskyldige har lämnat en preliminär inkomstdeklaration, eller
2. det inte finns någon slutlig skatt att lägga till grund för en schablonberäkning.

Skatten får också i andra fall beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster om det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten och förbättringen inte är obetydlig.

Hänsyn till andra belopp

5 § Vid beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt ska om möjligt hänsyn tas till andra belopp som kan komma att dras ifrån eller läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 9 § andra stycket och tredje stycket 1–3.

Beslut om preliminär A-skatt

6 § Skatteverket ska senast den 18 januari under beskattningsåret besluta om tillämplig skattetablell eller särskild beräkningsgrund (*beslut om preliminär A-skatt*) för en fysisk person som

1. inte är godkänd för F-skatt, eller
2. är godkänd för F-skatt med villkoret att godkännandet bara får åberopas i näringsverksamhet.

Om den som tidigare inte har haft inkomst som skatteavdrag ska göras från får sådan inkomst, ska beslut om preliminär A-skatt fattas så snart som möjligt.

7 § För en juridisk person får beslut om preliminär A-skatt fattas om förutsättningarna enligt 9 och 10 §§ är uppfyllda.

Tillämplig skattetabell

8 § Tillämplig skattetabell ska bestämmas med ledning av

1. den skattesats som för beskattningsåret gäller för den fysiska personen i hemortskommunen,

2. den avgiftssats som för beskattningsåret gäller för den fysiska personen enligt begravningslagen (1990:1144), om den inte ingår i avgiftssatsen enligt 3, och

3. den avgiftssats som för beskattningsåret gäller för den fysiska personen enligt de uppgifter som har lämnats av ett trossamfund enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

Särskild beräkningsgrund för skatteavdrag

9 § Skatteverket får besluta att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund om

1. det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten, och

2. förbättringen inte är obetydlig.

Ett beslut som avser ränta, utdelning eller annan avkastning får bara innebära att skatteavdrag inte ska göras alls från viss ränta, utdelning eller annan avkastning.

10 § Ett beslut om särskild beräkningsgrund för ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige får fattas bara om det finns särskilda skäl.

11 § När Skatteverket bestämmer en särskild beräkningsgrund, ska

1. en juridisk persons kostnader för lön till delägare inte beaktas, och

2. hänsyn om möjligt tas till sådana belopp som kan komma att dras ifrån eller läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 9 § andra stycket samt tredje stycket 1 och 2.

12 § När Skatteverket bestämmer en särskild beräkningsgrund, får bestämmelserna om justering av värdet av kost-, bil- och bostadsförmån i 61 kap. 18–20 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas bara om det finns ett beslut om värdering enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § socialavgiftslagen (2000:980).

13 § När Skatteverket bestämmer en särskild beräkningsgrund, får avdrag för utgifter i arbetet beräknas på annat sätt än enligt sådan schablon som avses i 2 kap. 21 § tredje stycket socialavgiftslagen (2000:980) bara om det finns ett beslut enligt 2 kap. 21 § fjärde stycket samma lag.

Ändrade skatte- eller avgiftssatser

14 § Om en skatte- eller avgiftssats har ändrats så sent att ändringen inte kan beaktas när beslut om debitering av preliminär skatt eller beslut om

preliminär A-skatt fattas, ska den tidigare skatte- eller avgiftssatsen tillämpas.

56 kap. Beslut och besked om slutlig skatt

Innehåll

- 1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om
- beslut om slutlig skatt (2 §),
 - underlag för skatt och avgift (3–5 §§),
 - skatternas och avgifternas storlek (6 §),
 - skattereduktion (7 §),
 - hur vissa avgifter ska beräknas (8 §),
 - beräkning av om skatt ska betalas eller tillgodoräknas (9 §), och
 - besked om slutlig skatt (10 §).

Beslut om slutlig skatt

2 § Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Underlag för skatt och avgift

3 § I beslut om slutlig skatt ska Skatteverket fastställa underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt

1. inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
3. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–8 den lagen,
4. lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
5. lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, och
6. lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands

4 § Om en skattskyldig gör sannolikt att det efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats kommer att finnas förutsättningar för att tillämpa bestämmelserna om undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands i 3 kap. 9–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), ska Skatteverket inte ta upp inkomsten till beskattning.

Avvikelse som avser mindre belopp

5 § Skatteverket får avstå från att besluta om avvikelse från en inkomstdeklaration om avvikelsen bara avser ett mindre belopp.

Skatternas och avgifternas storlek

6 § I beslut om slutlig skatt ska Skatteverket även bestämma storleken på följande skatter och avgifter:

1. skatt och avgift på de underlag som avses i 3 §,
2. skatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
3. begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144), om den inte ingår i avgiften enligt 5,
4. avgift enligt 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
5. avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, och
6. egenavgift enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980).

Skattereduktion

7 § I beslut om slutlig skatt ska Skatteverket utöver de skattereduktioner som ska göras enligt inkomstskattelagen (1999:1229) även göra de skattereduktioner som enligt andra lagar gäller för beskattningsåret.

Hur vissa avgifter ska beräknas

8 § När den slutliga skatten bestäms gäller att

1. egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980) beräknas med ledning av uppgifter om försäkringsförhållanden som lämnas av Försäkringskassan,
2. begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144), som inte ingår i avgift enligt 3, beräknas med ledning av den avgiftssats som för beskattningsåret gäller för den fysiska personen enligt de uppgifter som har lämnats för den församling eller kommun som avgiften ska betalas till, och att
3. avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund beräknas med ledning av den avgiftssats som för beskattningsåret gäller för den fysiska personen enligt de uppgifter som har lämnats av trossamfundet.

Beräkning av om skatt ska betalas eller tillgodoräknas

9 § Efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning).

Från den slutliga skatten ska avdrag göras för

1. debiterad F-skatt och särskild A-skatt,
2. avdragen A-skatt,
3. A-skatt som ska betalas på grund av beslut enligt 59 kap. 3 § andra stycket,
4. skatt som har förts över från en stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att ta ut och föra över skatt,
5. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands

bosatta artister m.fl. som har betalats för den tid under beskattningsåret då den som beslutet gäller har varit obegränsat skattskyldig i Sverige,

6. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som har betalats, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

7. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats, om Skatteverket har fattat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

8. skatt som avser sådana återbetalningar som ska göras enligt rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar⁹, senast ändrat genom rådets beslut 2004/587/EG¹⁰, och

9. beslutad jämställdhetsbonus enligt 14 § första stycket lagen (2008:313) om jämställdhetsbonus.

Till den slutliga skatten ska följande belopp läggas:

1. skatt som har betalats tillbaka enligt 64 kap. 5 § första stycket,

2. skatt som har förts över till en annan stat enligt 64 kap. 7 och 8 §§,

3. preliminär skattereduktion enligt 17 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,

4. skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om slutlig skatt, och

5. förseningsavgift som har beslutats för att en inkomstdeklaration inte har kommit in i rätt tid.

Besked om slutlig skatt

10 § Ett besked om den slutliga skatten och om resultatet av beräkningen enligt 9 § ska skickas till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång.

Till andra juridiska personer än dödsbon ska sådana besked skickas senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång.

57 kap. Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter

1 § Om den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det, ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (*skönsbeskattning*). Detsamma gäller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen.

Första stycket gäller även avgift.

2 § Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration har sänts ut till den deklarationsskyldige och föreläggandet inte har följts.

⁹ EUT L 157, 26.6.2003, s. 38 (Celex 32003L0048).

¹⁰ EUT L 257, 4.8.2004, s. 7 (Celex 32004D0587).

3 § Om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt har bestämts till noll kronor på grund av att deklaration inte har lämnats eller skatt eller avgift inte har redovisats och om uppgifterna i ärendet inte talar för något annat får skönsbeskattning ske enligt schablon.

Vid skönsbeskattning enligt schablon ska skatten eller avgiften bestämmas till det högsta av de belopp, beräknat per kalendermånad, som har bestämts för skatten eller avgiften vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna multiplicerat med antalet kalendermånader i den redovisningsperiod som skönsbeskattningen omfattar.

Första och andra styckena gäller inte

1. beslut om mervärdesskatt eller punktskatt, om bara överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt har bestämts för de tre närmast föregående redovisningsperioderna, och

2. skatt eller avgift som har redovisats i en förenklad arbetsgivardeklaration.

58 kap. Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag

1 § Om en skalbolagsdeklaration har lämnats enligt bestämmelserna i 27 kap. får Skatteverket besluta om att säkerhet ska ställas för slutlig skatt. Vid prövningen ska hänsyn tas till tidigare ställda säkerheter och bestämmelserna i 59 kap. 24 § om ansvar för skatt för den som har avyttrat ett skalbolag. Om Skatteverket inte beslutar om att säkerhet för slutlig skatt ska ställas, gäller bestämmelserna i 59 kap. 24 §.

Säkerhetens storlek

2 § Om säkerhet ska ställas, ska storleken bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 26,3 procent av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen. I fråga om svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska säkerheten bara avse överskottet i skalbolagsdeklarationen.

Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, ska säkerhetens storlek bestämmas till 40 procent av överskottet.

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas, ska kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration.

När ställd säkerhet får tas i anspråk

3 § Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Om flera säkerheter har ställts, ska skatten fördelas proportionellt mellan säkerheterna.

Ersättning för säkerhet som inte behöver tas i anspråk

4 § Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska Skatteverket efter ansökan besluta om skälig ersättning för kostnaden att ställa säkerhet.

En ansökan om ersättning ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad efter den dag då den slutliga skatten betalades. Om en ansökan kommer in för sent och förseningen är ursäktlig, får ansökan ändå prövas.

59 kap. Ansvar för skatter och avgifter

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2–6 §§),
- ansvar när anmälan om F-skatt i anställningsförhållande inte har gjorts (7–9 §§),
- betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
- ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag (11 §),
- företrädaransvar (12–21 §§),
- ansvar för redare (22 §),
- ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp (23 §),
- ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §),
- ansvar vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder (25 §), och
- indrivning och preskription (26 och 27 §§).

Ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp

2 § Skatteverket får besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av.

3 § Om mottagaren ska betala slutlig skatt, får utbetalarens ansvar inte avse större belopp än vad som kan behövas för att betala den slutliga skatten för det beskattningsår som ersättningen avser.

Ett beslut om ansvar för utbetalaren ska även omfatta mottagaren. Det gäller dock inte om

1. beslut om slutlig skatt för beskattningsåret har fattats eller tiden för att fatta ett sådant beslut har gått ut, eller
2. mottagaren är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

4 § Om den skatt som skulle ha dragits av inte kan beräknas tillförlitligt, får skatten uppskattas till vad som framstår som skäligt.

5 § En utbetalare som har betalat skatt enligt 2 § har rätt att kräva mottagaren på beloppet.

6 § Ett beslut om ansvar för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts.

Ansvar när anmälan om F-skatt i anställningsförhållande inte har gjorts

Förutsättningar för ansvar

7 § Skatteverket får besluta att den som i sin näringsverksamhet har betalat ut ersättning för arbete och inte har fullgjort skyldigheten att göra en anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande enligt 10 kap. 14 §, är skyldig att betala det belopp som kan behövas för att betala skatten och avgifterna på ersättningen.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran mot den som har tagit emot ersättningen har preskriberats.

Skatten och avgifterna på ersättningen

8 § Skatten och avgifterna på ersättningen för arbetet ska högst anses motsvara 60 procent av ersättningen.

Om mottagaren i sin tur betalar ersättning till den som utför arbetet, avses med skatten och avgifterna på ersättningen i stället skatteavdrag och arbetsgivaravgifter på den ersättningen.

Andra stycket gäller inte om mottagaren är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som i sin tur betalar ersättning till en delägare.

Regressrätt

9 § En utbetalare som har betalat skatt eller avgift enligt 7 § har rätt att kräva mottagaren på beloppet.

Om arbetet har utförts av någon annan än mottagaren och skatteavdrag inte gjordes med rätt belopp när ersättningen betalades ut till den som utförde arbetet, får också denne krävas på beloppet till den del det avser skatteavdrag.

Betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter

10 § Skatteverket får besluta att den som i näringsverksamhet har tagit emot ersättning för arbete ska betala arbetsgivaravgifter för ersättningen om

1. utbetalaren har befriats från sin betalningsskyldighet för avgifterna enligt 60 kap. 1 §,
2. mottagaren inte är godkänd för F-skatt, och
3. det måste anses uppenbart för mottagaren att utbetalaren inte insåg att han eller hon var skyldig att betala arbetsgivaravgifter och saknade anledning att räkna med det.

Ett beslut om ansvar ska meddelas samtidigt med beslutet om befrielse.

Ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag

11 § Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatter och avgifter enligt denna lag.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran mot handelsbolaget har preskriberats.

Företrädaransvar

Förutsättningar för företrädaransvar

12 § Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits av eller anmälan skulle ha gjorts.

13 § Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats.

Om Skatteverket enligt 66 kap. 35 § har hänfört skatt eller avgift som avser flera redovisningsperioder till en period, avses med ursprunglig tidpunkt för betalning förfallodagen för skatt eller avgift som redovisas i den perioden.

14 § Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet. Detsamma gäller om de oriktiga uppgifterna har lett till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp.

15 § Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Förfarandet

16 § Förvaltningsrätten beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket.

Ansökan ska göras hos den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av beslutet om den skatt eller avgift som ansvaret gäller.

17 § Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om det finns en överenskommelse om betalningsskyldighet.

18 § Förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar om företrädaren begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte, om betalningsskyldighet inte kommer att fastställas.

Företrädaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Överenskommelse om företrädaransvar

19 § Skatteverket får träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.

Om talan om företrädaransvar har väckts vid domstol när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet har återkallats och målet avskrivits.

20 § Om en överenskommelse fullföljs inom rätt tid, avstår staten från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende de skulder som omfattas av överenskommelsen.

En överenskommelse som inte fullföljs inom rätt tid upphör att gälla. Belopp som företrädaren har betalat in till Skatteverket på grund av överenskommelsen ska då tillgodoräknas företrädaren. Den juridiska personens skulder ska ökas med motsvarande belopp.

Regressrätt

21 § En företrädare som har betalat skatt eller avgift på grund av företrädaransvar har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

Ansvar för redare

22 § Om den som betalar ut ersättning för arbete till sjömän har fast driftställe i Sverige bara på fartyg, svarar redaren för att utbetalaren fullgör sina förpliktelser som om redaren själv har haft förpliktelserna.

En redare som har betalat skatt eller avgift enligt första stycket har rätt att kräva utbetalaren på beloppet.

Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

23 § Om huvudmannen för en mervärdesskattegrupp inte har fullgjort skyldigheten att betala mervärdesskatt, är varje annan näringsidkare som ingår i gruppen tillsammans med huvudmannen skyldig att betala skatten till den del skatten hänförs till verksamhet som gruppen har bedrivit under den tid näringsidkaren varit medlem i gruppen.

Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag

24 § Om Skatteverket inte har beslutat om att säkerhet för slutlig skatt ska ställas enligt 58 kap. 1 §, är den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt. Om den avyttrade andelen avser ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, är den som har avyttrat andelen tillsammans med den som förvärvat andelen skyldig att betala förvärvarens slutliga skatt.

Betalningsansvar för den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten får uppgå högst till det belopp som säkerhet skulle ha ställts för om sådan hade beslutats.

Om det finns säkerhet för slutlig skatt, ska den tas i anspråk innan Skatteverket beslutar om betalningsskyldighet för den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten.

Ansvar vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder

25 § Om en investeringsfond har sammanlagts eller delats enligt 8 kap. 1 § lagen (2004:46) om investeringsfonder, övergår rättigheter och skyldigheter när det gäller skatter och avgifter som avser tiden före ombildningen till den eller de nybildade fonderna. Vid delning fördelas rättigheterna och skyldigheterna mellan de nybildade fonderna i förhållande till fondernas värde vid delningen.

Indrivning och preskription

26 § En regressfordran får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatter och avgifter.

27 § Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller för en regressfordran.

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

1 § Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från

1. betalningsskyldigheten för den som inte har gjort skatteavdrag, och
2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta.

AVDELNING XIV. BETALNING OCH ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER

61 kap. Skattekonton

Vad ska registreras på ett skattekonto?

- 1 § På ett skattekonto ska Skatteverket registrera
1. skatter och avgifter som ska betalas eller tillgodoräknas,
 2. belopp som ska dras ifrån eller läggas till slutlig skatt enligt 56 kap. 9 §, samt
 3. inbetalningar och utbetalningar.
- Skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. ska dock inte registreras. Ersättningar ska inte heller registreras.

När ska registreringen på skattekontot göras?

Huvudregeln

- 2 § Belopp som ska betalas ska registreras på förfallodagen. Belopp som ska tillgodoräknas ska registreras så snart det finns underlag.

Anstånd

- 3 § Om anstånd med att betala skatt eller avgift har beviljats före skattens eller avgiftens förfallodag, ska anståndet registreras på förfallodagen.

Överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt

- 4 § Om överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt redovisas i månaden efter redovisningsperioden, ska den registreras den 12, i januari den 17, i denna månad. Överskjutande skatt som redovisas senare ska registreras den dag då redovisningen senast ska lämnas.

Årlig registrering av slutlig skatt m.m.

- 5 § Slutlig skatt och belopp som avses i 56 kap. 9 § ska registreras samtidigt. Beloppen ska registreras
1. på förfallodagen för slutlig skatt, om beräkningen enligt 56 kap. 9 § visar att slutlig skatt ska betalas, eller
 2. så snart det finns underlag, om beräkningen visar att skatt ska tillgodoräknas.
- 6 § Registreringen ska göras så snart det finns underlag även om slutlig skatt ska betalas, om
1. det finns ett överskott på skattekontot som täcker den skatt som ska betalas, och
 2. kontohavaren inte
 - a) har F-skatt eller särskild A-skatt,

b) har varit skyldig att lämna annan skattedeklaration än förenklad arbetsgivardeklaration under det innevarande beskattningsåret, eller

c) har en skatt eller avgift att betala med förfallodag före förfallodagen för den slutliga skatten.

När ska skattekontot stämmas av?

7 § Skatteverket ska stämma av skattekontot varje månad om något annat belopp än ränta har registrerats.

62 kap. Betalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- inbetalning till det särskilda kontot för skattebetalningar (2 §),
- när skatter och avgifter som redovisas i en skattedeklaration ska betalas (3 §),
- när F-skatt och särskild A-skatt ska betalas (4–7 §§),
- när övriga skatter och avgifter ska betalas (8 och 9 §§),
- betalning från kommuner och landsting (10 §),
- avräkning (11–14 §§),
- vilken skatt eller avgift som är betald (15 och 16 §§),
- ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift (17 och 18 §§), samt
- inbetalda belopp som inte har kunnat tillgodoräknas någon (19 §).

Inbetalning till det särskilda kontot för skattebetalningar

2 § Skatter och avgifter ska betalas in till Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar.

Skatten eller avgiften är betald den dag betalningen har bokförts på det särskilda kontot.

När ska skatter och avgifter som redovisas i en skattedeklaration betalas?

3 § Skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeklaration ska vara betalda senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket.

För den som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor, är förfallodagen för skatteavdragen och arbetsgivaravgifterna i stället den 12, i januari den 17, i månaden efter redovisningsperioden.

När ska F-skatt och särskild A-skatt betalas?

Huvudregeln

4 § F-skatt och särskild A-skatt ska betalas med lika stora belopp varje månad. Betalning ska göras från och med beskattningsårets andra månad till och med månaden efter beskattningsårets utgång.

Förfallodagarna är

- den 17 i januari och augusti, och
- den 12 i övriga månader.

I augusti är förfallodagen dock den 12 för den som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor.

Kortare betalningsperiod för skatt som beslutas sent

5 § För F-skatt och särskild A-skatt som beslutas under perioden från och med den 21 i beskattningsårets första månad till och med den 20 i beskattningsårets sista månad gäller följande. Om beslutet fattas

1. senast den 20 i en månad, ska den första betalningen göras senast på förfallodagen i månaden efter beslutet,

2. efter den 20 i en månad, ska den första betalningen göras senast på förfallodagen i den andra månaden efter beslutet.

Om F-skatt och särskild A-skatt beslutas efter den 20 i beskattningsårets sista månad, ska hela skatten betalas på den förfallodag som gäller enligt första stycket.

Säsongsverksamhet

6 § Skatteverket får besluta att F-skatt och särskild A-skatt ska betalas bara under vissa kalendermånader om

1. den som ska betala skatten begär det, och
2. näringsverksamheten pågår bara under en del av beskattningsåret.

Nystartad verksamhet

7 § Om den som startar en ny näringsverksamhet begär det, ska Skatteverket besluta att den första betalningen av F-skatt eller särskild A-skatt ska senareläggas med tre månader.

Första stycket gäller inte om

1. beslutet om F-skatt eller särskild A-skatt fattas efter beskattningsårets utgång,

2. näringsverksamhet redan bedrivs, eller

3. särskilda skäl talar emot det.

När ska övriga skatter och avgifter betalas?

8 § Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut fattades.

Följande skatter och avgifter ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades:

1. annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt samt arbetsgivaravgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol,

2. förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut samt kontrollavgift,

3. särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §, samt

4. skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 samt förseningsavgift och skattetillägg enligt andra stycket 2 behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket.

9 § Förfallodagarna är

– i januari den 17 och 26,

– i februari–juli den 12 och 26,

– i augusti den 12, 17 och 26,

– i september–november den 12 och 26, samt

– i december den 12 och 27.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket besluta att en annan förfallodag ska gälla.

Kommuner och landsting

10 § Betalning av skatt och avgift enligt denna lag från kommuner och landsting ska göras genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. Detsamma gäller sådan ersättning som debiterats enligt 17 b § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Avräkning

Huvudregeln

11 § Inbetalda och andra tillgodoräknade belopp ska i första hand räknas av från den del av betalarens sammanlagda skuld för skatter och avgifter (*sammanlagd skatteskuld*) som inte har lämnats för indrivning och i andra hand från den del av skulden som har lämnats för indrivning.

Betalning av någon annans skatter eller avgifter

12 § Om betalaren är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter enligt 59 kap., ska inbetalda och andra tillgodoräknade belopp i första hand räknas av från den egna skulden.

Inbetalda belopp ska dock räknas av från den skuld som avser någon annans skatter eller avgifter om betalaren i samband med inbetalningen begär det.

13 § Den som är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter enligt 5 kap. får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av från den egna skulden eller från den skuld som avser någon annans skatter eller avgifter.

Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från skulden för den verksamhet som beloppet hör till.

Överskjutande ingående mervärdesskatt som tillgodoräknas en grupp-huvudman ska dock räknas av från grupp-huvudmannens egen skuld eller andra gruppmedlemmars skulder i den ordning som grupp-huvudmannen bestämmer.

Avräkning efter ackord

14 § Om en skatt eller avgift som omfattas av ett villkor om avräkning i ett beslut om ackord sätts ned, ska det tillgodoräknade beloppet i första hand räknas av mot den skuld som ackordet avsåg.

Vilken skatt eller avgift är betald?

15 § Om det behöver anges om en skatt eller avgift är betald, ska inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningsperioden. Anstånd med betalning eller nedsättning av skatt eller avgift som har tillgodoräknats under perioden ska dock beaktas bara om beloppet avser en skatt eller avgift som har betalats under en tidigare period. Den skatt eller avgift som ett anstånd eller en nedsättning avser ska inte beaktas.

Första stycket gäller inte om annat följer av 12, 13 eller 14 § eller av bestämmelser i annan lag.

16 § Om en säkerhet som har ställts enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas i anspråk, ska obetald tobaksskatt, alkoholskatt eller energiskatt som har bestämts enligt 15 § fördelas proportionellt mellan skatt som omfattas av säkerheten och skatt som inte omfattas.

Ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift

17 § Vid beräkning av pensionsrätt och pensionspoäng enligt 61 kap. socialförsäkringsbalken anses den ålderspensionsavgift och allmänna

pensionsavgift som den fysiska personen ska betala själv vara helt betald om betald preliminär skatt är minst lika stor som den slutliga skatten.

Om den betalda preliminära skatten understiger den slutliga skatten, anses så stor del av det betalda beloppet avse avgifter som motsvarar avgifternas andel av den slutliga skatten. Samtliga betalningar som görs under beskattningsåret och fram till den dag då beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 2 § fattas ska beaktas.

Belopp som betalas senare, men före utgången av juni månad andra året efter beskattningsåret, anses som betalning av obetalda avgifter till samma kvotdel som de obetalda avgifterna utgör av den fysiska personens sammanlagda skuld vid den tidpunkt då betalningen görs. Det samma gäller om avgifterna beslutas på annat sätt än genom ett grundbeslut om slutlig skatt, dock bara i fråga om belopp som betalas före utgången av den fjärde månaden efter den månad då skatten beslutades.

Avgifter som inte har betalats inom den tid som sägs i tredje stycket tas inte ut.

18 § En fysisk person anses ha betalat ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift med de belopp som har beräknats enligt 17 § även om avgifterna för beskattningsåret sätts ned.

Inbetalda belopp som inte har kunnat tillgodoräknas någon

19 § Ett inbetalt skatte- eller avgiftsbelopp tillfaller staten om det på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter inte har kunnat tillgodoräknas den som gjort inbetalningen inom sju år efter det kalenderår då inbetalningen gjordes.

63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansökan om anstånd (2 §),
- deklarationsanstånd (3 §),
- ändringsanstånd (4 §),
- anstånd för att undvika betydande skada (5 §),
- anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§ (6 §),
- anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift (7 §),
- säkerhet (8–10 §§),
- anstånd vid avyttring av tillgångar (11 §),
- anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),
- anstånd vid totalförsvarstjänstgöring (13 §),
- anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- anstånd på grund av synnerliga skäl (15 §),
- anståndsbeloppet (16–21 §§),
- ändrade förhållanden (22 §), och
- anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).

Ansökan om anstånd

2 § Anstånd kan beviljas efter ansökan. Skatteverket får dock bevilja anstånd enligt 23 § utan ansökan.

Deklarationsanstånd

3 § Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration, får verket också bevilja motsvarande anstånd med betalning av den skatt och de avgifter som ska redovisas i deklARATIONEN.

Ändringsanstånd

4 § Skatteverket ska bevilja anstånd med betalningen av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas.

Om regeringen handlägger ärenden enligt skatteavtal, får även regeringen bevilja anstånd enligt första stycket.

Anstånd för att undvika betydande skada

5 § Om den som är skyldig att betala skatt eller avgift har begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften, ska Skatteverket bevilja anstånd med betalningen.

Anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§

6 § Anståndstiden ska i de fall som avses i 4 och 5 §§ bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som har föranlett anståndet.

Anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift

7 § Skatteverket ska bevilja anstånd med betalningen av skattetillägg och kontrollavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg eller kontrollavgift, eller
2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget.

Anstånd vid omprövning får dock inte beviljas om anstånd tidigare har beviljats enligt första stycket med betalningen i avvaktan på en omprövning av samma fråga.

Anståndet ska gälla fram till dess att Skatteverket eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet.

Säkerhet

Säkerhet som villkor för anstånd

8 § Om det i de fall som avses i 4 eller 5 § kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning.

Första stycket gäller inte om

1. anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt,
2. det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas,
3. anståndet avser skattetillägg eller kontrollavgift,
4. det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, eller
5. det annars finns särskilda skäl.

När får ställd säkerhet tas i anspråk?

9 § Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden har gått ut.

Skälig ersättning för ställd säkerhet

10 § Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska Skatteverket efter ansökan besluta om skälig ersättning för kostnaden att ställa säkerhet.

En ansökan om ersättning ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad efter den dag då anståndstiden gick ut. Om en ansökan kommer in för sent och förseningen är ursäktlig, får ansökan ändå prövas.

Anstånd vid avyttring av tillgångar

11 § Den som är skyldig att betala inkomstskatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) på grund av att tillgångar har avyttrats, ska beviljas anstånd med betalning av skatten om det finns särskilda skäl och

1. ersättningen för den avyttrade tillgången ska betalas under minst tre år, eller
2. det är tveksamt om avyttringen kommer att bestå.

Anståndstiden får bestämmas till längst två år. Anstånd enligt första stycket 2, får dock inte beviljas för längre tid än tre månader efter den dag då det blev klart att avyttringen skulle bestå.

Anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager

12 § Den som är skyldig att betala punktskatt för lager av varor på grund av att den skattepliktiga verksamheten har upphört eller på grund av att godkännandet som upplagshavare eller lagerhållare har återkallats, ska beviljas anstånd med betalning av skatten om det finns särskilda skäl.

Anståndstiden får bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad då skatten senast ska betalas.

Anstånd vid totalförvarstjänstgöring

13 § Den som har nedsatt betalningsförmåga på grund av tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförvarspåbikt under minst 60 dagar, ska beviljas anstånd med betalningen av skatt eller avgift som ska betalas under tjänstgöringstiden eller under någon av de tre närmast följande månaderna. Detsamma gäller vid tjänstgöring av

1. officerare på reservstat, reservpersonal, och reservofficerare,
2. krigsfrivillig personal,
3. hemvärnspersonal, samt
4. medlemmar i frivilliga försvarsorganisationer.

Anståndstiden får bestämmas till längst fyra månader efter den dag då tjänstgöringen upphörde.

Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning

14 § Skatteverket ska bevilja en obegränsat skattskyldig anstånd med inbetalning av slutlig skatt till den del den avser skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och egenavgifter som avses i 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) om

1. uttagsbeskattning har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen,

2. det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen har ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),

3. tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES, och

4. den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen ska beskattas i en annan stat inte har upphört.

Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.

Anstånd på grund av synnerliga skäl

15 § Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket bevilja anstånd med betalningen av skatt eller avgift även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 3–8 och 11–14 §§.

Anståndsbeloppet

16 § Anstånd beviljas, om inte annat följer av 17–21 §§, med skäligt belopp. I de fall som avses i 7 § ska anstånd dock beviljas med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet gäller.

17 § Anstånd enligt 14 § beviljas högst med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan den slutliga skatt som har bestämts för det beskattningsår då inkomsten på grund av uttaget togs med vid beräkningen av inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, och den slutliga skatt som skulle ha bestämts om denna inkomst inte hade tagits med vid beräkningen.

Anståndsbeloppet får inte överstiga den slutliga skatten på de tillgångar som vid tidpunkten för ansökan om anstånd finns kvar i näringsverksamheten och omfattas av ansökan.

Den slutliga skatten på en tillgång utgörs av så stor del av det högsta tillåtna anståndsbeloppet enligt första stycket som den anståndsgrundande inkomsten för tillgången utgör av de ursprungliga anståndsgrundande inkomsterna för de tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen.

18 § De lagertillgångar som fortfarande finns kvar i näringsverksamheten ska anses vara de som har anskaffats eller tillverkats senast.

19 § Den anståndsgrundande inkomsten för en tillgång utgörs av marknadsvärdet minskat med det skattemässiga värdet vid tidpunkten för uttaget om inte annat anges i 21 §.

20 § Det skattemässiga värdet för inventarier utgörs av en skälig del av det skattemässiga värdet av samtliga inventarier i näringsverksamheten.

21 § Om en tillgång efter tidpunkten för uttaget delvis har övergått till någon annan, utgör den anståndsgrundande inkomsten för den kvarvarande tillgången så stor del av den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten som belöper på den kvarvarande tillgången.

För inventarier gäller dock att den anståndsgrundande inkomsten för den kvarvarande tillgången utgör så stor del av den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten, minskad med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas, som belöper på den kvarvarande tillgången.

Andra stycket gäller även för immateriella tillgångar med den skillnaden att den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten minskas med en tiondel varje år nytt anstånd beviljas.

Ändrade förhållanden

22 § Om förhållandena har ändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl, får Skatteverket

1. återkalla anståndet,
2. sätta ned anståndsbeloppet, eller
3. i de fall som avses i 4 eller 5 § kräva säkerhet för fortsatt anstånd.

Första stycket gäller även om anstånd har beviljats på grund av att sökanden har lämnat felaktiga uppgifter.

Anstånd som är till fördel för det allmänna

23 § Om det kan antas vara till fördel för det allmänna, får Skatteverket bevilja anstånd med betalningen av skatt eller avgift.

64 kap. Återbetalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- återbetalning vid avstämning av skattekonto (2 §),
- förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt (3 §),
- hinder mot återbetalning (4 §),
- förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt (5 §),
- återbetalning vid skattefrihet (6 §),
- överföring av skatt till en annan stat (7 och 8 §§), och
- överskott som inte har kunnat betalas tillbaka (9 och 10 §§).

Återbetalning vid avstämning av skattekonto

2 § Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot, ska beloppet betalas tillbaka om

1. kontohavaren begär det,
2. överskottet grundas på
 - a) en slutskatteberäkning enligt 56 kap. 9 §,
 - b) ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt,
 - c) ett beslut om överskjutande punktskatt,
 - d) ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, eller
3. kontohavaren är en kommun eller ett landsting.

En automatisk återbetalning enligt första stycket 2 ska dock göras bara om beloppet är minst 2 000 kronor eller återbetalningen kan göras till ett konto hos bank- eller kreditmarknadsföretag.

Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt

3 § Överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt som har redovisats före den tid som anges i 26 kap. 26, 27, 28 eller 30 §, ska betalas tillbaka först när samtliga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeclarationer har lämnats för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades. Det gäller dock inte deklARATIONER för redovisningsperioder som omfattas av ett omprövningsbeslut.

Första stycket gäller inte kommuner och landsting.

Hinder mot återbetalning

4 § En återbetalning enligt 2 eller 3 § ska inte göras av belopp som

1. understiger 100 kronor om det inte finns särskilda skäl för återbetalning,
2. behövs för avräkning enligt 62 kap. 11–14 §§,
3. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt eller avgift som
 - a) har beslutats men ännu inte ska ha betalats, eller
 - b) inte har beslutats men kan antas komma att beslutas,
4. kan antas komma att föras över till en annan stat, eller

5. enligt kontohavarens begäran ska användas för betalning av framtida skatte- eller avgiftsskulder.

Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt

5 § Belopp som motsvarar ännu inte tillgodoräknad preliminär A-skatt ska betalas tillbaka om kontohavaren begär det och

1. det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 9 §, och

2. det är oskäligt att vänta med återbetalningen.

Vid bedömningen av om återbetalning kan göras till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare.

Återbetalning till ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska göras till delägarbeskattades skattekonto om det inte finns särskilda skäl för återbetalning direkt till handelsbolaget eller den juridiska personen.

Återbetalning vid skattefrihet

6 § Den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EU-bestämmelser har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt eller punktskatt, får utöva den rätten genom en ansökan om återbetalning av skatten. Detta gäller dock inte om någon av följande bestämmelser om återbetalning av skatt är tillämplig på förvärvet:

- 10 kap. 5–8 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),
- 31 d § lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- 31 d § lagen (1994:1564) om alkoholskatt, eller
- 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Överföring av skatt till en annan stat

7 § Om skatt har betalats genom skatteavdrag i Sverige för en inkomst som ska beskattas i en annan stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att ta ut och föra över skatt, får Skatteverket besluta att skatten ska föras över till den andra staten.

8 § Om en inkomst har beskattats såväl i Sverige som i en stat som Sverige har träffat skatteavtal med, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att skatt som har betalats in för beskattningsåret ska föras över till den andra staten.

En överföring enligt första stycket får bara göras till den del som den svenska skatten sätts ned genom avräkning av den utländska skatten eller genom att inkomsten undantas från beskattning. Överföringen får inte avse ett belopp som behövs för betalning av svensk skatt för beskattningsåret.

Överskott som inte har kunnat betalas tillbaka

9 § Om ett överskott på ett skattekonto inte har kunnat betalas tillbaka på grund av att betalningsmottagarens adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på betalningsmottagaren, ska beloppet stå kvar på skattekontot.

10 § Ett överskott som inte har kunnat betalas tillbaka inom tio år tillfaller staten.

Om överskottet, utan hänsyn till intäktsränta, understiger 100 kronor, ska det dock tillfalla staten efter tre år om inga andra registreringar än ränta har gjorts på skattekontot under den tiden och ett försök att betala tillbaka beloppet har misslyckats.

Om ett överskott ska tillfalla staten, gäller det även intäktsräntan.

65 kap. Ränta

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- grunder för ränteberäkningen (2–4 §§),
- kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt (5 §),
- kostnadsränta på slutlig skatt (6 §),
- kostnadsränta vid anstånd (7 §),
- kostnadsränta vid omprövning och överklagande (8–11 §§),
- kostnadsränta när befrielse från skatt på energi upphör (12 §),
- kostnadsränta vid för sen betalning (13 §),
- minskning av och befrielse från kostnadsränta (14 och 15 §§),
- intäktsränta (16 och 17 §§),
- en annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg (18 §), och
- ränteberäkning utanför skattekontot (19 och 20 §§).

Grunder för ränteberäkningen

2 § Ränta ska beräknas dagligen på skattekontots saldo. Ränta som ska påföras (kostnadsränta) ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och ränta som ska tillgodoräknas (intäktsränta) när kontot uppvisar ett överskott.

Ränta på skatt eller avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. ska dock beräknas utan hänsyn till skattekontots saldo enligt bestämmelserna i 19 och 20 §§.

Ränta ska påföras eller tillgodoräknas varje månad.

3 § Ränta ska beräknas med utgångspunkt från en basränta. Basräntan ska fastställas på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar och gälla från och med kalendermånaden närmast efter fastställandet. Basräntan får dock beräknas till lägst 1,25 procent.

4 § Kostnadsränta beräknas, om inget annat sägs, efter en räntesats som motsvarar basräntan.

På sent debiterad preliminär skatt och på slutlig skatt beräknas inte kostnadsränta från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret på belopp upp till och med 30 000 kronor.

Intäktsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 procent av basräntan.

Kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt

5 § Om debiterad preliminär skatt ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare, ska kostnadsränta, om inte annat följer av 4 § andra stycket, beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag betalning senast ska ske.

Kostnadsränta på slutlig skatt

6 § Om en beräkning enligt 56 kap. 9 § visar att slutlig skatt ska betalas, ska kostnadsränta, om inte annat följer av 4 § andra stycket, beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Innan kostnadsräntan beräknas ska avräkning göras för

1. särskilda avgifter, och
2. skatt enligt 2 § första stycket 6 och 7 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Kostnadsränta vid anstånd

7 § Om anstånd med inbetalning av skatt eller avgift har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § ska dock räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades.

Vid anstånd enligt 63 kap. 14 § tas anståndsränta inte ut. Om beslutet om anstånd genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade.

Kostnadsränta ska beräknas till och med dagen då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

Kostnadsränta vid omprövning och överklagande

Huvudregeln

8 § Om skatt eller avgift ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt

9 § Om det är debiterad preliminär skatt som ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare eller slutlig skatt som ska betalas, ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret, om inte annat följer av 4 § andra stycket.

För skatt enligt 2 § första stycket 6 och 7 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel gäller dock 8 §.

Överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt

10 § Om skatt ska betalas på grund av att överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt har satts ned, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då skatten registrerades.

Skönsbeskattning

11 § Om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt ska betalas enligt ett beslut om skönsbeskattning som har fattats på grund av att skatten inte har redovisats, ska kostnadsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter.

Första stycket gäller även särskild inkomstskatt som ska betalas enligt ett beslut om skönsbeskattning på grund av att skatten inte har redovisats i en särskild inkomstskattedeclaration.

Kostnadsränta när befrielse från skatt på energi upphör

12 § Om punktskatt ska betalas på grund av att Skatteverket enligt 11 kap. 5 § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi har beslutat att förutsättningarna för skattebefrielse för energieffektivisering inte är uppfyllda, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då skatten senast skulle ha betalats om befrielse aldrig hade medgetts.

Har skattebefrielsen medgetts genom återbetalning, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då återbetalningen beslutades.

Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Kostnadsränta vid för sen betalning

13 § Om skatt eller avgift inte betalas i rätt tid, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då beloppet senast skulle ha betalats.

Kostnadsränta ska beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter fram till och med den dag då ett beslut om att lämna beloppet till Kronofogdemyndigheten för indrivning eller för verkställighet av betalningssäkring registreras i utskönings- och indrivningsdatabasen enligt lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i

Kronofogdemyndighetens verksamhet. Därefter beräknas kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Minskning av och befrielse från kostnadsränta

14 § Om den betalningsskyldige betalar en del av skulden, ska betalningen anses minska den del av skulden som den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats på.

15 § Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket besluta om befrielse från kostnadsränta.

Intäktsränta

Omprövning och överklagande

16 § Om skatt eller avgift ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag.

Första stycket gäller inte skatt som till följd av ett beslut enligt 64 kap. 8 § ska föras över till en annan stat för att där tillgodoräknas den som beslutet gäller.

Slutlig skatt samt minskning och återbetalning av preliminär skatt

17 § Intäktsränta ska beräknas från den 13 i andra månaden efter beskattningsåret fram till och med den dag då skatt tillgodoräknas eller betalas tillbaka om

1. en beräkning enligt 56 kap. 9 § visar att skatt ska tillgodoräknas, eller
2. preliminär skatt ska betalas tillbaka i förtid enligt 64 kap. 5 §.

En annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg

18 § Om den 12 i andra månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 13 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

Om den 3 i femte månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 4 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

Ränteberäkning utanför skattekontot

Kostnadsränta

19 § Om skatt eller avgift ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap., ska kostnadsränta beräknas på beloppet från och med dagen efter beslutet till dess att betalning sker.

Intäktsränta

20 § Om den som ett beslut om ansvar enligt 59 kap. gäller ska tillgodoräknas belopp på grund av att ansvarsbeslutet har ändrats, ska intäktsränta beräknas på beloppet från och med dagen efter den dag då betalningen gjordes till dess att beloppet tillgodoräknas.

AVDELNING XV. OMRÖVNING SAMT ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I BESLUT PÅ GRUND AV SKATTEAVTAL

66 kap. Omprövning

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om omprövning av Skatteverkets beslut. Bestämmelserna ges i följande ordning:

- Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut (2–4 §§),
- särskilt kvalificerad beslutsfattare (5 §),
- omprövning på begäran av den som beslutet gäller (6–18 §§),
- omprövning till fördel för den som beslutet gäller på initiativ av Skatteverket (19 §),
- omprövning till nackdel för den som beslutet gäller på initiativ av Skatteverket (20–34 §§), och
- omprövning av flera redovisningsperioder (35 §).

Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut

2 § Skatteverket ska ompröva ett beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna om

1. den som beslutet gäller begär omprövning,
2. den som beslutet gäller eller företrädaren enligt 67 kap. 4 § överklagar, eller
3. det finns andra skäl.

Om Skatteverket ska besluta i en fråga inom viss tid och inte har gjort det, får verket besluta i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning.

3 § Skatteverket får inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol.

Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

4 § Om den som ett beslut gäller varken har begärt omprövning eller överklagat, får Skatteverket avstå från att besluta om omprövningar som avser mindre belopp.

Särskilt kvalificerad beslutsfattare

5 § Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

1. den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,
2. de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning,
3. frågan ska prövas i sak, och
4. prövningen inte är enkel.

Första stycket gäller inte den första omprövningen av ett beslut enligt 53 kap. 2, 3 eller 4 §.

Omprövning på begäran av den som beslutet gäller

Hur omprövning begärs

6 § En begäran om omprövning ska vara skriftlig.

Om en begäran om omprövning inte är undertecknad, får Skatteverket förelägga den som har begärt omprövningen att underteckna begäran. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning annars inte kommer att ske.

Tiden för begäran om omprövning – huvudregeln

7 § En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Begäran ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. föreläggande,
5. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
6. tvångsåtgärder,
7. kontrollavgift,
8. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
9. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
10. verkställighet, eller
11. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

Förlängd tid för omprövning av beslut som meddelas sent

8 § Om ett beslut har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och den som beslutet gäller har fått del av det efter utgången av oktober månad samma

år, får en begäran om omprövning komma in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Förlängd tid för omprövning av beslut om skattetillägg

9 § Omprövning av ett beslut om skattetillägg får begäras så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

Förlängd tid för omprövning av skatt på ackumulerad inkomst

10 § En begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst och föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål, får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.

Förlängd tid för omprövning av inkomstskatt för utomlands bosatta

11 § En begäran om omprövning som avser tillämpning av 4 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller 5 a § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål, får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.

Förlängd tid för omprövning av prissättning av internationella transaktioner

12 § En begäran om omprövning som avser prissättning av internationella transaktioner och föranleds av Skatteverkets beslut enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner, får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.

Omprövning av beslut om preliminär skatt

13 § En begäran om omprövning av ett beslut om debitering av preliminär skatt ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret.

Om beslutet meddelas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret, får begäran om omprövning komma in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

14 § En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad om den gäller ett beslut om

1. preliminär A-skatt,
2. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 9 eller 10 §, eller
3. skatteavdrag för hemresa enligt 11 kap. 12 §.

15 § Om den som ett beslut om preliminär A-skatt gäller är försatt i konkurs, får konkursboet begära omprövning.

Om ett beslut om preliminär A-skatt omfattar ersättning som ska utmätas, får även Kronofogdemyndigheten begära omprövning.

Omprövning av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

16 § En begäran om omprövning av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller befrielse från skatteavdrag för särskild inkomstskatt enligt 13 kap. 5 § första stycket 1 ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Omprövning av beslut om ersättning för kostnader för biträde

17 § En begäran om omprövning av ett beslut om ersättning för kostnader för biträde, som har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till, ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för begäran om omprövning av avgörandet i ärendet. I annat fall ska en begäran ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Omprövning som lämnas i rätt tid till domstol

18 § En begäran om omprövning som kommer in för sent till Skatteverket ska inte avvisas om den har kommit in till allmän förvaltningsdomstol i rätt tid. I sådant fall ska domstolen sända begäran om omprövning till Skatteverket och samtidigt lämna uppgift om vilken dag begäran om omprövning kom in till domstolen.

Omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket

19 § Skatteverket får på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den som beslutet gäller.

Omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket

Beslut som inte får omprövas till nackdel

20 § Följande beslut får inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller:

1. beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap., och
 2. beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts.
- Beslut som får återkallas får inte heller omprövas till nackdel.

Omprövningstiden – huvudregeln

21 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (*tvåårsfristen*).

Förlängd omprövningstid på grund av sen eller utebliven deklaration

22 § Om den som är deklareringskyldig lämnar deklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Ett sådant beslut får dock bara meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om den deklareringskyldige inte har lämnat någon deklaration, får beslutet meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Första och andra styckena gäller inte beslut om förseningsavgift.

Förseningsavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

23 § Om beslutet avser förseningsavgift, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

Kontrollavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

24 § Om beslutet avser kontrollavgift, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.

Omprövning till nackdel av beslut om ersättning för kostnader

25 § Ett beslut om ersättning för kostnader i ett ärende hos Skatteverket får omprövas till nackdel bara om

1. ersättningen har beslutats med för högt belopp på grund av att den som beslutet gäller har lämnat felaktiga uppgifter, eller
2. det finns särskilda skäl.

Tvåårsfristen för omprövning ska räknas från den dag då beslutet om ersättning meddelades.

Omprövning till nackdel av beslut om debitering av preliminär skatt

26 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller som avser debitering av preliminär skatt ska meddelas inom sex månader från utgången av beskattningsåret.

Efterbeskattning – omprövning till nackdel efter tvåårsfristen

27 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut som avser skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (*efterbeskattning*) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige

- a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,
 - b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,
 - c) inte har lämnat en deklARATION eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller
 - d) inte har lämnat begärd varuprov,
2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,
3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklARATION,
4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål
- a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,
 - b) om fastighetstaxering,
 - c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),
 - d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting,
 - e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., eller
 - f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked,
5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, eller
6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

När efterbeskattning inte får beslutas

28 § Efterbeskattning får inte beslutas om

- 1. Skatteverket tidigare har beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga, eller
- 2. det är uppenbart oskäligt.

Efterbeskattning enligt 27 § 1–3 får inte heller beslutas om den avser ett obetydligt skatte- eller avgiftsbelopp.

Förkortad tid för efterbeskattning vid dödsfall

29 § Om den som en efterbeskattning gäller har avlidit, får efterbeskattning inte meddelas efter utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter den avlidne gavs in för registrering.

Förlängd tid för efterbeskattning

30 § Beslut om efterbeskattning enligt 27 § 4 får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades.

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats i avvaktan på beslut av kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av ett överklagande, får beslut om efterbeskattning som avser skatteavdrag meddelas senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.

31 § Beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om skatt eller avgift får meddelas inom ett år från utgången av den månad då beslutet i ärendet eller målet har fått laga kraft.

32 § Ett beslut om efterbeskattning får meddelas inom ett år från utgången av det kalenderår då

1. den som efterbeskattningen gäller

a) delgavs underrättelse om misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på sådant sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69),

b) åtalades för sådant brott enligt skattebrottslagen, eller

c) gjorde en frivillig rättelse enligt 12 § skattebrottslagen, eller

2. det beslutades enligt 14 a § skattebrottslagen om förlängning av tiden för att döma den som efterbeskattningen gäller till påföljd.

Om den som efterbeskattningen gäller har avlidit, får beslutet dock inte meddelas senare än sex månader efter dödsfallet.

33 § Ett beslut om efterbeskattning enligt 32 § första stycket 1 a, b eller 2 ska undanröjas, om

1. åtal inte väcks på grund av den förundersökning som har föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning, eller

2. åtal har väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del.

34 § Ett beslut om efterbeskattning som gäller en juridisk person får meddelas inom den tid som anges i 32 § eller undanröjas enligt 33 §, om det som sägs där gäller den som har företrätt den juridiska personen.

Omprövning av flera redovisningsperioder

35 § Om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår vilka perioder skatten eller avgiften ska hänföras till, får en omprövning som beslutas under beskattningsåret hänföras till den senaste redovisningsperioden. Beslutas omprövningen efter beskattningsårets utgång, får ändringen hänföras till beskattningsårets sista period.

67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- överklagande av Skatteverkets beslut (2–11 §§),
- överklagande av den som beslutet gäller (12–22 §§),
- det allmänna ombudets överklagande (23–25 §§),
- överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut (26–37 §§),
- regeringens beslut (38 §), och
- ändring i beslut om skatt eller avgift på grund av skatteavtal (39 §).

Överklagande av Skatteverkets beslut

Beslut som får överklagas och vem som får överklaga

2 § Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller.

Den som beslutet gäller får överklaga även om beslutet inte är till nackdel för denne.

3 § Hos Skatteverket ska det finnas ett allmänt ombud som utses av regeringen.

Det allmänna ombudet får överklaga beslut som avses i 2 §.

4 § Om Skatteverket har ansökt om företrädaransvar, får företrädaren överklaga beslut som omfattas av ansökan inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen.

Beslut som inte får överklagas

5 § Följande beslut får inte överklagas. Beslut som avser

1. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 10 § eller 13 kap. 5 § första stycket 1,
2. föreläggande utan vite,
3. revision,
4. tillsyn över kassaregister,
5. kontrollbesök,
6. anstånd enligt 63 kap. 23 §.

En granskningsledares beslut om bevissäkring eller betalningssäkring som ska prövas av förvaltningsrätten enligt särskilda bestämmelser får inte överklagas.

Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten med ett undantag

6 § Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten. Skatteverkets eller en annan myndighets beslut om befrielse från betalningsskyldighet enligt 60 kap. 1 § överklagas dock till regeringen.

Behörig förvaltningsrätt för fysiska personer

7 § Ett beslut som gäller en fysisk person överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades.

Behörig förvaltningsrätt för juridiska personer

8 § Beslut som gäller juridiska personer överklagas enligt följande uppställning:

<i>Beslut som gäller</i>	<i>Överklagas till den förvaltningsrätt</i>
1. ett svenskt handelsbolag	inom vars domkrets bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet fattades
2. en europeisk ekonomisk intressegruppering	inom vars domkrets intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
3. en europeisk gruppering för territoriellt samarbete	inom vars domkrets grupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
4. ett dödsbo	som senast var behörig att pröva ett överklagande som gällde den avlidne
5. någon annan juridisk person än som avses i 1–4	inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då beslutet fattades
6. en juridisk person som inte är ett dödsbo och som har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet fattades	inom vars domkrets huvudkontoret eller sätet var beläget eller, om huvudkontor och säte saknas, förvaltningen utövades då den juridiska personen bildades
7. en juridisk person som har upplösts	som senast var behörig.

9 § Följande beslut får överklagas till den förvaltningsrätt som ska pröva moderföretagets eller den juridiska personens överklagande. Beslut som gäller

1. företag eller annan näringsidkare inom en koncern och moderföretaget i koncernen,
2. två eller flera företag eller andra näringsidkare inom en koncern,
3. delägare i en juridisk person och den juridiska personen, eller

4. två eller flera delägare i en juridisk person.

Första stycket gäller bara om överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund.

10 § Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller inte, om regeringen har meddelat föreskrifter om att beslut i vissa ärenden ska tas upp av någon annan förvaltningsrätt.

Skatteverket eller det allmänna ombudet är motpart

11 § Skatteverket är klagandens motpart efter det att handlingarna i målet har överlämnats till förvaltningsrätten.

Om det allmänna ombudet har överklagat Skatteverkets beslut i en fråga, förs dock det allmännas talan av ombudet. Det allmänna ombudet för även det allmännas talan i mål om ersättning för kostnader för biträde om ombudet har överklagat beslutet i den fråga som kostnaderna hänförs till.

Överklagande av den som beslutet gäller

Tiden för överklagande – huvudregeln

12 § Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. deklarationsombud,
5. tvångsåtgärder,
6. kontrollavgift,
7. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
9. verkställighet, eller
10. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

Förlängd tid för överklagande av beslut som meddelas sent

13 § Om ett beslut har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och den som beslutet gäller har fått del av det efter utgången av oktober samma år, får ett överklagande komma in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Förlängd tid för överklagande av beslut om skattetillägg

14 § Ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den fråga som har lett till skattetillägget inte har fått laga kraft.

Överklagande av beslut om preliminär skatt

15 § Ett överklagande av ett beslut om debitering av preliminär skatt ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret.

Om beslutet meddelas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret, får överklagandet komma in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

16 § Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad om det gäller ett beslut om

1. preliminär A-skatt,
2. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 9 eller 10 §, eller
3. skatteavdrag för hemresa enligt 11 kap. 12 §.

Överklagande av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

17 § Ett överklagande av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning enligt 13 kap. 1 § eller befrielse från skatteavdrag enligt 13 kap. 5 § första stycket 1 ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Överklagande av beslut om ersättning för kostnader för biträde

18 § Ett överklagande av ett beslut om ersättning för kostnader för biträde, som har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till, ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet. I annat fall ska ett överklagande ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Rättidsprövning, omprövning och överlämnande till förvaltningsrätten

19 § Skatteverket ska pröva om ett överklagande har kommit in i rätt tid. Om ett överklagande har kommit in för sent, ska Skatteverket avvisa det.

Ett överklagande ska dock inte avvisas om

1. förseningen beror på att Skatteverket har lämnat den som beslutet gäller en felaktig underrättelse om hur man överklagar, eller
2. det i rätt tid har kommit in till en allmän förvaltningsdomstol.

20 § Om överklagandet inte ska avvisas och det inte finns hinder mot omprövning, ska Skatteverket snarast ompröva det överklagade beslutet.

21 § Ett överklagande förfaller om Skatteverket ändrar det överklagade beslutet så som den klagande begär. Om Skatteverket ändrar beslutet på något annat sätt, ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Detsamma gäller om Skatteverket på eget initiativ omprövar det överklagade beslutet i en fråga som omfattas av överklagandet till nackdel för den som beslutet gäller.

22 § Om ett överklagande varken avvisas eller förfaller, ska Skatteverket överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten.

Det allmänna ombudets överklagande

23 § Ett överklagande från det allmänna ombudet ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för omprövning på initiativ av Skatteverket eller, om den tiden har gått ut, inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Bestämmelserna i 19 och 22 §§ gäller när det allmänna ombudet överklagar.

24 § Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut om efterbeskattning eller ett beslut om skattetillägg som har meddelats samtidigt och yrkar ändring till nackdel för den som beslutet gäller, ska överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Detsamma gäller om det allmänna ombudet yrkar att skattetillägg ska tas ut.

25 § Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut i en fråga som har lett till att skattetillägg har tagits ut till nackdel för den som beslutet gäller, ska ombudet samtidigt även ta upp frågan om skattetillägg.

Överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut

Beslut som inte får överklagas

26 § Följande beslut av förvaltningsrätten får inte överklagas:

1. beslut som avser Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning, och
2. beslut som avser särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 26 kap. 38 §.

Prövningstillstånd i kammarrätten

27 § Det krävs prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande om förvaltningsrättens beslut avser

1. registrering,
2. preliminär skatt,
3. särskild inkomstskatteredovisning,
4. anstånd med att lämna deklaration eller särskild uppgift,
5. undantag från skyldigheten att använda kassaregister,
6. deklarationsombud,
7. kontrollavgift,
8. betalning eller återbetalning av skatt med undantag för beslut om återbetalning på grund av skattefrihet enligt 64 kap. 6 §, eller
9. ersättning för kostnader för ställd säkerhet.

Tiden för överklagande

28 § Ett överklagande av förvaltningsrättens eller kammarrättens beslut ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Överklagandet ska ha kommit in inom tre veckor från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. deklarationsombud,
2. tvångsåtgärder, eller
3. ersättning för kostnader för biträde om beslutet inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Om Skatteverket eller det allmänna ombudet överklagar, ska tiden för överklagande räknas från den dag då beslutet meddelades.

Anslutningsöverklagande

29 § Om någon som var part i förvaltningsrätten eller kammarrätten överklagar, får också motparten komma in med ett överklagande även om tiden för överklagande har gått ut. Ett sådant överklagande ska ha kommit in inom en månad från utgången av tiden för överklagande för den som överklagade först. Överklagandet ska dock ha kommit in inom en vecka från utgången av tiden för den som överklagade först om beslutet avser

1. deklarationsombud,
2. tvångsåtgärder, eller
3. ersättning för kostnader för biträde om beslutet inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Återkallas eller förfaller det första överklagandet, förfaller även det senare överklagandet.

Det allmänna får överklaga till fördel för den som beslutet gäller

30 § Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel för den som ett beslut gäller.

Ändring av talan

31 § Den som har överklagat får inte ändra sin talan i andra fall än som anges i 32 och 33 §§.

Det ska dock inte anses vara en ändring av talan när klaganden

1. inskränker sin talan, eller
2. åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan utan att frågan som ska prövas ändras.

32 § Den som har överklagat får yrka något nytt under förutsättning att någon ny fråga inte tas upp i målet.

I mål i förvaltningsrätten får den som har överklagat ta upp en ny fråga om

1. det görs före utgången av överklagandetiden,
2. den nya frågan har samband med den fråga som ska prövas, och

3. förvaltningsrätten anser att den nya frågan utan problem kan prövas i målet.

33 § Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har lett till skattetillägg får även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan problem kan prövas i målet.

34 § Om en domstol inte prövar en ny fråga eller en fråga om skattetillägg, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Deldom

35 § Om det finns flera frågor i ett mål, får domstolen besluta särskilt i någon av frågorna trots att handläggningen av övriga frågor inte är klar.

Mellandom

36 § Om det är lämpligt med hänsyn till utredningen i ett mål, får domstolen besluta särskilt om

1. en eller flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet, eller

2. hur en uppkommen fråga, som främst har betydelse för rättstillämpningen, ska bedömas vid avgörandet av målet.

Domstolen bestämmer om beslutet ska få överklagas direkt eller först i samband med domstolens beslut i själva målet.

Om domstolen bestämmer att ett särskilt beslut får överklagas direkt, får domstolen besluta att målet i övrigt ska vila till dess att det särskilda beslutet har fått laga kraft.

Muntlig förhandling

37 § Förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling i ett mål om särskilda avgifter om en enskild begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte, om avgift inte kommer att tas ut.

Regeringens beslut

38 § Beslut som meddelas av regeringen får inte överklagas.

Ändring i beslut om skatt eller avgift på grund av skatteavtal

39 § Om en bestämmelse i ett skatteavtal som Sverige har ingått med en annan stat leder till att ett beslut om skatt eller avgift ska ändras, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer vidta sådan ändring.

AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET

68 kap. Besluts verkställbarhet

Huvudregeln

1 § Beslut enligt denna lag gäller omedelbart.

Undantagen

2 § Ersättning för kostnader för biträde eller ställande av säkerhet får inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

3 § Om det anges i beslutet, gäller följande beslut inte omedelbart:

1. beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud,
2. beslut om bevissäkring, och
3. beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll.

69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- bevissäkring (2–12 §§),
- betalningssäkring (13–15 §§),
- ställande av säkerhet (16 §),
- när ställd säkerhet får tas i anspråk (17 §), och
- överklagande (18 §).

Bevissäkring

2 § Ett beslut om bevissäkring upphör att gälla om verkställigheten inte påbörjas inom en månad från dagen för beslutet.

3 § Kronofogdemyndigheten verkställer beslut om bevissäkring på begäran av granskningsledaren. Granskningsledaren får dock verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

4 § Verkställighet av beslut om bevissäkring ska genomföras så att den inte vållar den som beslutet gäller större kostnader eller olägenheter än vad som är nödvändigt. Utan särskilda skäl får ett beslut inte verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00.

Förutsättningar för verkställighet

5 § Följande beslut om bevissäkring får verkställas utan att den som beslutet gäller har underrättats om beslutet:

1. beslut att ta om hand handlingar enligt 45 kap. 4 eller 5 §, och
2. beslut om försegling enligt 45 kap. 12 §.

Om den som beslutet gäller inte underrättats om beslutet innan det verkställs, ska underrättelse lämnas omedelbart efter verkställigheten.

6 § Andra beslut om bevissäkring än de som anges i 5 § får inte verkställas förrän den som beslutet gäller har underrättats om beslutet. Om det finns synnerliga skäl, får dock beslutet verkställas även om den som beslutet gäller inte har gått att nå.

7 § Den som ska underrättas om ett beslut om bevissäkring innan det verkställs ska ges skälig tid att inställa sig och tillkalla ombud eller biträde. Det gäller dock inte om

1. bevissäkringen därigenom fördröjs väsentligt, eller
2. det finns en påtaglig risk för att ändamålet med bevissäkringen annars inte uppnås.

Befogenheter och begränsningar vid verkställigheten

8 § När en handling tas om hand får även pärm, mapp eller liknande förvaringsmaterial tas med.

Om en upptagning som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel tas om hand, ska ett exemplar lämnas kvar om det är möjligt.

9 § Tekniska hjälpmedel som finns där beslutet verkställs får användas om det är nödvändigt.

Om det finns synnerliga skäl får tekniska hjälpmedel tas om hand.

10 § Vid verkställighet som avser upptagning som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel gäller de begränsningar som anges i 41 kap. 10 § fjärde stycket.

Kronofogdemyndighetens befogenhet att använda tvång

11 § Kronofogdemyndigheten får genomsöka en lokal, en förvaringsplats eller ett annat utrymme.

Om ett utrymme som behöver genomsökas är tillslutet, får Kronofogdemyndigheten öppna lås eller ta sig in på annat sätt. Myndigheten får även i övrigt använda tvång om det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna.

Våld mot person får dock användas bara om Kronofogdemyndigheten möter motstånd och det med hänsyn till ändamålet med beslutet om bevissäkring kan anses försvarligt.

Återlämnande av handlingar

12 § Granskningsledaren ska lämna tillbaka handlingar och annat som har tagits om hand så snart de inte längre behövs.

Om den som beslutet om bevissäkring gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska granskningsledaren

1. överlämna handlingarna till konkursförvaltaren, och
2. underrätta den som beslutet om bevissäkring gäller om att handlingarna har överlämnats till konkursförvaltaren.

Betalningssäkring

13 § Kronofogdemyndigheten verkställer beslut om betalningssäkring på begäran av Skatteverket.

14 § Om ett beslut om betalningssäkring upphävs, ska betalningssäkrad egendom omedelbart lämnas tillbaka. Förvaltningsrätten eller kammarrätten får dock besluta att egendomen ska vara betalningssäkrad till dess att beslutet om upphävande har fått laga kraft.

15 § I fråga om verkställigheten tillämpas bestämmelserna i utsökningsbalken om

- exekutiv myndighet m.m. i 1 kap.,
- förfarandet hos Kronofogdemyndigheten i 2 kap.,
- utmätning i 4 kap. 2–9 och 12–19 §§, 22 § första och tredje styckena, 24 och 25 §§, 29 § andra stycket, 31 och 33–35 §§,
- undantag från utmätning i 5 kap.,
- säkerställande av utmätning i 6 kap.,
- beskrivning och värdering av utmätt fastighet m.m. i 12 kap. 3–5 §§,
- förvaltning av utmätt fastighet i 12 kap. 6–10 §§,
- verkställighet av beslut om kvarstad för fordran i 16 kap. 14 § första och tredje styckena samt 15 §, och
- förrättningskostnader i 17 kap. 9 § första stycket.

Ställande av säkerhet

16 § Om ett beslut om betalningssäkring har överlämnats till Kronofogdemyndigheten för verkställighet, får myndigheten ta emot säkerhet som den betalningsskyldige eller, där den betalningsskyldige kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa.

När ställd säkerhet får tas i anspråk

17 § Ställd säkerhet får tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut eller vid den senare tidpunkt som Kronofogdemyndigheten har medgett.

Överklagande

18 § I fråga om Kronofogdemyndighetens beslut tillämpas bestämmelserna om överklagande i 18 kap. utsökningsbalken.

70 kap. Indrivning

Begäran om indrivning

1 § Om ett skatte- eller avgiftsbelopp inte har betalats i rätt tid, ska fordran lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning, om

1. det obetalda beloppet uppgår till

a) minst 10 000 kronor för en betalningsskyldig som ska lämna skattedeklaration eller är godkänd för F-skatt,

b) minst 2 000 kronor för andra betalningsskyldiga, och
2. den betalningsskyldige har uppmanats att betala beloppet.

En fordran på en betalningsskyldig som avses i första stycket 1 a ska också lämnas för indrivning, om ett belopp på minst 2 000 kronor har varit obetalt under en längre tid.

2 § Om det finns särskilda skäl får Skatteverket

1. avstå från att lämna en fordran för indrivning, och
2. lämna en fordran för indrivning även om förutsättningarna enligt 1 § inte är uppfyllda.

3 § Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

Ränta

4 § Om en fordran på skatt eller avgift har lämnats för indrivning, ska Kronofogdemyndigheten beräkna räntan för tiden efter överlämnandet och driva in den.

Återtagande av en fordran från indrivning

5 § Skatteverket ska återta en fordran på skatt eller avgift från indrivning om

1. anstånd beviljas med betalningen, eller
2. fordran sätts ned eller tas bort helt.

När belopp som inte lämnas för indrivning ska falla bort

6 § Ett underskott på ett skattekonto som, utan hänsyn till kostnadsränta, understiger 2 000 kronor ska falla bort om underskottet har varit obetalt i minst fem år och inga andra belopp än kostnadsränta har registrerats på kontot under samma tid.

Om ett underskott ska falla bort, gäller det även kostnadsräntan.

71 kap. Övriga bestämmelser om verkställighet

När säkerhet tas i anspråk

1 § Om Kronofogdemyndigheten beslutar att ställd säkerhet ska tas i anspråk, ska 13 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas.

Detsamma gäller om Skatteverket beslutar att ställd säkerhet enligt 58 kap. 1 § eller 63 kap. 8 § ska tas i anspråk. Det som sägs om Kronofogdemyndigheten i 13 § lagen om indrivning av statliga fordringar m.m. gäller då i stället Skatteverket.

Förbud mot överlåtelse

2 § En fordran på skatt eller avgift som ska betalas tillbaka eller ersättning för kostnader för ställande av säkerhet får inte överlåtas innan beloppet kan betalas ut.

En fordran på skatt som ska föras över till en annan stat enligt 64 kap. 7 eller 8 § får inte överlåtas.

3 § En fordran som avses i 2 § första stycket får utmätas trots att den inte får överlåtas.

Om fordran avser skatt eller avgift som ska betalas tillbaka efter den årliga avstämningen av skattekontot, får utmätning dock göras först efter det att Kronofogdemyndigheten har fått tillfälle att ta fordran i anspråk enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

Bestämmelserna i 5 kap. 1–3 §§ utsökningsbalken tillämpas inte vid utmätning av en fordran på skatter eller avgifter som ska betalas tillbaka.

Förbud mot kvittning

4 § Skatteverket får inte fullgöra skyldigheten att betala ut beviljad ersättning för kostnader för biträde genom att kvitta fordran på ersättning mot den enskildes sammanlagda skatteskuld.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012. Lagen tillämpas första gången enligt följande uppställning:

När det gäller	tillämpas lagen första gången på
a) <i>F-skatt, särskild A-skatt och slutlig skatt:</i>	skatt som avser beskattningsår som börjar den 1 februari 2012
b) <i>arbetsgivaravgifter:</i>	avgifter som avser redovisningsperioden januari 2012
c) <i>skatteavdrag:</i>	skatt som ska dras av från ersättningar som betalas ut efter utgången av 2011
d) <i>mervärdesskatt och punktskatt:</i> – för redovisningsperioder	skatt som avser redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012 eller, om redovisningsperioden är ett beskattningsår, den redovisningsperiod som börjar den 1 februari 2012
– för händelser som medför skattskyldighet och som inte ska hänföras till redovisningsperioder	skatt som avser händelser som inträffar efter utgången av 2011

- e) *särskild inkomstskatt*: inkomster som kommer den skattskyldige till del efter utgången av 2011
- f) *kontrolluppgifter och informationsuppgifter*: uppgifter som avser kalenderåret 2013
- g) *särskilda uppgifter*:
 – enligt 33 kap. 8 § uppgifter som avser kalenderåret 2013
 – enligt 33 kap. 9 § uppgifter som avser beslut som meddelas efter utgången av 2012
 – övriga särskilda uppgifter uppgifter som avser beskattningsår som börjar den 1 februari 2012
- h) *periodiska sammanställningar*: uppgifter som avser första kalenderkvartalet 2012
- i) *ersättning för kostnader för biträde*: kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

2. Den som vid utgången av 2011 har ett skattekonto enligt skattebetalningslagen (1997:483) ska vid ingången av 2012 anses ha ett skattekonto enligt skatteförfarandelagen. Ingående saldo enligt skatteförfarandelagen är ingående saldo enligt skattebetalningslagen.

3. Den som vid utgången av 2011 har en sammanlagd skatteskuld enligt 16 kap. 9 § skattebetalningslagen ska vid ingången av 2012 anses ha en lika stor sammanlagd skatteskuld enligt 62 kap. 11 §.

4. På ett skattekonto enligt skatteförfarandelagen ska även registreringar enligt skattebetalningslagen göras.

5. Den som vid utgången av 2011 är registrerad som deklarationsombud enligt 5 § lagen (2005:1117) om deklarationsombud ska vid ingången av 2012 anses vara godkänd som deklarationsombud enligt 6 kap. 6 §.

6. Den som vid utgången av 2011 har en F-skattsedel ska vid ingången av 2012 anses vara godkänd för F-skatt enligt 9 kap. 1 §. Om F-skattsedeln har utfärdats under villkor att den får åberopas bara i personens näringsverksamhet, ska personen anses vara godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 §.

7. Ett innehav av F-skattsedel före den 1 januari 2012 ska vid tillämpningen av skatteförfarandelagen anses vara ett godkännande för F-skatt under samma tid.

8. Vid beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt enligt 55 kap. 3 § ska skatten för det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012 beräknas med utgångspunkt i den slutliga skatten vid 2011 års taxering. För

beskattningsår som börjar den 1 januari 2013 ska skatten beräknas med utgångspunkt från den slutliga skatten vid 2012 års taxering.

9. Den som vid utgången av 2011 har ett undantag enligt 30 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m. ska vid ingången av 2012 anses ha motsvarande undantag från skyldigheten att använda kassaregister enligt 39 kap. 9 §.

10. Följande bestämmelser om särskilda avgifter ska tillämpas från ikraftträdandet i fråga om uppgifter som ska lämnas efter ikraftträdandet:

- a) 49 kap. 10 § 1,
- b) 49 kap. 15 § första stycket 2 b, och
- c) 51 kap. 1 §.

Bestämmelsen i 49 kap. 10 § 2 ska tillämpas på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet.

Det som sägs i första stycket c gäller även skattetillägg på grund av att skatteavdrag, som ska göras efter utgången av 2011, inte har gjorts.

11. Bestämmelserna om skattekonton i 61 kap. 3 och 7 §§, om betalning av skatter och avgifter i 62 kap. 10–16 §§, om anstånd i 63 kap., om återbetalning av skatter och avgifter i 64 kap. och om återtagande av fordran från indrivning i 70 kap. 5 § ska tillämpas från ikraftträdandet.

12. Bestämmelserna om ränta i 65 kap. ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänför sig till tid dessförinnan gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

13. Den som under tiden den 1 januari 2008–den 31 december 2009 har avyttrat en sådan andel som avses i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna uppgift om eget och närståendes, direkta eller indirekta, innehav, förvärv och om inflytande som avses i punkterna 4, 5, 7 och 8 i övergångsbestämmelserna till lagen (2007:1251) om ändring i inkomstskattelagen. Uppgift ska också lämnas om verksamheten inte drivs vidare på sätt som anges i punkt 9 andra stycket av övergångsbestämmelserna till nämnda lag.

Det som sägs i första stycket gäller även för den som under 2007 har avyttrat en sådan andel som avses i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § inkomstskattelagen och som enligt punkten 2 i övergångsbestämmelserna till nämnda lag om ändring i inkomstskattelagen har begärt att punkterna 3–10 i övergångsbestämmelserna ska tillämpas.

En fysisk person som är uppgiftsskyldig enligt första eller andra stycket ska lämna en inkomstdeklaration enligt 30 kap. Detta gäller även ett dödsbo som är uppgiftsskyldigt enligt första eller andra stycket. Uppgift enligt första och andra styckena ska lämnas när skyldigheten att lämna inkomstdeklaration fullgörs för det beskattningsår då sådan omständighet har inträffat som utlöser uppgiftsskyldigheten.

Om en ändring i ett beslut om slutlig skatt föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats enligt första och andra styckena, får efterbeskattning ske enligt 66 kap. 27–34 §§.

14. Lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för betalningssäkring som avser beskattningsår, redovisningsperioder och skattepliktiga händelser som har avslutats respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången. Den upphävda lagen gäller också fortfarande för skatter, tullar och avgifter som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen och som avser perioder eller händelser som har avslutats eller inträffat före utgången av 2011.

15. Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

16. Taxeringslagen (1990:324) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkten 10, för 2013 och tidigare års taxeringar.

Bestämmelserna om skattenämnd och dess medverkan i skatteärenden gäller dock inte efter utgången av 2011. I stället gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 § denna lag.

Överklagandeförbudet i 6 kap. 2 § den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Vitesförelägganden som meddelas efter den tidpunkten gäller omedelbart.

17. Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för tvångsåtgärder som avser

a) beskattningsår, redovisningsperioder, skattepliktiga händelser och anteckningsskyldigheter som har avslutats respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången, och

b) kontroller enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av borg- och marknadshandel m.m. som har inletts före utgången av 2011.

Den upphävda lagen gäller också fortfarande för tvångsåtgärder som avser skatter, tullar och avgifter som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen för perioder eller händelser som har avslutats eller inträffat före utgången av 2011.

18. Skattebetalningslagen (1997:483) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkterna 2–4, 10 och 11, för beskattningsår, redovisningsperioder och skattepliktiga händelser som har avslutats respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången.

Överklagandeförbudet i 22 kap. 2 § första stycket 4 den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011.

19. F-skatt och särskild A-skatt som enligt 11 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) ska debiteras senast den 18 januari 2012 ska för den som har ett brutet räkenskapsår som beskattningsår avse perioden från och med den 1 januari 2012 till och med beskattningsårets sista dag (förkortat inkomstår).

Skatten ska beräknas till en andel av den senast debiterade preliminära skatten som motsvarar det förkortade inkomstårets andel av ett helt inkomstår. Om den skattskyldige inte har debiterats någon preliminär skatt för inkomståret 2011 eller om det finns synnerliga skäl, ska beräkningen göras enligt preliminär taxering enligt 6 kap. 3 och 4 §§ skattebetalningslagen.

Skatten ska betalas med lika stora belopp i varje månad från och med det förkortade inkomstårets andra månad till och med månaden efter det förkortade inkomstårets utgång. De förfallodagar som anges i 16 kap. 5 § första stycket skattebetalningslagen ska gälla som sista dag för betalningen.

20. Skattebetalningslagen (1997:483) ska fortfarande tillämpas i fråga om skatt enligt lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel som hänför sig till tiden före den 1 januari 2010.

21. Lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher och lagen (2007:592) om kassaregister m.m. ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. De upphävda lagarna gäller dock fortfarande för kontroller som har inletts före utgången av 2011.

Överklagandeförbuden i 7 § andra stycket lagen om särskild skattekontroll av torg och marknadshandel m.m., 19 § första stycket lagen om särskild skattekontroll av vissa branscher och 32 § första stycket lagen om kassaregister m.m. gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Vitesförelägganden som meddelas efter den tidpunkten gäller omedelbart.

22. Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för 2013 och tidigare års taxeringar.

Överklagandeförbudet i 19 kap. 3 § den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Vitesförelägganden som meddelas efter den tidpunkten gäller omedelbart.

23. Lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Lagen gäller fortfarande för beslut som ska överklagas enligt äldre bestämmelser.

24. Lagen (2005:1117) om deklarationsombud ska upphöra att gälla vid utgången av 2011.

25. Vid tillämpningen av punkterna 1, 8, 16, 19 och 22 ska vad som sägs om beskattningsår och redovisningsperioder som är brutna räkenskapsår även gälla beskattningsår och redovisningsperioder som består av ett räkenskapsår som är längre eller kortare än tolv månader.

26. Skatteförfarandelagen ska tillämpas på förlängda räkenskapsår som avslutas efter utgången av 2012. Detsamma gäller förkortade räkenskapsår som både påbörjas och avslutas under 2012. I detta fall ska dock bestämmelserna om när en inkomstdeklaration ska lämnas i 32 kap. och betalning av slutlig skatt i 62 kap. tillämpas som om räkenskapsåret hade avslutats den 30 april 2013.

2.2 Förslag till lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster i de fall tjänsten tillhandahålls

- av en icke-etablerad näringsidkare,
- till en person som inte är näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land.

Definitioner

2 § I denna lag avses med

icke-etablerad näringsidkare: en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 18 § 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land: bestämmelser som gäller i ett annat EU-land och som har sin grund i bestämmelserna i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg¹,

e-handelsdeklaration: en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag.

Beslutande myndighet

3 § Beslut enligt denna lag fattas av Skatteverket.

Identifiering

Identifieringsbeslut

4 § Skatteverket ska fatta beslut om att identifiera en icke-etablerad näringsidkare som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag (*identifieringsbeslut*) om

1. näringsidkaren ansöker om det,
2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av elektroniska tjänster som ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land,

¹ EGT L 128, 15.5.2002, s. 41 (Celex 32002L0038).

3. tjänsterna tillhandahålls en person som inte är näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,

4. det inte redan har fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EU-land, och

5. näringsidkaren inte är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land.

5 § Den som ett identifieringsbeslut gäller för ska inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen (0000:000) för de tjänster som beslutet avser.

6 § Om en näringsidkare som är skattskyldig i Sverige för tjänster som omfattas av 4 § har ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land, ska näringsidkaren redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i det landet.

7 § Skatteverket ska ge ett individuellt nummer (*identifieringsnummer*) till den som identifieringsbeslutet gäller för.

8 § Om näringsidkarens verksamhet upphör eller ändras på ett sådant sätt att villkoren för att redovisa och betala mervärdesskatt enligt denna lag inte längre är uppfyllda, ska näringsidkaren underrätta Skatteverket om ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifiering har ändrats.

Återkallelse

9 § Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut om näringsidkaren

1. enligt egen anmälan inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller om det på annat sätt kan antas att denna verksamhet har upphört,

2. inte längre uppfyller övriga krav i 4 §, eller

3. vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna i denna lag.

Redovisning och betalning av mervärdesskatt

10 § Den som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje redovisningsperiod lämna en e-handelsdeklaration.

Deklaration ska lämnas även om näringsidkaren inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden.

11 § En redovisningsperiod omfattar ett kalenderkvartal.

12 § En e-handelsdeklaration ska innehålla

1. identifieringsnumret,

2. följande uppgifter för Sverige eller varje annat EU-land där tillhandahållanden av elektroniska tjänster ska beskattas:

a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för dessa tjänster under redovisningsperioden,

b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på tjänsterna, och

c) tillämplig skattesats, samt

3. det sammanlagda beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas för redovisningsperioden.

13 § Belopp som redovisas i en e-handelsdeklaration ska anges i euro.

14 § En e-handelsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

15 § Om en e-handelsdeklaration har lämnats, anses ett beslut om mervärdesskatten ha fattats i enlighet med deklARATIONEN. Detsamma gäller i fråga om en deklARATION som har lämnats till en myndighet i ett annat EU-land i enlighet med bestämmelserna i det landet.

16 § Mervärdesskatt som ska redovisas i en e-handelsdeklaration ska ha betalats till Skatteverket senast den dag då deklARATIONEN ska ha kommit in.

Inbetalning ska göras genom insättning på Skatteverkets särskilda konto i euro för skattebetalningar som görs enligt denna lag. Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på kontot.

Omprövning

17 § Skatteverket ska ompröva ett beslut om identifiering eller återkallelse om den som beslutet gäller begär det, om beslutet överklagas eller om det finns andra skäl.

Den som vill begära omprövning får göra detta på elektronisk väg. Begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast tre veckor från den dag då beslutet meddelades.

Om en fråga som avses i första stycket har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan. En fråga som har avgjorts av en förvaltningsrätt eller en kammarrätt genom beslut som fått laga kraft får dock omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

18 § Om Skatteverket på eget initiativ omprövar ett beslut som avses i 17 § första stycket, ska omprövningsbeslut meddelas senast tre veckor från den dag då beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till fördel för den som beslutet gäller får meddelas även efter denna tid.

19 § Beslut om skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land omprövas enligt bestämmelserna i 66 kap. 2–8, 20, 22 och 27–34 §§ skatteförfarandelagen (0000:000).

Överklagande

20 § Beslut om identifiering eller återkallelse får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket.

Överklagandet ska ha kommit in inom tre veckor från den dag beslutet meddelades.

I fråga om överklagandet tillämpas bestämmelserna i 67 kap. 2 §, 5 § första stycket 3, 19–22 §§, 26 § 1 och 28–37 §§ skatteförfarandelagen (0000:000).

21 § Beslut om mervärdesskatt som redovisas enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket.

I fråga om överklagandet tillämpas bestämmelserna i 67 kap. 2 § andra stycket, 5 § första stycket 3 samt 6, 12, 13 och 19–25 §§, 26 § 1 samt 28–37 §§ skatteförfarandelagen (0000:000).

Förfarandet i övrigt

22 § Vid prövning av frågor om identifiering och återkallelse tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen (0000:000) om

1. uppgifter som lämnas för någon annans räkning i 4 kap.,
2. omprövningsbegäran i rätt tid till domstol i 66 kap. 18 §, och
3. besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 §.

23 § I ärenden och mål om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land tillämpas även bestämmelserna i skatteförfarandelagen (0000:000) om

1. uppgifter som lämnas för någon annans räkning i 4 kap.,
2. föreläggande i 37 kap. 9 och 10 §§,
3. Skatteverkets kommunikationsskyldighet i 40 kap. 2 och 3 §§,
4. revision i 41 kap.,
5. ersättning för kostnader för biträde i 43 kap.,
6. bevissäkring i 45 kap.,
7. betalningssäkring i 46 kap.,
8. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap.,
9. ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. 13, 16, 17, 21, 26 och 27 §§,
10. beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt i 60 kap.,
11. betalning av skatter och avgifter i 62 kap. 8 och 19 §§,
12. anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. 2, 4–10, 16 och 22 §§,
13. återbetalning av skatter och avgifter i 64 kap. 10 § första stycket,
14. omprövning av flera redovisningsperioder i 66 kap. 35 §,
15. besluts verkställbarhet i 68 kap.,
16. verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring i 69 kap.,
17. indrivning i 70 kap., och

18. övriga bestämmelser om verkställighet i 71 kap.

24 § Indrivning får inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd.

25 § Den som är uppgiftsskyldig enligt denna lag ska i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

Om Skatteverket begär det, ska näringsidkaren göra sådant underlag som avses i första stycket tillgängligt på elektronisk väg.

Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på redovisningsperioder som påbörjas efter utgången av 2011.

2.3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 1, 4, 23, 24, 27, 29 och 30 §§ kupongskattelagen (1970:624) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Kupongskatt *skall* betalas enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) på aktie i svenskt aktiebolag.

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även aktie i europabolag med säte i Sverige och andel i svensk investeringsfond.

Kupongskatt *ska* betalas enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) på aktie i svenskt aktiebolag.

I ärenden och mål om kupongskatt gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen (0000:000) om

1. ersättning för kostnader för biträde i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §,

2. bevissäkring och betalnings-säkring i 45 kap., 46 kap., 68 kap. 1 och 3 §§, 69 kap. och 71 kap. 1 §, samt

3. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.

Lydelse enligt prop. 2010/11:52

Föreslagen lydelse

4 §

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från

¹ Senaste lydelse 2004:495.

fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid *taxering till* inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid *beslut om* inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 inkomstskattelagen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska unionen, om den innehar 10 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 2005 (90/435/EEG).

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafits minst ett år vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet för utdelning föreligger inte heller för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt femte eller sjätte stycket om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarrens indirekta innehav.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 §²

Försummar aktiebolag annan skyldighet enligt denna lag än skyldigheten att innehålla eller inbetala kupongskatt i föreskriven tid eller ordning, kan Skatteverket förelägga bolaget att vid vite fullgöra förstnämnda skyldighet. Fråga om utdömande av vite prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av beslut enligt denna lag.

I fråga om vite enligt första stycket gäller i övrigt 6 kap. 2 §

² Senaste lydelse 2009:782.

samt 7 kap. 1 och 2 §§ taxeringslagen (1990:324).

24 §³

För kontroll av kupongskatten kan Skatteverket meddela beslut om <i>skatterevision</i> hos aktiebolag. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) om taxeringsrevision.	För kontroll av kupongskatten kan Skatteverket meddela beslut om <i>revision</i> hos aktiebolag. Då gäller bestämmelserna om <i>revision</i> och vite i 41 kap. och 44 kap. skatteförfarandelagen (0000:000).
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Lydelse enligt prop. 2010/11:18 *Föreslagen lydelse*

27 §

Har i annat fall än som avses i 9 eller 16 § kupongskatt innehållits för någon som inte varit skattskyldig eller har kupongskatt innehållits med högre belopp än vad som ska betalas enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har den utdelningsberättigade rätt till återbetalning av vad som innehållits för mycket.

Rätt till återbetalning föreligger även

– om aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter det att sådan utbetalning som avses i 2 § andra stycket 2 eller 3 blivit tillgänglig för lyftning,

– vid återbetalning till aktieägare enligt aktiebolagslagen (2005:551) i samband med minskning av aktiekapitalet som genomförts med indragning av aktier,

– vid återbetalning till aktieägare enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) i samband med minskning av aktiekapitalet som genomförts genom inlösen av aktier, och

– vid utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag.

Underlaget för kupongskatten ska i de fall som avses i andra stycket beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktierna. Har aktierna förvärvats som fusionsvederlag eller delningsvederlag ska som anskaffningskostnad för aktierna anses den anskaffningskostnad som aktieägaren hade för aktierna i det överlåtande aktiebolaget. För marknadsnoterade aktier får anskaffningskostnaden i stället bestämmas till 20 procent av utbetalningen.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen hos Skatteverket senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället.

Tillsammans med ansökan ska det lämnas ett intyg eller annan utredning om att kupongskatt innehållits för sökanden liksom utredning som styrker att sökanden inte är skattskyldig.

³ Senaste lydelse 2003:647.

Beslut rörande återbetalning får anstå intill dess fråga om skattskyldighet för utdelningen enligt inkomstskattelagen (1999:1229) slutligen prövats.

Föreligger de förutsättningar för återbetalning som anges i första stycket först sedan förvaltningsrätt, kammarrätt eller Högsta förvaltningsdomstolen meddelat beslut angående utdelningsbeloppet eller efter det att utdelningsberättigad åsatts *eftertaxering* för detsamma, kan ansökan om återbetalning göras hos Skatteverket senast inom ett år efter det beslutet meddelades eller *eftertaxeringen* skedde.

Är den som har rätt till återbetalning av kupongskatt skyldig att betala skatt enligt denna lag eller *skattebetalningslagen (1997:483)*, gäller *18 kap. skattebetalningslagen i tillämpliga delar*.

Nuvarande lydelse

Föreligger de förutsättningar för återbetalning som anges i första stycket först sedan förvaltningsrätt, kammarrätt eller Högsta förvaltningsdomstolen meddelat beslut angående utdelningsbeloppet eller efter det att utdelningsberättigad *efterbeskattats* för detsamma, kan ansökan om återbetalning göras hos Skatteverket senast inom ett år efter det beslutet meddelades eller *efterbeskattningen* skedde.

Är den som har rätt till återbetalning av kupongskatt skyldig att betala skatt enligt denna lag eller *skatteförfarandelagen (0000:000)*, gäller *64 kap. samt 71 kap. 2 § första stycket och 3 § skatteförfarandelagen*.

Föreslagen lydelse

29 §⁴

Beslut av Skatteverket enligt denna lag *utom i fråga om vite* får hos förvaltningsrätten överklagas av den som beslutet rör och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Ett överklagande av den som beslutet rör *skall* ha kommit in inom två månader från den dag då denne fick del av beslutet. Ett överklagande av det allmänna ombudet *skall* ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

Skatteverkets beslut enligt 22 § överklagas.

Beslut av Skatteverket enligt denna lag får hos förvaltningsrätten överklagas av den som beslutet rör och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Ett överklagande av den som beslutet rör *ska* ha kommit in inom två månader från den dag då denne fick del av beslutet. Ett överklagande av det allmänna ombudet *ska* ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

första stycket eller 24 § får inte

30 §⁵

Bestämmelserna i *6 kap. taxeringslagen (1990:324)* om överklagande av förvaltningsrätten och

Bestämmelserna i *67 kap. skatteförfarandelagen (0000:000)* om överklagande av förvaltnings-

⁴ Senaste lydelse 2009:782.

⁵ Senaste lydelse 2009:782.

kammarrättens beslut gäller i tillämpliga delar för mål enligt denna lag.

Bestämmelserna i 6 kap. 9 a § taxeringslagen gäller för det allmänna ombudets överklagande av Skatteverkets beslut.

rättens och kammarrättens beslut gäller i tillämpliga delar för mål enligt denna lag.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på utdelning som lämnas efter utgången av 2011.

2. Den nya lydelsen av 1 § tredje stycket 1 tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

3. De nya lydelserna av 23 och 29 §§ tillämpas på vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011.

2.4 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 6, 7, 12 och 14 §§ skattebrottslagen (1971:69) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §¹

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i *skattebetalningslagen (1997:483)* döms för *skatteavdragsbrott* till böter eller fängelse i högst ett år.

I ringa fall *skall* inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i *skatteförfarandelagen (0000:000)* döms för *skatteavdragsbrott* till böter eller fängelse i högst ett år.

I ringa fall *ska* inte dömas till ansvar enligt första stycket

7 §²

Den som, i annat fall än som avses i 2 §, på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till

1. myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

2. någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

döms för *skatteredovisningsbrott* till böter eller fängelse i högst sex månader.

Detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften *skall* lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen *självdeklaration*.

I ringa fall *skall* inte dömas till ansvar enligt första eller andra stycket.

Detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften *ska* lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen *inkomstdeklaration*.

I ringa fall *ska* inte dömas till ansvar enligt första eller andra stycket.

¹ Senaste lydelse 1997:486.

² Senaste lydelse 1996:658.

12 §³

Den som *frivilligt* vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2–8 §.

Ansvar enligt 10 § inträder inte för den som *frivilligt* uppfyller skyldighet som där avses.

Den som *på eget initiativ* vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2–8 §§.

Ansvar enligt 10 § inträder inte för den som *på eget initiativ* uppfyller skyldighet som där avses.

14 §⁴

Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3 eller 5–8 §§ ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet. Har vid brott som avses i 10 § den misstänkte blivit föremål för *skatte- eller taxeringsrevision* inom fem år från brottet, *skall* de i 35 kap. 1 § brottsbalken angivna tiderna räknas från den dag då revisionen beslutades.

Påföljd får ådömas för brott enligt denna lag utan hinder av att den misstänkte inte erhållit del av åtal för brottet inom den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken eller första stycket denna paragraf, om den misstänkte inom samma tid har delgetts underrättelse om att han är skäligen misstänkt för brottet. Underrättelsen *skall* ha skett under en förundersökning som sedermera lett till allmänt åtal mot den misstänkte för brottet. Den *skall* ha utfärdats av åklagaren och ange de omständigheter som utgör grund för misstanken. Delgivningen *skall* ha skett på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål. Avvisas eller avskrivs mål mot någon om brott som han delgetts misstanke om enligt detta stycke *skall* i fråga om möjligheten att ådöma påföljd så

Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3 eller 5–8 §§ ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet. Har vid brott som avses i 10 § den misstänkte blivit föremål för *revision enligt skatteförfarandelagen (0000:000)* inom fem år från brottet, *ska* de i 35 kap. 1 § brottsbalken angivna tiderna räknas från den dag då revisionen beslutades.

Påföljd får ådömas för brott enligt denna lag utan hinder av att den misstänkte inte erhållit del av åtal för brottet inom den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken eller första stycket denna paragraf, om den misstänkte inom samma tid har delgetts underrättelse om att han är skäligen misstänkt för brottet. Underrättelsen *ska* ha skett under en förundersökning som sedermera lett till allmänt åtal mot den misstänkte för brottet. Den *ska* ha utfärdats av åklagaren och ange de omständigheter som utgör grund för misstanken. Delgivningen *ska* ha skett på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål. Avvisas eller avskrivs mål mot någon om brott som han delgetts misstanke om enligt detta stycke *ska* i fråga om möjligheten att ådöma påföljd så anses som om

³ Senaste lydelse 1996:658.

⁴ Senaste lydelse 1996:658.

anses som om delgivning av un- delgivning av underrättelsen inte
derrättelsen inte skett. skett.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om gärningar som har begåtts före ikraftträdandet.
3. Bestämmelserna i 12 § i dess nya lydelse tillämpas på åtgärder som vidtas från och med ikraftträdandet, oavsett när gärningen har begåtts.

2.5 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen (1979:1152)¹ dels att 18 kap. 13 och 16 §§ ska upphöra att gälla, dels att 17 kap. 3 §, 18 kap. 46 §, 22 kap. 3 § och 26 kap. 3 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas åtta nya paragrafer, 17 kap. 3 a–3 g och 7 §§, samt närmast före 17 kap. 7 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

3 §²

Skattenämnd enligt taxeringslagen (1990:324) utgör skattenämnd vid tillämpning av denna lag.

Vid varje skattekontor finns en skattenämnd.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får besluta att en skattenämnd ska bestå av flera avdelningar. Bestämmelserna om skattenämnd gäller även avdelning.

3 a §

I en skattenämnd finns ordförande, vice ordförande och övriga ledamöter. Om nämnden består av flera avdelningar, ska det finnas en ordförande för varje avdelning. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer fastställer antalet vice ordförande vid varje skattekontor.

3 b §

Ordföranden och vice ordföranden i skattenämnden ska vara anställda vid Skatteverket. De förordnas av verket för högst fyra år i taget.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer fast-

¹ Senaste lydelse av 18 kap. 13 § 1990:379
18 kap. 16 § 2001:1229.

² Senaste lydelse 1993:1193.

ställer det antal övriga ledamöter i skattenämnden som ska finnas vid varje skattekontor. Sådana ledamöter väljs för högst fyra år. För val av dessa ledamöter gäller bestämmelserna i 3 d–3 f §§.

3 c §

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

3 d §

Val av ledamot i skattenämnd vid skattekontor förrättas av landstingsfullmäktige i det landsting där skattekontoret är beläget. Val av ledamot i skattenämnd vid skattekontor i Gotlands län förrättas av kommunfullmäktige i Gotlands kommun.

Om skattekontorets beslutande arbetsenheter är belägna inom flera landsting eller inom ett eller flera landsting och Gotlands kommun, ska ledamöter väljas av landstingsfullmäktige respektive kommunfullmäktige i proportion till folkmängden i de kommuner där skattekontorets beslutande arbetsenheter är belägna.

Valet ska vara proportionellt, om det begärs av minst så många ledamöter som motsvarar den kvot som erhålls om antalet närvarande ledamöter delas med det antal personer valet avser, ökat med 1. Om kvoten är ett brutet tal, ska den avrundas till närmast högre

hela tal. I lagen (1992:339) om proportionellt valsätt finns särskilda föreskrifter om förfarandet.

Vid val av ledamöter ska eftersträvas att lekmanakåren får en allsidig sammansättning med hänsyn till ledamöternas ålder, kön och yrke.

3 e §

Valbar till ledamot i skattnämnd är den som har rösträtt vid val av kommunfullmäktige och inte har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken.

Den som är anställd vid Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol eller nämndeman i allmän förvaltningsdomstol får inte väljas till ledamot i skattnämnd.

Den som har fyllt sextio år eller uppger giltigt hinder är inte skyldig att ta emot uppdrag som ledamot.

Skatteverket ska pröva den valdes behörighet.

3 f §

Den som har fyllt sextio år har rätt att frånträda uppdrag att vara ledamot. Skatteverket får entlediga en ledamot som visar giltigt hinder. Om en ledamot inte längre är valbar, upphör uppdraget.

När ett uppdrag blir ledigt, utses en ny ledamot för den tid som återstår. Om antalet valda ledamöter ändras, får en nytillträdande ledamot utses för kortare tid än fyra år.

3 g §

Landstingsfullmäktige får besluta att använda landstingets medel till att betala landstingsvalda skattnämndsledamöters arvoden, reseersättningar, traktamenten och andra ekonomiska förmåner enligt de grunder som anges i 4 kap. 14 § kommunallagen

(1991:900). Kommunfullmäktige har motsvarande rätt i fråga om de kommunvalda ledamöterna.

Ersättning för kostnader för biträde

7 §³

I ärenden och mål om fastighets-
taxering och förseningsavgift
enligt denna lag gäller bestä-
melseerna om ersättning för kost-
nader för biträde i 43 kap., 68 kap.
2 § och 71 kap. 4 § skatteförfar-
andelagen (0000:000).

18 kap.

46 §⁴

Bestämmelserna i denna lag om omprövning och överklagande av beslut om fastighetstaxering gäller i tillämpliga delar för beslut om förseningsavgift.

I fråga om debitering och be-
talning av förseningsavgift enligt
denna lag gäller bestämmelserna i
skattebetalningslagen (1997:483).

I fråga om förseningsavgift
enligt denna lag gäller bestä-
melseerna om debitering och
betalning av förseningsavgift i
skatteförfarandelagen (0000:000).

22 kap.

3 §⁵

Bestämmelserna i 6 kap. 8 §
tredje stycket samt 9 a, 13, 14 och
17–24 §§ taxeringslagen
(1990:324) gäller i tillämpliga
delar för mål enligt denna lag. Vad
som i taxeringslagen sägs om
skattskyldig skall gälla fastighets-
ägare.

Bestämmelserna i 67 kap. 12,
23 och 28–37 §§ skatteförfarande-
lagen (0000:000) gäller i tillämp-
liga delar för mål enligt denna lag.

26 kap.

3 §⁶

Bestämmelserna i 18 kap. 2–9,
12–14, 16 och 22–40 §§ skall, om
inte annat är föreskrivet i detta
kapitel, gälla vid särskild fastig-
hetstaxering. I föreläggande att
lämna fastighetsdeklaration skall

Bestämmelserna i 18 kap. 2–9,
12, 14 och 22–40 §§ ska, om inte
annat är föreskrivet i detta kapitel,
gälla vid särskild fastighets-
taxering. I föreläggande att lämna
fastighetsdeklaration ska vidare

³Tidigare 17 kap. 7 § upphävd genom 1993:1193.

⁴Senaste lydelse 2003:230.

⁵Senaste lydelse 2003:650.

⁶Senaste lydelse 1996:668.

vidare lämnas uppgift om den lämnas uppgift om den grund på grund på vilken föreläggandet vilken föreläggandet sker. sker.

Föreläggande får inte förenas med vite i fall som sägs i 2 §. Förnyat föreläggande att lämna särskild fastighetsdeklaration får däremot förenas med vite.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012. Den nya bestämmelsen i 17 kap. 7 § tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter ska införas två nya paragrafer, 3 a och 3 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 a §

I ärenden och mål om stämpelskatt och dröjsmålsavgift enligt denna lag gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (0000:000). Vad som sägs där om Skatteverket ska i stället gälla den myndighet som ska betala ut ersättningen.

3 b §

I ärenden och mål om stämpelskatt och dröjsmålsavgift enligt denna lag gäller bestämmelserna om betalningssäkring i 46 kap., 68 kap. 1 §, 69 kap. 13–18 §§ och 71 kap. 1 § skatteförfarandelagen (0000:000).

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
 2. Lagen tillämpas i fråga om förvärv som görs efter den 31 december 2011 och ansökningar om inteckning som beviljas efter denna dag.
 3. De nya bestämmelserna i 3 a § om ersättning för kostnader för biträde tillämpas i fråga om kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.¹

dels att 15 § ska upphöra att gälla,
dels att 4, 12 och 14 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²

Ärenden om skatt enligt denna lag prövas av Skatteverket.

I ärenden och mål om skatt enligt denna lag gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (0000:000).

12 §³

För kontroll beträffande skatten kan Skatteverket meddela beslut om *skatterevision* hos kreditinstitutet. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i *taxeringslagen (1990:324) om taxeringsrevision*.

För kontroll beträffande skatten får Skatteverket meddela beslut om *revision* hos kreditinstitutet.

Vid revisionen gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen (0000:000) om

- 1. revision i 41 kap.,*
- 2. vite i 44 kap.,*
- 3. bevissäkring i 45 kap., 68 kap. 1 och 3 §§ och 69 kap. 2–12 §§, samt*
- 4. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.*

14 §⁴

Bestämmelserna i 6 kap. *taxeringslagen (1990:324)* om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut gäller i *tillämpliga delar* för mål enligt denna lag. *Bestämmelserna i 6 kap. 9 a § taxeringslagen* gäller för det allmänna ombudets över-

Bestämmelserna i 67 kap. *skatteförfarandelagen (0000:000)* om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut gäller för mål enligt denna lag.

¹ Senaste lydelse av 15 § 2003:541.

² Senaste lydelse 2003:656.

³ Senaste lydelse 2004:433.

⁴ Senaste lydelse 2009:806.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
2. Lagen tillämpas på ränta som gottskrivs efter utgången av 2011.
3. Den nya bestämmelsen i 4 § andra stycket tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta¹

dels att 9–10, 12–14 och 17–21 §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 9, 18, 19 och 21 §§ och rubriken närmast efter 14 § ska utgå,

dels att 2, 5 och 8 §§ samt rubriken närmast före 8 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §²

Termer och uttryck som används i inkomstskattelagen (1999:1229) och *skattebetalningslagen* (1997:483) har samma betydelse och tillämpningsområden i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I denna lag avses med bosatt utomlands: om fysisk person att denne är begränsat skattskyldig, samt med hemmahörande i utlandet: om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket och inte heller har fast driftställe här.

Termer och uttryck som används i inkomstskattelagen (1999:1229) har samma betydelse och tillämpningsområden i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

I denna lag avses med *bosatt utomlands*: om fysisk person att denne är begränsat skattskyldig,

hemmahörande i utlandet: om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket och inte heller har fast driftställe här, och

arbetsgivare: den som betalar ut ersättning för arbete.

5 §³

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

1. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting;

2. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun

¹ Senaste lydelse av

9 § 2004:1140 14 § 2003:701

9 a § 2004:1140 17 § 2004:1140

9 b § 2004:1140 18 § 2001:1233

9 c § 2004:1140 19 § 2009:1062

10 § 2004:1140 20 § 2009:1062

12 § 2000:52 21 § 2004:1140

12 a § 2000:52 rubriken närmast efter 14 § 1997:496.

² Senaste lydelse 1999:1271.

³ Senaste lydelse 2010:1246.

eller svenskt landsting, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket;

3. arvode och liknande ersättning som uppburits av någon i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats;

4. ersättning i form av pension, med undantag av barnpension, sjukersättning och aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken till den del det totala beloppet av uppburna ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av 0,77 prisbasbelopp, samt annan ersättning enligt samma balk;

5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting;

6. belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse samt belopp som utbetalas från pensionssparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande samt avskattning av en sådan försäkring eller ett sådant pensionssparkonto;

6 a. belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring samt avskattning av sådan annan försäkring, om försäkringen meddelats i en utländsk försäkringsrörelse i den utsträckning den skattskyldige vid den årliga *taxeringen* fått avdrag för premier eller om premierna inte räknats som inkomst för den försäkrade enligt inkomstskattelagen (1999:1229);

6 a. belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring samt avskattning av sådan annan försäkring, om försäkringen meddelats i en utländsk försäkringsrörelse i den utsträckning den skattskyldige vid den årliga *beskattningen* fått avdrag för premier eller om premierna inte räknats som inkomst för den försäkrade enligt inkomstskattelagen (1999:1229);

7. pension på grund av tjänstepensionsförsäkring eller avtal om tjänstepension som är jämförbart med försäkring inklusive avskattning av sådan försäkring eller sådant avtal, samt annan pension eller förmån, om förmånen utgår på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige;

8. ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller annan författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring;

9. dagpenning från arbetslöshetskassa enligt lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring;

10. annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvat inkomst av tjänst;

11. återfört avdrag för egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), egenavgifter som satts ned genom ändrad debitering, i den utsträckning avdrag har medgetts för avgifterna samt avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen och som satts ned genom ändrad debitering i den utsträckning avdrag har medgetts för avgifterna och dessa inte hänför sig till näringsverksamhet;

12. sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen i den utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet på

– ett handelsfartyg som ska anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009), utom i de fall fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare och sjömannen inte är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar, eller

– ett utländskt handelsfartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat, om sjömannen är anställd hos redaren eller hos arbetsgivare som redaren anlitar.

Som inkomst enligt första stycket 1–3 och 12 anses också förskott på sådan inkomst.

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad här i riket även om den enskilde inom ramen för verksamheten

– gör tjänsteresor utomlands, eller

– utför arbete utomlands i sin bostad under förutsättning att tiden för arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tre månadersperiod.

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är dock endast sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

Beskattningsmyndighet

Förfarandet

8 §⁴

Beslut om särskild inkomstskatt meddelas av beskattningsmyndigheten. Beskattningsmyndighet är Skatteverket. *Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatten finns i skatteförfarandelagen (0000:000).*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången på inkomster som uppbärs efter utgången av 2011.

⁴ Senaste lydelse 2003:701.

2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.¹

dels att 3 a, 6 och 12–23 §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 3 a, 6, 12, 19, 20, 21 och 23 §§ ska utgå,

dels att rubrikerna närmast före 14 § ska utgå,

dels att 2 och 10 §§ samt rubriken närmast före 10 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §²

Termer och uttryck som används i inkomstskattelagen (1999:1229) och *skattebetalningslagen* (1997:483) har samma betydelse och tillämpningsområden i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Termer och uttryck som används i inkomstskattelagen (1999:1229) har samma betydelse och tillämpningsområden i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Beskattningsmyndighet m.m.

Förfarandet

Skatteverket är beskattningsmyndighet enligt denna lag.

10 §³

Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatten finns i skatteförfarandelagen (0000:000).

Beslut enligt 5 a § tredje stycket får omprövas och överklagas enligt de bestämmelser som gäller för omprövning och överklagande av beslut om slutlig skatt i 66 och 67 kap. skatteförfarandelagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången på inkomster som upp bärs efter utgången av 2011.

¹ Senaste lydelse av

3 a § 2000:53 17 a § 2000:53

12 § 1997:498 19 § 1997:498

14 § 1997:498 20 § 2009:1061

16 § 2004:1141 21 § 2009:807

17 § 2000:53 23 § 2003:658.

² Senaste lydelse 1999:1272.

³ Senaste lydelse 2003:658.

2.10 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹ dels att 19 kap. 36 § ska upphöra att gälla, dels att 6 kap. 2 §, 7 kap. 4 §, 8 kap. 1 a §, 9 kap. 11 §, 9 a kap. 11 §, 10 kap. 4 a §, 13 kap. 1, 8 c, 15 a, 23 a och 27 §§, 19 kap. 1, 21, 22, 34, 35 och 38 §§, 20 kap. 1–3 och 6 §§ samt 22 kap. 1 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 11 kap. 12 och 13 §§, samt närmast före 11 kap. 12 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

2 §²

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. I 23 kap. 3 § *skattebetalningslagen (1997:483)* finns bestämmelser om att Skatteverket får besluta att en av delägarna skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt.

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. I 5 kap. 2 § *skatteförfarandelagen (0000:000)* finns bestämmelser om när Skatteverket får besluta att en av delägarna ska vara representant.

7 kap.

4 §³

Vid uttag i form av användande av personbil för privat ändamål enligt 2 kap. 5 § första stycket 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 9 kap. 2 § *skattebetalningslagen (1997:483)* har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får Skatteverket på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 9 kap. 2 § *skattebetalningslagen*. Detsamma

Vid uttag i form av användande av personbil för privat ändamål enligt 2 kap. 5 § första stycket 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 2 kap. 10 a–10 c §§ *socialavgiftslagen (2000:980)* har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får Skatteverket på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 2 kap. 10 a–10 c §§

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av 19 kap. 36 § 2009:1333.

² Senaste lydelse 2003:659.

³ Senaste lydelse 2007:1376.

gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

socialavgiftslagen. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

Lydelse enligt prop. 2010/11:52 *Föreslagen lydelse*

8 kap.

1 a §

Den som redovisar mervärdes-
skatt enligt *bestämmelserna i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för elektroniska tjänster* eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har inte rätt till avdrag för ingående skatt. I 10 kap. 4 a § finns bestämmelser om återbetalning av ingående skatt i dessa fall.

Den som redovisar mervärdes-
skatt enligt *lagen (0000:000) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster* eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har inte rätt till avdrag för ingående skatt. I 10 kap. 4 a § finns bestämmelser om återbetalning av ingående skatt i dessa fall.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

11 §

Om frivillig skattskyldighet som beslutats enligt 2 § upphör innan någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse kommit till stånd *skall* jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom *skall* ingående skatt, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. På jämnings- och skattebelopp *skall* kostnadsränta betalas. Räntan *skall* motsvara den av regeringen fastställda basräntan enligt *19 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483)* och löpa från och med dagen för återbetalning av den ingående skatten till fastighetsägaren.

Om frivillig skattskyldighet som beslutats enligt 2 § upphör innan någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse kommit till stånd *ska* jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom *ska* ingående skatt, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. På jämnings- och skattebelopp *ska* kostnadsränta betalas. Räntan *ska* motsvara den av regeringen fastställda basräntan enligt *65 kap. 3 § skatteförfarandelagen (0000:000)* och löpa från och med dagen för återbetalning av den ingående skatten till fastighetsägaren.

När avdragsrätt föreligger enligt 8 § andra stycket beräknas korrigeringstiden från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt.

9 a kap.

11 §⁴

När flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt, utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen, minskad med den mervärdesskatt som hänförs till vinstmarginalen, för sådana varor under redovisningsperioden enligt 10 kap. skattebetalningslagen (1997:483), om inte annat följer av tredje stycket. Om olika skattesatser är tillämpliga, skall beskattningsunderlaget fördelas efter skattesats. Fördelningen får om så erfordras bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

När flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt, utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen, minskad med den mervärdesskatt som hänförs till vinstmarginalen, för sådana varor under redovisningsperioden enligt 26 kap. skatteförfarandelagen (000:000) om inte annat följer av tredje stycket. Om olika skattesatser är tillämpliga, ska beskattningsunderlaget fördelas efter skattesats. Fördelningen får om så erfordras bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Om inköp eller försäljningar av varor enligt första stycket utgör den huvudsakliga delen av en återförsäljares inköp eller försäljningar under redovisningsperioden, får även andra omsättningar som avses i 1 eller 2 § ingå i beskattningsunderlag enligt första stycket.

Första och andra styckena gäller i fråga om motorfordon endast om de förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Lydelse enligt prop. 2010/11:52

Föreslagen lydelse

10 kap.

4 a §

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänförs till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige.

Den som redovisar mervärdesskatt enligt lagen (0000:000) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänförs till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige.

Vad som föreskrivs i 3 § gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

⁴ Senaste lydelse 2001:1169.

11 kap.

Särskilda regler om bevarande av fakturor

12 §

Den som enligt bestämmelserna i detta kapitel ska säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att bevara ett exemplar av fakturan gäller även fakturor som en näringsidkare tagit emot.

Den som avses i första stycket ska även säkerställa att uppgifterna i fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden.

Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

13 §

I bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.

För den som inte är bokföringsskyldig, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 12 §, ska bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket och 6 § bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen tillämpas.

13 kap.

1 §⁵

I 10 och 10 a kap. skattebetal- I 26 kap. skatteförfarandelagen

⁵ Senaste lydelse 2003:220.

ningslagen (1997:483) samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt. Ytterligare bestämmelser om redovisningen finns i det följande i 6–28 a §§.

(0000:000), lagen (0000:000) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt. Ytterligare bestämmelser om redovisningen finns i det följande i 6–28 a §§.

8 c §⁶

Omsättning av tjänster som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 10 kap. 33 § första stycket 2 skattebetalningslagen (1997:483) ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldighet för motsvarande omsättning inom landet inträder enligt 1 kap. 3 och 5 a §§.

Omsättning av tjänster som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 35 kap. 2 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (0000:000) ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldighet för motsvarande omsättning inom landet inträder enligt 1 kap. 3 och 5 a §§.

15 a §⁷

Om den utgående skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura skall den skattskyldige vid tillämpningen av 1 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) vid redovisning av skatten utgå från det skattebelopp som angetts i den egna redovisningsvalutan.

Om den utgående skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura ska den skattskyldige vid redovisning av skatten utgå från det skattebelopp som angetts i den egna redovisningsvalutan.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning till svenska kronor i fall som avses i första stycket eller 11 kap. 11 § tredje stycket. Vad som sägs i dessa paragrafer skall tillämpas även av en utländsk företagare med redovisningsvaluta i euro.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning till svenska kronor i fall som avses i första stycket eller 11 kap. 11 § tredje stycket. Vad som sägs i dessa paragrafer ska tillämpas även av en utländsk företagare med redovisningsvaluta i euro.

⁶ Senaste lydelse 2009:1333.

⁷ Senaste lydelse 2003:1134.

23 a §⁸

Om skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura *skall vid tillämpningen av 1 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483)* vid redovisningen av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i den skattskyldiges egen redovisningsvaluta. Om beloppet inte angetts i denna valuta, *skall* det skattebelopp användas som angetts i den valuta i vilken fakturan är utställd.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning till svenska kronor i fall som avses i första stycket eller i 11 kap. 11 § tredje stycket. Vad som sägs i dessa paragrafer *skall* tillämpas även av en utländsk företagare med redovisning i euro.

Om skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura *ska* vid redovisningen av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i den skattskyldiges egen redovisningsvaluta. Om beloppet inte angetts i denna valuta, *ska* det skattebelopp användas som angetts i den valuta i vilken fakturan är utställd.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning till svenska kronor i fall som avses i första stycket eller i 11 kap. 11 § tredje stycket. Vad som sägs i dessa paragrafer *ska* tillämpas även av en utländsk företagare med redovisning i euro.

27 §⁹

Ett belopp som avses i 1 kap. 2 e § ska redovisas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt. Om beloppet inte motsvaras av någon underliggande leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst ska det redovisas för den period under vilken fakturan eller handlingen har utfärdats.

Den som endast ska redovisa sådant belopp som avses i första stycket, ska redovisa detta i särskild skattdokumentation enligt bestämmelsen i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483).

Lydelse enligt prop. 2010/11:52

Föreslagen lydelse

19 kap.

1 §

En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under den

En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under den

⁸ Senaste lydelse 2003:1134.

⁹ Senaste lydelse 2007:1376.

återbetalningsperiod som avses i 6 § och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där företagaren är etablerad.

Utan hinder av bestämmelserna i första stycket om omsättning i Sverige får företagaren under återbetalningsperioden inom landet ha omsatt

1. transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 4, 30 a § tredje stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §, eller

2. varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c.

En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och som är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4, 5 eller 5 a skattebetalningslagen (1997:483), ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

återbetalningsperiod som avses i 6 § och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där företagaren är etablerad.

En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och som är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (0000:000), ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

21 §¹⁰

Ränta ska beräknas från och med dagen efter den i 19 § första stycket angivna senaste dagen för utbetalning till den dag utbetalningen faktiskt görs.

Räntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 19 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483).

Räntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 65 kap. 4 § tredje stycket skatteförfarandelagen (0000:000).

Lydelse enligt prop. 2010/11:52

Föreslagen lydelse

22 §

En utländsk företagare som inte är etablerad i något EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

En utländsk företagare som inte

En utländsk företagare som inte är etablerad i något EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

En utländsk företagare som inte

¹⁰ Senaste lydelse 2009:1333.

är etablerad i något EU-land och som är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

är etablerad i något EU-land och som är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4 eller 5 skatteförfarandelagen (0000:000) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

34 §¹¹

Den som utan att omfattas av 1 § vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket enligt 35 och 36 §§.

Första stycket gäller även en utländsk företagare som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§, om denne är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4, 5 eller 5 a skattebetalningslagen (1997:483).

Första stycket gäller även en utländsk företagare som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§, om denne är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (0000:000).

Vad som föreskrivs i 24 § om minsta belopp för en ansökan om återbetalning gäller även för en ansökan enligt andra stycket.

35 §¹²

En ansökan enligt 34 § om återbetalning ska göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 13 kap. samt vad som föreskrivs om förfarandet i skattebetalningslagen i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 36 §.

En ansökan enligt 34 § om återbetalning ska göras i den form som föreskrivs i 26 kap. skatteförfarandelagen (0000:000) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 13 kap. samt vad som föreskrivs om förfarandet i skatteförfarandelagen.

38 §¹³

Föreskrifter som avser återbetalning av mervärdesskatt finns även i 18 kap. 4 b § skattebetal-

Föreskrifter som avser återbetalning av mervärdesskatt finns även i 64 kap. 6 § skatteförfar-

¹¹ Senaste lydelse 2009:1333.

¹² Senaste lydelse 2009:1333.

¹³ Senaste lydelse 2009:1333.

20 kap.1 §¹⁴

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 22 kap. *skattebetalningslagen (1997:483)*, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket av någon annan än sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 §.

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. *skatteförfarandelagen (0000:000)*, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket av någon annan än sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 §.

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 5–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 28 § får överklagas hos Förvaltningsrätten i Falun.

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av gruppövudmannen.

Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmänna talan av Skatteverket.

2 §¹⁵

Vid omprövning av ett beslut om återbetalning av ingående skatt till en sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 § eller ett beslut enligt 19 kap. 33 § första stycket gäller 21 kap. *skattebetalningslagen (1997:483)*.

Vid omprövning av ett beslut om återbetalning av ingående skatt till en sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 § eller ett beslut enligt 19 kap. 33 § första stycket gäller 66 kap. *skatteförfarandelagen (0000:000)*.

Vad som sägs i första stycket gäller inte omprövningsbeslut enligt 19 kap. 17 och 18 §§.

Lydelse enligt prop. 2010/11:52

Föreslagen lydelse

3 §

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt till en utländsk företagare som varken är etablerad i något EU-land eller

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt till en utländsk företagare som varken är etablerad i något EU-land eller

¹⁴ Senaste lydelse 2010:13.

¹⁵ Senaste lydelse 2009:1333.

ansöker om återbetalning i den form som anges i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), ska på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

Nuvarande lydelse

ansöker om återbetalning i den form som anges i 26 kap. skatteförfarandelagen (0000:000), ska på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

Föreslagen lydelse

6 §¹⁶

Bestämmelserna om skatte-tillägg i 15 kap. skattebetalningslagen (1997:483) gäller också i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap.

Bestämmelserna om skatte-tillägg i 49 kap. skatteförfarandelagen (0000:000) gäller också i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap.

22 kap.

1 §

I fråga om betalning och återbetalning av skatt samt förfarandet i övrigt finns det även bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483).

I fråga om betalning och återbetalning av skatt samt förfarandet i övrigt finns det även bestämmelser i skatteförfarandelagen (0000:000).

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.
 3. Om mervärdesskatt ska redovisas för beskattningsår, tillämpas lagen första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012.
 4. Bestämmelserna om ränta i 9 kap. 11 § första stycket och 19 kap. 21 § andra stycket tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänför sig till tid dessförinnan gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

¹⁶ Senaste lydelse 2009:1333.

2.11 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Härigenom föreskrivs att 1, 9, 10, 20 och 22 §§ lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324),

2. punktskatt som avses i 1 kap. 1 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483),

3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), och

4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

1. skatt eller avgift som avses i a) lagen (1984:1052) om statlig fastighets-skatt,

b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–5 och 7–9 i den lagen,

c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,

d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,

e) inkomstskattelagen (1999:1229), och

f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (0000:000),

9 §

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 *skall* ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast *skall* lämnas till ledning för den *taxering* som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 *skall* ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 *ska* ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast *ska* lämnas till ledning för *det beslut om slutlig skatt* som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 *ska* ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som

¹ Senaste lydelse 2003:666.

berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder *skall* ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast *skall* lämnas.

berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder *ska* ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast *ska* lämnas.

10 §²

En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 *skall* ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av året efter *taxeringsåret*.

En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 *skall* ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått ut eller, om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen har inträffat.

En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 *ska* ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av *det andra* året efter *det år beskattningsåret löpte ut*.

En ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 *ska* ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått ut eller, om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen har inträffat.

20 §³

Bestämmelser om ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader i ärenden om sådana förhandsbesked som det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om finns i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

I ärenden och mål om sådana förhandsbesked som det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (0000:000).

22 §⁴

Ett förhandsbesked får överklagas hos Högsta förvaltningsdomstolen.

Ett överklagande ska ha kommit

Ett förhandsbesked och Skatterättsnämndens beslut om ersättning för kostnader för biträde får överklagas hos Högsta förvaltningsdomstolen.

Ett överklagande ska ha kommit

² Senaste lydelse 2003:666.

³ Senaste lydelse 2003:666.

⁴ Senaste lydelse 2010:1452.

in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet.

in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet *eller, om överklagandet gäller ett beslut om ersättning för kostnader för biträde, inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.*

Om en enskild ansöker om förhandsbesked, får Skatteverket överklaga förhandsbeskedet oavsett utgången i Skatterättsnämnden och även om någon ändring inte yrkas. Om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, har ombudet samma rätt.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
 2. De nya bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde i 20 och 22 §§ tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

dels att 2 kap. 13 §, 3 kap. 5 § samt 4 kap. 2, 5–8 a och 9 a §§ ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 4 kap. 6 § ska sättas närmast före 4 kap. 5 §,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 4 kap. 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

13 §¹

Om skattskyldighet föreligger för omhändertagen punktskattepliktig vara enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi *skall* Tullverket besluta om skatten på varan om

1. skattskyldighet har inträtt, och
2. varan har transporterats i strid med 1 kap. 6 §.

Skatt enligt första stycket *skall* tas ut enligt de skattesatser som anges i lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi.

Beslut enligt första stycket får inte fattas om varorna i fråga omfattas av ett *beskattningsbeslut* enligt *skattebetalningslagen* (1997:483) som fattades innan varorna omhändertogs.

Första stycket gäller inte i sådana fall som avses i 3 kap. 4 § tullagen (2000:1281).

Om skattskyldighet föreligger för omhändertagen punktskattepliktig vara enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi, *ska* Tullverket besluta om skatten på varan om

1. skattskyldighet har inträtt, och
2. varan har transporterats i strid med 1 kap. 6 §.

Skatt enligt första stycket *ska* tas ut enligt de skattesatser som anges i lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi.

Beslut enligt första stycket får inte fattas om varorna i fråga omfattas av ett *beslut om skatt* enligt *skatteförfarandelagen* (0000:000) som fattades innan varorna omhändertogs.

Fall som avses i 3 kap. 4 § tullagen

¹ Senaste lydelse 2002:426.

3 kap.

5 §²

Om skattskyldighet har inträtt enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1563) om tobaksskatt för en enligt 4 § omhändertagen alkohol- eller tobaksvara, *skall* Tullverket besluta om skatten på varan. Skatt *skall* tas ut enligt de skattesatser som anges i nämnda lagar.

Beslut enligt första stycket får inte fattas om varorna i fråga omfattas av ett *beskattningsbeslut* enligt *skattebetalningslagen* (1997:483) som fattades innan varorna omhändertogs.

Är den skattskyldige inte känd, eller har han inte betalat skatten trots anmaning därom, *skall* mottagaren ges tillfälle att lösa ut en vara som omhändertagits enligt 4 § genom att betala ett belopp som motsvarar skatten.

Om skattskyldighet har inträtt enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1563) om tobaksskatt för en enligt 4 § omhändertagen alkohol- eller tobaksvara, *ska* Tullverket besluta om skatten på varan. Skatt *ska* tas ut enligt de skattesatser som anges i nämnda lagar.

Beslut enligt första stycket får inte fattas om varorna i fråga omfattas av ett *beslut om skatt* enligt *skatteförfarandelagen* (0000:000) som fattades innan varorna omhändertogs.

Är den skattskyldige inte känd, eller har han inte betalat skatten trots anmaning därom, *ska* mottagaren ges tillfälle att lösa ut en vara som omhändertagits enligt 4 § genom att betala ett belopp som motsvarar skatten.

4 kap.

2 §³

Ett transporttillägg som beslutats enligt 1 § första stycket 1 eller tredje stycket ska undanröjas, om den som beslutet gäller kommer in med föreskrivna dokument inom en månad från dagen för beslutet.

Ett transporttillägg som påförts med stöd av 1 § andra stycket ska undanröjas om det i ett ärende eller mål om skatt enligt denna lag, *skattebetalningslagen* (1997:483), lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi konstateras att den som påförts tillägget inte är skattskyldig.

Ett transporttillägg som påförts med stöd av 1 § andra stycket ska undanröjas om det i ett ärende eller mål om skatt enligt denna lag, *skatteförfarandelagen* (0000:000), lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi konstateras att den som påförts tillägget inte är skattskyldig.

5 §⁴

Lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter är tillämplig på transport-

I ärenden och mål om skatt eller transporttillägg enligt denna lag gäller bestämmelserna i skatteför-

² Senaste lydelse 2003:812.

³ Senaste lydelse 2008:1321.

⁴ Senaste lydelse 2002:426.

tillägg.

farandelagen (0000:000) om

1. ersättning för kostnader för biträde i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §, samt

2. betalningssäkring i 46 kap., 68 kap. 1 §, 69 kap. och 71 kap. 1 §.

När Tullverket tillämpar bestämmelserna i första stycket ska vad som sägs i skatteförfarandelagen om Skatteverket i stället gälla Tullverket.

5 a §

Frågor om betalningssäkring prövas av den förvaltningsrätt som är behörig enligt 46 kap. skatteförfarandelagen (0000:000) eller den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den skatt eller det transporttillägg som betalningssäkringen gäller.

6 §⁵

Skatt och transporttillägg som beslutats med stöd av denna lag ska betalas till Tullverket inom den tid som verket bestämmer.

Om skatt eller transporttillägg inte betalas i rätt tid, gäller bestämmelserna om kostnadsränta i 19 kap. 8, 9, 11 och 15 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Om skatt eller transporttillägg inte betalas i rätt tid, gäller bestämmelserna om kostnadsränta i 65 kap. 13 och 15 §§ skatteförfarandelagen (0000:000).

I 9 a § andra stycket finns särskilda bestämmelser om betalning av transporttillägg som Skatteverket beslutat om.

7 §⁶

En skattskyldig kan av Tullverket få anstånd med att betala skatten eller transporttillägget om

1. ett beslut om skatt eller transporttillägg överklagats,
2. det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, eller
3. det i andra fall kan antas att skatten eller transporttillägget kommer att sättas ned.

Bestämmelserna i 19 kap. 6 § första och tredje styckena skattebetalningslagen (1997:483) gäller då i tillämpliga delar.

Om anstånd medges, gäller bestämmelserna om kostnadsränta i 65 kap. 4 § första stycket och 7 § skatteförfarandelagen (0000:000).

⁵ Senaste lydelse 2008:1321.

⁶ Senaste lydelse 2003:722.

8 §⁷

Om skatt eller transporttillägg som beslutats med stöd av denna lag *skall* återbetalas *skall* ränta *utgå* med den räntesats som anges i 19 kap. 14 § *skattebetalningslagen* (1997:483). Ränta *utgår* från den dag då skattebeloppet eller transporttillägget har betalats till och med den dag då det återbetalas.

Om skatt eller transporttillägg som beslutats med stöd av denna lag *ska* återbetalas, *ska* ränta *lämnas* med den räntesats som anges i 65 kap. 4 § *tredje stycket skatteförfarandelagen* (0000:000). Ränta *utberäknas* från den dag då skattebeloppet eller transporttillägget har betalats till och med den dag då det återbetalas.

8 a §⁸

I fråga om skatt och transporttillägg tillämpas bestämmelserna om ansvar för företrädare för juridisk person i 12 kap. 6 § *första* och *andra styckena*, 6 a §, 7 §, 12 § *första stycket* och 13 §, indrivning i 20 kap. *samt* verkställighet i 23 kap. 7 och 8 §§ *skattebetalningslagen* (1997:483).

I fråga om skatt och transporttillägg tillämpas bestämmelserna om ansvar för företrädare för juridisk person i 59 kap. 13, 14, 16, 21, 26 och 27 §§, verkställighet i 68 kap. 1 § *samt* indrivning i 70 kap. *skatteförfarandelagen* (0000:000).

9 a §⁹

Skatteverket beslutar om transporttillägg avseende den som är skattskyldig för bränsle till följd av bestämmelsen i 4 kap. 1 a § *andra stycket* lagen (1994:1776) om skatt på energi.

I fråga om transporttillägg *enligt första stycket* gäller bestämmelserna i *skattebetalningslagen* (1997:483) om debitering, betalning, överklagande och *förfarandet* i övrigt.

Om Skatteverket beslutar om transporttillägg, gäller bestämmelserna i *skatteförfarandelagen* (0000:000) om

1. debitering och betalning av skattetillägg i 61–65 kap.,
2. omprövning och överklagande av beslut om skattetillägg i 66 och 67 kap.,
3. verkställighet i 68 kap. 1 §, och
4. indrivning i 70 kap.

Vid tillämpningen av andra stycket 2 *avses* med *beskattningsåret kalenderår* då den *omständighet* som *utgör grund för att ta ut transporttillägg inträffade*.

⁷ Senaste lydelse 2002:426.

⁸ Senaste lydelse 2009:1507.

⁹ Senaste lydelse 2008:1321.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.
3. De nya bestämmelserna i 4 kap. 5 § tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.
4. Bestämmelserna om ränta i 4 kap. 6 § andra stycket, 7 § andra stycket och 8 §§ tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänför sig till tid dessförinnan gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

2.13 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 1 kap. 12 § ska upphöra att gälla, dels att rubriken närmast före 1 kap. 12 § ska utgå, dels att 1 kap. 5, 7 och 13–16 §§, 2 kap. 1 och 27 §§, 7 kap. 11 §, 8 kap. 7 och 8 §§, 9 kap. 8 och 11 §§, 10 kap. 14 §, 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 §, 19 kap. 3 §, 21 kap. 24, 33 och 38 §§, 25 kap. 12 §, 25 a kap. 11 §, 30 kap. 3, 6 a, 7, 13 och 15 §§, 31 kap. 19 och 26 §§, 32 kap. 6, 10 och 11 §§, 33 kap. 3 och 10 §§, 35 kap. 3 §, 35 a kap. 5 §, 38 kap. 15 §, 38 a kap. 15 §, 39 kap. 22 §, 39 a kap. 11 och 13 §§, 48 kap. 26 §, 49 a kap. 13 §, 51 kap. 6 §, 58 kap. 16 a, 18 a och 19 b §§, 61 kap. 5 §, 63 kap. 3 och 3 a §§, 65 kap. 1, 3 och 5 §§, 66 kap. 11, 12 och 14 §§ samt 67 kap. 11, 12 och 16–19 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

5 §

Fysiska personers skatt på förvärsinkomster ska beräknas på den beskattningsbara förvärsinkomsten. Denna ska beräknas på följande sätt.

Summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor och är den *taxerade* förvärsinkomsten.

Från den *taxerade* förvärsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet är den beskattningsbara förvärsinkomsten.

Summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor och är den *fastställda* förvärsinkomsten.

Från den *fastställda* förvärsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet är den beskattningsbara förvärsinkomsten.

7 §

Juridiska personers skatt ska beräknas på den beskattningsbara inkomsten. Denna ska beräknas på följande sätt.

Överskottet i inkomstlagen näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den *taxerade* och den beskattningsbara inkom-

Överskottet i inkomstlagen näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den *fastställda* och den beskattningsbara inkom-

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

ten.

För sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § första stycket minskas den *taxerade* inkomsten med grundavdrag. Det belopp som återstår är den beskattningsbara inkomsten.

ten.

För sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § första stycket minskas den *fastställda* inkomsten med grundavdrag. Det belopp som återstår är den beskattningsbara inkomsten.

13 §

Beskattningsåret är för fysiska personer *kalenderåret före taxeringsåret*.

Om en enskild näringsidkare som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret och har följt bestämmelserna i 3 kap. bokföringslagen, är beskattningsåret för näringsverksamheten i stället *det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret*.

Om en enskild näringsidkare för över hela eller en del av näringsverksamheten till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, avslutas beskattningsåret för näringsverksamheten tidigast vid den tidpunkt när den överförda näringsverksamheten enligt god redovisningssed ska tas upp i det övertagande företags räkenskaper.

Beskattningsåret är för fysiska personer *ett kalenderår*.

Om en enskild näringsidkare som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret och har följt bestämmelserna i 3 kap. bokföringslagen, är beskattningsåret för näringsverksamheten i stället *räkenskapsåret*.

14 §

Inkomster i ett svenskt handelsbolag ska tas upp *vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt*. För delägare som är fysiska personer gäller detta dock bara sådana inkomster som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Inkomster i ett svenskt handelsbolag ska tas upp *det beskattningsår som går ut samtidigt som handelsbolagets räkenskapsår*. Om handelsbolagets räkenskapsår inte överensstämmer med delägarens beskattningsår, ska *inkomsterna i stället tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter handelsbolagets räkenskapsår*. För delägare som är fysiska personer gäller detta dock bara sådana inkomster som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital.

15 §

Beskattningsåret är för juridiska personer *det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret*. För näringsverksamhet som bokföringslagen (1999:1078) inte

Beskattningsåret är för juridiska personer *räkenskapsåret*. För näringsverksamhet som bokföringslagen (1999:1078) inte tillämpas på är dock kalenderåret

tillämpas på är dock kalenderåret alltid beskattningsår.
före taxeringsåret alltid beskattningsår.

I 37 kap. 19 § finns bestämmelser om beskattningsåret vid kvalificerade fusioner och fissioner.

16 §²

Bestämmelser om
– skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket till ledning för taxeringen finns i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,
– förfarandet för att fastställa underlaget för skatten finns i taxeringslagen (1990:324),
– hur skatten bestäms, debiteras, redovisas och betalas finns i skattebetalningslagen (1997:483),
och
– förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete finns i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Bestämmelser om
– förfarandet vid uttag av skatten finns i skatteförfarandelagen (0000:000), och
– förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete finns i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

2 kap.

1 §³

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

handelsbolag i 5 kap., se också 3 §

handelsbolag i 5 kap., se också 3 §
*hemortskommun i 65 kap. 3 §
andra och tredje styckena*
hyreshusenhet i 15 §

hyreshusenhet i 15 §

taxeringsvärde i 15 §
taxeringsår i 1 kap. 12 §
termin i 44 kap. 11 §

taxeringsvärde i 15 §
termin i 44 kap. 11 §

² Senaste lydelse 2009:197.

³ Senaste lydelse 2009:1060.

27 §⁴

Med prisbasbelopp avses det prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken som gällde för året före taxeringsåret.

Med prisbasbelopp avses det prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken som gällde för *det kalenderår då beskattningsåret gick ut.*

7 kap.

11 §

Skatteverket får medge undantag från fullföljdskravet i 10 § för en förening som avser att förvärva en fastighet eller annan anläggning som är avsedd för den ideella verksamheten. Detsamma gäller om en förening avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen.

Beslutet får avse högst fem beskattningsår i följd. Det får förenas med villkor att föreningen ska ställa säkerhet eller liknande för den inkomstskatt som föreningen kan bli skyldig att betala på grund av omprövning av *taxeringarna* för de år som beslutet avser, om det upphör att gälla enligt 12 §.

Beslutet får avse högst fem beskattningsår i följd. Det får förenas med villkor att föreningen ska ställa säkerhet eller liknande för den inkomstskatt som föreningen kan bli skyldig att betala på grund av omprövning av *besluten om slutlig skatt* för de år som beslutet avser, om det upphör att gälla enligt 12 §.

Skatteverkets beslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

8 kap.

7 §

Räntor på återbetald skatt, tull eller avgift enligt följande bestämmelser är skattefria:

- 40 och 42 §§ lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
- 5 kap. 21 § tullagen (2000:1281), och
- 19 kap. 2 och 12–14 §§ *skattebetalningslagen* (1997:483).
- 65 kap. 2, 4, 17 och 20 §§ *skatteförfarandelagen* (0000:000).

8 §

Räntor som enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 1 och 2 *lagen* (2001:1227) om *självydeklARATIONER* och *KONTROLLUPPGIFTER* inte anges i kontrolluppgifter är skattefria om de för den skattskyldige under beskattningsåret sammanlagt inte uppgår till 500 kronor.

Räntor som enligt bestämmelserna i 17 kap. 4 § 1 och 2 *skatteförfarandelagen* (0000:000) inte anges i kontrolluppgifter är skattefria om de för den skattskyldige under beskattningsåret sammanlagt inte uppgår till 500 kronor.

⁴ Senaste lydelse 2010:1277.

9 kap.

8 §

Räntor på skatt, tull eller avgift enligt följande bestämmelser får inte dras av:

– 5 kap. 8 § vägtrafikskattelagen (2006:227) eller 8 § lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt,

– 5 kap. 14–18 §§ tullagen (2000:1281), och

– 19 kap. 2 och 4–9 §§ skattebetalningslagen (1997:483). – 65 kap. 2, 5–13 och 19 §§ skatteförfarandelagen (0000:000).

Dröjsmålsavgifter beräknade enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift får inte dras av.

11 §

Belopp som en *arbetsgivare* är skyldig att betala enligt 12 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) får inte dras av.

Belopp som en *utbetalare* är skyldig att betala enligt 59 kap. 2 § skatteförfarandelagen (0000:000) får inte dras av.

10 kap.

14 §

Sådan särskild skatt eller avgift som ingår i slutlig skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483) ska dras av som kostnad det beskattningsår då skatten debiteras.

Sådan särskild skatt eller avgift som ingår i slutlig skatt enligt skatteförfarandelagen (0000:000) ska dras av som kostnad det beskattningsår då skatten debiteras.

15 kap.

6 §

Vad som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) ska inte tas upp. I 16 kap. 16 § finns bestämmelser om avdrag för det fall att skatten ändå har tagits upp samt för det fall denna sätts ned.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, ska beloppet tas upp till den del de utgifter som avdraget avser har dragits av omedelbart vid *taxeringen*.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt på grund av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, ska summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden tas upp till den del jämkningen avser mervärdes-

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, ska beloppet tas upp till den del de utgifter som avdraget avser har dragits av omedelbart vid *beskattningen*.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt på grund av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, ska summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden tas upp till den del jämkningen avser mervärdes-

skatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid *taxeringen*.

skatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid *beskattningen*.

16 kap.

16 §

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har återfört ingående skatt på grund av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, ska summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringsperioden dras av till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid *taxeringen*.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har återfört ingående skatt på grund av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, ska summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringsperioden dras av till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid *beskattningen*.

Mervärdesskatt ska dras av om skatten avser utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § första stycket har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten. Om denna mervärdesskatt sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras.

19 kap.

3 §

En delägare i ett andelshus får inte dra av utgifter för reparation och underhåll av andelshuset omedelbart till den del hans andel av utgifterna överstiger hans andel av tio procent av fastighetens taxeringsvärde *året före taxeringsåret*.

En delägare i ett andelshus får inte dra av utgifter för reparation och underhåll av andelshuset omedelbart till den del hans andel av utgifterna överstiger hans andel av tio procent av fastighetens taxeringsvärde *vid utgången av beskattningsåret*.

Av 13 § framgår att utgifter som enligt första stycket inte får dras av omedelbart ska räknas in i anskaffningsvärdet.

21 kap.

24 §

Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte göras om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogsskonto.

Om avdrag för insättning på skogsskadekonto har vägrats därför att förutsättningarna enligt 23 § inte varit uppfyllda, får den skattskyldige begära avdrag för insättning på skogsskonto. En

Om avdrag för insättning på skogsskadekonto har vägrats därför att förutsättningarna enligt 23 § inte varit uppfyllda, får den skattskyldige begära avdrag för insättning på skogsskonto. En

sådan begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom sex månader efter det att det beslut meddelades som innebär att den skattskyldige inte har rätt till avdrag för insättning på skogsskadekonto, om inte längre tid följer av bestämmelserna i *taxeringslagen (1990:324)*.

sådan begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom sex månader efter det att det beslut meddelades som innebär att den skattskyldige inte har rätt till avdrag för insättning på skogsskadekonto, om inte längre tid följer av bestämmelserna i *skatteförfarandelagen (0000:000)*.

33 §

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett skogskonto eller skogsskadekonto senast den dag som den skattskyldige enligt *lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter* ska lämna *självdeklaration*.

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett skogskonto eller skogsskadekonto senast den dag som den skattskyldige enligt *skatteförfarandelagen (0000:000)* ska lämna *inkomstdeklaration*.

38 §⁵

Medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 37 § om hela det inestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. En sådan överföring får även göras när lantbruksenheten och kontomedel tas över enligt 41 §.

När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt detta kapitel och *lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter*.

När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt detta kapitel och *skatteförfarandelagen (0000:000)*.

25 kap.

12 §

Om ett företag som enligt 24 kap. 13 § kan inneha en näringsbetingad andel har gjort en kapitalförlust på en fastighet, får denna dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Om en del av en förlust inte kan dras av, får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på fastigheter om var och en av de juridiska personerna

1. begär det vid samma års *taxering*, och

2. med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

1. begär det vid samma *deklarationstillfälle*, och

Om de juridiska personerna inte

⁵ Senaste lydelse 2008:1066.

kan begära att förlusten ska dras av vid samma deklarationstillfälle på grund av att någons bokföringsskyldighet upphör, ska begäran vid tillämpning av första stycket 1 ändå anses gjord vid samma deklarationstillfälle om de juridiska personerna i stället begär att förlusten ska dras av vid de deklarationstillfällena som gäller för beskattningsåren.

Till den del en förlust inte kan dras av behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust på fastigheter hos den juridiska person som haft förlusten.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller hos ett företag i intressegemenskap.

Om det föreligger särskilda omständigheter tillämpas inte första stycket trots att fastigheten har använts i mindre omfattning på angivet sätt.

Första stycket första meningen, *andra* och *tredje* styckena tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för näringsverksamhet i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant bolag eller sådan utländsk juridisk person övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna denne. Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person tillämpas dock bestämmelsen i 45 kap. 32 a §.

Första stycket första meningen, *tredje* och *fjärde* styckena tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för näringsverksamhet i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant bolag eller sådan utländsk juridisk person övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna denne. Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person tillämpas dock bestämmelsen i 45 kap. 32 a §.

25 a kap.

11 §⁶

Skalbolagsbeskattning enligt 9 eller 9 a § ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till eller, i fråga om ett svenskt handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § *skattebetalnings-*

1. det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till eller, i fråga om ett svenskt handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 27 kap. *skatteförfarandelagen*

⁶ Senaste lydelse 2009:1413.

lagen (1997:483),

(0000:000),

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

3. säkerhet ställs om *sådan* har begärts med stöd av 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.

3. säkerhet ställs om *Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen* har beslutat om att *sådan ska ställas*.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om svenskt handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts.

Första och andra styckena gäller även företag i sådan intresse-gemenskap som avses i 2 § 1 med företaget som den avyttrade del-ägarrätten är hänförlig till. Vid tillämpning av första och andra styckena likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet med ett svenskt handelsbolag.

30 kap.

3 §

Juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

När en juridisk person gör avsättning för en andel i ett svenskt handelsbolag och den juridiska personen och handelsbolaget inte har samma räkenskapsår, ska avsättningen göras i bokslutet för det räkenskapsår då handelsbolagets räkenskapsår löper ut. Beloppet ska dock alltid dras av vid taxeringen för det beskattningsår då handelsbolagets överskott eller underskott tas upp till beskattning.

6 a §

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad *andra* året före *taxeringsåret* multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång.

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året *närmast* före *det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut* multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets

ingång.

Avsättning för en andel i ett handelsbolag som enligt 3 § andra stycket dragits av vid beskattningen, ska vid tillämpning av denna paragraf anses ha gjorts av den juridiska personen vid beskattningsårets utgång.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

7 §⁷

Avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska återföras senast det sjätte *taxeringsåret* efter det *taxeringsår som avdraget hänför sig till. Om taxering på grund av förlängning av räkenskapsår inte sker det sjätte taxeringsåret, ska avdraget återföras senast det följande taxeringsåret.*

Avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska återföras senast det sjätte *beskattningsåret* efter det *beskattningsår då avdraget gjordes.*

När återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond sker, ska det tidigast gjorda avdraget återföras först.

I 8–10 §§ finns bestämmelser om att avdragen för avsättningarna i vissa fall ska återföras tidigare och i 11–14 §§ om att periodiseringsfonderna i vissa fall får föras över till annan näringsverksamhet i stället för att avdragen återförs.

13 §

Om en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag tillskiftas reallgångar vid bolagets upplösning och överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap., får avsättningarna till periodiseringsfonder och de motsvarande avdrag som han gjort för andelen anses ha gjorts i enskild näringsverksamhet *vid de taxeringar som avdragen hänför sig till.*

Om en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag tillskiftas reallgångar vid bolagets upplösning och överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap., får avsättningarna till periodiseringsfonder och de motsvarande avdrag som han gjort för andelen anses ha gjorts i enskild näringsverksamhet *för de beskattningsår som avdragen hänför sig till.*

Vad som är reallgångar framgår av 34 kap. 23 §.

15 §

Om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna *vid den*

Om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna *för det*

⁷ Senaste lydelse 2008:1064.

taxering som avdraget faktiskt hänför sig till.

beskattningsår som avdraget faktiskt hänför sig till.

31 kap.

19 §

Om en ersättningsfond inte tas i anspråk senast under det *beskattningsår för vilket taxering sker under det tredje taxeringsåret* efter det *taxeringsår som avdraget hänför sig till*, ska avdraget återföras *det tredje taxeringsåret*. Om *taxering på grund av förlängning av räkenskapsår inte sker det tredje taxeringsåret*, ska avdraget återföras *senast det fjärde taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till*.

Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, medge att fonden behålls under en viss tid därefter. Som längst får den behållas till och med det *beskattningsår för vilket taxering sker under det sjätte taxeringsåret* efter det *taxeringsår som avdraget hänför sig till*.

Om en ersättningsfond inte tas i anspråk senast under det *tredje beskattningsåret* efter det *beskattningsår då avdraget gjordes*, ska avdraget återföras *detta år*.

Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, medge att fonden behålls under en viss tid därefter. Som längst får den behållas till och med det *sjätte beskattningsåret* efter det *beskattningsår då avdraget gjordes*.

26 §

Om en ersättningsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna *vid den taxering* som avdraget faktiskt hänför sig till.

Om en ersättningsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna *det beskattningsår* som avdraget faktiskt hänför sig till.

32 kap.

6 §

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett upphovsmannakonto senast den dag som den skattskyldige enligt *lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter* ska lämna *självdeklaration*.

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett upphovsmannakonto senast den dag som den skattskyldige enligt *skatteförarandelagen (0000:000)* ska lämna *inkomstdeklaration*.

10 §

Medel på ett upphovsmannakonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 9 § under förutsättning att

hela det inestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.

När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt detta kapitel och *lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter*.

När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt detta kapitel och *skatteförfarandelagen (0000:000)*.

11 §

Medel på ett upphovsmannakonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om

1. avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medlen,
2. medlen övergår till den skattskyldiges make genom bodelning, eller
3. den skattskyldige vid beskattningsårets utgång inte längre är obegränsat skattskyldig.

Om den skattskyldige dör, ska medel på ett upphovsmannakonto tas upp som intäkt senast det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än *vid den taxering som sker det tredje kalenderåret* efter det år dödsfallet inträffade

Om den skattskyldige dör, ska medel på ett upphovsmannakonto tas upp som intäkt senast det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än *det andra beskattningsåret* efter det år dödsfallet inträffade.

33 kap.

3 §

Ett positivt fördelningsbelopp beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november *andra* året före *taxeringsåret* ökad med fem procentenheter.

Ett positivt fördelningsbelopp beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året *närmast* före *det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut* ökad med fem procentenheter.

Ett negativt fördelningsbelopp beräknas genom att ett negativt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid samma tidpunkt ökad med en procentenhet.

Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än tolv månader, ska fördelningsbeloppet justeras i motsvarande mån.

Hur kapitalunderlaget beräknas framgår av 8–20 §§.

10 §

Som tillgångar eller skulder i näringsverksamheten räknas inte fordringar eller skulder som avser

- statlig inkomstskatt,
- kommunal inkomstskatt,

- egenavgifter,
- avkastningsskatt enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
- särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
- statlig fastighetsskatt,
- kommunal fastighetsavgift,
- *mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklaration enligt 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483),*
- avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, *och*
- skattetillägg och förseningsavgift enligt *taxeringslagen (1990:324).*
- avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
- skattetillägg *på skatter och avgifter enligt 56 kap. 3 § 1–4 och 7 § skatteförfarandelagen (0000:000), och*
- *förseningsavgift enligt skatteförfarandelagen för den som inte lämnar inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter i rätt tid.*

35 kap.

3 §⁸

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,
2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i *självdeklarationen* vid samma års *taxering*,
2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i *inkomstdeklarationen* vid samma *deklarationstillfälle*,
3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,
4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och
6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

Om givaren och mottagaren inte kan redovisa bidraget vid samma deklarationstillfälle på grund av att någons bokföringsskyldighet

⁸ Senaste lydelse 2008:1064.

upphör, ska bidraget vid tillämpning av första stycket 2 ändå anses redovisat vid samma deklARATIONstillfälle om givaren och mottagaren i stället redovisar bidraget vid de deklARATIONstillfällen som gäller för beskattningsåren.

35 a kap.

5 §⁹

Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om

1. dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats,
2. dotterföretaget har varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår till dess likvidationen har avslutats eller dotterföretaget har varit helägt sedan det började driva verksamhet av något slag till dess likvidationen har avslutats,
3. avdraget görs vid *taxeringen* 3. avdraget görs vid *beskattningen* för det beskattningsår då *ningen* för det beskattningsår då likvidationen har avslutats, likvidationen har avslutats,
4. moderföretaget redovisar 4. moderföretaget redovisar avdraget öppet i *självdeklARATIONEN*, avdraget öppet i *inkomst- och deklARATIONEN*, och
5. det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma.

38 kap.

15 §

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det säljande företaget ska tas över av det köpande företaget, om företagen begär det. Det köpande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna *vid de taxeringar* avdragen faktiskt hänför sig till. *Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det säljande företaget ska tas över av det köpande företaget, om företagen begär det. Det köpande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna för de beskattningsår avdragen faktiskt hänför sig till.*

Om avyttringen inte omfattar samtliga tillgångar i det säljande företaget, får högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de avyttrade tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen.

38 a kap.

⁹ Senaste lydelse 2010:353.

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det överlåtande företaget ska tas över av det övertagande företaget, om företagen begär det. Det övertagande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna *vid de taxeringar* avdragen faktiskt hänför sig till.

Högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder får tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för den partiella fissionen.

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det överlåtande företaget ska tas över av det övertagande företaget, om företagen begär det. Det övertagande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna *för de beskattningsår* avdragen faktiskt hänför sig till.

39 kap.

22 §

Utdelning som en kooperativ förening lämnar av vinsten av den kooperativa verksamheten i form av rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar ska dras av.

Om föreningen har medlemmar som får sådan utdelning som enligt 42 kap. 14 § inte ska tas upp hos dem och det inte är fråga om bara enstaka sådana medlemmar, får utdelningen dras av med högst ett belopp som motsvarar 80 procent av statslåneräntan vid utgången av november *andra* året före *taxeringsåret* multiplicerat med summan av medlemmarnas omsättning med föreningen. Vid beräkningen av medlemmarnas omsättning med föreningen medräknas även medlemmarna i en medlemsfrämjande förening som har andelar i den utdelande föreningen.

Om föreningen har medlemmar som får sådan utdelning som enligt 42 kap. 14 § inte ska tas upp hos dem och det inte är fråga om bara enstaka sådana medlemmar, får utdelningen dras av med högst ett belopp som motsvarar 80 procent av statslåneräntan vid utgången av november året *närmast* före *det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut* multiplicerat med summan av medlemmarnas omsättning med föreningen. Vid beräkningen av medlemmarnas omsättning med föreningen medräknas även medlemmarna i en medlemsfrämjande förening som har andelar i den utdelande föreningen.

39 a kap.

11 §

Inkomstberäkningen ska ske med utgångspunkt i *sådana* resultat- och balansräkningar som ska lämnas enligt 3 kap. 9 b § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Om resultat- och balansräkningar

Inkomstberäkningen ska ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar *för den utländska juridiska personen. Resultat- och balansräkningarna ska*

1. vara upprättade enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078),

upprättats i utländsk valuta, ska det enligt 3 kap. 9 c § samma lag omräknade resultatet ligga till grund för inkomstberäkningen.

2. innehålla de tilläggsupplysningar som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 bokföringslagen, och

3. vara upprättade i den juridiska personens redovisningsvaluta.

Om resultat- och balansräkningarna ska upprättas i utländsk valuta, ska de räknas om till svenska kronor. Vid omräkningen ska principerna i 5–7 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. tillämpas på motsvarande sätt. Om principerna i den lagen inte kan tillämpas, ska omräkningen göras på något annat lämpligt sätt.

Inkomstberäkningen får ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar som har upprättats enligt andra regler än de som avses i första stycket 1 och 2, om den upprättade redovisningen innehåller tillförlitliga uppgifter som är tillräckliga för beskattningen.

13 §

En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldig för en så stor andel av överskottet av dessa beräknat med tillämpning av 10–12 §§ som svarar mot delägarrens enligt 2 och 4 §§ beräknade andel av kapitalet i personen. Till den del överskottet tas upp till beskattning av en begränsat skattskyldig delägare ska det inte tas upp av en obegränsat skattskyldig delägare.

En delägare får vid beräkning av sin andel av överskottet bara dra av sådant underskott som dragits av vid beräkningen av beskattningsårets nettoinkomst hos den utländska juridiska personen enligt 6 §. Om periodiseringsfonder helt eller delvis inte återförts på grund av bestämmelserna i 30 kap. 10 a § ska underskottet minskas med motsvarande belopp.

Överskottet i en utländsk juridisk person ska tas upp *vid den taxering då den utländska juridiska personen hade taxerats om den hade varit skattskyldig.*

Överskottet i en utländsk juridisk person ska tas upp *det beskattningsår som går ut samtidigt som den utländska juridiska personens beskattningsår. Om den utländska juridiska personen och delägaren inte har samma beskattningsår, ska över-*

skottet i stället tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter den utländska juridiska personens beskattningsår.

45 kap.

32 a §

Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person i fall som avses i 25 kap. 12 § *fyärde* stycket får en kapitalförlust på en fastighet inte dras av.

Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person i fall som avses i 25 kap. 12 § *femte* stycket får en kapitalförlust på en fastighet inte dras av.

48 kap.

26 §

Juridiska personers kapitalförluster på delägarätter för vilka avdrag ska göras får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en sådan förlust inte kan dras av, får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på delägarätter om var och en av de juridiska personerna

1. begär det vid samma *års taxering*, och

1. begär det vid samma *deklarationstillfälle*, och

2. med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

Till den del en förlust inte kan dras av enligt första stycket behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust på delägarätter hos den juridiska person som haft förlusten.

Om de juridiska personerna inte kan begära att förlusten ska dras av vid samma deklarationstillfälle på grund av att någons bokföringsskyldighet upphör, ska begäran vid tillämpning av första stycket 1 ändå anses gjord vid samma deklarationstillfälle om de juridiska personerna i stället begär att förlusten ska dras av vid de deklarationstillfällena som gäller för beskattningsåren.

49 a kap.

13 §¹⁰

Bestämmelserna i 11 § ska inte tillämpas om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller

Bestämmelserna i 11 § ska inte tillämpas om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller

¹⁰ Senaste lydelse 2008:1064.

underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483), underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 27 kap. skatteförfarandelagen (0000:000),

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

3. säkerhet ställs om *sådan* har begärts med stöd av bestämmelserna i 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.

3. säkerhet ställs om *Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen (0000:000)* har beslutat om att *sådan* ska ställas.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, ska säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen.

Första och andra styckena gäller även företag i intressegemenskap.

51 kap.

6 §

Bestämmelserna i 3–5 §§ ska inte tillämpas, om

1. överlåtaren enligt en överenskommelse med förvärvaren tar upp överskott eller drar av underskott i handelsbolaget som avser tiden före avyttringen eller tiden före tillträdesdagen samt tar upp kapitalvinster och drar av kapitalförluster vid avyttringar av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter före samma tidpunkt, och

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1.

Bokslutet enligt första stycket 2 ska upprättas som om handelsbolaget hade ett beskattningsår som avslutats vid den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt enligt första stycket 1. Bokslutet och sådana uppgifter till ledning för *taxering* som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska ha godkänts skriftligen av förvärvaren.

Bokslutet enligt första stycket 2 ska upprättas som om handelsbolaget hade ett beskattningsår som avslutats vid den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt enligt första stycket 1. Bokslutet och sådana uppgifter till ledning för *beskattning* som avses i 31 kap. 2 och 3 §§ skatteförfarandelagen (0000:000) ska ha godkänts skriftligen av förvärvaren.

Med förvärvare avses vid inlösen de kvarvarande delägarna i handelsbolaget.

58 kap.

16 a §

Ett pensionsförsäkringsavtal ska också innehålla villkor om att försäkringsgivaren ska lämna sådana kontrolluppgifter som

Ett pensionsförsäkringsavtal ska också innehålla villkor om att försäkringsgivaren ska lämna sådana kontrolluppgifter som

enligt 6, 11 och 12 kap. lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska lämnas om pensionsförsäkring.

För att villkoret i första stycket ska vara uppfyllt gäller för en försäkringsgivare som meddelar försäkring från ett fast driftställe beläget i en utländsk stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) dessutom att försäkringsgivaren för varje försäkringsavtal ska ha kommit in med ett skriftligt åtagande till Skatteverket enligt 13 kap. 2 och 3 §§ lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Andra stycket tillämpas också när en försäkringsgivare som är etablerad i en utländsk stat inom EES eller när en del av en försäkringsgivares verksamhet som är etablerad i en sådan stat övertar försäkringen efter en överlåtelse eller överföring av försäkringsavtalet.

18 a §¹¹

En försäkringsgivare som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i en utländsk stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som gett in ett sådant åtagande som avses i 16 a § andra stycket, får avtala med försäkringens innehavare om att för dennes räkning betala den avkastningsskatt som enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel är hänförlig till försäkringen. Ett sådant avtal om betalning av avkastningsskatt ska vara skriftligt och får avse flera år.

Betalningen ska inte anses strida mot bestämmelserna i detta kapitel och inte heller anses som pension enligt 10 kap. 5 § första stycket 4, om

– beloppet betalats ut sedan underlaget för avkastningsskatt fastställts i beslut om *årlig taxering*, och

– beloppet betalats ut sedan underlaget för avkastningsskatt fastställts i beslut om *slutlig skatt*, och

– det belopp som betalats ut inte överstiger avkastningsskattens storlek enligt beslut om slutlig skatt med tillägg för bankavgifter och andra sedvanliga kostnader som har direkt samband med överföringen av beloppet.

Om skatt som försäkringsgivaren betalat till följd av avtalet återbetalas, anses beloppet som pension om det inte, tillsammans med ränta enligt 19 kap. 12 § *skattebetalningslagen* (1997:483), tillgodoförs försäkringen inom 14 dagar. Har försäkringen av-

Om skatt som försäkringsgivaren betalat till följd av avtalet återbetalas, anses beloppet som pension om det inte, tillsammans med *intäktsränta* enligt 65 kap. 16 § *skatteförfarandelagen* (0000:000), tillgodoförs försäkringen inom 14 dagar. Har för-

¹¹ Senaste lydelse 2010:1277.

slutats, ska beloppet i stället tillgodoföras den försäkring till vilken värdet i den avslutade försäkringen har överförts.

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas också på tjänstepensionsavtal som är jämförbara med pensionsförsäkring och uppfyller villkoren i 1 a §.

säkringen avslutats, ska beloppet i stället tillgodoföras den försäkring till vilken värdet i den avslutade försäkringen har överförts.

19 b §

Om försäkringsgivaren för ett enstaka år inte inom den tid som föreskrivs i *lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter* lämnar sådana kontrolluppgifter som avses i 16 a § och som ska lämnas senast den 31 januari *under taxeringsåret*, ska avskattning enligt 19 a § inte ske om försäkringstagaren eller den försäkrade själv lämnar uppgifter från försäkringsgivaren om försäkringen senast den 31 maj under det år kontrolluppgiften skulle ha lämnats.

Om avskattning inte ska ske på grund av bestämmelsen i första stycket, och försäkringstagaren under det år då kontrolluppgiften skulle ha lämnats för över pensionsförsäkringens värde till en annan försäkring hos en annan försäkringsgivare på det sätt som avses i 18 § tredje stycket ska avskattning inte ske även om kontrolluppgift om överföringen enligt *11 kap. 7 a § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter* inte lämnas.

Om försäkringsgivaren för ett enstaka år inte inom den tid som föreskrivs i *skatteförfarandelagen (0000:000)* lämnar sådana kontrolluppgifter som avses i 16 a § och som ska lämnas senast den 31 januari *året efter beskattningsåret*, ska avskattning enligt 19 a § inte ske om försäkringstagaren eller den försäkrade själv lämnar uppgifter från försäkringsgivaren om försäkringen senast den 31 maj under det år kontrolluppgiften skulle ha lämnats.

Om avskattning inte ska ske på grund av bestämmelsen i första stycket, och försäkringstagaren under det år då kontrolluppgiften skulle ha lämnats för över pensionsförsäkringens värde till en annan försäkring hos en annan försäkringsgivare på det sätt som avses i 18 § tredje stycket ska avskattning inte ske även om kontrolluppgift om överföringen enligt *22 kap. 9 § skatteförfarandelagen* inte lämnas.

61 kap.

5 §

Värdet av bilförmån exklusive drivmedel ska för ett kalenderår beräknas till summan av

- 0,317 prisbasbelopp,
- ett ränterelaterat belopp, och
- ett prisrelaterat belopp.

Det ränterelaterade beloppet ska beräknas till 75 procent av statslåneräntan vid utgången av november *andra* året före *taxeringsåret* multiplicerat med

Det ränterelaterade beloppet ska beräknas till 75 procent av statslåneräntan vid utgången av november året *närmast* före *det kalenderår under vilket beskatt-*

bilmodellens nybilspris. *ningsåret går ut* multiplicerat med bilmodellens nybilspris.

Det prisrelaterade beloppet ska beräknas till 9 procent av bilmodellens nybilspris, om detta uppgår till högst 7,5 prisbasbelopp. Om bilmodellens nybilspris är högre, ska det prisrelaterade beloppet beräknas till summan av 9 procent av 7,5 prisbasbelopp och 20 procent av den del av nybilspriset som överstiger 7,5 prisbasbelopp.

Nuvarande lydelse

63 kap.

3 §

För dem som är obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret eller begränsat skattskyldiga uppgår grundavdraget till följande belopp.

<u>Taxerad förvärvsinkomst</u>	<u>Grundavdrag</u>
överstiger inte 0,99 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp
överstiger 0,99 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp ökat med 20 procent av det belopp med vilket den <i>taxerade</i> förvärvsinkomsten överstiger 0,99 prisbasbelopp
överstiger 2,72 men inte 3,11 prisbasbelopp	0,77 prisbasbelopp
överstiger 3,11 men inte 7,88 prisbasbelopp	0,77 prisbasbelopp minskat med 10 procent av det belopp med vilket den <i>taxerade</i> förvärvsinkomsten överstiger 3,11 prisbasbelopp
överstiger 7,88 prisbasbelopp	0,293 prisbasbelopp

Föreslagen lydelse

63 kap.

3 §

För dem som är obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret eller begränsat skattskyldiga uppgår grundavdraget till följande belopp.

<u>Fastställd förvärvsinkomst</u>	<u>Grundavdrag</u>
överstiger inte 0,99 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp
överstiger 0,99 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp ökat med 20 procent av det belopp med vilket den <i>fastställda</i> förvärvsinkomsten överstiger 0,99 prisbasbelopp

överstiger 2,72 men inte 3,11 0,77 prisbasbelopp
prisbasbelopp

överstiger 3,11 men inte 7,88 prisbasbelopp 0,77 prisbasbelopp minskat med 10 procent av det belopp med vilket den *fastställda* förvärvsinkomsten överstiger 3,11 prisbasbelopp

överstiger 7,88 prisbasbelopp 0,293 prisbasbelopp

Nuvarande lydelse

3 a §¹²

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är grundavdraget beloppet enligt 3 § med tillägg av följande särskilda belopp.

Taxerad förvärvsinkomst

Särskilt belopp

överstiger inte 0,98 prisbasbelopp 0,557 prisbasbelopp

överstiger 0,98 men inte 0,99 prisbasbelopp 0,459 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den *taxerade* förvärvsinkomsten

överstiger 0,99 men inte 2,72 prisbasbelopp 0,657 prisbasbelopp minskat med 10 procent av den *taxerade* förvärvsinkomsten

överstiger 2,72 men inte 3,11 prisbasbelopp 0,112 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den *taxerade* förvärvsinkomsten

överstiger 3,11 men inte 3,85 prisbasbelopp 20 procent av den *taxerade* förvärvsinkomsten minskat med 0,199 prisbasbelopp

överstiger 3,85 men inte 4,8 prisbasbelopp 0,186 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den *taxerade* förvärvsinkomsten

överstiger 4,8 men inte 7,88 prisbasbelopp 0,619 prisbasbelopp ökat med 1 procent av den *taxerade* förvärvsinkomsten

överstiger 7,88 men inte 12,21 prisbasbelopp 1,407 prisbasbelopp minskat med 9 procent av den *taxerade*

¹² Senaste lydelse 2010:1826.

förvärvsinkomsten

överstiger 12,21 prisbasbelopp 0,307 prisbasbelopp

Föreslagen lydelse

3 a §

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är grundavdraget beloppet enligt 3 § med tillägg av följande särskilda belopp.

Fastställd förvärvsinkomst

Särskilt belopp

överstiger inte 0,98 prisbasbelopp	0,557 prisbasbelopp
överstiger 0,98 men inte 0,99 prisbasbelopp	0,459 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den <i>fastställda</i> förvärvsinkomsten
överstiger 0,99 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,657 prisbasbelopp minskat med 10 procent av den <i>fastställda</i> förvärvsinkomsten
överstiger 2,72 men inte 3,11 prisbasbelopp	0,112 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den <i>fastställda</i> förvärvsinkomsten
överstiger 3,11 men inte 3,85 prisbasbelopp	20 procent av den <i>fastställda</i> förvärvsinkomsten minskat med 0,199 prisbasbelopp
överstiger 3,85 men inte 4,8 prisbasbelopp	0,186 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den <i>fastställda</i> förvärvsinkomsten
överstiger 4,8 men inte 7,88 prisbasbelopp	0,619 prisbasbelopp ökat med 1 procent av den <i>fastställda</i> förvärvsinkomsten
överstiger 7,88 men inte 12,21 prisbasbelopp	1,407 prisbasbelopp minskat med 9 procent av den <i>fastställda</i> förvärvsinkomsten
överstiger 12,21 prisbasbelopp	0,307 prisbasbelopp

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

237

65 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om beräkning av statlig och kommunal inkomstskatt. *Bestämmelser om avrundning av skatten finns i 23 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483).*

I detta kapitel finns bestämmelser om beräkning av statlig och kommunal inkomstskatt.

3 §

För fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunalskatt och landstingsskatt som gäller i hemortskommunen för året före *taxeringsåret* multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Med hemortskommun avses *hemortskommunen* enligt 22 kap. 1 a § skattebetalningslagen (1997:483) för året före *taxeringsåret*. Med hemortskommun för ett dödsbo avses den dödes hemortskommun för dödsåret. Om den döde hade bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsåret, ska dock hemortskommunen för dödsboet från och med *andra taxeringsåret* efter dödsåret anses vara den kommun där den döde hade sin senaste rätta folkbokföringsort.

För fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunalskatt och landstingsskatt som gäller i hemortskommunen för *beskattningsåret* multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Med hemortskommun avses *den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före beskattningsåret*. För den som var bosatt eller stadigvarande vistades här i landet under någon del av beskattningsåret, men som inte var folkbokförd här den 1 november föregående år, avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen först var bosatt eller stadigvarande vistades. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § första stycket 3, avses med hemortskommun den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före beskattningsåret.

Med hemortskommun för ett dödsbo avses den dödes hemortskommun för dödsåret. Om den döde hade bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsåret, ska dock hemortskommunen för dödsboet från och med *beskattningsåret* efter dödsåret anses vara den kommun där den döde hade sin senaste rätta

folkbokföringsort.

För en enskild näringsidkare som enligt 1 kap. 13 § andra stycket har ett beskattningsår som inte sammanfaller med kalenderåret, avses med beskattningsår enligt första–tredje styckena det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut.

5 §¹³

För fysiska personer är den statliga inkomstkatten på beskattningsbara förvärvsinkomster

– 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns, och

– 5 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns.

Skiktgränserna bestäms med utgångspunkt i en nedre skiktgräns på 367 600 kronor vid 2010 års taxering och en övre skiktgräns på 526 200 kronor vid 2010 års taxering.

Vid de därpå följande taxeringarna uppgår skiktgränserna till skiktgränserna för det föregående taxeringsåret multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni andra året före taxeringsåret och prisläget i juni tredje året före taxeringsåret plus två procentenheter. Skiktgränserna fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Skiktgränserna bestäms med utgångspunkt i en nedre skiktgräns på 367 600 kronor för beskattningsåret 2009 och en övre skiktgräns på 526 200 kronor för beskattningsåret 2009.

För de därpå följande beskattningsåren uppgår skiktgränserna till skiktgränserna för det föregående beskattningsåret multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni året före beskattningsåret och prisläget i juni andra året före beskattningsåret plus två procentenheter. Skiktgränserna fastställs av regeringen före utgången av året före beskattningsåret och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Om en enskild näringsidkare enligt 1 kap. 13 § andra stycket har ett beskattningsår som inte sammanfaller med kalenderåret, ska de skiktgränser som gäller vid detta beskattningsårs utgång tillämpas.

66 kap.

¹³ Senaste lydelse 2008:1327.

11 §

Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten räknas fram med utgångspunkt i summan av den beskattningsbara förvärvsinkomsten för *taxeringsåret*, minskad med nettobeloppen av de ackumulerade inkomsterna och de beskattningsbara förvärvsinkomsterna för så många av de närmast föregående *taxeringsåren* att det sammanlagda antalet år motsvarar antalet årsbelopp.

Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten räknas fram med utgångspunkt i summan av den beskattningsbara förvärvsinkomsten för *beskattningsåret*, minskad med nettobeloppen av de ackumulerade inkomsterna, och de beskattningsbara förvärvsinkomsterna för så många av de närmast föregående *beskattningsåren* att det sammanlagda antalet år motsvarar antalet årsbelopp.

12 §

I fråga om *taxeringsår* då den skattskyldige *inte taxerats på grund av att han ändrat räkenskapsår* eller varit begränsat skattskyldig, ska den beskattningsbara förvärvsinkomsten tas upp till noll.

Om det för ett taxeringsår fattats beslut om två taxeringar för den skattskyldige på grund av att han ändrat räkenskapsår, ska dessa taxeringar behandlas som två skilda taxeringsår.

I fråga om *beskattningsår* då den skattskyldige *har* varit begränsat skattskyldig, ska den beskattningsbara förvärvsinkomsten tas upp till noll.

14 §

Om en ackumulerad inkomst hänför sig enbart till beskattningsåret och tid dessförinnan, ska den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten ökas med ett belopp som motsvarar den nedre skiktgränsens förändring mellan

1. det närmast föregående *taxeringsåret* och det aktuella *taxeringsåret*, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till tre eller fyra beskattningsår,

2. det andra *taxeringsåret* före *taxeringsåret* och det aktuella *taxeringsåret*, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till fem eller sex beskattningsår,

3. det tredje *taxeringsåret* före *taxeringsåret* och det aktuella *taxeringsåret*, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till sju eller åtta beskattningsår, eller

1. det närmast föregående *beskattningsåret* och det aktuella *beskattningsåret*, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till tre eller fyra beskattningsår,

2. det andra *beskattningsåret* före *beskattningsåret* och det aktuella *beskattningsåret*, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till fem eller sex beskattningsår,

3. det tredje *beskattningsåret* före *beskattningsåret* och det aktuella *beskattningsåret*, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till sju eller åtta beskattningsår,

4. det fjärde *taxeringsåret* före *taxeringsåret* och det aktuella *taxeringsåret*, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till nio eller tio beskattningsår.

eller

4. det fjärde *beskattningsåret* före *beskattningsåret* och det aktuella *beskattningsåret*, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till nio eller tio beskattningsår.

67 kap.

11 §¹⁴

Rätt till skattereduktion enligt 12–19 §§ har efter begäran de som

1. vid beskattningsårets utgång har fyllt 18 år,
2. är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret, och
3. har haft utgifter för utfört hushållsarbete, fått förmån av hushållsarbete som ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller har redovisat ersättning för utfört hushållsarbete i en förenklad *skattedeclaration*.

3. har haft utgifter för utfört hushållsarbete, fått förmån av hushållsarbete som ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller har redovisat ersättning för utfört hushållsarbete i en förenklad *arbetsgivardeklaration*.

Sådan rätt till skattereduktion har efter begäran också de som är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 18 § första stycket 1, 2 eller 3, om deras överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, utslutande eller så gott som utslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.

Även dödsbon har efter begäran rätt till skattereduktion för hushållsarbete som har utförts före dödsfallet.

Utgifterna för hushållsarbetet utgörs av det debiterade beloppet för arbetet inklusive mervärdesskatt.

12 §¹⁵

En begäran om skattereduktion för hushållsarbete ska göras i *självdeklarationen vid taxeringen* för det beskattningsår då

En begäran om skattereduktion för hushållsarbete ska göras i *inkomstdeklarationen för beslut om slutlig skatt* för det beskattningsår då

1. utgifter för utfört hushållsarbete har betalats,
2. förmån av hushållsarbete har tillhandahållits, eller
3. ersättning för hushållsarbete har redovisats i en förenklad *skattedeclaration* enligt 10 kap. 13 a § *skattebetalningslagen* (1997:483).

3. ersättning för hushållsarbete har redovisats i en förenklad *arbetsgivardeklaration* enligt 26 kap. 4 § *skatteförfarandelagen* (0000:000).

¹⁴ Senaste lydelse 2009:1060.

¹⁵ Senaste lydelse 2009:197.

16 §¹⁶

För rätt till skattereduktion krävs beträffande den som utför hushållsarbete (utföraren) att denne uppfyller förutsättningarna i någon av 1 eller 2 eller i 17 §.

1. Utföraren ska *ha F-skattsedel* när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut.

2. Redovisning av arbetsgivaravgifter på ersättning för arbetet har skett i en förenklad *skattekunde* enligt 10 kap. 13 a § *skattebetalningslagen* (1997:483). Utföraren får då inte ha varit skattskyldig enligt mervärdes-skattelagen (1994:200) i fråga om verksamhet som omfattar hushållsarbetet.

1. Utföraren ska *vara godkänd för F-skatt* när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut.

2. Redovisning av arbetsgivaravgifter på ersättning för arbetet har skett i en förenklad *arbetsgivardeklaration* enligt 26 kap. 4 § *skatteförfarandelagen* (0000:000). Utföraren får då inte ha varit skattskyldig enligt mervärdes-skattelagen (1994:200) i fråga om verksamhet som omfattar hushållsarbetet.

17 §¹⁷

Om hushållsarbetet har utförts utomlands och utföraren inte har bedrivit någon näringsverksamhet i Sverige, ska utföraren när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut ha ett intyg eller någon annan handling som visar att företaget i fråga om skatter och avgifter i sitt hemland genomgår motsvarande kontroll som *en innehavare av F-skattsedel*.

Om hushållsarbetet har utförts utomlands och utföraren inte har bedrivit någon näringsverksamhet i Sverige, ska utföraren när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut ha ett intyg eller någon annan handling som visar att företaget i fråga om skatter och avgifter i sitt hemland genomgår motsvarande kontroll som *den som är godkänd för F-skatt*.

18 §¹⁸

Underlag för skattereduktion består av

1. belopp som har legat till grund för preliminär skattereduktion som har tillgodoräknats för beskattningsåret enligt 17 § första stycket 1 lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,

2. värdet av förmån av hushållsarbete som tillhandahållits den skattskyldige under beskattningsåret, och

3. sådan ersättning för hushållsarbete och arbetsgivaravgifter för denna ersättning som har redovisats för beskattningsåret i en förenklad skattekunde enligt 10 kap. 13 a § *skattebetalnings-*

3. sådan ersättning för hushållsarbete och arbetsgivaravgifter för denna ersättning som har redovisats för beskattningsåret i en förenklad *arbetsgivardeklaration* enligt 26 kap. 4 § *skatteförfaran-*

¹⁶ Senaste lydelse 2009:197.

¹⁷ Senaste lydelse 2009:197.

¹⁸ Senaste lydelse 2009:197.

I underlaget räknas inte utgifter för material, utrustning och resor in.

19 §¹⁹

Skattereduktionen uppgår till

1. belopp motsvarande den preliminära skattereduktion som avses i 18 § första stycket 1,
 2. 50 procent av underlaget enligt 18 § första stycket 2, och
 3. belopp motsvarande de arbetsgivaravgifter i fråga om sådan ersättning för hushållsarbete som har redovisats i en förenklad *skattedeclaration* enligt 18 § första stycket 3.
3. belopp motsvarande de arbetsgivaravgifter i fråga om sådan ersättning för hushållsarbete som har redovisats i en förenklad *arbetsgivardeklaration* enligt 18 § första stycket 3.

Den sammanlagda skattereduktionen får uppgå till högst 50 000 kronor för ett beskattningsår.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012.

2. När de nya bestämmelserna i 1 kap. 14 § tillämpas första gången ska inkomsterna från handelsbolaget inte tas upp av delägaren om de redan har tagits upp enligt äldre bestämmelser.

3. När de nya bestämmelserna i 39 a kap. 13 § tredje stycket tillämpas första gången ska överskottet från den juridiska personen inte tas upp av delägaren om det redan har tagits upp enligt äldre bestämmelser.

4. De nya bestämmelserna i 25 kap. 12 §, 35 kap. 3 § och 48 kap. 26 § får tillämpas av den som har ett förlängt räkenskapsår som slutar efter den 31 december 2012 eller ett förkortat räkenskapsår som slutar mellan den 1 februari 2012 och den 31 december 2012.

¹⁹ Senaste lydelse 2009:197.

2.14 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs i fråga om socialavgiftslagen (2000:980)

dels att 1 kap. 5 §, 2 kap. 5, 7, 10, 11, 21 och 24 §§, 3 kap. 12, 15–16 och 18 §§ samt 4 kap. 1 och 2 §§ samt rubriken närmast före 2 kap. 5 § ska ha följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 3 kap. 8 och 11 §§ ska lyda ”Inkomster för den som är godkänd för F-skatt” och ”Ersättning till näringsidkare som inte är godkänd för F-skatt”,

dels att det i lagen ska införas fyra nya paragrafer, 2 kap. 10 a–10 d §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

5 §

I denna lag avses med

F-skattsedel: sådan skattsedel som innebär att innehavaren skall betala F-skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483),

godkännande för F-skatt: sådant godkännande som innebär att innehavaren ska betala F-skatt enligt skatteförfarandelagen (0000:000),

näringsverksamhet: näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

inkomst av tjänst: inkomst i inkomstslaget tjänst enligt inkomstskattelagen.

Vad som sägs i denna lag om handelsbolag och om delägare i dem gäller också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och delägare i dem.

Mottagaren av ersättningen *har F-skattsedel*

Mottagaren av ersättningen *är godkänd för F-skatt*

2 kap.

5 §

Arbetsgivaravgifter *skall* inte betalas om den som tar emot ersättning för arbete *har en F-skattsedel* antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. En uppgift om *innehav av en F-skattsedel* får godtas om *uppgiften* lämnas i en *anbudshandling, en faktura eller någon jämförlig handling* som även innehåller *utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens*

Arbetsgivaravgifter *ska* inte betalas om den som tar emot ersättning för arbete *är godkänd för F-skatt* antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. En uppgift om *godkännande för F-skatt* får godtas om *den* lämnas i en *handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter. Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas.*

personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Uppgiften om innehav av en F-skattsedel får dock inte godtas om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften är oriktig.

Om betalningsmottagaren har en F-skattsedel med sådant villkor som avses i 4 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) skall arbetsgivaravgifter inte betalas om F-skattsedeln återropas skriftligen.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § skatteförfarandelagen (0000:000), gäller första stycket bara om godkännandet återropas skriftligen.

Första och andra styckena gäller inte ersättning från semesterkassa.

7 §

Bestämmelserna i 6 § gäller inte om den avgiftspliktiga ersättningen utgör

1. en utgift i en av utgivaren bedriven näringsverksamhet, eller
2. sådan ersättning till en förmyndare, god man eller förvaltare som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken.

Bestämmelserna i 6 § gäller inte heller om utgivaren och mottagaren har kommit överens om att arbetsgivaravgifter skall betalas på ersättningen. En sådan överenskommelse gäller dock inte om mottagaren har en F-skattsedel utan sådant villkor som avses i 4 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483).

Bestämmelserna i 6 § gäller inte heller om utgivaren och mottagaren har kommit överens om att arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningen. En sådan överenskommelse gäller dock inte om mottagaren är godkänd för F-skatt utan sådant villkor som avses i 9 kap. 3 § skatteförfarandelagen (0000:000).

10 §

Löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete är avgiftspliktiga. Detsamma gäller annat som utges med anledning av ett avtal om arbete, dock inte pension.

Bestämmelser om värdering av förmåner finns i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483).

10 a §

Förmåner ska värderas enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) med följande undantag:

1. värdet av förmån av bostad här i landet som inte är semesterbostad eller bostad som avses i 61 kap. 3 a § inkomstskattelagen ska beräknas enligt värdetabeller, och

2. värdet av drivmedelsförmån som avses i 61 kap. 10 § inkomstskattelagen ska beräknas till marknadsvärdet.

De tabeller som avses i första stycket 1 ska ange förmånsvärdet av en bostad till den genomsnittliga kostnaden per kvadratmeter bostadsyta inom ett område där boendekostnaderna är i huvudsak enhetliga. Förmånsvärdet för en bostad som ligger utanför tätort och dess närområde ska dock bestämmas till 90 procent av den lägsta genomsnittskostnaden.

10 b §

Bestämmelserna om justering av värdet av bilförmån eller kostförmån i 61 kap. 18, 19 och 19 b §§ inkomstskattelagen (1999:1229) får tillämpas bara om Skatteverket på begäran av utgivaren har beslutat om en justering.

10 c §

Om värdet av bostadsförmån enligt 10 a § första stycket 1 avviker med mer än 10 procent från det värde som följer av 61 kap. 2 eller 20 § inkomstskattelagen (1999:1229), får Skatteverket på begäran av utgivaren bestämma värdet av förmånen.

10 d §

Om Skatteverket har bestämt ett förmånsvärde enligt 10 b eller 10 c §, ska utgivaren underrätta mottagaren om beslutet.

Lydelse enligt prop. 2010/11:52 *Föreslagen lydelse*

11 §

Med ersättning för arbete likställs i denna lag

- | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1. kostnadsersättning, utom sådan som enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) ska undantas vid beräkning av skatteavdrag,</p> <p>2. garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497),</p> | <p>1. kostnadsersättning och sådan ersättning som enligt 10 kap. 3 § andra stycket 9 och 10 skatteförarandelagen (0000:000) ska räknas som ersättning för arbete,</p> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

3. ersättning som utges till Försäkringskassan enligt 24 § första stycket lagen (1991:1047) om sjuklön, varvid ersättningen ska anses ha betalats ut till den person som sjuklönen avser,

4. forskarstipendium från Europeiska unionen eller Europeiska atomenergigemenskapen (Marie Curie-stipendium), om stipendiet utges av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person, och

5. ersättning från semesterkassa.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

21 §

Om en ersättning till viss del motsvarar utgifter i arbetet är ersättningen till den delen avgiftsfri, om ifrågavarande utgifter under året kan beräknas uppgå till minst 10 procent av ersättningen från utgivaren under samma år.

Detta gäller inte ersättning som beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Utgifterna får för bestämda yrkesgrupper beräknas enligt schablon grundad på de genomsnittliga utgifterna inom respektive grupp.

Om det inte finns någon sådan schablon som avses i tredje stycket, ska Skatteverket på begäran av den som ger ut ersättning för utgifterna bestämma hur utgifterna ska beräknas.

Om utgifterna har beräknats enligt tredje eller fjärde stycket, ska utgivaren underrätta mottagaren om beslutet.

24 §

Underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter (avgiftsunderlaget) är summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en kalendermånad.

Ersättning som avses i 1 § andra stycket ska räknas in i underlaget för den kalendermånad under vilken rättigheten utnyttjas eller överläts, dock senast för den kalendermånad då utgivaren fick kännedom om ersättningen.

Ersättningar som avses i 2 och 3 §§ ska räknas in i underlaget för den kalendermånad under vilken den avgiftsskyldige fick kännedom om ersättningen.

I avgiftsunderlaget *skall* också ingå tidigare under året utgiven avgiftsfri ersättning som sammanräknad med en ersättning som ut-

I avgiftsunderlaget *ska* också ingå tidigare under året utgiven avgiftsfri ersättning som sammanräknad med en ersättning som ut-

getts under kalendermånaden blir avgiftspliktig.

getts under kalendermånaden blir avgiftspliktig.

3 kap.

12 §

Underlaget för beräkning av egenavgifter (avgiftsunderlaget) är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna *vid den avgiftsskyldiges taxering till inkomstskatt.*

Underlaget för beräkning av egenavgifter (avgiftsunderlaget) är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna *enligt beslut om slutlig skatt för den avgiftsskyldige.*

Ett underskott i en näringsverksamhet får inte minska ett överskott i en annan näringsverksamhet.

Avgiftsunderlag *skall* inte fastställas, om den avgiftsskyldige avlidit under *året före taxeringsåret.*

Avgiftsunderlag *ska* inte fastställas, om den avgiftsskyldige avlidit under *beskattningsåret.*

15 §

Den som vid ingången av *året före taxeringsåret* har fyllt 65 år *skall* bara betala ålderspensionsavgiften.

Den som vid ingången av *beskattningsåret* har fyllt 65 år *ska* bara betala ålderspensionsavgiften.

15 a §¹

Den som vid ingången av *året före taxeringsåret* inte har fyllt 26 år ska betala hela ålderspensionsavgiften men bara en fjärdedel av de övriga egenavgifterna. Procenttalen för avgifterna ska efter kvoteringen anges med två decimaler så att övriga decimaler faller bort.

Den som vid ingången av *beskattningsåret* inte har fyllt 26 år ska betala hela ålderspensionsavgiften men bara en fjärdedel av de övriga egenavgifterna. Procenttalen för avgifterna ska efter kvoteringen anges med två decimaler så att övriga decimaler faller bort.

16 §²

Den som har haft hel allmän ålderspension enligt socialförsäkringsbalken hela *året före taxeringsåret* ska bara betala ålderspensionsavgiften. Detsamma gäller den som har haft hel sjukersättning eller hel aktivitetsersättning enligt samma balk någon del av *året före taxeringsåret.*

Den som har haft hel allmän ålderspension enligt socialförsäkringsbalken hela *beskattningsåret* ska bara betala ålderspensionsavgiften. Detsamma gäller den som har haft hel sjukersättning eller hel aktivitetsersättning enligt samma balk någon del av *beskattningsåret.*

18 §³

Vid beräkning av egenavgifter

Vid beräkning av egenavgifter

¹ Senaste lydelse 2008:1266.

² Senaste lydelse 2010:1282.

³ Senaste lydelse 2010:436.

ska, efter begäran i *självdeklarationen*, avdrag göras med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 10 000 kronor per år.

ska, efter begäran i *inkomstdeklarationen*, avdrag göras med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 10 000 kronor per år.

Första stycket gäller bara

1. till den del avgiftsunderlaget utgörs av avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet,

2. om den del av avgiftsunderlaget som utgörs av avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet överstiger 40 000 kronor,

3. om den avgiftsskyldige vid ingången av året före taxeringsåret har fyllt 26 men inte 65 år och inte bara ska betala ålderspensionsavgiften enligt 16 §, och

3. om den avgiftsskyldige vid ingången av *beskattningsåret* har fyllt 26 men inte 65 år och inte bara ska betala ålderspensionsavgiften enligt 16 §, och

4. om avdraget uppfyller villkoren för att utgöra stöd av mindre betydelse enligt

– kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 av den 15 december 2006 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i fördraget på stöd av mindre betydelse,

– kommissionens förordning (EG) nr 875/2007 av den 24 juli 2007 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse inom fiskerisektorn och om ändring av förordning nr 1860/2004, eller

– kommissionens förordning (EG) nr 1535/2007 av den 20 december 2007 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse inom sektorn för produktion av jordbruksprodukter.

4 kap.

1 §

Föreskrifter om *bestämmande, debitering, redovisning och betalning* av avgifter enligt denna lag finns i *skattebetalningslagen (1997:483)*.

Föreskrifter om *förfarandet vid uttag* av avgifter enligt denna lag finns i *skatteförfarandelagen (0000:000)*.

Bestämmelserna om omprövning och överklagande i 66 och 67 kap. skatteförfarandelagen gäller för beslut enligt 2 kap. 10 b och 10 c §§ samt 2 kap. 21 § fjärde stycket. Besluten ska vid tillämpningen av bestämmelserna i skatteförfarandelagen anses som beslut om arbetsgivaravgifter.

2 §⁴

I fråga om avgift som avses i denna lag gäller vad som föreskrivs om skatt i skattebrottslagen

I fråga om avgift som avses i denna lag gäller vad som föreskrivs om skatt i skattebrottslagen

⁴ Senaste lydelse 2003:551.

(1971:69) och *lagen (1978:880)* (1971:69).
*om betalningssäkring för skatter,
tullar och avgifter.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.

2. De nya bestämmelserna om arbetsgivaravgifter i 2 kap. 5, 7, 10–11, 21 och 24 §§ samt 4 kap. 1 och 2 §§ tillämpas på ersättning som betalas ut efter den 31 december 2011.

3. De nya bestämmelserna om egenavgifter i 3 kap. 12, 15–16 och 18 §§ samt 4 kap. 1 och 2 §§ tillämpas på inkomst som uppbärs efter den 31 januari 2012, dock inte om beskattningsåret har börjat före den 1 februari 2012.

2.15 Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2000:1281)
dels att 8 kap. 14 § ska upphöra att gälla,
dels att 5 kap. 13, 16, 20, 21 och 24 §§, 8 kap. 2, 6 och 10 §§ samt
9 kap. 2 och 23 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas tre nya paragrafer, 1 kap. 8 § samt 9 kap.
24 och 25 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

8 §

*I ärenden och mål om tull, skatt
som ska betalas till Tullverket,
ränta, tulltillägg och avgift enligt
denna lag gäller bestämmelserna i
skatteförfarandelagen (0000:000)
om*

*1. ersättning för kostnader för
biträde i 43 kap., 68 kap. 2 § och
71 kap. 4 §,*

*2. bevissäkring och betalnings-
säkring i 45 kap. 2–16 §§, 46 kap.,
68 kap. 1 och 3 §§ samt 69 och 71
kap.*

*Vid tillämpningen av första
stycket ska vad som sägs i
skatteförfarandelagen om Skatte-
verket och Kronofogdemyn-
digheten i stället gälla Tullverket.*

5 kap.

13 §

Bestämmelser om återbetalning och eftergift av tull finns i artiklarna 235–242 i förordningen (EEG) nr 2913/92 och i artiklarna 877–912 i förordningen (EEG) nr 2454/93.

Om annan skatt än tull, tulltillägg eller förseningsavgift har betalats med högre belopp än som rätteligen *skall* betalas, återbetalas överskjutande belopp. Motsvarande gäller när annan skatt än tull, tulltillägg eller förseningsavgift rätteligen inte skulle ha betalats. Belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) eller som medför rätt till

Om annan skatt än tull, tulltillägg eller förseningsavgift har betalats med högre belopp än som rätteligen *ska* betalas, återbetalas överskjutande belopp. Motsvarande gäller när annan skatt än tull, tulltillägg eller förseningsavgift rätteligen inte skulle ha betalats. Belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) eller som medför rätt till

återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ samma lag återbetalas dock inte.

Vid återbetalning får avdrag göras för sådan beslutad tull och annan skatt som *skall* betalas till Tullverket. I lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter finns också föreskrifter som begränsar rätten till återbetalning.

Om det finns synnerliga skäl, får *Tullverket* medge nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar de närmare föreskrifter som behövs i övrigt till komplettering av bestämmelserna om återbetalning och eftergift av tull i förordningarna (EEG) nr 2913/92 och 2454/93.

återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ samma lag återbetalas dock inte.

Vid återbetalning får avdrag göras för sådan beslutad tull och annan skatt som *ska* betalas till Tullverket. I lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter finns också föreskrifter som begränsar rätten till återbetalning.

Om det finns synnerliga skäl, får *regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer* medge nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull.

16 §

Bestämmelserna om dröjsmålsränta och befrielse från dröjsmålsränta i artikel 232 i förordningen (EEG) nr 2913/92 tillämpas även på annan skatt än tull som *skall* tas ut för varor vid import.

Dröjsmålsräntan *skall* beräknas på det sätt som anges i 19 kap. 8 § *skattebetalningslagen* (1997:483).

Dröjsmålsräntan är minst 100 kronor. Om det ursprungligen obetalda beloppet är mindre än 100 kronor, får dröjsmålsränta dock endast tas ut med motsvarande belopp.

Bestämmelserna om dröjsmålsränta och befrielse från dröjsmålsränta i artikel 232 i förordningen (EEG) nr 2913/92 tillämpas även på annan skatt än tull som *ska* tas ut för varor vid import.

Dröjsmålsräntan *ska* beräknas på det sätt som anges i 65 kap. 13 § *skatteförfarandelagen* (0000:000).

20 §¹

Ränta som avses i 15 § första stycket 1 eller 2 ska beräknas från utgången av den första månaden efter den då varan deklarerades för övergång till fri omsättning till och med den månad då beloppet ska betalas. Ränta på skatt, som motsvarar tidigare återbetalt belopp, beräknas dock från utgången av den månad då beloppet återbetalades.

Ränta enligt 15 § första stycket 3 ska beräknas från utgången av den månad då varan infördes eller det olovliga förfarandet ägde rum till och med den månad då beloppet ska betalas.

Ränta enligt 15 § andra tycket tas ut för den tid fördröjningen omfattar.

Räntesatser för ränta enligt 15 § första stycket 2 ska vara de första stycket 2 ska vara de

¹ Senaste lydelse 2007:1276.

räntesatser som anges i 19 kap. 7 §
skattebetalningslagen (1997:483).

Räntesatsen för ränta enligt 15 §
första stycket 1 och 3 och andra
stycket ska vara den som anges i
19 kap. 7 § andra stycket andra
meningen *skattebetalningslagen.*

räntesatser som anges i 65 kap. 4 §
första stycket och 11 § första
stycket *skatteförfarandelagen*
(0000:000).

Räntesatsen för ränta enligt 15 §
första stycket 1 och 3 och andra
stycket ska vara den som anges i
65 kap. 11 § första stycket
skatteförfarandelagen.

21 §

På belopp som återbetalas i fall som anges i 13 § tillgodoförs ränta.
Ränta tillgodoförs även på ränta enligt 14–16 §§ som återbetalas. Räntan
tillgodoförs från utgången av den månad under vilken beloppet betalats
till och med den månad då beloppet återbetalas.

Räntesatsen *skall* vara den som
anges i 19 kap. 14 § *skatte-*
betalningslagen (1997:483).

Räntesatsen *ska* vara den som
anges i 65 kap. 4 § tredje stycket
skatteförfarandelagen (0000:000).

24 §²

I fråga om betalningsskyldighet
för företrädare för en gäldenär som
är juridisk person och som inte har
betalat in tull i rätt tid och på rätt
sätt gäller 12 kap. 6, 6 b, 7–7 e §§,
12 § första stycket och 13 §,
21 kap. 3 § andra stycket samt
22 kap. 2 och 14 §§ *skattebetal-*
ningslagen (1997:483).

I fråga om betalningsskyldighet
för företrädare för en gäldenär som
är juridisk person och som inte har
betalat in tull i rätt tid och på rätt
sätt gäller 59 kap. 13, 15–21,
26 och 27 §§, 67 kap. 4 och 28 §§,
68 kap. 1 § samt 70 kap. *skatte-*
förfarandelagen (0000:000).

Tullverket beslutar om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap.
20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende tull
enligt denna lag.

Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske
enligt 23 §.

8 kap.

2 §³

Om den som är gäldenär och
skyldig att lämna skriftlig eller
med databehandlingsteknik upp-
rättad tulldeklaration på något
annat sätt än muntligen under
förfarandet har lämnat en oriktig
uppgift till ledning för tulltaxe-
ringen, *skall* en särskild avgift
(*tulltillägg*) tas ut. Detsamma
gäller, om gäldenären har lämnat

Om den som är gäldenär och
skyldig att lämna skriftlig eller
med databehandlingsteknik upp-
rättad tulldeklaration på något
annat sätt än muntligen under
förfarandet har lämnat en oriktig
uppgift till ledning för tulltaxe-
ringen, *ska* en särskild avgift
(*tulltillägg*) tas ut. Detsamma
gäller, om gäldenären har lämnat

² Senaste lydelse 2003:749.

³ Senaste lydelse 2003:214.

en sådan uppgift i ett ärende som avser omprövning av tulltaxeringsbeslut eller i ett överklagat ärende som avser fastställande av tull och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

En uppgift *skall* anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift *som gäldenären har lämnat* är felaktig eller *att gäldenären har utelämnat* en uppgift till ledning för tulltaxeringen *som han varit skyldig att lämna*. En uppgift *skall* dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. *En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.*

Tulltillägget är tjugo procent av den tull som inte skulle ha påförts, om den oriktiga uppgiften godtagits.

Avgiftsberäkning enligt tredje stycket sker efter tio procent när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

en sådan uppgift i ett ärende som avser omprövning av tulltaxeringsbeslut eller i ett överklagat ärende som avser fastställande av tull och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

En uppgift *ska* anses vara oriktig om det klart framgår att

1. en *lämnad* uppgift är felaktig, eller

2. en uppgift *som ska lämnas* till ledning för tulltaxeringen *har utelämnats*.

En uppgift *ska* dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, *eller*

2. den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

6 §⁴

Tulltillägg *påförs* inte

1. *vid rättelse av en felräkning eller felskrivning, som uppenbart framgår av tulldeklaration eller annat dokument som lämnats till ledning för tulltaxeringen,*

2. *om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,*

3. om gäldenären frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften eller anmält förhållande som avses i 3 §, eller

4. om det tullbelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller *underlåtenheten* är obetydligt.

Tulltillägg *ska* inte *tas ut*

1. om gäldenären frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften eller anmält förhållande som avses i 3 §, eller

2. om det tullbelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller *passiviteten* är obetydligt.

⁴ Senaste lydelse 2003:214.

10 §⁵

Gäldenären respektive deklaran-
tanten ska helt eller delvis befrias
från tulltillägg respektive förse-
ningsavgift om *felaktigheten eller
underlåtenheten framstår som
ursäktlig eller om det annars
skulle vara* oskäligt att ta ut
avgiften med fullt belopp.

Vid bedömningen av om
*felaktigheten eller underlåtenheten
framstår som ursäktlig* ska det
särskilt beaktas om *denna* kan
antas ha

1. stått i samband med gälde-
närens respektive deklarantens
ålder, hans eller hans ombuds
hälsa eller liknande förhållanden,
eller

2. berott på att *gäldenären
respektive deklaran-
tanten har fel-
bedömt* reglerna eller betydelsen
av de faktiska förhållandena.

Vid bedömningen av om *det
annars skulle vara oskäligt att ta
ut avgiften med fullt belopp ska det
särskilt beaktas om*

1. avgiften inte står i rimlig
proportion till felaktigheten eller
underlåtenheten,

2. en oskäligt lång tid *förflutit*
efter det att Tullverket har funnit
anledning att anta att *gäldenären
respektive deklaran-
tanten ska påföras*
avgift utan att *han* kan lastas för
dröjsmålet, eller

3. felaktigheten eller *under-
låtenheten* även har medfört att
*gäldenären respektive deklaran-
tanten har* fällts till ansvar för brott enligt
lagen (2000:1225) om straff för
smuggling eller 10 kap. denna lag
eller blivit föremål för förverkande
av utbyte av brottslig verksamhet
enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

Deklaranten får helt eller delvis befrias från förseningsavgift även när
underlåtenheten är obetydlig.

Gäldenären respektive dekla-
ranten ska helt eller delvis befrias
från tulltillägg respektive förse-
ningsavgift om *det är* oskäligt att
ta ut avgiften med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det
särskilt beaktas om

1. *den felaktighet eller passivitet
som lett till avgiften* kan antas ha

– stått i samband med gälde-
närens respektive deklarantens
ålder, hans eller hans ombuds
hälsa eller liknande förhållanden,
eller

– berott på *en felbedömning av
reglerna eller betydelsen av de
faktiska förhållandena.*

2. avgiften inte står i rimlig
proportion till felaktigheten eller
passiviteten,

3. en oskäligt lång tid *har gått*
efter det att Tullverket har funnit
anledning att anta att avgift *ska tas
ut* utan att *den som avgiften gäller*
kan lastas för dröjsmålet, eller

4. felaktigheten eller *passivite-
ten* även har medfört att *den som
avgiften gäller* fällts till ansvar för
brott enligt lagen (2000:1225) om
straff för smuggling eller 10 kap.
denna lag eller blivit föremål för
förverkande av utbyte av brottslig
verksamhet enligt 36 kap. 1 b §
brottsbalken.

⁵ Senaste lydelse 2008:373.

9 kap.

2 §⁶

Ett beslut av Tullverket enligt tullagstiftningen eller artikel 5 i förordningen (EG) nr 1383/2003 eller beslut om förlängning enligt artikel 8 i nämnda förordning eller artikel 4.2 i förordningen (EG) nr 1889/2005 får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Ett beslut av Tullverket enligt tullagstiftningen eller artikel 5 i förordningen (EG) nr 1383/2003 eller beslut om förlängning enligt artikel 8 i nämnda förordning eller artikel 4.2 i förordningen (EG) nr 1889/2005 får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. *Tullverkets eller annan förvaltningsmyndighets beslut om nedläggning eller befrielse enligt 5 kap. 13 § fjärde stycket eller 19 § överklagas hos regeringen.*

Tullverkets beslut om revision enligt 6 kap. 28 § får inte överklagas.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. Detsamma gäller vid överklagande i mål som avses i 8 kap. 13 §.

Föreskrifter om överklagande av Tullverkets beslut om föreskrifter med stöd av ett bemyndigande enligt denna lag meddelas av regeringen.

23 §⁷

Om talan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § *skattebetalningslagen (1997:483)* har väckts genom ansökan mot en företrädare för en juridisk person, *skall* vad som sägs i detta kapitel om skattskyldig, klagande, enskild, part eller motpart även gälla företrädaren.

Om talan om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 13 § *skatteförfarandelagen (0000:000)* har väckts genom ansökan mot en företrädare för en juridisk person, *ska* vad som sägs i detta kapitel om skattskyldig, klagande, enskild, part eller motpart även gälla företrädaren.

24 §

Frågor om bevissäkring prövas av den förvaltningsrätt inom vars domkrets bevissäkring ska verkställas eller har verkställts.

25 §

Frågor om betalningssäkring prövas av den förvaltningsrätt som är behörig enligt 46 kap. 19 § skatteförfarandelagen (0000:000) eller den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den tull, skatt, ränta eller avgift

⁶ Senaste lydelse 2007:271.

⁷ Senaste lydelse 2003:749.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
2. Lagen tillämpas på förhållanden som hänför sig till tid efter utgången av 2011.
3. De nya bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde i 1 kap. 8 § tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.
4. Bestämmelserna om ränta i 5 kap. 16 § andra stycket, 20 § tredje och fjärde styckena samt 21 § andra stycket tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänför sig till tid dessförinnan gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

2.16 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:629) om trängselskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2004:629) om trängselskatt dels att 17 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 3 b §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 b §

I ärenden och mål om trängselskatt och tilläggsavgift enligt denna lag gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen (0000:000) om

1. ersättning för kostnader för biträde i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §, samt

2. betalningssäkring i 46 kap., 68 kap. 1 §, 69 kap. 13–18 §§ och 71 kap. 1 §.

17 §¹

Bestämmelserna i 17 kap. 2 och 2 a §§ samt 19 kap. 6 § första och tredje styckena skattebetalningslagen (1997:483) ska tillämpas i fråga om anstånd med betalning av trängselskatt och tilläggsavgift. Med skattetillägg ska då i stället avses tilläggsavgift.

Bestämmelserna i 63 kap. 2, 4–7 och 23 §§, 65 kap. 4 § första stycket och 7 § samt 67 kap. 5 § första stycket 6 skatteförfarandelagen (0000:000) ska tillämpas i fråga om anstånd med betalning av trängselskatt och tilläggsavgift. Med skattetillägg ska då i stället avses tilläggsavgift.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på skatt för vilken skattskyldighet inträder efter utgången av 2011.

2. De nya bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde i 3 b § tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

3. De nya bestämmelserna om anstånd med betalning av skatt och avgift i 17 § tillämpas från och med ikraftträdandet. Bestämmelserna om ränta i 17 § tillämpas dock på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänför sig till tid dessförinnan gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

¹ Senaste lydelse 2008:185.

2.17 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 8 §, 4 kap. 9 §, 5 kap. 8 § samt 7 kap. 1, 2, 4 och 6 §§ vägtrafikskattelagen (2006:227) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

8 §

Vid kontroll av skatt enligt denna lag tillämpas bestämmelserna om föreläggande i 10 kap. 27 §, om utredning i skatteärenden i 14 kap. och om vite i 23 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483).

I ärenden och mål om vägtrafikskatt gäller bestämmelserna i skatteförordningen (0000:000) om

1. föreläggande i 37 kap. 6, 7, 9 och 10 §§,

2. dokumentationsskyldighet i 39 kap. 3 §,

3. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera i 40 kap. 1–3 §§,

4. revision i 41 kap.,

5. ersättning för kostnader för biträde i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §,

6. vite i 44 kap.,

7. bevissäkring och betalnings-säkring i 45, 46 kap., 68 kap. 1 och 3 §§ samt 69 och 71 kap., samt

8. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.

4 kap.

9 §

Skatteverkets beslut om efterbeskattning skall, om inte något annat följer av andra eller tredje stycket, meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket skatteåret eller skatteperioden har gått ut.

Skatteverkets beslut om efterbeskattning ska, om inte något annat följer av andra eller tredje stycket, meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket skatteåret eller skatteperioden har gått ut.

Beslut om efterbeskattning på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om betalning eller återbetalning av vägtrafikskatt får meddelas efter den tid som anges i första stycket, men senast ett år från utgången av den månad då Skatteverkets eller domstolens beslut i ärendet eller målet fått laga kraft.

Vid efterbeskattning gäller i övrigt bestämmelserna i 21 kap. 17–20 §§ *skattebetalningslagen (1997:483)*. Om den skattskyldige har avlidit, *skall* efterbeskattningen påföras dödsboet.

Vid efterbeskattning gäller i övrigt bestämmelserna i 66 kap. 29 och 32–34 §§ *skatteförfarandelagen (0000:000)*. Om den skattskyldige har avlidit, *ska* efterbeskattningen påföras dödsboet.

5 kap.

8 §

Skatteverket får bevilja anstånd med betalning av vägtrafikskatt om

1. den skattskyldige har begärt omprövning av eller har överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om betalningsskyldighet kommer att gälla, eller

2. det i andra fall kan antas att den skattskyldige kommer att bli helt eller delvis befriad från skatten.

Bestämmelserna i 19 kap. 6 § *första och tredje styckena skattebetalningslagen (1997:483)* om kostnadsränta vid anstånd *skall* då tillämpas.

Bestämmelserna i 65 kap. 4 § *första stycket* och 7 § *skatteförfarandelagen (0000:000)* om kostnadsränta vid anstånd *ska* då tillämpas.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet.

7 kap.

1 §¹

Beslut enligt denna lag får, utom i de fall som avses i andra stycket, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och av det allmänna ombudet hos Skatteverket om inte något annat följer av andra föreskrifter. Transportstyrelsens beslut om vägtrafikskatt genom automatiserad behandling med stöd av 4 kap. 1 § får dock överklagas av den skattskyldige först när beslutet har omprövats av Skatteverket enligt 4 kap. 2 §. En skattskyldigs överklagande av ett sådant beslut innan beslutet har omprövats *skall* anses som en begäran om omprövning.

Beslut om *skatterevision* och *föreläggande vid vite* får inte överklagas.

Beslut enligt denna lag får, utom i de fall som avses i andra stycket, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och av det allmänna ombudet hos Skatteverket om inte något annat följer av andra föreskrifter. Transportstyrelsens beslut om vägtrafikskatt genom automatiserad behandling med stöd av 4 kap. 1 § får dock överklagas av den skattskyldige först när beslutet har omprövats av Skatteverket enligt 4 kap. 2 §. En skattskyldigs överklagande av ett sådant beslut innan beslutet har omprövats *ska* anses som en begäran om omprövning.

Beslut om *revision* får inte överklagas.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

¹ Senaste lydelse 2008:1384.

2 §²

Om det är den skattskyldige som överklagar, *skall* Skatteverket vara den skattskyldiges motpart sedan handlingarna i målet överlämnats till förvaltningsrätten. Om *även* det allmänna ombudet hos Skatteverket överklagar, tillämpas dock bestämmelserna i 2 § lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket.

Det allmänna ombudet får föra talan till den skattskyldiges förmån. Ombudet har då samma behörighet som den skattskyldige.

Om det är den skattskyldige som överklagar, *ska* Skatteverket vara den skattskyldiges motpart sedan handlingarna i målet överlämnats till förvaltningsrätten. Om det allmänna ombudet hos Skatteverket överklagar, tillämpas dock bestämmelserna i 67 kap. 11 § *andra stycket skatteförfarandelagen* (0000:000).

4 §³

Vid en begäran *av* omprövning av Transportstyrelsens automatiserade beslut enligt 4 kap. 1 § gäller 6 kap. 5 och 6 §§ *taxeringslagen* (1990:324).

Vid överklagande av Skatteverkets omprövningsbeslut enligt 4 kap. 2 § gäller 6 kap. 5–7 §§ *taxeringslagen*.

Vid en begäran *om* omprövning av Transportstyrelsens automatiserade beslut enligt 4 kap. 1 § gäller 67 kap. 19–21 §§ *skatteförfarandelagen* (0000:000).

Vid överklagande av Skatteverkets omprövningsbeslut enligt 4 kap. 2 § gäller 67 kap. 19–22 §§ *skatteförfarandelagen*.

6 §⁴

Vid överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut gäller 6 kap. 10, 14 och 17 §§ *taxeringslagen* (1990:324).

Vid överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut gäller 67 kap. 26 § 1, 29 och 30 §§ *skatteförfarandelagen* (0000:000).

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.

2. De nya bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde i 1 kap. 8 § 5 tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

3. Bestämmelserna om ränta i 5 kap. 8 § andra stycket tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänför sig till tid dessförinnan gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. *skattebetalningslagen* (1997:483).

4. Den nya lydelsen av 7 kap. 1 § tillämpas på vitesförlägganden som meddelas efter utgången av 2011.

² Senaste lydelse 2009:846.

³ Senaste lydelse 2008:1384.

⁴ Senaste lydelse 2009:846.

3 Ärendet och dess beredning

Den 1 december 2005 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet (dir. 2005:129). Genom tilläggsdirektiv den 6 december 2007 (dir. 2007:165) och den 30 oktober 2008 (dir. 2008:126) fick utredaren ytterligare uppgifter och förlängd tid för uppdraget. Utredningen antog namnet Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10).

Utredningens direktiv gav den möjlighet att begära medverkan från Skatteverket. Utredningen har efter samråd med Skatteverket gett verket i uppdrag att ta fram underlag i följande frågor:

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

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

Utredningen har haft en referensgrupp med företrädare från olika delar av näringslivet. Utredningen har i enlighet med direktiven samrått med dåvarande Verket för företagsutveckling (Verva) när det gäller elektronisk kommunikation mellan skattskyldiga och Skatteverket. Utredningens arbete med att analysera konsekvenserna av sina förslag har utförts i samråd med Näringslivets Regelnämnd.

Utredningen har i ett delbetänkande i oktober 2006, Tyst godkännande – ett nytt sätt att deklarerera (SOU 2006:89), redovisat ett förenklat deklarationssystem. Betänkandet har remissbehandlats men inte lett till lagstiftning.

I juni 2009 lämnade utredningen sitt slutbetänkande Skatteförfarandet (SOU 2009:58). Betänkandet är självständigt i förhållande till delbetänkandet. En sammanfattning av slutbetänkandet finns i *bilaga 1*. Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2009/4718).

Inom Finansdepartementet har promemorian Artistskattens infogning i skattekontosystemet (dnr Fi2009/7634) upprättats. Promemorians huvudsakliga innehåll framgår av *bilaga 4*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 5*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet.

Regeringens förslag i denna lagrådsremiss bygger på de förslag som utredningen har lagt fram i sitt slutbetänkande och de förslag som finns i Finansdepartementets promemoria. Under arbetet med lagrådsremissen har det emellertid skett en hel del förändringar i lagstiftningen. De ändringar som har beslutats av riksdagen har arbetats in i förslaget till en skatteförfarandelag.

Vidare har inarbetats de förslag till lagändringar som har tagits in i propositioner som regeringen har fattat beslut om.

Skatteverket har den 2 maj 2006 i promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder (dnr Fi2006/2548) föreslagit bestämmelser som reglerar när inkomstbeskattningen ska ändras när mervärdesbeskattningen eller beslut om arbetsgivaravgifter har ändrats i efterhand samt bestämmelser om ändringar av mervärdesbeskattningen eller beslut om arbetsgivaravgifter efter ändringar av inkomstbeskattningen i efterhand. Även vid ett tidigare tillfälle har Skatteverket lämnat ett förslag om lagändring som rör sambandet mellan mervärdesbeskattningen och inkomstbeskattningen (promemoria den 25 februari 2002, dnr Fi2002/2029). De frågor som fanns med i Skatteverkets promemorior har beretts vidare inom Finansdepartementet och promemorian från 2006 har remitterats. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 7* och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 8*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2006/2548). Frågan om återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder har redan lett till ändrad lagstiftning (prop. 2008/09:40, bet. 2008/09:SkU9, rskr. 2008/09:70, SFS 2008:1064). I denna lagrådsremiss tar regeringen upp frågan om ändringar av skatte- eller avgiftsbeslut i efterhand (avsnitt 20.8).

Anmälan till Europeiska kommissionen och Världshandelsorganisationen

I lagstiftningsärendet föreslås bl.a. att lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen, ska upphöra att gälla och att bestämmelserna i den lagen i stället ska finnas i den nya skatteförfarandelagen och i viss utsträckning i förordning eller i myndighetsföreskrifter meddelade i anslutning till skatteförfarandelagen.

Förslaget till kassaregisterlagen har anmälts dels till Europeiska kommissionen¹ enligt förfarandet i direktiv 98/34/EG om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter², dels till Världshandelsorganisationens (WTO) sekretariat i enlighet med WTO:s avtal om tekniska handelshinder (TBT-avtalet).

Regeringen bedömer att förslagen till ändringar – som inte påverkar bestämmelsernas materiella innehåll – inte är anmälningspliktiga enligt vare sig direktiv 98/34/EG eller TBT-avtalet.

¹ I och med Lissabonfördragets ikraftträdande den 1 december 2009 bytte Europeiska gemenskapernas kommission namn till Europeiska kommissionen.

² Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster, ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 98/48/EG av den 20 juli 1998.

4 Bakgrund

4.1 Det nuvarande skatteförfarandet

De bestämmelser som i dag går under beteckningen ”skatteförfarandet” finns i huvudsak i taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK (de tre stora lagarna).

Taxeringslagen gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift. Som exempel kan nämnas underlaget för inkomstskatt. Till grund för besluten om underlag ligger bl.a. självdeklarationer och kontrolluppgifter, dvs. de uppgifter som enligt LSK lämnas till ledning för beskattningen. Skatten på fastställda underlag bestäms och betalas enligt skattebetalningslagen. Skattebetalningslagen gäller även vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. I det fall mervärdesskatt ska redovisas i självdeklarationen gäller taxeringslagen.

På skatteförfarandeområdet finns även lagar som rör områdena särskilda anteckningsskyldigheter, tvångsåtgärder, ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt samt ombud.

4.1.1 De tre stora lagarna

Taxeringslagen

Taxeringslagen gäller vid fastställelse av underlag för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt

1. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL,
2. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
3. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–8 nämnda lag,
4. lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
5. lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, och
6. lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift.

Dessutom gäller lagen för förfarandet för fastställelse av mervärdesskatt som ska redovisas i en självdeklaration.

I 1 kap. 1 § TL sägs även att lagen gäller vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift). Lagen gäller även vid handläggning av mål om taxering och särskilda avgifter i allmän förvaltningsdomstol.

I taxeringslagen finns bestämmelser bl.a. om

- taxeringsorganisationen,
- utredning i taxeringsärenden,
- taxeringsbeslut,
- särskilda avgifter, och
- överklagande.

Skattebetalningslagen

Skattebetalningslagen gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av

1. sådan skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket TL,
2. avgift enligt socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL,
3. skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
4. begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144),
5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, samt sådant belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket den lagen,
6. avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
7. avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, och
8. punktskatt³.

Dessutom gäller lagen vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § SBL,
2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL,
4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen,
5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen,
6. transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, benämnd punktskattekontrollagen,
7. kontrollavgift enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen, och
8. ränta på skatt, avgift, skattetillägg och transporttillägg.

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

I skattebetalningslagen finns bestämmelser bl.a. om

- beslutande myndighet,
- registrering och skattekonton,
- preliminär skatt och skattsedel på sådan skatt,
- skatteavdrag och beräkning av skatteavdrag,

³ Med punktskatt avses skatt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, 2 § första stycket § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., lagen (1991:1482) om lotteriskatt, lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus, lagen (1999:673) om skatt på avfall, lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer och lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

- beräkning av F-skatt, särskild A-skatt och arbetsgivaravgifter,
- skyldighet att lämna deklARATION,
- särskilda bestämmelser om mervärdesskatt för elektroniska tjänster,
- beskattningsbeslut,
- ansvar för skatt,
- befrielse från betalningsskyldighet,
- utredning i skatteärenden,
- särskilda avgifter (skattetillegg, förseningsavgift och kontrollavgift),
- inbetalning av skatt och anstånd med inbetalning av skatt,
- återbetalning av skatt,
- ränta,
- indrivning, samt
- omprövning och överklagande.

LSK

I LSK finns bestämmelser om skyldighet att lämna självdeklARATIONER, särskilda uppgifter och kontrolluppgifter.

I *självdeklARATIONERNA* lämnas uppgifter till ledning för

1. egen taxering enligt taxeringslagen,
2. taxering enligt taxeringslagen av delägare i svenska handelsbolag och medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar,
3. beslut om mervärdesskatt i fall som avses i 3 kap. 14 § LSK,
4. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. SAL,
5. bestämmande av underlag för skatt enligt lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
6. bestämmande av underlag för avgift enligt lagen om allmän löneavgift, samt
7. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken,

I de *särskilda uppgifterna* lämnas uppgifter för

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

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

1. taxering enligt taxeringslagen,
2. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. SAL,
3. bestämmande av underlag för skatt enligt lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
4. bestämmande av underlag för avgift enligt lagen om allmän löneavgift,
5. registrering av skatteavdrag enligt skattebetalningslagen,

6. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken,

7. beskattning enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, samt

8. beskattning utomlands.

Det kan noteras att självdeklarationer och kontrolluppgifter lämnas till ledning för i stort sett samma ändamål.

Dessutom finns bestämmelser i LSK om bl.a. deklarationsförfarandet, annan uppgiftsskyldighet, anstånd, förelägganden och undantag från uppgiftsskyldighet.

4.1.2 Övriga lagar

De tre stora lagarna på skatteförfarandeområdet kompletteras av lagar på områdena särskilda anteckningsskyldigheter, tvångsåtgärder, ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt samt ombud.

Särskilda anteckningsskyldigheter

För att öka Skatteverkets kontrollmöjligheter, skydda seriösa företagare från illojal konkurrens från mindre seriösa företagare och för att öka legitimiteten för skattesystemet har särskilda anteckningsskyldigheter för dem som bedriver vissa typer av verksamhet införts. Bestämmelser om särskilda anteckningsskyldigheter och därtill hörande kontrollbefogenheter för Skatteverket finns huvudsakligen i följande tre lagar:

1. torgkontrollagen,
2. branschkontrollagen, och
3. kassaregisterlagen.

Torgkontrollagen innehåller bestämmelser om att den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel ska anteckna uppgifter om den som platsen upplåts till och om dennes företrädare. Platsupplåtaren är skyldig att bevara uppgifterna och på begäran överlämna dem till Skatteverket. Om platsupplåtaren inte har fullgjort sina skyldigheter får Skatteverket påföra upplåtaren en kontrollavgift. Skatteverket får göra revision hos den som har eller kan antas ha upplåtit plats för torg- och marknadshandel för att kontrollera att denne har fullgjort sina skyldigheter. Skatteverket får också göra kontrollbesök för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel.

I branschkontrollagen finns krav på att föra personalliggare för näringsidkare inom restaurang- och frisörbranscherna. Skatteverket får göra oanmälda kontrollbesök för att identifiera personer som är verksamma i en näringsverksamhet och stämma av uppgifterna i personalliggaren. Om näringsidkaren inte har fullgjort sina skyldigheter får Skatteverket ta ut en kontrollavgift.

Enligt kassaregisterlagen ska en näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning registrera all sin försäljning i certifierade kassaregister. Skatteverket har rätt att göra oanmälda kontrollbesök, som ger möjlighet att räkna kunder, kontrollera kvitton, inventera kassan och

göra kontrollköp. Om näringsidkaren inte har fullgjort sina skyldigheter får Skatteverket ta ut en kontrollavgift.

Tvångsåtgärder

Bestämmelser om tvångsåtgärder finns i följande två lagar:

1. lagen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, och

2. lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen.

Det kan ta lång tid från det att en skattefordran aktualiseras fram till dess att skatten förfaller till betalning och kan drivas in. Betalningssäkringslagen gör det möjligt för Skatteverket att säkerställa betalning av skattefordringar. Lagen gäller i fråga om fordran på bl.a. skatt och tull samt skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift om den fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkras. Lagen gäller dessutom annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt om det särskilt föreskrivs. Så har gjorts när det gäller bl.a. arbetsgivaravgifter och egenavgifter enligt en särskild föreskrift i socialavgiftslagen. Förvaltningsrätten⁴ beslutar om betalningssäkring efter framställning av Skatteverket. Beslut om betalningssäkring får fattas om det finns en påtaglig risk att gäldenären försöker undandra sig att betala fordringen och den uppgår till betydande belopp.

Revisionsreglerna i bl.a. taxeringslagen och skattebetalningslagen bygger på samverkan mellan Skatteverket och den reviderade. För det fall revisionen inte kan ske i samverkan med den reviderade kan tvångsåtgärdslagen aktualiseras. Tvångsåtgärdslagen är tillämplig vid revision och annan kontroll inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet. En tvångsåtgärd ska normalt föregås av ett domstolsbeslut. I lagen finns fyra typer av tvångsåtgärder:

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler,
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar,
3. granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift, och
4. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme.

Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt samt ombud

Bestämmelser om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt samt ombud finns i följande tre lagar:

1. lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen,

2. lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket, och

3. lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Enligt ersättningslagen kan den skattskyldige av allmänna medel ersättas för kostnader för bl.a. ombud och biträde. Lagen gäller för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden

⁴ Benämningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna i första instans har den 15 februari 2010 ändrats från länsrätt till förvaltningsrätt (prop. 2008/09:165).

och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt betalningssäkringslagen och i ärenden om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked. Vidare tillämpas lagen i mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 och 6 a § SBL.

I samband med att skattemyndigheterna och Riksskatteverket avvecklades och Skatteverket inrättades infördes en ny funktion som allmänt ombud hos Skatteverket. Det allmänna ombudet har rätt att överklaga Skatteverkets beslut och ansöka om förhandsbesked. Bestämmelserna om det allmänna ombudet finns i lagen om allmänt ombud hos Skatteverket.

För att förenkla uppgiftslämnandet inom skatte- och avgiftsområdet samt för att minska de kostnader som är förenade med uppgiftslämnandet, kan en skattedeklaration i vissa fall lämnas genom deklara-tionsombud enligt bestämmelserna i lagen om deklara-tionsombud. Deklara-tionsombud kan endast användas om skattedeklarationen lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Endast fysiska personer kan vara deklara-tionsombud.

4.2 Regelförenkling

4.2.1 Det nationella arbetet

Regeringens övergripande mål med regelförenklingsarbetet är att åstadkomma en märkbar positiv förändring i företagens vardag. Som ett led i detta ingår målet att minska företagets administrativa kostnader till följd av statliga regler med 25 procent till år 2012.⁵ Förenklingsarbetet syftar i grunden till att utforma regler, processer och förfaranden så att de är bättre anpassade till företagets villkor och verklighet. Vänte- och handläggningstider liksom service och bemötande hos myndigheter utgör viktiga beståndsdelar i arbetet. Även för företagen irriterande regler omfattas av arbetet.

Regeringen har i skrivelsen Regelförenklingsarbetet 2006–2010 (skr. 2009/10:226) lämnat en samlad redogörelse för förenklingsarbetet under den aktuella tidsperioden.

Regeringens handlingsplan för regelförenklingsarbetet har varit ett aktivt pågående arbete under hela mandatperioden och den har uppdaterats varje år. Arbetet har omfattat alla departement och ett stort antal myndigheter. Antalet myndigheter som har haft ett formellt förenklingsuppdrag har varierat mellan 53 och 39 under mandatperioden.

I tabell 4.2.1 nedan redogörs för de olika stegen i handlingsplanen under perioden 2006–2010.

⁵ Prop. 2010/11:1 utgiftsområde 24 s. 44 och 69.

Tabell 4.2.1 Handlingsplanens olika steg under perioden 2006–2010

Tidpunkt	Händelse
nov 2006	Regeringsbeslut med uppdrag till alla departement och 53 myndigheter att ta fram underlag till regeringens handlingsplan för regelförenklingsarbetet. ⁶
maj 2007	Första steget i handlingsplanen presenteras med inriktningen för regelförenklingsarbetet 2007–2010.
maj 2007	Regeringsbeslut med ett konkretiserat uppdrag till alla departement och 52 myndigheter till steg två av handlingsplanen. ⁷
april 2008	Andra steget i handlingsplanen redovisas i skrivelsen Regelförenklingsarbetet (skr. 2007/08:131) till riksdagen. Sammanlagt 600 genomförda, pågående och planerade förenklingsåtgärder presenteras i handlingsplanen, varav 170 genomförts under 2007.
juli 2008	Det tredje förenklingsuppdraget till alla departement och 44 myndigheter, med uppdrag att uppdatera och ta fram ytterligare underlag till handlingsplanen. ⁸
juni 2009	Tredje steget i handlingsplanen redovisas i skrivelsen Regelförenklingsarbetet (skr. 2008/09:206) till riksdagen. Sammanlagt ca 940 genomförda, pågående och planerade förenklingsåtgärder presenterades i handlingsplanen, varav drygt 460 genomförts under 2007 och 2008.
augusti 2009	Det fjärde förenklingsuppdraget till alla departement och 39 myndigheter, med uppdrag att uppdatera och ta fram ytterligare underlag till handlingsplanen. ⁹
maj 2010	Fjärde steget i handlingsplanen redovisas i skrivelsen Regelförenklingsarbetet 2006–2010 (skr. 2009/10:226). Sammanlagt ca 1 150 genomförda, pågående och planerade förenklingsåtgärder, varav drygt 590 genomförts under 2007–2009.

⁶ Dnr N2006/10426/NL.

⁷ Dnr N2007/5163/MK.

⁸ Dnr N2008/4837/MK.

⁹ Dnr N2009/5847/MK.

De fyra förenklingsuppdragen till departementen och berörda myndigheter har tagit sikte på grundläggande områden för regelförenklingsarbetet. Huvudinriktningen har varit att identifiera förenklingsåtgärder på nationell och EU-nivå.

Regeringen har angett att förenklingsarbetet ska fortsätta med oförminskad kraft under åren 2011–2014 genom att arbetet breddas, fördjupas och utvecklas. Ett nytt förenklingsprogram håller på att utarbetas inom Regeringskansliet. Ett antal åtgärder har redan vidtagits. För att kunna ta del av de förenklningar som beslutas på EU-nivå har målet om att minska företagens administrativa kostnader med 25 procent förlängts till utgången av år 2012.

4.2.2 Regelförenklning ur ett internationellt perspektiv

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

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

Regelförenklning har även blivit en allt viktigare fråga på EU-nivå, framför allt sedan Lissabonprocessen inleddes år 2000. Regelförenklning är en viktig del av Lissabonstrategin för att nå ökad konkurrenskraft för EU:s företag. Europeiska kommissionen presenterade hösten år 2005 sitt första rullande program för att stärka arbetet med regelförenklning (KOM/2005/535, slutlig). Programmet uppdaterades genom nya initiativ under åren 2006–2009. I januari 2007 antog Europeiska kommissionen ett åtgärdsprogram för att minska företagens administrativa bördor (KOM/2007/23, slutlig). Åtgärdsprogrammet antogs av det Europeiska rådet i mars 2007. Rådet enades då också om målsättningen att företagens administrativa kostnader för att efterleva EU:s regelverk¹⁰ ska minska med 25 procent fram till år 2012. En minskning av administrativa bördor ansågs som en angelägen åtgärd för att göra europeiska företag mer konkurrenskraftiga och för att stimulera Europas ekonomi. Rådet uppmanade medlemsstaterna att sätta motsvarande ambitiösa mål på nationell nivå, vilket flertalet medlemsstater har hörsammat.

¹⁰ I och med Lissabonfördragets ikraftträdande ska hänvisningar till EG-rätt m.m. ändras till EU-rätt m.m (prop. 2010/11:52).

4.2.3 Mätningar av företagens administrativa kostnader

Tillväxtverket (tidigare Verket för näringslivsutveckling, Nutek) har fått i uppdrag att mäta hur mycket det kostar de svenska företagen att följa de informationskrav som finns i lagstiftningen samt att uppdatera gjorda mätningar. För mätningarna används den s.k. standardkostnadsmodellen. Modellen är kvalitativ och bygger på att de administrativa kostnaderna värderas utifrån den tid ett normaleffektivt företag avsätter för att uppfylla informationskraven. Det som mäts är de kostnader som företag har för att upprätta, överföra och lagra information till statlig myndighet eller tredje part till följd av krav i lagar, förordningar, föreskrifter eller allmänna råd. Standardkostnadsmodellen är en begränsad metod så till vida att den endast mäter kostnaderna för vissa specifika arbetsmoment som företag måste utföra för att följa reglerna. Kartläggningen har skett med hjälp av intervjuer av olika företag och målet har inte varit att få fram ett exakt belopp som visar företagets kostnader. Mätningarna ska i stället ses som ett verktyg för att identifiera var i regelverket de största kostnaderna ligger och som ett index för att kunna följa utvecklingen av de administrativa kostnaderna.

Under åren 2003 och 2004 genomförde dåvarande Nutek fyra separata mätningar av administrativa kostnader för skatteområdet.¹¹ I syfte att skapa en heltäckande bild av hur kostnaderna fördelas inom skatteområdet har en kompletterande mätning genomförts under år 2007. Mätningarna redovisas i Tillväxtverkets rapport R 2008:15 Näringslivets administrativa bördor – kompletterande skattemätning. Dessa mätningar uppdateras årligen. Företagens totala administrativa kostnader uppgick till drygt 96,5 miljarder kronor den 31 december 2006, vilket utgör den s.k. nollbasen.¹² Tillväxtverket har genomfört tre uppdateringar av näringslivets administrativa kostnader för skatteområdet. Den senaste uppdateringen framgår av Rapport 0054 Näringslivets administrativa kostnader för skatteområdet, uppdatering 2009 samt prognos under och efter 2010. Kostnaden för att administrera skattesystemet sedan nollbasmätningen har ökat totalt sett med närmare 9,2 procent. I *bilaga 9* återges sammanfattningen i Rapport 0054.

5 En skatteförfarandelag

5.1 Skatteförfarandet samlas i en lag

Regeringens förslag: Bestämmelserna om skatteförfarandet ska samlas i en lag – skatteförfarandelagen.

¹¹ R 2007:17 Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen med standardkostnadsmodellen, R 2007:19 Inkomstskattelagen och angränsande lagstiftning, R 2007:21 Skattebetalningslagen och angränsande lagstiftning samt R 2007:20 Fyra punktskatter.

¹² Skr. 2009/10:226 s. 38 f.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 338 f.).

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. I princip samtliga remissinstanser har uttalat sig positivt om förslaget och lyfter fram följande fördelar med att ha en gemensam lag: ökad enhetlighet och överskådlighet, mer lättillgänglig, minskad regelbörda, tydligare begreppsapparat samt att gränsdragningsproblem och obefogade skillnader mellan de olika lagarna försvinner. Enligt *Försäkringskassan* underlättas framtida lagstiftningsreformer på såväl skatteområdet som angränsande lagstiftningsområden, om skatteförfarandet samlas i en lag. *Kammarrätten i Stockholm* och *Kronofogdemyndigheten* ifrågasätter dock den omfattning som lagen har fått. Kammarrätten anser att lagar med specifika frågor såsom torgkontroll, branschkontroll och kassaregister inte hör hemma i en ”allmän” förfarandelag. Kronofogdemyndigheten avstyrker förslaget om att bestämmelser om tvångsåtgärder och betalningssäkring ska ingå i den nya lagen och föreslår att dessa bestämmelser ska samlas i en särskild lag.

Skälen för regeringens förslag

Skatteförfarandet är utspritt på flera lagar

Av avsnitt 4.1 framgår att de bestämmelser som i dag går under namnet ”skatteförfarandet” i huvudsak finns i taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK (de tre stora lagarna). De tre stora lagarna på skatteförfarandområdet kompletteras av lagar som rör områdena särskilda anteckningsskyldigheter, tvångsåtgärder samt ersättning och ombud.

Området särskilda anteckningsskyldigheter avser:

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

Området tvångsåtgärder avser:

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

Området ersättning och ombud avser:

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

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

1. *För många bestämmelser och hänvisningar.* Det finns t.ex. dubbla bestämmelser om särskilda avgifter och överklagande samt omfattande

hänvisningar från t.ex. skattebetalningslagen till taxeringslagens bestämmelser om revision och undantagande av handlingar.

2. *Gränsdragningsproblem.* Exempelvis är gränsdragningen mellan taxeringslagen och skattebetalningslagen oklar.

3. *Obefogade skillnader i sak mellan bestämmelser i samma ämne.* Ett exempel är att skatteförfarandets sex vitesförbud skiljer sig åt när det gäller vilka gärningar som omfattas (tre olika varianter). Som exempel bör också nämnas att skattetillägg enligt taxeringslagen enbart kan tas ut om mervärdesskatt felaktigt har tillgodoräknats medan skattetillägg enligt skattebetalningslagen även kan tas ut när mervärdesskatt har redovisats med för lågt belopp.

4. *Bestämmelser med samma innebörd i sak men olika ordalydelser.* Omprövningsfristerna i taxeringslagen och skattebetalningslagen uttrycks t.ex. på olika sätt trots att fristerna är lika långa.

5. *Rörig begreppsapparat.* I dag används t.ex. ett flertal olika begrepp för att beskriva tolv månadersperioder (beskattningsår, inkomstår, kalenderår och taxeringsår).

6. *Bestämmelser som hänger ihop finns i olika lagar.* Som exempel kan nämnas att bestämmelser om revision finns i taxeringslagen medan förutsättningarna för tvångsrevision finns i tvångsätgärdslagen.

7. *Svårt att vid reformer bedöma behovet av lagändringar.* Att förfarandet är utspritt leder lätt till att följdändringar glöms bort eller att bestämmelser som inte längre har någon betydelse glöms kvar.

Lösningen är att samla skatteförfarandet i en lag – skatteförfarandelagen

Sammantaget medför uppdelningen av den nuvarande lagstiftningen på olika lagar att bestämmelserna om skatteförfarandet i dag är svåra att överblicka, läsa och förstå. Företag och enskilda samt de som arbetar med skatteförfarandet hos Skatteverket, på domstolar eller på rådgivningsbyråer får därför sannolikt lägga ner onödigt mycket tid på att orientera sig i förfarandet. Ännu mer besvärligt är det för alla enskilda som med ojämna intervaller måste ta reda på vad som gäller.

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

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

De obefogade skillnaderna i sak som i dag finns mellan bestämmelser i samma ämne har uppkommit på grund av att bestämmelser om skatteförfarandet är utspridda. När bestämmelserna nu ersätts av en gemensam bestämmelse tas skillnaderna bort, t.ex. ersätts sex stycken vitesförbud med ett vitesförbud. Problemet med att bestämmelser har olika ordalydelser men samma betydelse i sak försvinner med automatik när bestämmelserna slås samman till en.

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

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

Genom att samla skatteförfarandet i en lag förbättras förutsättningarna för att i framtiden hålla en hög kvalitet på lagstiftningen.

Den enda risk som utredningen har sett med att samla skatteförfarandet i en lag är att omfattningen i sig kan göra lagen svårtillgänglig. Utredningen har därför lagt stor vikt vid att ge lagen en struktur som gör den överskådlig och användarvänlig. Den omständigheten att lagen är omfattande är enligt utredningens bedömning inte något skäl för att välja en annan lösning. Den stora fördelen är att nu finns allt på ett ställe.

Mot den bakgrunden anser regeringen, såsom utredningen, att fördelarna med att samla skatteförfarandet i en lag är betydande. Effekten av att förfarandet i fortsättningen kommer att finnas i en lag är när det gäller företagens administrativa kostnader inte mätbar, men har enligt utredningens bedömning stor betydelse. Regeringen delar utredningens bedömning.

Kammarrätten i Stockholm anser att lagar med specifika frågor såsom torgkontroll, branschkontroll och kassaregister inte hör hemma i en ”allmän” förfarandelag. Enligt *Kronofogdemyndighetens* mening ska bestämmelser om bevissäkring och betalningssäkring samlas i en särskild lag, eftersom dessa bestämmelser inte enbart gäller för Skatteverket utan också för Tullverket och Kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndigheten anser vidare att det är svårt att överblicka de nya bestämmelserna då de kommer att finnas på flera olika ställen i den nya lagen.

Regeringen delar inte den bedömningen. Även bl.a. ersättningslagen, lagen om allmänt ombud hos Skatteverket och lagen om deklarationsombud är lagar med specifika frågor. Skulle även dessa lagar tas bort skulle i princip den nya lagen enbart omfatta de tre stora lagarna. Som framgår ovan anser regeringen att det finns många fördelar med att samla bestämmelserna om skatteförfarandet i en enda lag. Denna lag är inte tänkt att vara en ”allmän” lag utan ska så långt det är möjligt vara en heltäckande lag inom skatteförfarandeområdet. Det är med en heltäckande lag som förenklingseffekterna blir störst. Dessutom blir det lättare att göra framtida ändringar i en sådan lagstiftning. Regeringen har viss förståelse för Kronofogdemyndighetens uppfattning om att bestämmelser om bevissäkring och betalningssäkring bör sammanföras i en särskild lag, eftersom dessa bestämmelser gäller för flera myndigheter. En sådan lag torde dock medföra att inte bara bestämmelserna om bevissäkring och betalningssäkring skulle behöva lyftas ut ur lagen, utan att även bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde skulle behöva lyftas ur eftersom de ska tillämpas också av andra myndigheter än Skatteverket. Det kan nämnas att redan i dag innehåller tullagen (2000:1281) hänvisningar till bestämmelser som rör skatteförfarandet. I t.ex. 5 kap. 20 § tullagen görs en hänvisning till räntesatser för ränta i skattebetalningslagen. Nu föreslås i stället en

hänvisning till motsvarande bestämmelser i den nya lagen. Regeringen ser också såsom utredningen fördelen med att ha bestämmelser om revision och bestämmelser om tvångsåtgärder, som får användas om den reviderade inte samverkar, i samma lag. För att det ska bli lättare att hitta i den nya lagen innehåller lagens första kapitel en innehållsföreteckning (se avsnitt 5.2).

Regeringen föreslår därför att en ny skatteförfarandelag ska ersätta de tre stora lagarna och de kompletterande lagarna som har angetts ovan. Därmed kommer skatteförfarandelagen att reglera uttaget och kontrollen av nästintill alla skatter och avgifter som i dag tas ut enligt taxeringslagen och skattebetalningslagen. Vilka skatter som lämnas utanför och hur tillämpningsområdet för den nya lagen ska formuleras behandlas i avsnitt 7.1. I efterföljande avsnitt beskrivs lagens struktur mer utförligt.

5.2 Lagens struktur

Regeringens förslag: Skatteförfarandelagen ska göras tydlig och användarvänlig bl.a. genom att lagen:

- förses med en innehållsföreteckning som gör att det går snabbt att orientera sig i lagen,
- är disponerad i en i huvudsak kronologisk ordning utifrån handläggningen av ett skatteärende, och
- delas upp i avdelningar och kapitel.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 340 f.).

Remissinstanserna: *Far*¹³ anser att lagen har fått en tydlig utformning och att det är lätt att hitta i den nya lagen. *Förvaltningsrätten i Stockholm* välkomnar att lagen delas in i avdelningar på ett systematiskt och kronologiskt sätt, men ifrågasätter placeringen av specialbestämmelserna om särskild inkomstskatteredovisning och bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde. Avdelningen VI om uppgifts- och dokumentationsskyldighet bör på grund av sin omfattning delas upp på två avdelningar (en avdelning för uppgifter som lämnas för andra än uppgiftslämnaren själv och en avdelning för uppgifter som lämnas för uppgiftslämnaren själv). *Kammarrätten i Stockholm* anser bl.a. att dispositionen som följer skatteärendets gång kan medföra onödiga läsningar om t.ex. nya moment införs i handläggningen. Kammarrätten framhåller vidare att överskådligheten, i vart fall för den deklarationsskyldige, försvåras när centrala begrepp som deklaration/deklarationsskyldighet inte återfinns i avdelningsrubriken och att bestämmelserna om deklarationsskyldighet återfinns först i 29 kap. Kammarrätten ifrågasätter också placeringen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde.

¹³ Branschorganisation för revisorer och rådgivare (tidigare FAR SRS).

Skälen för regeringens förslag

Den nya lagen är omfattande, vilket kan göra lagen svårtillgänglig. För att lagen ska bli så lätt att tillämplig som möjligt bör den ha en struktur som gör den överskådlig. Den bör också utformas så att överskådligheten kan bestå trots de kontinuerliga ändringar som kan förväntas komma att göras i lagen. Mot den bakgrunden anser regeringen, såsom utredningen, att lagen ska utformas på följande sätt.

Innehållsförteckning

I det första kapitlet om lagens innehåll finns en innehållsförteckning. Av innehållsförteckningen framgår tydligt lagens olika avdelningar och kapitel.

Avdelningar och många kapitel

Lagen är disponerad enligt en i huvudsak kronologisk ordning utifrån handläggningen av ett skatteärende. För att underlätta för tillämparen har lagen indelats i följande 16 avdelningar:

- Avdelning I. Innehåll, tillämpning och definitioner
- Avdelning II. Företrädare
- Avdelning III. Registrering
- Avdelning IV. Preliminär skatt
- Avdelning V. Särskild inkomstskatt
- Avdelning VI. Kontrolluppgifter, deklARATIONER och övriga uppgifter
- Avdelning VII. Dokumentation
- Avdelning VIII. Utredning och kontroll
- Avdelning IX. Ersättning för kostnader för biträde
- Avdelning X. Tvångsåtgärder
- Avdelning XI. Undantag från kontroll
- Avdelning XII. Särskilda avgifter
- Avdelning XIII. Beslut om skatter och avgifter
- Avdelning XIV. Betalning och återbetalning av skatter och avgifter
- Avdelning XV. Omprövning och överklagande samt ändring i beslut på grund av skatteavtal
- Avdelning XVI. Verkställighet

Lagen är omfattande. Oavsett vilken struktur man väljer finns det enligt regeringens bedömning alltid en risk för onödiga låsningar som *Kammarrätten i Stockholm* tar upp. Det är dock omöjligt att på förhand strukturera en ny lag på ett sådant sätt att alla eventuella framtida behov av ändringar i lagen beaktas. Regeringen ser många fördelar med att strukturera lagen utifrån handläggningen av ett ärende. Eventuella nackdelar med en sådan struktur får kompenseras med hjälp av en innehållsförteckning samt tydliga rubriker på avdelningar och kapitel.

Regeringen delar inte *Förvaltningsrättens i Stockholm* synpunkt att bestämmelserna om redovisning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta bör ligga efter bestämmelserna om uppgifts- och

dokumentationsskyldighet. Dessa bestämmelser är specialbestämmelser till de allmänna bestämmelserna om preliminär skatt, som finns i en avdelning före bestämmelserna om redovisning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, och inte till bestämmelserna om uppgifts- och dokumentationsskyldighet.

Nyss nämnda remissinstanser lyfter även fram placeringen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde. Bestämmelsen om Skatteverkets utredningsskyldighet fanns i utredningens förslag i avdelningen om utredning och kontroll, som var placerad efter avdelningen om ersättning för kostnader för biträde. Med hänsyn till att ersättning för kostnader för biträde tidigast kan bli aktuellt efter det att Skatteverket har påbörjat en utredning bör, enligt regeringens mening, avdelningen som rör ersättning för kostnader för biträde placeras efter avdelningen som rör utredning och kontroll.

I likhet med Kammarrätten i Stockholm anser regeringen också att det är lämpligt att ett sådant centralt begrepp som deklaration framgår av avdelningsrubriken. Avdelning VI har därför fått rubriken Kontrolluppgifter, deklARATIONER och övriga uppgifter. Bestämmelser om deklARATIONER kan då på ett enkelt sätt hittas i innehållsförteckningen. Detta har fått till följd att bestämmelserna om dokumentation har placerats i en egen avdelning. Den nya avdelningen VI. Kontrolluppgifter, deklARATIONER och övriga uppgifter är även efter uppdelningen lagens mest omfattande avdelning. En annan uppdelning är, enligt regeringens bedömning, svår att åstadkomma eftersom gemensamma bestämmelser finns i 37 och 38 kap. SFL. En sådan uppdelning som förvaltningsrätten föreslår skulle alltså kräva hänvisningar mellan de olika avdelningarna och görs därför inte.

För att ytterligare underlätta för tillämparen är kapitlen förhållandevis korta, vilket medför att lagen innehåller många kapitler (totalt 71 stycken). Vidare har målet varit att använda ett enkelt språk och informativa rubriker. För det fall ett kapitel innehåller många paragrafer inleds kapitlet med en paragraf som anger innehållet i kapitlet.

5.3 Språket

5.3.1 Allmänt

I skatteförfarandelagen används i vissa delar en terminologi som skiljer sig från den som finns i nuvarande lagar på skatteförfarandeområdet. Äldre bestämmelser har också fått en ny struktur och ett modernare språk. Sådana förändringar innebär i de flesta fall inga ändringar i sak. I de fall en bestämmelse ändras i sak sägs det uttryckligen i författningskommentaren. Att ändringen inte innebär någon förändring av rättsläget kommenteras alltså i de flesta fall inte särskilt.

Det bör noteras att förslag till vissa mindre justeringar av regelverket endast motiveras i avsnittet med författningskommentaren.

5.3.2 Ändrade eller nya begrepp, termer och uttryck

Beskattningsbeslut

Regelverket kring beskattningsbeslut i skattebetalningslagen är otydligt i den meningen att det inte klart framgår vilka beslut som ska fattas. Termen beskattningsbeslut ger dessutom i vissa sammanhang inte en korrekt bild av den avsedda tillämpningen. Mot denna bakgrund 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 vara nödvändigt.

Bevissäkring

Skatteförfarandelagen ska bl.a. ersätta tvångsåtgärdslagen. I tvångsåtgärdslagen finns inget ”samlingsnamn” för de åtgärder som får beslutas enligt den lagen, utan i lagtexten används vid behov ”åtgärder enligt ett särskilt angivet lagrum” eller ”åtgärder enligt den här lagen”. När tvångsåtgärdslagen nu upphävs går den metoden inte längre att använda. Eftersom det i skatteförfarandelagen finns flera tvångsåtgärder än de som regleras i tvångsåtgärdslagen, nämligen vite och betalningssäkring, är det inte lämpligt att använda termen tvångsåtgärder. I stället används termen bevissäkring.

Dokumentationsskyldighet

Skatteförfarandelagen ska ersätta bl.a. skattebetalningslagen, lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen. I de två förstnämnda lagarna åläggs deklara- respektive uppgiftsskyldiga att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat sätt se till att det finns underlag för bl.a. fullgörande och kontroll av respektive skyldighet (14 kap. 2 § SBL respektive 19 kap. 2 § LSK). I skattebetalningslagen finns det också bestämmelser om särskild anteckningsskyldighet vid omsättning av investeringsguld (14 kap. 1 a §) och i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter finns det även regler om särskild dokumentationsskyldighet avseende internprissättning (19 kap. 2 a och 2 b §§). I de tre övriga lagarna åläggs de som bedriver vissa typer av verksamhet särskilda anteckningsskyldigheter. Samtliga ovan nämnda bestämmelser förs nu samman i en avdelning i skatteförfarandelagen, avdelning VII., med rubriken Dokumentation och ges i ett kapitel, 39 kap., med rubriken Dokumentationsskyldighet. Som gemensam benämning för skyldigheterna att genom anteckningar eller på andra sätt se till att det finns underlag används sålunda uttrycket dokumentationsskyldighet. Uttrycket beskriver på ett bra sätt att det handlar både om att samla in uppgifter och att bevara dessa.

Revision

Skatteförordningen ska ersätta bl.a. taxeringslagen, skattebetalningslagen och torgkontrollagen. I taxeringslagen används begreppet taxeringsrevision och i skattebetalningslagen finns begreppet skatterevision. I torgkontrollagen finns det bestämmelser om revision för att kontrollera att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina särskilda anteckningsskyldigheter. Regeringen föreslår i avsnitt 13.4.1 att Skatteverket ska få besluta om revision också för att kontrollera att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sin dokumentationsskyldighet. Därmed uppkommer frågan om vilket samlingsbegrepp för de olika typerna av revision som ska användas. Valet står närmast mellan ”taxeringsrevision”, ”skatterevision” och bara ”revision”. Som framgår nedan kommer begreppet taxering att utmönstras. Det är därför inte lämpligt att då tala om ”taxeringsrevision”. En revision hos en platsupplåtare eller säljare av investeringsguld är ingen ”skatterevision” och därför passar inte heller det samlingsbegreppet. Då återstår begreppet ”revision”. Trots viss risk för förväxling med främst det associationsrättsliga begreppet ”revision” väljer regeringen alltså att använda det begreppet i skatteförordningen.

Självdeklaration

I dag ska självdeklarationer lämnas enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Det finns två olika typer av självdeklarationer, dels en allmän självdeklaration som ska användas av alla fysiska personer och dödsbon, dels en särskild självdeklaration som ska användas av andra juridiska personer än dödsbon.

Begreppet självdeklaration byts ut mot begreppet inkomstdeklaration (se avsnitt 11.6) och uttrycket preliminär självdeklaration byts ut mot uttrycket preliminär inkomstdeklaration.

Skattedeklaration

Enligt skattebetalningslagen finns i dag skattedeklaration, förenklad skattedeklaration, punktskattedeklaration och särskild skattedeklaration. I skatteförordningen delas redovisningen av skatter och avgifter lagtekniskt upp på fler deklarationer än i dag. Syftet är att regelverket ska bli mer lättillgängligt. Termen skattedeklaration behålls som samlingsbegrepp samtidigt som två nya termer införs, nämligen arbetsgivardeklaration och mervärdesskattedeklaration. Den förenklade skattedeklarationen byter namn till förenklad arbetsgivardeklaration. I skatteförordningen finns följande skattedeklarationer (se 26 kap. 3–9 §§ SFL):

1. arbetsgivardeklaration,
2. förenklad arbetsgivardeklaration,
3. mervärdesskattedeklaration,
4. punktskattedeklaration, och
5. särskilda skattedeklarationer.

Taxering, taxeringsbeslut och taxeringsår

I 1 kap. 1 § första stycket TL definieras begreppet taxering. Taxering är fastställelse av underlag för att ta ut de skatter och avgifter som räknas upp i stycket. I 4 kap. 1 § första stycket TL anges vad som menas med taxeringsbeslut. Taxeringsbeslut är grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut.

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. Den slutliga skatten kan även bestämmas efter omprövning.

Enligt skatteförfarandelagen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen beslut om slutlig skatt (56 kap. 2 §). Beslutet ska fattas på grundval av uppgifter som har lämnats i inkomstdeklaration, kontrolluppgifter och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll. I beslut om slutlig skatt ska Skatteverket dels fastställa underlaget för att ta ut skatt eller avgift, dels bestämma storleken på skatter eller avgifter (56 kap. 3 och 6 §§). Begreppen taxering och taxeringsbeslut utmönstras och används alltså inte i skatteförfarandelagen.

I de tre stora lagarna på skatteförfarandeområdet används begreppet taxeringsår. Begreppet definieras i 1 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och är det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas enligt 4 kap. 2 § TL. Som framgår ovan används inte begreppen taxering och taxeringsbeslut i skatteförfarandelagen.

Begreppet taxeringsår används inte heller i skatteförfarandelagen. När det beslut som ska fattas under taxeringsåret inte längre benämns taxeringsbeslut är beteckningen inte längre lämplig. Det är emellertid inte bara beteckningen utan också begreppets innebörd som inte kommer att fungera. Regeringen föreslår förändringar av deklarationstidpunkterna för juridiska personer som innebär att den strikt kalenderårsbundna taxeringen överges. Andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december. Deklarationstidpunkten beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har. Begreppet taxeringsår ska därför inte längre användas. Det ersätts i stället med andra lämpliga begrepp.

Begrepp som anknyter till fastighetstaxeringen så som taxeringsenhet och taxeringsvärde berörs inte av regeringens förslag och behålls därför.

Vidare finns i inkomstskattelagen en del bestämmelser som hänvisar till ett visst tidigare års taxering. Ett sådant exempel är 33 kap. 14 § IL enligt vilken övergångsposten vid räntefördelning är ett negativt fördelningsunderlag vid 1995 års taxering. Dessa bestämmelser påverkas inte av att begreppet taxeringsår inte längre kommer att användas.

Överskjutande punktskatt

Termen överskjutande punktskatt är en ny term som introduceras i skatteförfarandelagen. Termen förklaras i 3 kap. 16 § och avser det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

Punktskatt kan antingen redovisas i en punktskattedeklaration (26 kap. 6 §) eller i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 och 8 §§). Överskjutande punktskatt kan t.ex. uppkomma i en viss deklaration eller för en viss redovisningsperiod.

Termen överskjutande punktskatt används bl.a. i 59 kap. 14 § om företrädaransvar, i 61 kap. 4 § om när registrering på skattekontot ska göras och i 64 kap. 3 § om förtidsåterbetalning. Av respektive bestämmelse framgår det, i vart fall indirekt, vad som menas med överskjutande punktskatt i just den bestämmelsen.

6 Föreskrifter – lag, förordning eller myndighetsföreskrifter?

6.1 Gällande rätt

Med normgivningsmakt avses rätten att besluta om rättsregler, dvs. sådana regler som är bindande för enskilda och myndigheter och som gäller generellt. I regeringsformen, förkortad RF, benämns sådana regler föreskrifter.

Normgivningsmakten regleras huvudsakligen i 8 kap. RF och delas i första hand in i riksdagens primärområde, det s.k. primära lagområdet, och regeringens primärområde. Föreskrifter meddelas av riksdagen genom lag och av regeringen genom förordning. Föreskrifter kan också, efter bemyndigande av riksdagen eller regeringen, meddelas av andra myndigheter än regeringen och av kommuner. Ett bemyndigande att meddela föreskrifter ska alltid ges i lag eller förordning (8 kap. 1 § RF).

Några exempel på föreskrifter som ska meddelas genom lag är föreskrifter som avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna, under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden (8 kap. 2 § första stycket 2 RF) samt föreskrifter om rättegången (11 kap. 2 § RF).

Riksdagen kan bemyndiga regeringen att meddela sådana föreskrifter som avses i bl.a. 8 kap. 2 § första stycket 2. Bemyndigandet får dock inte avse, såvitt nu är av intresse, annan skatt än tull på införsel av varor (8 kap. 3 § RF).

När riksdagen delegerar normgivningsmakt till regeringen i ett visst ämne, kan riksdagen också medge att regeringen bemyndigar en förvaltningsmyndighet eller en kommun att meddela föreskrifter i ämnet (8 kap. 10 § RF). Vidare kan regeringen inom sitt primärområde delegera normgivningsmakt till myndigheter under regeringen och, med vissa undantag, till riksdagens myndigheter (8 kap. 11 § RF).

Till föreskrifter om skatt i den mening som detta uttryck används i 8 kap. RF hör inte enbart sådana bestämmelser om vem som är

skattskyldig, på vad skatten ska utgå, skattesats och dylikt som direkt reglerar skattens tyngd och fördelning utan även de regler som gäller grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet (prop. 1973:90 s. 302, RÅ 1987 ref. 21 och 1988 ref. 146).

Vid regeringsformens tillkomst gällde 1956 års taxeringslag (1956:623) och uppbördslagen (1953:272). Dessa båda lagar har senare ersatts av nuvarande taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK. LSK innehåller bl.a. bestämmelser om deklarations- och uppgiftsskyldighet som har brutits ut ur den äldre taxeringslagen. Skatteförfarandelagen ska ersätta dessa tre stora lagar och ett antal kompletterande lagar (se avsnitt 5.1).

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

Bestämmelser inom skatteförfarandeområdet är ofta betungande. Sådana föreskrifter ska enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 RF meddelas genom lag. I 8 kap. 3 § RF ges, som har angetts ovan, möjlighet för riksdagen att delegera denna normgivningsmakt till regeringen, dock inte beträffande skatt.

Är den enskilda bestämmelsen att hänföra till grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet ses den som en föreskrift om skatt. Delegation är då inte möjlig.

Även om det rör sig om betungande föreskrifter får dock regeringen utan något bemyndigande från riksdagen med stöd av 8 kap. 7 § första stycket 1 RF meddela föreskrifter om verkställighet av lag (verkställighetsföreskrifter).

Vissa enstaka bestämmelser kan vara sådana att de inte hör till föreskrifter om skatt och inte heller är betungande, men ändå är att hänföra till skatteförfarandeområdet. Sådana bestämmelser, dvs. bestämmelser som omfattas av regeringens egen normgivningsmakt (restkompetensen), är regeringen enligt 8 kap. 7 § första stycket 2 RF också behörig att meddela, utan något särskilt bemyndigande från riksdagen.

Av 8 kap. 8 § RF framgår att behörigheten för regeringen att meddela föreskrifter i ett visst ämne inte utgör något hinder för riksdagen att genom lag meddela föreskrifter i samma ämne.

6.2 Föreskrifter som får meddelas av regeringen

Regeringens bedömning: Föreskrifter om skatteförfarandet som får meddelas av regeringen bör huvudsakligen ges i förordning.

Skatteförfarandelagen bör inte upplysa om till vilka bestämmelser det finns föreskrifter om verkställighet av lag eller föreskrifter som enligt grundlag inte ska meddelas av riksdagen.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet bl.a. s. 354 f. och 1094 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen får enligt 8 kap. 7 § första stycket RF genom förordning meddela föreskrifter om verkställighet av lag, s.k. verkställighetsföreskrifter, och föreskrifter som inte enligt grundlag ska meddelas av riksdagen.

I dag finns bestämmelser i bl.a. skattebetalningslagen som får meddelas genom förordning. Skatteförfarandelagen ska ersätta ett antal lagar inom skatteförfarandeområdet. Lagen blir mycket omfattande. En alltför omfattande lag kan medföra att lagen blir svårtillgänglig. Regeringen anser därför att bestämmelser som får meddelas av regeringen i stor utsträckning bör ges i förordning. Exempelvis får bestämmelser om hur länge underlag ska bevaras regleras genom verkställighetsföreskrifter i förordning (jfr prop. 2001/02:25 s. 208). Detta innebär att bestämmelser om hur länge underlag ska bevaras på skattebetalningsområdet inte behöver föras över till skatteförfarandelagen utan kan meddelas genom förordning (14 kap. 1 a § fjärde stycket och 2 § andra stycket SBL). Inte heller de bestämmelser om bevarande av uppgifter som finns i lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. (2 § andra stycket), lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher (6 § sista stycket) och lagen (2007:592) om kassaregister m.m. (23 § andra stycket) behöver meddelas genom lag.

Andra exempel på föreskrifter som regeringen kan meddela genom förordning är bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras (prop. 2003/04:156 s. 96) och bestämmelser om vad en ansökan ska innehålla.

Även sekretessbrytande bestämmelser vid uppgiftslämnande mellan myndigheter kan meddelas i förordning (10 kap. 28 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen [2009:400]). Detsamma gäller för bestämmelser om utlämnande av sekretessbelagda uppgifter till utländska myndigheter eller mellanfolkliga organisationer (8 kap. 3 § nyssnämnda lag).

Bestämmelser om förvaring och gallring av uppgifter och handlingar behöver inte ges i lagform (prop. 2000/01:33 s. 345). Det innebär att 23 kap. 9 § första stycket SBL och 19 kap. 4 § första stycket LSK inte behöver få några motsvarigheter i skatteförfarandelagen. De kan i stället ersättas med bestämmelser i förordningen till skatteförfarandelagen – skatteförfarandeförordningen.

Med verkställighetsföreskrifter förstås i första hand tillämpningsföreskrifter av ren administrativ karaktär, t.ex. handläggningsrutiner och formaliteter som enskilda ska iaktta. Sådana föreskrifter kan ofta likaväl grundas på regeringens restkompetens. Föreskrifternas anknytning till en viss lag kan dock motivera att de betecknas som verkställighetsföreskrifter.

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

Att det följer direkt av regeringsformen att regeringen får meddela verkställighetsföreskrifter samt föreskrifter som enligt grundlag inte ska meddelas av riksdagen innebär att det inte behövs något bemyndigande från riksdagen. En särskild fråga är om det i skatteförfarandelagen bör upplysas om förekomsten av ytterligare föreskrifter.

Skatteförfarandelagen är mycket omfattande. En eller flera upplysningar i lagen om att det finns ytterligare bestämmelser i förordning eller myndighetsföreskrifter skulle enligt regeringens mening vara till förhållandevis liten hjälp för läsaren av lagen. Informationsbehovet kan i stället tillgodoses genom att Skatteverket informerar allmänheten om förekomsten av föreskrifter som regeringen eller verket har meddelat. Detta kan Skatteverket, i likhet med i dag, göra på sin hemsida och i de publikationer som verket ger ut.

7 Lagens tillämpning

7.1 Vilka skatter och avgifter ska tas ut enligt lagen?

Regeringens förslag: Skatteförfarandelagen ska gälla för skatt med vissa undantag och för vissa särskilt angivna avgifter.

Utredningens förslag: Överensstämmer till stora delar med regeringens förslag (se betänkandet s. 341 f. och 1677 f.). Utredningen föreslog dock att lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, alltså skulle regleras i en egen lag och inte i skatteförfarandelagen, förkortad SFL.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anser att det av lagen tydligt ska framgå vilka skatter som lagen är tillämplig på. Inga övriga remissinstanser har haft några invändningar mot förslaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens. I promemorian föreslås att skatteförfarandelagen även ska gälla för skatt enligt A-SINK (se promemorian s. 15 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft något att erinra mot promemorians förslag.

Skälen för regeringens förslag

Större tillämpningsområde än de tre stora lagarna

Skatteförfarandelagen ska bl.a. ersätta taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, samt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK (de tre stora lagarna). Tillämpningsområdet för skatteförfarandelagen, förkortad SFL, ska vara lika stort som det sammanlagda tillämpningsområdet för de tre stora lagarna. Lagarnas tillämpningsområden framgår av avsnitt 4.1.1.

Utgångspunkten är att skatteförfarandelagen ska reglera uttaget och kontrollen av alla skatter och avgifter som i dag tas ut enligt taxeringslagen och skattebetalningslagen.

Skatter som regleras i följande lagar tas varken ut enligt taxeringslagen eller skattebetalningslagen:

1. kupongskattelagen (1970:624),
2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
3. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
4. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK,
5. A-SINK,
6. tullagen (2000:1281),
7. lagen (2004:629) om trängselskatt, och
8. vägtrafikskattelagen (2006:227).

Regeringen anser att förfarandet för att ta ut dessa skatter ska, med undantag för den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta och för utomlands bosatta artister m.fl., alljämt regleras i respektive lag och inte i skatteförfarandelagen.

Skattekontosystemet omfattar i dag nästan samtliga skatter plus socialavgifter m.fl. avgifter. Bland de skatter som redovisas och betalas i skattekontosystemet finns skatt enligt SINK. Anledningen till att skatteförfarandelagen i fortsättningen ska gälla för den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta är att den skatten i dag i praktiken tas ut enligt förfarandet i skattebetalningslagen och att bestämmelserna i skattebetalningslagen nu förs över hit. Se vidare kommentaren till lagen om ändring i SINK.

Skatt enligt A-SINK administreras alljämt utanför skattekontosystemet. I stället redovisas och betalas skatten enligt ett särskilt förfarande reglerat i A-SINK.

De bestämmelser om redovisning, betalning m.m. som tillsammans utgör skattekontosystemet finns i dag i skattebetalningslagen, men kommer i fortsättningen att ges i skatteförfarandelagen.

Skatt enligt A-SINK har flera likheter med skatten enligt SINK. Båda skatterna är t.ex. definitiva källskatter som tas ut av begränsat skattskyldiga. Det är vidare inte ovanligt att den som ska redovisa och betala skatt enligt A-SINK även ska redovisa och betala skatt enligt SINK.

För såväl Skatteverket som för dem som redovisar och betalar skatt enligt A-SINK är det en fördel om den skatten infogas i skattekontosystemet. Den som är skyldig att redovisa och betala sådan

skatt är nämligen ofta även skyldig att redovisa skatter och avgifter som i dag omfattas av skattekontosystemet.

Riksdagen har beslutat att arbetsgivaravgifter även ska tas ut på ersättningar till utomlands bosatta artister och idrottsmän (prop. 2008/09:182, bet. 2009/10:SkU13, rskr. 2009/10:77, SFS 2009:1064). Arbetsgivaravgifterna ska redovisas och betalas i skattekontosystemet. Det innebär att den som är skyldig att redovisa och betala skatt enligt A-SINK även kan vara skyldig att redovisa och betala skatter och avgifter i skattekontosystemet.

Effekten blir att skatteavdrag från och arbetsgivaravgifter på en och samma ersättning ska redovisas och betalas i två olika system. Skatteavdraget ska redovisas i en särskild redovisningshandling och arbetsgivaravgifterna i en skattedeklaration, dvs. enligt två olika formulär. Betalning ska ske till två olika konton, eftersom avdraget för skatt enligt A-SINK ska betalas till ett separat konto medan skattekontot ska användas för betalningen av arbetsgivaravgifterna.

Genom att skatten enligt A-SINK infogas i skattekontosystemet kommer skatten att kunna hanteras gemensamt med de skatter och avgifter som i dag ingår i systemet. Som exempel kan nämnas att skatteavdrag för sådan skatt då kan redovisas i en skattedeklaration, dvs. i samma deklaration som arbetsgivaravgifterna på den ersättning som avdraget har gjorts från. Vidare kommer samma betalningstider att gälla och både skatteavdragen och arbetsgivaravgifterna kommer att hanteras på den redovisningsskyldiges skattekonto. Detta underlättar administrationen hos såväl Skatteverket som hos dem som redovisar och betalar skatt enligt A-SINK.

Mot bakgrund av det nu sagda anser regeringen att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK i fortsättningen ska redovisas och betalas i skattekontosystemet. För att uppnå det föreslås att skatteförfarandelagen även ska gälla för sådan skatt. Genom förslaget kommer förfarandet för skatt enligt A-SINK och för skatt enligt SINK att regleras i samma lag.

Utländska arrangörer är själva skyldiga att redovisa och betala skatt enligt A-SINK på intäkter från evenemang i Sverige. Här är det mer osäkert om en infogning i skattekontosystemet leder till några administrativa fördelar. Förfarandet för skatten bör dock hållas samman i en lag. Utländska arrangörer ska därför i fortsättningen redovisa och betala sådan skatt enligt skatteförfarandelagen. Skatten ska redovisas i en särskild inkomstskattedeklaration.

Som anges ovan gäller inte taxeringslagen och skattebetalningslagen för ett antal skatter, varav två är skatt enligt A-SINK och SINK. Tillämpningsområdet för skatteförfarandelagen ska däremot täcka uttaget och kontrollen av alla skatter utom sex samt uttaget och kontrollen av socialavgifter m.fl. avgifter.

Enligt 1 kap. 2 a § SBL gäller inte skattebetalningslagen, om det inte särskilt anges, för skatt som tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, vid import av varor eller för punktskatt som ska betalas till Tullverket utan i sådana fall ska tullagen (2000:1281) gälla. Detta ska även gälla enligt skatteförfarandelagen.

I dagens tre stora lagar på skatteförfarandeområdet används i princip samma teknik för att ange tillämpningsområdet. Först beskrivs vilken del av förfarandet det handlar om, som t.ex. fastställelse av underlag för att

ta ut skatt eller avgift (taxeringslagen). Därefter anges vilka skatter och avgifter som respektive lag gäller för.

En remissinstans, *Kammarrätten i Stockholm*, anser att det i skatteförfarandelagen bör specificeras vilka skatter som lagen är tillämplig på. Regeringen delar inte den uppfattningen, eftersom lagens tillämpningsområde kommer, när det gäller skatter, att vara så stort att det är enklare att räkna upp de skatter som undantas än dem som lagen ska gälla för. Däremot finns det en rad olika avgifter som tas ut enligt andra bestämmelser varför det faller sig mer naturligt att räkna upp de avgifter som skatteförfarandelagen ska vara tillämplig på.

Skatteförfarandet beskrivs i dag med flera ord, nämligen ”lämna uppgifter till ledning för”, ”fastställa underlag för” samt ”bestämma, debitera, redovisa och betala”. Med en enda förfarandelag försvinner behovet av att dra gränser mellan olika delar av förfarandet. Regeringen anser därför, såsom utredningen har gjort, att det är tillräckligt att ange att lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt kupongskattelagen, lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen om skatt på ränta på skogskontomedel, tullagen, lagen om trängselskatt och vägtrafikskattelagen.

Bestämmelserna finns i 2 kap. 1–3 §§ SFL.

Tillämpningsområdet för andra lagar som skatteförfarandelagen ska ersätta

Skatteförfarandelagen ska också ersätta de lagar som i dag kompletterar de tre stora lagarna. I avsnitt 4.1.2 har dessa lagar redovisats.

Lagen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet och lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. innehåller uppräknningar av de skatter och avgifter som lagarna är tillämpliga på. I lagen (2005:1117) om deklarationsombud sägs vilka deklARATIONER som får lämnas genom ombud. Bestämmelser på nu aktuella områden kommer i fortsättningen att ges i skatteförfarandelagen och bestämmelserna kommer att gälla för de skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen om inte annat särskilt anges. Vissa av bestämmelserna ska även i fortsättningen tillämpas i fråga om tull samt skatter och avgifter som inte tas ut enligt skatteförfarandelagen. Det uppnås genom hänvisningar i respektive lag till aktuella bestämmelser i skatteförfarandelagen (se vidare kommentarerna till 43, 45 och 46 kap. SFL).

De särskilda anteckningsskyldigheterna och kontrollbefogenheterna i lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, och lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen, gäller för vissa slag av verksamhet. Tillämpningsområdet är inte skatteanknutet. En annan sak är att anteckningsskyldigheterna och kontrollbefogenheterna har betydelse för skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Tillämpningsområdet för skyldigheterna och befogenheterna anges i 39 och 42 kap. SFL.

Förseningsavgift, skattetillägg, kontrollavgift och ränta

I 1 kap. 1 § andra stycket TL sägs att lagen gäller vid handläggningen av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift). Av 1 kap. 2 § SBL följer att den lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av skattetillägg och förseningsavgift samt kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL, torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen samt ränta.

Bestämmelser om särskilda avgifter finns i 48–52 kap. SFL. Dessa bestämmelser är tillämpliga om den skyldighet som avgiften sanktionerar regleras i skatteförfarandelagen. Skattetillägg får t.ex. endast tas ut om den oriktiga uppgiften avser en skatt eller avgift som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Skatt som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster undantas dock i 49 kap. 2 § från bestämmelserna om skattetillägg.

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

Av 65 kap. framgår att ränta ska betalas (kostnadsränta) eller tillgodoräknas (intäktsränta). Ränta ska beräknas dagligen på skattekotots saldo. I vissa undantagsfall beräknas ränta utanför skattekotot, se 65 kap. 19 och 20 §§. Kostnadsränta ska beräknas när det finns ett underskott på skattekotot och intäktsränta när kotot uppvisar överskott. Ränta ska påföras eller tillgodoräknas varje månad.

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

Avslutningsvis bör nämnas att andra lagar givetvis kan hänvisa till bestämmelserna om särskilda avgifter och ränta i skatteförfarandelagen och att bestämmelserna därför även kan tillämpas i fråga om skatter och avgifter som tas ut enligt andra lagar.

Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Från och med den 1 juli 2003 kan en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller annat EU-land under vissa förutsättningar välja en särskild ordning för att redovisa och betala mervärdesskatt för sådana tjänster som är elektroniska enligt 5 kap. 7 § andra stycket 12 ML, i det fall tjänsten tillhandahålls till en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller ett annat EU-land. Denna särskilda ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt motsvarar den särskilda ordning som numera föreskrivs i artiklarna 357–369 i rådets direktiv 2006/12/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt av den 28 november 2006, benämnd mervärdesskattedirektivet. Beskattningsordningen ska enligt rådets direktiv 2008/8/EG tillämpas till och med den 31 december 2014.

Avsikten är att medlemsstaterna efter denna tidsperiod ska ha kommit överens om en ordning som bygger på långtgående tekniska lösningar.

Denna särskilda ordning för att redovisa och betala mervärdesskatt har hittills reglerats i 10 a kap. SBL.

Den som tillämpar den särskilda ordningen för att redovisa och betala mervärdesskatt berörs inte av de allmänna bestämmelserna om redovisning och betalning av skatt. Dessutom är det endast ett fåtal personer som använder den särskilda ordningen, som för övrigt är tidsbegränsad. Mot denna bakgrund anser regeringen att den särskilda ordningen för elektroniska tjänster ska regleras i en särskild lag. Därför anges det i skatteförordelagen att den lagen inte ska gälla för mervärdesskatt som regleras i lagen (0000:000) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Vissa bestämmelser om omprövning, överklagande och förfarandet i övrigt i skatteförordelagen ska dock fortfarande gälla. Dessutom ska ersättning för kostnader för biträde kunna beviljas. Bevissäkring och betalningssäkring ska också kunna vidtas i ärenden och mål om skatt enligt den särskilda lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. För att det ska vara möjligt görs i nyss nämnda lag hänvisningar till aktuella bestämmelser i förevarande lag.

Bestämmelsen finns i 2 kap. 4 § SFL.

7.2 Behovet av s.k. likställighetsbestämmelser

Regeringens bedömning: Skatteförordelagen bör innehålla få s.k. likställighetsbestämmelser.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 348 f.).

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anser att det behövs fler hänvisningar och likställighetsbestämmelser i lagen för att öka läsarens möjligheter att orientera sig i lagen. Ingen annan remissinstans har haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens bedömning

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

Utredningens utgångspunkt har varit att hålla nere antalet likställighetsbestämmelser för att lagen ska bli så tydlig och tillgänglig som möjligt. Utredningen har därför strävat efter att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas. Regeringen delar, till

skillnad från *Kammarrätten i Stockholm*, utredningens bedömning att så få likställighetsbestämmelser som möjligt bör finnas i skatteförordelagen.

Taxeringslagens likställighetsbestämmelse

Enligt 1 kap. 2 § TL ska vad som i lagen sägs om skatt och skattskyldig även gälla avgift och avgiftsskyldig enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

Skattebetalningslagens likställighetsbestämmelser

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

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

Där sägs även att med skatt likställs

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

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

3. belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML.

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

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 kap. 1 § samma lag,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML,

3. den som utan att vara skattskyldig i Sverige har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 § SBL,

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § SBL har beslutat ska svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är gruppchef enligt 1 kap. 6 § SBL,

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,

7. den som har rätt till återbetalning enligt

- a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

- b) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller

- c) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

8. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, 9, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § tredje stycket samma lag,

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § samma lag, och

10. den som i egenskap av ombud för en generalrepresentation eller skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare är betalningsskyldig för skatt enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § SBL.

Enligt 1 kap. 5 § SBL gäller, om inte annat särskilt föreskrivs, vad som sägs om handelsbolag även europeiska ekonomiska intressegrupperingar respektive om ekonomiska föreningar även europeiska grupperingar för territoriellt samarbete.

Likställighetsbestämmelser i skatteförfarandelagen

I taxeringslagen och skattebetalningslagen finns, som har redovisats ovan, likställighetsbestämmelser avseende begreppen skatt och skattskyldig.

För att begränsa behovet av likställighetsbestämmelser har utredningen undvikit att använda begreppet skattskyldig i paragrafer som även ska gälla andra än skattskyldiga. Begreppet används på många ställen i skatteförfarandelagen, dock enbart i en specifik betydelse, som t.ex. i lydelsen ”skattskyldig enligt mervärdesskattelagen” eller som i termerna begränsat eller obegränsat skattskyldig. I andra fall framgår det av sammanhanget att det är en specifik skattskyldig som avses. I 55 kap. 4 § SFL är det t.ex. tydligt att med skattskyldig avses den som är skyldig att betala F-skatt eller särskild A-skatt. Det råder inte heller någon tvekan om att med skattskyldig i t.ex. 56 kap. 4 § avses den som är skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

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

Begreppet skatt används dock dels i en specifik betydelse, som i begreppen preliminär skatt och slutlig skatt, dels i en generell betydelse.

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

Som nyss har nämnts används begreppet skattskyldig i en specifik betydelse i en paragraf som enbart ska gälla en viss kategori skattskyldiga. Det är en stor skillnad mot i dag då t.ex. begreppet skattskyldig ofta används i bestämmelser som även ska gälla andra än skattskyldiga. I skattebetalningslagen används t.ex. begreppet skattskyldig i bestämmelserna om skattetillägg, inbetalning av skatt, anstånd med inbetalning av skatt, återbetalning av skatt, ränta, indrivning, omprövning och över-

klagande. Dessa bestämmelser i skattebetalningslagen ska dock inte enbart gälla skattskyldiga utan även den som t.ex. är skyldig att betala arbetsgivaravgifter.

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

Som jämförelse kan nämnas att skatteförfarandelagens avdelningar om särskilda avgifter, betalning och återbetalning av skatter och avgifter, omprövning och överklagande samt verkställighet överhuvudtaget inte innehåller begreppet skattskyldig. Det begreppet finns inte heller i avdelningarna om utredning och kontroll, ersättning för kostnader för biträde, tvångsåtgärder och undantag från kontroll. Däremot används begreppet i olika specifika betydelse på några ställen i avdelningarna om företrädare, registrering, preliminär skatt, kontrolluppgifter, deklarationer och övriga uppgifter, dokumentation samt beslut om skatter och avgifter, dock bara för att ange vilka kategorier av skattskyldiga som omfattas av paragraferna.

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

Med dessa utgångspunkter har utredningen prövat om dagens likställighetsbestämmelser behövs även i fortsättningen. Det finns i dag 16 olika likställighetsbestämmelser som likställer belopp och personer med skatt och skattskyldig. Vissa av bestämmelserna överlappar varandra och i vissa fall förefaller mer än en likställighetsbestämmelse vara tillämplig. Utredningen har efter att ha gått igenom dagens likställighetsbestämmelser kommit fram till att i stort sett samtliga kan slopas (se betänkandet s. 861 f.). Regeringen delar utredningens bedömning.

Trots att det i skatteförfarandelagen inte kommer att finnas en likställighetsbestämmelse som föreskriver att vad som sägs om skatt och skattskyldig även ska gälla avgift och avgiftsskyldig, används vissa begrepp som kan ge intrycket av att det enbart är skatt som avses. Namnet på lagen är skatteförfarandelagen fastän lagen också ska tillämpas på avgifter. Vidare används begrepp som t.ex. skattekonto, skattetabell, skatteavdrag, preliminär skatt och slutlig skatt. Betydelsen av slutlig skatt framgår av 56 kap. 2–7 §§ SFL. I ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket fastställa underlaget för att ta ut skatter och avgifter samt bestämma storleken på skatter och avgifter. Med hänsyn till att nyss nämnda begrepp anknyter till beslut om slutlig skatt och att det i lagen tydligt framgår att slutlig skatt även omfattar avgifter, gör regeringen bedömningen att begreppen kan användas i lagen utan särskilda definitioner eller förklaringar. Huvuddelen av de belopp som registreras på skattekontot utgör dessutom skatt.

I lagen används också begrepp som beskattning, beskattningsår och efterbeskattning. I inkomstkattelagen (1999:1229), förkortad IL, används begreppen taxeringsår och beskattningsår. Dessa definieras i dag i 1 kap. 12–15 §§ IL. Begreppet taxeringsår kommer inte att användas i skatteförfarandelagen, se avsnitt 5.3, och inte heller i inkomstkattelagen, se kommentar till förslag om ändring i inkomstkattelagen. Med hänsyn till att inkomstkattelagen använder begreppet beskattningsår är det

lämpligt att använda begreppet även i skatteförfarandelagen. Begreppet beskattning och efterbeskattning kan dock ge intrycket av att det enbart är skatt som avses. Även dessa begrepp anknyter dock till slutlig skatt. Som har nämnts ovan framgår det tydligt i lagen att slutlig skatt även kan omfatta avgifter. Regeringen bedömer därför att även dessa begrepp kan användas i lagen utan särskilda definitioner eller förklaringar.

I fortsättningen kommer det enbart att finnas tre likställighetsbestämmelser som gäller generellt för lagen. Två av dessa finns i 3 kap. 6 respektive 7 §§ och likställer europeiska ekonomiska intressegrupperingar med handelsbolag respektive europeiska grupperingar för territoriellt samarbete med ekonomiska föreningar. Den tredje finns också i 3 kap., närmare bestämt i 12 § och avser felaktigt debiterad mervärdesskatt. Dessutom finns det en likställighetsbestämmelse som endast gäller bestämmelserna om skattetillägg (49 kap. 3 § andra stycket).

7.3 Proportionalitetsprincipen

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 357 f.).

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* avstyrker dock förslaget att skatteförfarandelagen ska innehålla en upplysning om att proportionalitetsprincipen gäller och vad den i stort innebär, eftersom principen är en erkänd rättsgrundsats. För det fall lagen trots allt ska innehålla en upplysning om principen, bör den få en betydligt mer framskjuten placering. *Förvaltningsrätten i Stockholm* avstyrker också förslaget och förordar att den proportionalitetsavvägning som ska göras vid bedömningen om en tvångsåtgärd ska vidtas i stället uttryckligen tas in i lagtexten vid respektive tvångsåtgärd. *Uppsala universitet* ifrågasätter behovet av att införa en bestämmelse om proportionalitetsprincipen i skatteförfarandelagen. Skälet därtill är bl.a. att det inte är nödvändigt eller ens lämpligt att lagfästa en erkänd rättsgrundsats. *Förvaltningsrätten i Malmö* anser att proportionalitetsprincipen bör lyftas fram ännu mer i skatteförfarandelagen, t.ex. genom en hänvisning från respektive kapitel där den ska beaktas.

Skälen för regeringens förslag: Proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt. Inom förvaltningsrätten anses principen gälla som en allmän rättsgrundsats och principen har också kodifierats på olika håll i lagstiftningen (se bl.a. prop. 1993/94:117 s. 39–40, RÅ 1996 ref. 22, 40, 44 och 56, RÅ 1997 ref. 59 och RÅ 1999 ref. 76).

På skatteförfarandeområdet har proportionalitetsprincipen kodifierats i tvångsåtgärdslagen, betalningssäkringslagen och lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter. Där sägs att ett beslut om åtgärd endast får fattas om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden

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

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

Rättegångsbalken innehåller uttryckliga bestämmelser om att proportionalitetsprincipen gäller för användningen av tvångsmedel i straffprocessen (t.ex. 24 kap. 1 § vad gäller häktning och 26 kap. 1 § vad gäller kvarstad). I förarbetena till nyss nämnda bestämmelser uttalade departementschefen att det var en fördel om principerna för tvångsmedelsanvändningen, i den utsträckning det var möjligt, kom till klart uttryck i lagstiftningen. Fördelen var att lagstiftningen – på ett annat sätt än hänvisningar till mer eller mindre underförstådda rättsgrundsatser – riktar uppmärksamheten på principernas betydelse för tvångsmedelsanvändningen (prop. 1988/89:124 s. 27). Uttalanden i den riktningen finns även i förarbetena till betalningssäkringslagen och i förarbetena till tvångsåtgärdslagens föregångare, bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen (prop. 1987/88:65 s. 70–72 samt prop. 1989/90:3 s. 20 och 21).

I skatteförfarandelagen samlas alla bestämmelser om kontroll- och tvångsåtgärder inom skatteförfarandet. Det rör sig om bestämmelser om föreläggande, revision, tillsyn och kontrollbesök, vite, bevissäkring och betalningssäkring. Några remissinstanser anser att proportionalitetsprincipen bör lyftas fram på ett tydligt sätt i skatteförfarandelagen när det gäller tvångsåtgärderna.

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

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

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

Vid valet mellan att förlita sig på att proportionalitetsprincipen beaktas utan någon lagstiftningsåtgärd och att införa allmänt hållna proportionalitetsregler i lagtexten bör vissa synpunkter beaktas. En synpunkt, som även har tagits upp av några remissinstanser, är om det verkligen är nödvändigt eller ens lämpligt att lagstifta om att proportionalitetsbedömningar ska göras i olika sammanhang, eftersom principen är en erkänd rättsgrundsats. En annan synpunkt är att en lagbestämmelse inte bara gör myndigheten eller den enskilde uppmärksam på regeln utan även sannolikt bidrar till att den enskilde i större utsträckning än annars skulle åberopa principen i samband med t.ex. ett överklagande.

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

Mot bakgrund av det nu anförda anser regeringen att skatteförfarandelagen ska innehålla en upplysning om att proportionalitetsprincipen gäller. I likhet med *Kammarrätten i Stockholm*, anser regeringen att principen ska ha en framskjuten placering, varför den har placerats i 2 kap. (Lagens tillämpning) i stället för i 3 kap. (Definitioner och förklaringar), som föreslogs av utredningen.

Bestämmelsen finns i 2 kap. 5 § SFL.

8 Företrädare

8.1 Större möjligheter att använda deklarationsombud

8.1.1 Nuvarande bestämmelser om deklARATION genom ombud

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

Krav på egenhändigt undertecknande utesluter ombud

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

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

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

Nämnas bör att det inte finns några begränsningar i rätten att använda ombud vid begäran om omprövning eller vid överklagande. En begäran om omprövning eller ett överklagande kan undertecknas av den skattskyldige eller hans ombud (4 kap. 10 § taxeringslagen [1990:324], förkortad TL, och 21 kap. 6 § SBL).

Vilka skattedeklarationer omfattas?

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

Den deklaraionskyldige utser ombudet och Skatteverket registrerar

Ett deklaraionsombud ska utses av den skattskyldige och vara registrerat av Skatteverket. Registrering sker efter ansökan. Endast fysiska personer kan vara deklaraionsombud. Personen får inte vara underårig, i konkurs eller ha förvaltare (4 § lagen om deklaraionsombud).

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

1. kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som ett deklaraionsombud behöver med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art,
2. har dömts för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet,

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

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

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

Avregistrering

Skatteverket ska avregistrera ett deklarationsombud

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

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

Ansvar

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

Det är alltså den deklarationsskyldige som drabbas av förseningsavgift eller skattetillägg om deklarationsombudet inte sköter sitt uppdrag. Befrielsegrunderna i 15 kap. 10 § SBL, kan emellertid också tillämpas på ombudets handlande (se prop. 2005/06:31 s. 36).

Föreläggande att medverka personligen

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

Ett sådant föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Ett vitesförbud finns för att undvika konflikter med passivitetsrätten, dvs. rätten för den som har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg att hålla sig passiv (8 § lagen om deklarationsombud).

8.1.2 Skatteverkets utvärdering

I förarbetena till lagen om deklarationsombud aviserades en översyn av lagen när den varit i kraft en tid (prop. 2005/06:31 s. 30). Skatteverket har gjort en utvärdering av lagen (Skatteverket, Utvärdering av bestämmelserna om deklarationsombud den 31 mars 2008 dnr 131 191499-08/111). Utvärderingen har överlämnats till Skatteförfarandeutredningen och ligger till grund för utredningens förslag.

Möjligheten att utse ett deklarationsombud har enligt Skatteverket medfört rationaliseringar för de företag som valt att göra det. Nutek har vid mätningar av företagens administrativa börda konstaterat att de två enskilda regler som åsamkar företagarkollektivet störst kostnader är reglerna att firmatecknare ska skriva under skattedeklarationen (10 kap. 25 § SBL) och att deklaration ska lämnas varje månad (10 kap. 21 § SBL). Dessa båda krav kostar företagen totalt närmare 600 miljoner kronor per år. Vid utgången av februari 2008 hade drygt 64 000 företag anmält deklarationsombud till Skatteverket. Dessa företags administrativa börda, kopplad till inlämnandet av skattedeklarationen, har minskat.

Skatteverket bedömer att antalet skattedeklarationer som lämnas via Internet har ökat till följd av bestämmelserna om deklarationsombud. Varje månad lämnar i genomsnitt drygt 450 000 företag skattedeklaration. Ungefär 20 procent av dessa, dvs. omkring 90 000 företag, utnyttjar Internetrutinen. Andelen företag som lämnar skattedeklarationen via Internet ökar stadigt.

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

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

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

Vid utvärderingen har inte framkommit annat än att bestämmelserna om deklarationsombud får anses fungera som avsett. Varken Skatteverket eller de myndigheter som har tillfrågats i utvärderingen har kunnat se att bestämmelserna om deklarationsombud har missbrukats. Det finns därför inte skäl att ändra på lagstiftningen för att motverka missbruk. Under den tid som bestämmelserna har varit i kraft har dock framkommit att det finns behov av att utvidga möjligheterna att använda ombud.

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

Skatteverket konstaterar att ingen av de myndigheter som verket har inhämtat synpunkter från har några invändningar mot att bestämmelserna om deklARATIONERNA-ombud utvidgas så att det blir möjligt för ett företag att utse fler än ett deklARATIONERNA-ombud.

Skatteverket kan, mot bakgrund av kraven i 5 § lagen om deklARATIONERNA-ombud samt att varje deklARATIONERNA-ombud ska vara namn-given, inte se att risken för missbruk ökar om det blir möjligt att ha fler än ett deklARATIONERNA-ombud.

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

En utvidgning av bestämmelserna, så att det blir möjligt att ha fler än ett deklARATIONERNA-ombud, skulle enligt Skatteverket medföra att fler företag anlitar deklARATIONERNA-ombud och lämnar skattedeklaration elektroniskt. Detta ligger helt i linje med ambitionen att minska företagets kostnader på detta område.

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

8.1.3 Fler än ett deklARATIONERNA-ombud

Regeringens förslag: En deklARATIONERNA-skyldig ska få utse fler än ett deklARATIONERNA-ombud.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 373 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot förslaget. Flera instanser har uttalat sig positivt om förslaget. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att förslaget är mycket positivt eftersom det medför förenklingar och ökad flexibilitet. *Åklagarmyndigheten*, som också tillstyrker förslaget, anser visserligen att en utökad krets av ombud medför en risk för missbruk men att denna risk

i allt väsentligt är försumbar ur ett straffrättsligt perspektiv. *Ekobrottsmyndigheten* ser fördelar med att möjligheten att deklarerat genom ombud utökas. *Skatteverket* framhåller att utvidgningen av bestämmelserna om deklarationsombud innebär betydande hanteringsvinster för såväl de skattskyldiga som verket. *Tillväxtverket* ser en utökning av möjligheten att deklarerat genom ombud som en mycket viktig del i en reformering av skatteförfaranderegler. *Kronofogdemyndigheten*, som inte har något annat att invända mot förslaget, anser att inte heller den som har biträdesförbud ska få vara deklarationsombud. *Stockholms universitet* ställer sig frågande till vad som gäller i den straffrättsliga ansvarsdelen när ett deklarationsombud anlitas. Universitetet anser vidare att den omvända situationen – ombudets ansvar för den deklarationsskyldiges uppgifter – bör utredas närmare. *Sveriges advokatsamfund* anser att utredningens förslag medför oklarhet avseende den deklarationsskyldiges ansvar för oriktiga uppgifter som lämnas under förfarandet och anser att frågan bör utredas vidare i det fortsatta lagstiftningsarbetet, särskilt skillnaderna i det skatterättsliga respektive straffrättsliga ansvaret. *Företagarna* kan inte hålla med om att deklarationsombud endast ska få användas vid e-deklaration. Företagarna, som ser fördelarna med e-deklaration, vill inte utestänga företag och ombud som inte har tillgång till eller inte väljer att använda sådan deklaration från möjligheten att anlita deklarationsombud. Att en deklarationsskyldig kan ha flera ombud är enligt *Far* helt nödvändigt för att uppnå åsyftade förenklingar. För att ombudsmannaskapet ska medföra administrativa förenklingar anser *Far* att Skatteverket måste genomföra förändringar som gör det möjligt för ett ombud att godkänna flera deklarationer samtidigt. Vidare bör förutsättningarna för att en juridisk person ska kunna vara ombud utredas. *Näringslivets Regelnämnd* finner det väldigt positivt att förslag nu presenteras som möjliggör en utvidgad ombudsmöjlighet och anser att det bör diskuteras om inte utgångspunkten ska vara att lagstiftningen ska vara så teknikneutral att den kan användas även när problemen kopplade till juridiska personer som ombud har lösts.

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

De säkerhetsmekanismer som redan finns i systemet – registrering, lämplighetsprövning och kontroll av identiteten vid det elektroniska uppgiftslämnandet – innebär att riskerna för missbruk inte kan anses öka på något beaktansvärt sätt om begränsningen till ett ombud för varje deklarationsskyldig slopas. *Åklagarmyndigheten* gör samma bedömning. *Skatteverket* och de övriga remissinstanserna har inte heller några

invändningar mot att tillåta flera deklarationsombud, tvärtom välkomnas en sådan möjlighet.

Mot den bakgrunden anser regeringen att en deklarationsSkyldig bör få utse fler än ett deklarationsombud. Enligt regeringens bedömning finns det inte behov av att införa en gräns för antalet ombud. Däremot anser regeringen, till skillnad mot *Företagarna*, att en deklaration som ska lämnas av ett deklarationsombud även fortsättningsvis ska lämnas elektroniskt. Därigenom ges möjlighet att kontrollera identiteten på den som har lämnat deklarationen på ett väsentligt säkrare och enklare sätt än om den lämnas på papper.

När det gäller de tveksamheter i fråga om oriktiga uppgifter som kan medföra administrativa sanktioner och straffrättsligt ansvar som *Stockholms universitet* och *Sveriges advokatsamfund* har gett uttryck för har tillämpningen av dagens regler om deklarationsombud inte gett regeringen anledning att göra några andra bedömningar än de som gjorts i förarbetena till lagen om deklarationsombud, dvs. den deklarationsSkyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter förändras inte på grund av den omständigheten att uppgiften skrivits under och lämnats genom ett deklarationsombud (se prop. 2005/06:31 s. 34–37).

Begränsningen till ett ombud framgår i dag indirekt genom att det i 6 § 2 lagen om deklarationsombud sägs att Skatteverket ska avregistrera ett deklarationsombud om den deklarationsSkyldige har utsett ett nytt ombud. Regeringen föreslår i 6 kap. 8 § skatteförfarandelagen, förkortad SFL, ingen motsvarighet till den bestämmelsen.

I likhet med *Kronofogdemyndigheten* anser regeringen att inte heller den som har biträdesförbud, dvs. har meddelats förbud enligt lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall, ska få vara deklarationsombud. En bestämmelse om detta har tagits in i 6 kap. 7 § 3 SFL.

En ökad användning av möjligheten att lämna skattedeklaration genom ombud är positiv eftersom det medför minskade administrativa kostnader. Det är enligt regeringens bedömning angeläget att regleringen utformas på ett sätt som gör att förfarandet fungerar på bästa sätt för en så stor andel som möjligt av de deklarationsSkyldiga. Allt eftersom den tekniska utvecklingen fortsätter bör Skatteverket pröva i vilken mån ytterligare förenklingar kan uppnås i uppgiftslämnandet, t.ex. möjlighet för ett ombud att samtidigt godkänna flera deklarerationer på sätt som *Far* efterfrågat.

Avslutningsvis ska något sägas om bl.a. *Fars* och *Näringslivets Regelnämnds* önskemål om att det ska vara möjligt att som deklarationsombud lämna skattedeklaration genom att använda en elektronisk legitimation som identifierar den juridiska personen som lämnar deklarationen. Det finns ännu inte några certifikat för e-legitimation som identifierar ett företag. Av tekniska skäl är det alltså för närvarande inte möjligt att tillmötesgå detta önskemål. Innan juridiska personer kan tillåtas att uppträda som deklarationsombud måste dessutom ytterligare överväganden göras när det gäller bl.a. frågor om administrativa sanktioner och straffrättsligt ansvar.

8.1.4 Ett generellt system för deklarationsombud

Regeringens förslag: Bestämmelserna om deklarationsombud ska utvidgas till att omfatta alla sorters skattedeklarationer och inkomstdeklarationer.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 374 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft något att erinra mot förslaget. *Åklagarmyndigheten*, som tillstyrker förslaget, anser visserligen att en utökad krets av ombud medför en risk för missbruk men att denna risk i allt väsentligt är försumbar ur ett straffrättsligt perspektiv. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anser att om även inkomstdeklarationer kan inges genom ombud innebär det en väsentlig förenkling och därmed minskad administration.

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

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

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

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

Riskerna för brottsbekämpningen kommenterade regeringen enligt följande (prop. 2005/06:31 s. 36 och 37). Det kan inte råda några tveksamheter om att en huvudman som uppsåtligen underlåter att lämna uppgifter till Skatteverket kan fällas till ansvar för passivt brott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) även om han eller hon har ett deklarations-

ombud. Den föreslagna regleringen torde enligt regeringen inte heller påverka den deklarationsskyldiges ansvar för aktivt skattebrott. Regeringen påpekade dock att det aktiva skattebrottet för sin tillämpning förutsätter att den deklarationsskyldige lämnar oriktig uppgift till myndighet. Detta innebär att den deklarationsskyldige inte kan hållas straffrättsligt ansvarig för felaktigheter som, helt utan hans eller hennes förskyllan, lämnats i en deklARATION av ombudet, förutsatt att fullständiga och korrekta uppgifter lämnats till denne.

När flera personer är inblandade i ett händelseförlopp, kan det enligt regeringen vara svårt att i efterhand utreda avsikten bakom vars och ens agerande. Likartade frågor aktualiseras t.ex. när flera av de representanter, huvudmän och ombud som har undantagits från tillämpningsområdet för lagen om deklarationsombud lämnat felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter. Detsamma gäller när en skattskyldig i samband med en begäran om omprövning eller vid ett överklagande representeras av ett ombud och denne lämnar felaktiga uppgifter.

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

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

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

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

Kostnaden för den egenhändiga underskriften aktualiseras främst i företag. Även fysiska personer som inte driver företag kan dock ha nytta av en möjlighet att anlita deklarationsombud. Det är vanligt att släktingar och vårdare, för att hjälpa en sjuk eller åldrad person att fullgöra sin

deklarationsskyldighet, skriver den skattskyldiges namn eller använder säkerhetskoderna för att via telefon eller Internet godkänna förtryckta uppgifter på deklarationsblanketten. Ett annat exempel är att någon undertecknar för personer som befinner sig utomlands. Risken är stor att liknande missbruk av e-legitimation blir vanligt (Skatteverket, Deklarationsombud m.m., 21 april 2004). Om deklarationsombud tillåts för fysiska personers inkomstdeklarationer skapas ett praktiskt sätt att inom ramen för gällande regler hantera de angivna situationerna. Begreppet självdeklarationer föreslås ersättas med begreppet inkomstdeklaration (se avsnitt 11.6)

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

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

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

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

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

att det inte sker någon kontroll av om det är en behörig företrädare som har undertecknat den.

Frågan är då närmast hur ett utökat tillämpningsområde påverkar riskerna för missbruk. I någon mening ökar givetvis riskerna genom att antalet deklaranter och skatter som omfattas ökar. Den slutliga skatten vid 2009 års årliga taxering uppgick till 707 miljarder kronor. De totala inbetalningarna till Skatteverket under 2008 var 1 693 miljarder kronor. Det som redovisas i självdeklarationerna uppgår alltså till ungefär 42 procent av den totala uppbörden under ett år. En stor del av det som redovisas i självdeklarationerna har redan redovisats som skatteavdrag av arbetsgivare m.fl. i skattedeklarationer och betalats in under beskattningsåret. Under år 2008 redovisades i skattedeklarationer – som redan omfattas av systemet med deklarationsombud – skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt med sammanlagt 1 164 miljarder kronor. Motsvarande belopp för 2009 var 1153 miljarder kronor. Möjligen är redovisningen i skattedeklaration mer känslig för missbruk genom att mervärdesskatt (felaktigt) kan betalas ut till den skattskyldige och att tiden mellan redovisning och utbetalning är kort. Redovisningen i inkomstdeklaration framstår i vart fall inte som mer känslig för missbruk än redovisningen i skattedeklarationerna.

Nuvarande bestämmelser har varit i kraft under ungefär fyra år. När Skatteverket utvärderade bestämmelserna hade de tillämpats i ungefär två och ett halvt år. Under den tiden har Skatteverket inte uppmärksammat något missbruk av bestämmelserna. Även om två och ett halvt år inte är en tillräckligt lång tid för att det ska vara möjligt att dra definitiva slutsatser om vilka risker det finns med deklarationsombud, talar ändå erfarenheterna för att riskerna inte är särskilt stora.

Regeringen anser att utredningens förslag är väl underbyggt. Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot förslaget. Sammanfattningsvis har regeringen alltså att väga fördelar i form av främst en betydande minskning av de administrativa kostnaderna mot en svårbedömbart risk för att bestämmelserna ska missbrukas på ett sätt som är svårt att beivra straffrättsligt. Enligt regeringens mening väger fördelarna klart tyngst. Regeringen föreslår därför att det generellt ska vara möjligt att lämna deklaration elektroniskt genom ombud.

Regeringen utgår från att Skatteverket i takt med den tekniska utvecklingen kommer att göra förändringar i det elektroniska uppgiftslämnandet som gagnar uppgiftslämnarna.

Avslutningsvis ska något sägas om punktskattedeklarationer. Sådana deklarationer kan ännu inte lämnas elektroniskt. Enligt Skatteverket kommer formulär för elektroniskt uppgiftslämnande dock att utvecklas och så snart det arbetet är klart kommer det att bli möjligt att även lämna punktskattedeklarationer elektroniskt. Det finns därför inte skäl att undanta punktskattedeklarationerna från systemet med deklarationsombud.

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

8.1.5 Företrädare som är uppgiftsskyldiga ska få utse deklara-tionsombud

Regeringens förslag: Ett ombud för en generalrepresentation, en representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi, en huvudman för en mervärdesskattegrupp och en skatterepre-sentant för en utländsk försäkringsgivare ska få utse deklara-tionsombud.

En utländsk företagare som är skyldig att ha ett ombud för redovisning av mervärdesskatt ska få utse ett deklara-tionsombud för redovisning av annan skatt och avgifter.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 379 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 1 § andra stycket lagen om deklara-tionsombud tillämpas lagen inte i fråga om representant för enkelt bolag eller partrederi (23 kap. 3 § SBL), huvudman för en mervärdesskattegrupp (23 kap. 3 a § SBL), ombud för generalrepre-sentation (23 kap. 3 c § SBL) eller ombud för utländsk företagare (23 kap. 4 § SBL).

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

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

En skatterepre-sentant för en utländsk försäkringsgivare redovisar och betalar skatt enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. Skälet till att skatterepre-sentanten inte undantas från lagen om deklara-tionsombud är att lagen inte gäller för punkt-skattedeklara-tioner. I fortsättningen, så snart formulär för elektroniskt uppgiftslämnande har utvecklats, ska dock deklara-tionsombud kunna lämna även punkt-skattedeklara-tion. Skatterepre-sentanten är en uppgiftsskyldig företrädare som bör bedömas på samma sätt som de ovan angivna företrädarna.

En uppgiftsskyldig företrädare kan ha lika stort behov av att anlita deklara-tionsombud som andra deklara-tions-skyldiga. Enligt dagens regler måste en företrädare som anlitar extern hjälp för deklara-tionen själv skriva under deklara-tionen. De administrativa kostnaderna blir mindre om den som har upprättat deklara-tionen kan skriva under i egenskap av deklara-tionsombud. Om företrädaren är en juridisk person kan det också vara en fördel om en anställd som inte är firmatecknare kan skriva under deklara-tionen. Företrädarna skulle alltså kunna minska sina admini-strativa kostnader om de tillåts använda deklara-tionsombud.

Enligt utredningens bedömning finns det inte stöd för att risken för missbruk av ett ombuds-förfarande är större i fråga om de upp-giftsskyldiga företrädarna än vad som gäller i övrigt. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. Regeringen gör samma bedömning som utredningen. Regeringen föreslår därför att de uppgifts-och betalningsskyldiga företrädarna ska få använda deklara-tionsombud på samma villkor som andra deklara-tions-skyldiga.

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

Undantagen i 1 § andra stycket lagen om deklara-tionsombud får ingen motsvarighet i den nya lagen. De begränsningar i behörigheten som ska gälla för vissa utländska företagens deklara-tionsombud regleras i 6 kap. 5 § andra stycket SFL.

8.1.6 Ombud för dödsbo

Regeringens förslag: En dödsbodelägare ska med stöd av fullmakt få underteckna dödsboets deklara-tioner.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 281 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft något att erinra mot förslaget. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att ett enklare ombuds-förfarande är befogat även för dödsbon. Det bör vara möjligt att använda också när en tvist mellan dödsbodelägarna föreligger.

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

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

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

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

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

Regeringen föreslår att systemet med deklarationsombud ska utvidgas till att gälla alla sorters skattedeklarationer och inkomstdeklarationer. Det utvidgade systemet för deklarationsombud kan användas av ett dödsbo. Att utse ett deklarationsombud är dock förenat med viss administration. En blankett ska ges in till Skatteverket och verket ska lämplighetspröva och registrera deklarationsombudet. Dödsbon existerar under en begränsad tid. De flesta lämnar därför deklARATION endast en eller två gånger. Att hänvisa dödsbon till att utse deklarationsombud framstår därför inte som en helt tillfredsställande lösning.

Ett enklare ombuds förfarande bör enligt regeringens mening tillämpas för dödsbon. En av dödsbodelägarna ska med stöd av fullmakt från övriga delägare få underteckna dödsboets deklARATIONER. Regeringen vill dock inte gå så långt som *LRF* föreslår. Om dödsbodelägarna inte är eniga lämnar de inte fullmakt till någon av delägarna och då gäller huvudregeln, dvs. att deklARATIONEN ska skrivas under av samtliga dödsbodelägare.

Eftersom endast dödsbodelägare ska komma i fråga som ombud bör godkännande eller andra åtgärder från Skatteverkets sida kunna avvaras.

De uppgifter som ombudet lämnar anses enligt 4 kap. 1 § SFL lämnade av dödsboet. Presumptionsregeln i 4 kap. 2 § SFL blir också tillämplig. Det innebär att Skatteverket inte behöver undersöka om den som har

undertecknat ett dödsbos deklARATION är behörig. Uppgifterna anses lämnade av dödsboet om det inte när en granskning av deklARATIONEN påbörjades är uppenbart att den som har lämnat uppgifterna saknade behörighet.

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

8.2 Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning

8.2.1 Huvudregel

Regeringens förslag: Om en deklARATION eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig företrädare, ska uppgiften anses ha lämnats av den som företräds.

Utredningens förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag (se betänkandet s. 879 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Om en deklARATION eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig företrädare för en uppgiftsskyldig anses uppgiften ha lämnats av den uppgiftsskyldige. Det gäller generellt på skatteområdet, men framgår – med ett undantag – inte av dagens skatteförfarandelagar. Ett uttryckligt lagstadgande finns endast i 3 § första stycket lagen (2005:1117) om deklARATIONsombud. Av den bestämmelsen framgår att en skattedeklARATION som har skrivits under och lämnats av ett deklARATIONsombud ska anses underskriven och lämnad av den deklARATIONsskyldige.

Bestämmelsen innebär att det är den uppgiftsskyldige och inte företrädaren som ansvarar för att lämnade uppgifter är lämnade i rätt tid och korrekta och som, om så inte är fallet, kan drabbas av förseningsavgift respektive skattetillägg. Enligt utredningens bedömning är detta av en så central betydelse att det bör framgå av lagen. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot detta. Regeringen gör samma bedömning som utredningen och föreslår att en bestämmelse motsvarande den som nu finns i 3 § första stycket lagen om deklARATIONsombud ska inleda avdelningen II om företrädare. Den nya bestämmelsen ska dock inte bara avse skattedeklARATIONER utan samtliga deklARATIONER och övriga uppgifter som har lämnats av en behörig företrädare inom ramen för skatteförfarandelagens tillämpningsområde.

I 3 § andra stycket lagen om deklARATIONsombud sägs att den deklARATIONsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter inte förändras på grund av den omständigheten att en skattedeklARATION har skrivits under och lämnats genom ett deklARATIONsombud. Att en uppgiftsskyldigs ansvar att fullgöra sin uppgiftsskyldighet inte påverkas av att denne väljer att företrädas av ett ombud är självklart. Det gäller inte bara en deklARATIONsskyldig som har utsett ett deklARATIONsombud utan generellt för uppgiftsskyldigheterna enligt skatteförfarandelagarna. Regeringen föreslår därför inte att någon mot svarighet till nyssnämnda bestämmelse ska tas in i den nya lagen.

Vad som gäller i fråga om en deklaration eller någon annan uppgift som har lämnats av en behörig företrädare för en uppgiftsskyldig regleras i 4 kap. 1 § SFL.

8.2.2 Presumtionsregel

Regeringens förslag: En deklaration eller någon annan uppgift som har lämnats för en juridisk person, anses ha lämnats av den juridiska personen, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att om en uppgift lämnas för en juridisk person, anses uppgiften lämnad av den juridiska personen, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen (se betänkandet s. 880).

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har inte haft något att invända mot förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* anser att bestämmelsen även bör omfatta uppgifter i deklarationen och att det, mot bakgrund av RÅ 2009 ref. 63, bör övervägas om inte bestämmelsen behöver förtydligas. Samma synpunkt har lämnats av *Skatteverket*. Verket föreslår att utredningens förslag ska kompletteras så att uppgiften anses lämnad av den juridiska personen, om det inte redan vid uppgiftslämnandet var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen. Ett förhållande som enligt *Förvaltningsrätten i Stockholm* närmare bör belysas är ansvaret för lämnade uppgifter och förutsättningarna för påförande av skattetillägg när uppgifterna har lämnats av en person som har saknat behörighet att lämna uppgifter och Skatteverket inte närmare har utrett behörigheten.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 4 kap. 3 § LSK ska självdeklarationen vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av den som är behörig ställföreträdare enligt 19 kap. 1 § samma lag. I 7 kap. 3 § andra stycket TL finns en presumtionsregel som säger att uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är en juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. Ursprungligen gällde detta endast tillämpningen av bestämmelserna om särskilda avgifter och avgiftstillägg, men sedan år 1990 har det gällt generellt enligt taxeringslagen och den dåvarande mervärdeskattelagen (prop. 1989/90:74 s. 419 och 448). När skattebetalningslagen kom till togs en generell bestämmelse in även i den lagen (se 23 kap. 6 § SBL och prop. 1996/97:100 s. 640).

Enligt Regeringsrätten är presumtionsregeln i taxeringslagen inte tillämplig vid bedömningen av frågan huruvida en självdeklaration är behörigen ingiven enligt LSK (RÅ 2009 ref. 63).

Regeringsrättens tolkning av tillämpningsområdet för 7 kap. 3 § andra stycket TL ger en juridisk person stora möjligheter att undgå skattetillägg om oriktiga uppgifter har lämnats i en självdeklaration. Har deklarationen undertecknats av någon som inte var behörig företrädare räcker det att den juridiska personen, när Skatteverket har ifrågasatt lämnade uppgifter, kommer in med en ny deklaration med rättade uppgifter

undertecknad av behörig företrädare för att undgå skattetillägg. En sådan ordning är inte önskvärd.

En betydande fördel med att samla huvuddelen av förfarandebestämmelserna i en enda lag är att tveksamheter i bestämmelsernas tillämpningsområde undanröjs. De bestämmelser som nu har flyttats till skatteförfarandelagen från LSK och taxeringslagen har i och med detta fått samma tillämpningsområde. Resultatet blir bl.a. att presumtionsregeln som nu finns i taxeringslagen blir tillämplig på samtliga uppgifter, inklusive deklARATIONER, som ska lämnas enligt skatteförfarandelagen. Regeringen anser att såväl praktiska skäl som intresset av ett effektivt beskattningsförfarande talar för att den nu aktuella presumtionsregeln bör gälla generellt inom skatteförfarandelagens hela tillämpningsområde. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot detta.

I likhet med *Kammarrätten i Stockholm* anser regeringen att det av presumtionsregeln klart bör framgå att även deklARATIONER, både inkomstdeklARATIONER och skattedeklarationer, omfattas. Regeringen föreslår därför att den av utredningen föreslagna bestämmelsen förtydligas så att det inte råder någon tvekan om att såväl deklARATIONER som andra uppgifter omfattas. En deklARATION eller någon annan uppgift som har lämnats för en juridisk person ska därför enligt regeringens förslag anses ha lämnats av den juridiska personen om det inte var uppenbart att den som lämnade deklARATIONEN saknade behörighet att företräda den juridiska personen.

Något behov av att förtydliga regeln på det sätt som *Skatteverket* har föreslagit anser regeringen däremot inte finnas. Det måste anses framgå av den nu föreslagna texten att det är redan vid uppgiftslämnandet som det ska vara uppenbart att den som lämnade uppgiften saknade behörighet att företräda den juridiska personen för att en deklARATION eller någon annan uppgift inte ska anses vara avlämnad av den juridiska personen.

Med hänsyn till vad *Förvaltningsrätten i Stockholm* har anfört vill regeringen nämna att den föreslagna regeln inte avser att medföra några andra förändringar av det ansvar som regeln leder till för den uppgiftsskyldige än att regeln även ska gälla för inkomstdeklARATIONER. Det innebär t.ex. att skattetillägg ska kunna påföras en juridisk person i de fall en oriktig uppgift lämnas i en inkomstdeklARATION av en obehörig företrädare, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen.

Bestämmelsen finns i 4 kap. 2 § SFL.

9 Registrering

9.1 Anmälan för registrering

<p>Regeringens förslag: Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras, ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.</p>

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 894).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte yttrat sig över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I 3 kap. 2 § tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, sägs det i dag att en anmälan för registrering ska, om inte något hindrar det, göras senast två veckor innan den näringsverksamhet som medför anmälningsskyldighet påbörjas eller övertas. Från början fanns bestämmelsen om anmälan i lagen (1968:430) om mervärdesskatt och anmälan skulle då göras senast två veckor innan verksamheten påbörjades eller övertogs. Kravet mjukades upp år 1990 genom tillägget ”om det är möjligt”. I förarbetena till ändringen sades inget om vilka fall som lagstiftaren avsåg att träffa med tillägget (prop. 1989/90:111 s. 132–135 och 203). Varför det i lag har markerats att anmälningstiden bara gäller om inte något hindrar att anmälan görs i rätt tid berördes inte heller i förarbetena till skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100 s. 527–529) dit bestämmelsen senare överfördes.

Att föreskriven anmälningstid bara gäller om inte något hindrar det innebär att tidpunkten för när en anmälan senast ska ske blir flytande. Dagens bestämmelse kan t.ex. uppfattas som att anmälan kan skjutas upp till efter det att verksamheten har påbörjats eller övertagits. För att det skatteadministrativa systemet ska fungera bör anmälan göras innan verksamheten påbörjas eller övertas. Regeringen föreslår därför att den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan verksamheten påbörjas eller övertas.

Bestämmelsen finns i 7 kap. 2 § första stycket SFL.

9.2 Anmälan för registrering för mervärdesskatt

Regeringens förslag: Alla näringsidkare som är skyldiga att redovisa mervärdesskatt och som ska registreras ska vara skyldiga att anmäla sig för registrering.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att den vars verksamhet är yrkesmässig bara enligt 4 kap. 3 § första stycket 1 eller 2 och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) och som ska redovisa mervärdesskatten för beskattningsår, ska anses ha fullgjort anmälningsskyldigheten genom att lämna en skattedeklaration (se betänkandet s. 895 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna utom *Skatteverket* har haft något att erinra mot utredningens förslag. Skatteverket anser att alla som är skyldiga att redovisa mervärdesskatt ska fullgöra sin registreringsskyldighet genom att anmäla sig för registrering.

Skälen för regeringens förslag: Nuvarande bestämmelse i 3 kap. 2 § tredje stycket SBL innebär att vissa skattskyldiga anses ha fullgjort skyldigheten att anmäla sig för registrering genom att lämna en självdeklaration. Det gäller sådana skattskyldiga vars verksamhet är

yrkesmässig endast enligt 4 kap. 3 § första stycket 1 eller 2 och andra stycket mervärdesskattelagen och som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen. Utredningen har föreslagit att en motsvarande bestämmelse ska tas in i skatteförfarandelagen (7 kap. 2 § tredje stycket). Bestämmelsen har dock justerats med hänsyn till att den som ska redovisa mervärdesskatt för beskattningsår enligt utredningens förslag ska göra det i en skattedeklaration i stället för i självdeklarationen (se avsnitt 11.5.2).

Skatteverket har i sitt remissvar påtalat att det i dag inte är tekniskt möjligt att befria vissa som är skattskyldiga för mervärdesskatt från anmälningsskyldigheten, eftersom en skattedeklaration endast kan erhållas av den som är registrerad. Verket anser att det av kontrollskäl inte är lämpligt att skapa en möjlighet att redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration utan att vara registrerad till mervärdesskatt. Om en sådan möjlighet skapas öppnas också en möjlighet för vem som helst att ta sig in i mervärdesskattesystemet utan att passera de kontroller som sker i samband med en registrering. Skatteverket tillägger att mervärdesskattesystemet är utsatt för bedrägerier av så allvarlig art att det från EU-nivå har påpekats vikten av att medlemsstaterna har en effektiv kontroll av dem som ”släpps in” i systemet.

Med hänsyn till att det ofta är fråga om mycket stora belopp, anser regeringen att det är viktigt att ge Skatteverket möjlighet att kontrollera dem som omfattas av mervärdesskattesystemet. Att låta vissa näringsidkare som är skattskyldiga för mervärdesskatt som ska registreras fullgöra anmälningsskyldigheten genom att lämna en skattedeklaration strider mot detta. Regeringen föreslår därför att den föreslagna bestämmelsen i 7 kap. 2 § första stycket SFL om anmälan för registrering ska gälla alla näringsidkare som är skyldiga att redovisa mervärdesskatt och som ska registreras.

Det kan i detta sammanhang erinras om att registreringsförfarandet har förenklats genom att anmälan för registrering numera även kan ske elektroniskt.

9.3 Avregistrering

Regeringens förslag: Skatteverket ska få avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska Skatteverket få besluta om avregistrering.

Om den som inte längre bedriver näringsverksamhet begär att få bli avregistrerad, ska Skatteverket få besluta att registreringen ska bestå till dess att avvecklingen av verksamheten har slutförts.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 897 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det finns i dag inga uttryckliga bestämmelser om avregistrering i skattebetalningslagen. Däremot sägs i 7 § skattebetalningsförfordningen (1997:750) att en registrering kvarstår

till dess att Skatteverket beslutar att den ska upphöra. Regleringen ger intryck av att Skatteverket inte är skyldigt att på begäran avregistrera den som inte längre ska vara registrerad.

Av praxis följer dock att en begäran om avregistrering ska prövas mot förutsättningarna för registrering (RÅ 1997 ref. 116). Det innebär att avregistrering ska ske om den registrerade vid tidpunkten för prövningen inte längre ska vara registrerad. Avgörande för om en person ska vara registrerad är i de allra flesta fall om personen är skattskyldig eller inte.

En registrering har inte bara administrativ betydelse. Den som är registrerad ska enligt 10 kap. 13 § SBL med ett undantag lämna skattedeklaration även för perioder då det inte finns något att redovisa. Skyldigheten att lämna deklaration kvarstår alltså så länge registreringen kvarstår. Fullgörs inte deklarationsskyldigheten i rätt tid påförs den registrerade förseningsavgift.

Undantaget innebär att den som är registrerad inte behöver lämna någon deklaration för perioder då det inte finns något att redovisa, t.ex. ett säsongsuppehåll, om Skatteverket skriftligen har upplysts om att det inte finns något att redovisa. I fråga om den som är skattskyldig till mervärdesskatt gäller undantaget endast om den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten i sin självdeklaration.

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

Registreringens betydelse för deklarationsskyldigheten och för möjligheten att tillämpa omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid transaktioner med utländska företagare 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 lag att den som inte längre ska vara registrerad har rätt att på begäran bli avregistrerad. Regeringen föreslår därför att det av skatteförfarandelagen ska framgå att Skatteverket ska avregistrera den som inte längre ska vara registrerad om han eller hon begär det.

Skatteverket bör dessutom ha möjlighet att avregistrera en person på eget initiativ, dvs. utan någon begäran från den registrerade. Om den registrerade inte har begärt att bli avregistrerad bör dock verket inte vara skyldigt att besluta om avregistrering. Från administrativ synpunkt kan det nämligen vara att föredra för såväl Skatteverket som den registrerade att en registrering får stå kvar trots att den registrerade inte längre är skattskyldig och därför inte har något att redovisa. Så är t.ex. fallet vid säsongsbetonad verksamhet, dvs. i fall där verksamheten och skattskyldigheten kan sägas vara vilande. Det är enklare för den skattskyldige att vara registrerad under uppehållet än att göra en ny anmälan för registrering inför varje säsong. Fortsatt registrering underlättar även Skatteverkets administration.

I 10 kap. 37 § SBL föreskrivs i dag att om en verksamhet avvecklas, ska redovisningen fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen har slutförts. Bakgrunden till bestämmelsen är att det tidigare fanns en årsomsättningsgräns för redovisningsskyldighet (prop. 1973:163 s. 73). I samband med 1990 års reformering av

mervärdesskatten slopades emellertid begreppet redovisningsskyldig som självständigt begrepp och i fortsättningen skulle i princip samtliga skattskyldiga vara redovisningsskyldiga (prop. 1989/90:111 s. 132–135). Eftersom det sedan lång tid tillbaka inte finns någon nedre gräns för redovisningsskyldigheten föreslår regeringen nu ingen bestämmelse motsvarande den som finns i 10 kap. 37 § SBL.

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

Det kan gå flera år mellan det att en näringsverksamhet upphör till dess att verksamheten är helt avvecklad. För att Skatteverket ska kunna kontrollera att avvecklingen redovisas bör verket, även om en person begär att få bli avregistrerad på grund av att näringsverksamhet inte längre bedrivs ha möjlighet att låta registreringen bestå till dess att verksamheten har avvecklats. Regeringen föreslår en sådan ordning.

Bestämmelsen om avregistrering finns i 7 kap. 6 § SFL.

10 Preliminär skatt

10.1 Dagens preliminärskattesystem i korthet

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

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

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

Den som inte betalar F-skatt ska betala A-skatt. Det innebär att även juridiska personer betalar sin preliminära skatt enbart i form av A-skatt om de av någon anledning inte vill eller kan få en F-skattsedel. A-skatt betalas som huvudregel genom att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning gör skatteavdrag från ersättningen och betalar in beloppet till Skatteverket. Det är alltså inte fråga om en

debiterad skatt. Skatteavdrag görs enligt den skattetabell som Skatteverket har bestämt för den skattskyldige eller genom ett procentavdrag. Skatteverket kan också för en viss person fatta ett beslut om hur skatteavdraget ska beräknas. Även för den som har F-skattsedel betalas A-skatt genom skatteavdrag i fråga om vissa ersättningar. Det gäller bl.a. pension, sjukpenning samt ränta och utdelning som betalas till fysiska personer.

Det finns dessutom en debiterad form av A-skatt, särskild A-skatt, som kan beslutas om en fysisk persons totala skatt för inkomståret inte bedöms bli täckt av skatteavdrag eller för en juridisk person som saknar F-skattsedel. Skatteverket beslutar då med vilket belopp A-skatt ska betalas. Särskild A-skatt betalar den skattskyldige själv in på samma sätt som gäller för F-skatt.

För den som betalar ut ersättning för arbete har mottagarens skattsedel avgörande betydelse. Har mottagaren en F-skattsedel ska normalt inget skatteavdrag göras och inga arbetsgivaravgifter betalas. Har mottagaren i stället en A-skattsedel eller saknar skattsedel på preliminär skatt ska skatteavdrag göras och, om mottagaren är en fysisk person, arbetsgivaravgifter betalas.

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

En betydelsefull lagändring dessförinnan som bör nämnas är införandet av preliminärskatteavdrag på räntor och utdelningar (prop. 1990/91:5).

När uppbördslagen ersattes av skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, fördes många av reglerna om preliminär skatt över utan sakliga ändringar (prop. 1996/97:100). Härefter har reglerna justerats vid ett flertal tillfällen.

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

10.2 Ett godkännande för F-skatt ska ersätta F-skattsedeln

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

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

Godkännandet ska inte vara tidsbegränsat utan gälla tills vidare.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 410 f.).

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig över förslaget är positiva till det. *Företagarna* delar utredningens uppfattning att återkallande av F-skatt och avslag på ansökan om F-skatt är mycket ingripande och kan i praktiken stjälpa företagarens möjligheter att driva verksamheten. Det är därför väldigt viktigt att villkoren framgår tydligt.

Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) framhåller att det är särskilt viktigt att förutsättningarna för beslut om att avslå en ansökan om godkännande för F-skatt och återkallande av ett godkännande tydligt framgår av lagen. LRF ställer sig bakom såväl de lagtekniska förändringarna som ändringarna i sak. *Far*, som inte heller har några invändningar mot förslaget, anser dock att reglerna måste förtydligas och göras mer användarvänliga. Skatteverket måste upprätta ett online-system som gör det möjligt för företagen att själva gå in och få besked om ett visst bolag eller en viss företagare är godkänd för F-skatt. Det måste vidare vara förhållandena när ett avtal träffas med en uppdragstagare som gäller och inte förhållandena vid faktureringen. Görs en kontroll vid avtals-tidpunkten ska ansvar inte senare kunna läggas på en uppdragsgivare. *LO* anser att en ny prövning av ett godkännande för F-skatt bör ske med en viss regelbundenhet för att förhindra missbruk.

Skälen för regeringens förslag

Ett godkännande för F-skatt

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

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

Termerna F-skattsedel och F-skattebevis hindrar alltså i sig inte ett teknikneutralt förfarande. Ökad användning av elektronisk kommunikation bör uppmuntras eftersom det underlättar för såväl de skattskyldiga som för Skatteverket (se vidare avsnitt 11.1). Enligt utredningens mening finns det därför skäl att ersätta uttrycket att ”utfärda F-skattsedel” med ett uttryck som inte på samma sätt associerar till ett pappersanknutet förfarande.

Utredningen föreslår att uttrycket ”godkänd för F-skatt” ska användas. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot detta. Regeringen, som ser fördelar med att ersätta de pappersanknutna F-skattsedlarna och F-skattebevisen med ett neutralt godkännande för F-skatt, föreslår en sådan förändring.

Rättsverkningarna av ett godkännande

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

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

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

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

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

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

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

upp. Skulle det senare visa sig att betalningsmottagaren hade fått sitt godkännande återkallat kan utbetalaren i annat fall få svårt att bevisa att F-skattebeviset faktiskt har visats upp. Därför bör såväl utbetalaren som betalningsmottagaren kunna få ett registerutdrag från Skatteverket som innehåller uppgift om godkännande för F-skatt. Sådana uppgifter kan Skatteverket lämna på papper eller i elektronisk form. Om betalningsmottagaren signerar och daterar ett registerutdrag och lämnar över detta bör handlingen uppfylla nyss nämnda krav för att utbetalaren ska kunna godta uppgiften om godkännande för F-skatt. Härigenom kan en betalningsmottagare som annars inte upprättar någon särskild handling avseende uppdraget på ett enkelt sätt lämna en uppgift om godkännande som utbetalaren kan lita på.

Utgångspunkten för utredningens förslag är alltså att uppdragstagaren ska vara godkänd för F-skatt och, om godkännandet är villkorat, skriftligen ha åberopat godkännandet för att utbetalaren ska vara befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter.

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. Regeringen anser att förslaget är väl motiverat och föreslår att rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt ska knytas till godkännandet som sådant och åberopandet av detta.

Informationen om huruvida en person är godkänd för F-skatt bör, som *Far* också framhållit, vara så lättillgänglig som möjligt. Skatteverket lämnar i dag motsvarande uppgift om F-skattsedelsinnehav per telefon. Det är också möjligt att göra en F-skatteförfrågan med faxesvar på verkets servicetelefon. Det finns utrymme för att vidareutveckla servicen, t.ex. genom att använda Internet eller sms. En sådan vidareutveckling anser regeringen vara viktig.

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

Regeringen vill med hänsyn till vad *Far* har anfört framhålla att den aktuella tidpunkten när ett godkännande för F-skatt ska finnas för att ge rättsverkningar är antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. En utbetalare som har kontrollerat att motparten var godkänd för F-skatt när ersättningen bestämdes riskerar därför inte att påföras betalningsskyldighet för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter om godkännandet har återkallats vid faktureringen.

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

Bestämmelserna finns i 10 kap. 11 och 12 §§ skatteförfarandelagen, förkortad SFL.

Godkännandet ska gälla tills vidare

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

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

LO anser att en ny prövning av ett godkännande för F-skatt bör ske med en viss regelbundenhet för att förhindra missbruk. Med hänsyn till de goda erfarenheter som finns av dagens automatiska förnyelse av F-skattsedlarna anser regeringen att en godkännande för F-skatt bör kunna gälla tills vidare utan att risken för missbruk ökar. Regeringen vill i detta sammanhang peka på den möjlighet till årlig kontroll av att näringsverksamhet bedrivs av den som har godkänts för F-skatt som ges i samband med att den slutliga skatten fastställs.

10.3 Förutsättningarna för F-skatt

10.3.1 Ett komplicerat regelverk ska bli enklare

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

Undantaget för fall som avses i 4 kap. 8 § SBL innebär att den som ska få en ny F-skattsedel genom årlig förnyelse inte behöver ansöka om en F-skattsedel. Av 4 kap. 10 § SBL framgår att intäkter från ett handelsbolag inte ensamma ger rätt till en F-skattsedel. Delägaren måste alltså bedriva näringsverksamhet i annan form än i handelsbolag för att för egen del få en F-skattsedel. Så långt är reglerna inte så svåra att förstå.

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

Något som ytterligare komplicerar regleringen är att det finns osjälvständiga återkallelseregler som bygger på att någon annan än den som har en F-skattsedel har gjort något som är grund för återkallelse eller inte för egen del kan få en F-skattsedel (4 kap. 13 § 9 SBL).

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

I många fall är en F-skattsedel en förutsättning för att det ska vara möjligt att driva näringsverksamhet. Beslut om att avslå en ansökan om F-skattsedel eller att återkalla en F-skattsedel är därmed, som också *Företagarna* och *LRF* har framhållit, för den enskilde mycket ingripande. Det är därför särskilt viktigt att förutsättningarna för sådana beslut tydligt framgår av lagen.

Utredningen har gjort en grundlig omarbetning av bestämmelserna. I stor utsträckning handlar det om lagtekniska förändringar. Utredningen föreslår uttryckliga bestämmelser om förutsättningarna för att besluta om godkännande för F-skatt. Några hypotetiska prövningar av om en F-skattsedel skulle ha återkallats ska inte göras. Av en särskild bestämmelse framgår i vilken utsträckning förhållanden hos någon annan än den sökande ska beaktas. Ett godkännande ska återkallas om den godkände begär det eller om förutsättningarna för godkännande inte längre är uppfyllda.

Inte någon av remissinstanserna har haft något att invända mot utredningens förslag. Inte heller regeringen har något att invända utan ansluter sig till utredningens förslag.

De nya bestämmelserna finns i 9 kap. 1, 2 och 4 §§ SFL.

Regeringen föreslår också några ändringar i förutsättningarna för F-skatt. Dessa beskrivs i följande avsnitt.

10.3.2 Ändrade förutsättningar för F-skatt

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

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

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

Karenstiden ska räknas från missbrukstillfället.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 416 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget. *Företagarna* framhåller att det är mycket viktigt att villkoren såväl för att bli godkänd för F-skatt som för att få godkännandet återkallat framgår tydligt.

Skälen för regeringens förslag

Företagsledaren ska bara drabbas av missförhållanden som kan hänföras till honom eller henne

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

Även i fortsättningen bör förhållanden i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag beaktas när en företagsledares ansökan om godkännande för F-skatt för egen del eller för ett annat fåmansföretag eller fåmansbolag prövas. På motsvarande sätt som i dag ska det givetvis inte gälla förhållanden i företaget eller bolaget som har uppkommit efter att företagsledaren har lämnat sin position. Det framgår av rekvisitet ”förhållande som kan hänföras till företagsledaren”. Det kan dock diskuteras om det behövs ytterligare preciseringar av vilka förhållanden som avses.

Bestämmelsen gäller endast företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Det är alltså fråga om personer som har stort inflytande i företaget eller bolaget. Med hänsyn härtill är normalt ett förhållande i företaget hänförligt till företagsledaren. Ett inte obetydligt missbruk av F-skattsedeln eller brister i redovisning och betalning av skatt eller avgift som inte är obetydliga bör regelmässigt anses hänförliga till företagsledaren. En sådan tolkning ligger i linje med bestämmelsens syfte, att förhindra ett kringgående av återkallelsereglerna. Uppstår exempelvis mer än obetydliga skatte- eller avgiftsskulder bör det alltså finnas grund för att återkalla företagsledarens godkännande och hindra företagsledaren från att driva verksamheten vidare med F-skatt. Undantag bör kunna göras om det finns särskilda skäl.

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

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

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

Bestämmelserna finns i 9 kap. 1 § tredje stycket, 2 § och 4 § andra stycket SFL.

Tidigare godkännande ska inte vara avgörande

Om varken företagsledaren eller hans eller hennes fåmansföretag har haft F-skattsedel kan enligt dagens regler inte missförhållanden i företaget beaktas vid bedömningen av om företagsledaren kan få en F-skattsedel för egen del eller för ett nytt företag. Motsvarande gäller om missförhållandena finns i ett fåmanshandelsbolag.

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

Karenstid ska bara gälla vid återkallelse på grund av missbruk

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

Karenstiden vid missbruk av F-skattsedel gäller inte bara den som har gjort sig skyldig till missbruket. Alla som ingår i den krets av fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och företagsledare som ska prövas omfattas.

Karenstid på grund av annat än missbruk uppkommer i följande situationer:

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

2. Den sökande är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Om företaget eller bolaget hade haft en F-skattsedel så skulle den ha blivit återkallad på grund av att företagsledaren inte kan få F-skattsedel. Skälet till att företagsledaren inte kan få F-skattsedel är att han eller hon är eller har varit företagsledare i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där det finns grund för återkallelse. Grunden för återkallelse i det sistnämnda företaget eller bolaget kan vara vilken som helst av återkallelsegrunderna. I detta fall föreskrivs ingen karenstid, men den upp-

kommer i praktiken till följd av att företagsledaren omfattas av karen (4 kap. 11 § första stycket 3 SBL jämfört med 4 kap. 13 § 9 och 8 samt 4, 5, 6 eller 7 SBL).

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

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

Regeringen anser att olika företagsformer ska behandlas lika och att en företagsledare inte ska vara förhindrad från att bli godkänd för F-skatt under längre tid än det företag i vilket missförhållandena har funnits. Regeringen ser inte heller något behov av en karenstid i andra fall än vid missbruk. För övriga missförhållanden är det tillräckligt att det finns hinder mot godkännande så länge missförhållandet finns kvar. Om missförhållandet t.ex. består av skatteskulder bör alltså ett godkännande kunna meddelas så snart skatteskulderna är betalda.

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

10.4 Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas

10.4.1 Inget skatteavdrag för drinks

Regeringens bedömning: Skyldigheten att göra skatteavdrag för drickspengar eller liknande ersättning som en arbetstagare på grund av arbetsavtal har rätt att ta emot direkt från allmänheten bör inte ha någon motsvarighet i den nya lagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 420 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

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

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

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

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

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

10.4.2 Undantagsbestämmelser som ska slopas

Regeringens bedömning: Följande undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag bör inte ha någon motsvarighet i den nya lagen:

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

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 421 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslagen. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att förslagen är väl avvägda.

Skälen för regeringens bedömning

Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag

Huvudregeln i skattebetalningslagen är att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag. Det finns emellertid ett flertal undantag från huvudregeln. En del av undantagen behövs för att undvika för höga skatteavdrag och flera av undantagen underlättar för utbetalaren. Det finns emellertid ett antal undantag som tillämpas i så få fall att de i stället för att förenkla bara bidrar till att göra regleringen mer omfattande och komplicerad än nödvändigt. Dessa undantag bör därför slopas. Det gäller följande undantag:

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

2. Enligt 5 kap. 9 § 10 SBL ska skatteavdrag inte göras från utdelning från en utländsk juridisk person. Undantaget gäller dock inte om utdelningen har betalats ut genom en central värdepappersförvarare, någon som bedriver valutahandel eller ett värdepappersinstitut hos vilket

ett utländskt finansiellt instrument förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant instrument kontoförs. Undantaget avser utbetalare som finns i Sverige. I annat fall föreligger överhuvudtaget ingen skyldighet för utbetalaren att göra skatteavdrag. Eftersom utbetalningar genom värdepappersförvarare, valutahandlare och värdepappersinstitut inte omfattas av undantaget saknar det funktion när det gäller kontobaserade delägarrätter. Undantaget skulle däremot, i vart fall i teorin, kunna aktualiseras om ett utländskt företag självt från filial i Sverige betalar ut utdelning på pappersbaserade delägarrätter. Om det alls förekommer är det sannolikt en sällsynt förekomst. Regeringens bedömning är därför att undantaget i allt väsentligt saknar betydelse och därför kan avvaras.

3. Enligt 5 kap. 9 § 11 SBL ska skatteavdrag inte göras från ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats. Undantaget gäller dock inte om räntan har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt finansiellt instrument förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant instrument kontoförs. Undantaget kan aktualiseras om en utbetalare i näringsverksamhet ger ut ensidiga skuldförbindelser avsedda för allmän omsättning. Dessutom ska ränta på skuldförbindelsen betalas ut mot kupong eller kvitto. Den pappersbaserade handeln med värdepapper har fått allt mindre betydelse i takt med att handeln i större utsträckning sker elektroniskt. Undantaget har alltså en begränsad betydelse. För de få utbetalare som alltjämt omfattas av undantaget innebär givetvis ett slopande av detta en ökad administrativ börda. Det är emellertid inte förenat med några svårigheter att beräkna skatteavdrag med 30 procent av räntan. Dessutom rör det sig om utbetalare som ska lämna kontrolluppgift avseende räntan. Regeringens bedömning är mot den bakgrunden att det inte längre finns skäl att upprätthålla undantaget.

Avdrag för avgifter i tjänsten

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

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

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

Avgifterna avser inte i någon del försäkringar tecknade efter år 1988. Enligt uppgift från Skatteverket är det mycket ovanligt med sådana avgifter. Det är därför inte motiverat med en bestämmelse om avdrag vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag. I de enstaka fall som kan förekomma kan den enskilde uppnå motsvarande effekt genom att enligt de regler som nu föreslås begära att den preliminära skatten beslutas enligt tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster.

10.4.3 Skatteavdrag från viss ersättning även om mottagaren är godkänd för F-skatt

Regeringens förslag: Skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning som betalas ut till mottagare som är godkänd för F-skatt ska utvidgas till att också gälla ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), till den del ersättningen överstiger

- a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ inkomstskattelagen, eller
- b) den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi, samt andra ersättningar för kostnader i tjänsten än de föregående, till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 909, 910 och 915).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I 5 kap. 2 § SBL anges vilka ersättningar som i lagen likställs med ersättning för arbete. Regeringen föreslår att en motsvarande bestämmelse ska tas in i skatteförfarandelagen (10 kap. 3 § SFL). Till denna paragraf (andra stycket 9 och 10) har dessutom flyttats de bestämmelser som nu finns i 8 kap. 19 och 20 §§ SBL om beräkning av skatteavdrag från ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap.

6 § IL och andra ersättningar för kostnader i arbetet än de nyss nämnda. Från sådana ersättningar som i skattebetalningslagen likställs med ersättning för arbete ska skatteavdrag i dag göras även om mottagaren har en F-skattsedel (5 kap. 6 § SBL). Regeringen föreslår en motsvarande regel i 10 kap. 13 § SFL. Utredningen har föreslagit att denna paragraf ska utvidgas till att även omfatta sådana ersättningar som i dag regleras 8 kap. 19 och 20 §§ SBL. Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot detta. Regeringen anser också att det finns skäl, bl.a. med tanke på effektivitet, likhet och enkelhet i uppbördssystemet, att behandla dessa ersättningar på samma sätt som övriga ersättningar som likställs med ersättning för arbete eller, med den terminologi som används i skatteförfarandelagen, räknas som ersättning för arbete. Regeringen föreslår därför att skatteavdrag ska göras från de nu aktuella ersättningarna även om mottagaren är godkänd för F-skatt.

Bestämmelsen finns i 10 kap. 13 § SFL.

10.4.4 Skatteavdrag från annan avkastning än ränta och utdelning

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 424 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget. *Uppsala universitet* framhåller dock att det finns betydande svårigheter inom detta område vad gäller att skilja mellan vad som är avkastning respektive förändring av värdet på tillgången. Detta gäller särskilt i förhållande till finansiella instrument som finns i gränlandet mellan eget kapital och lånekapital ("sammansatta instrument" eller "hybridinstrument"). Om ett utökat system med skatteavdrag ska införas kräver det enligt universitet en fördjupad undersökning beträffande olika slags finansiella instrument. Vad gäller till exempel om innehavaren av ett kapitalandelsbevis avyttrar detta före inlösenstidpunkten, och det allmänna ränteläget har förändrats sedan emissionstidpunkten? Ska värdeförändringen till sin helhet betraktas som kapitalvinst (eller kapitalförlust) eller till någon del också som avkastning i skatterättslig mening? *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att förslaget är väl avvägt. *Euroclear Sweden AB* anser att skatteavdrag ska göras från annan avkastning även om den inte betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning. En annan framkomlig väg enligt Euroclear Sweden AB är att annan avkastning i inkomstskattelagen likställs med ränta.

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

Kontrolluppgiftsskyldigheten har emellertid genom lagstiftning år 2005 utvidgats till att också omfatta annan avkastning av delägarätter och fordringsrätter än ränta, utdelning eller kapitalvinst. Lagstiftningen föranleddes bl.a. av ett avgörande från Regeringsrätten (RÅ 2003 ref. 48). Avgörandet avser ett sammansatt instrument, en s.k. aktieindexobligation. Obligationen löper på tre år och har en garanterad årlig avkastning på tre procent. Härutöver kan ytterligare årlig avkastning utgå beroende av utvecklingen av ett underliggande aktieindex. Obligationen anses bestå av sju olika delar; en fordran i nominellt belopp, tre räntekuponger och tre aktieindexoptioner. Enligt Regeringsrätten ska det sammansatta instrumentet behandlas som en enhet (s.k. odelbart instrument) och med hänsyn till anknytningen till aktieindex ska bestämmelserna om delägarätter tillämpas. I avgörandet hänvisas till den praxis som innebär att en del av avkastningen ska beskattas på annat sätt än som kapitalvinst trots att instrumentet har karakteriserats som odelbart. Den garanterade årliga avkastningen ska enligt Regeringsrätten skattemässigt behandlas som ränta. Eventuellt överskjutande del av den årliga avkastningen är enligt avgörandet däremot inte så förutsebar att den kan anses utgöra ränta. Utbetalningen ska i stället utgöra sådan annan inkomst av tillgångar som avses i 42 kap. 1 § första stycket IL.

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

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

Dagens reglering där kontrolluppgiftsskyldigheten och skyldigheten att göra skatteavdrag inte överensstämmer ger upphov till praktiska

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

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

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. *Uppsala universitet* anser dock att det finns betydande svårigheter inom detta område vad gäller att skilja mellan vad som är avkastning respektive förändring av värdet på tillgången. Eftersom skyldigheten att göra skatteavdrag från annan avkastning endast ska gälla om utbetalarna betalar ut avkastningen tillsammans med sådan ränta eller utdelning från vilken skatteavdrag ska göras bör dessa svårigheter inte överdrivas. Regeringen utgår ifrån att Skatteverket lämnar information i tveksamma fall. De administrativa kostnaderna bedöms inte öka. De som betalar ut ränta och utdelning ska ändå göra skatteavdrag och det bör snarare vara en förenkling att slippa separera utbetalt belopp och särbehandla avkastningsbelopp. Däremot kan alla förändringar initialt upplevas som negativa eftersom de kan kräva justeringar av befintlig teknik och rutiner. Regeringens sammantagna bedömning är att det är motiverat med en skyldighet att göra skatteavdrag i dessa fall och att det inte kan anses innebära några ökade administrativa kostnader.

I detta ärende finns inte tillräckligt underlag för att ta ställning till *Euroclear Sweden AB:s* förslag att utvidga skyldigheten att göra skatteavdrag till att även avse annan avkastning som inte betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning. Frågan om annan avkastning kan likställas med ränta i inkomstskattehänseende kräver överväganden som inte kan göras i detta lagstiftningsärende.

Bestämmelsen finns i 10 kap. 15 § SFL.

10.4.5 När förmån av personaloptioner senast ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag

<p>Regeringens förslag: En förmån av personaloptioner ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag då rättigheten utnyttjas eller överlåts, dock senast när den som ska anses som utgivare får kännedom om det.</p>

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 923).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

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

En förmån av personaloption ska räknas med i underlaget för skatteavdrag. Det ska ske när rättigheten utnyttjas eller överläts. Det kan emellertid förekomma att den som ska göra skatteavdraget vid den tidpunkten inte känner till att rättigheten har utnyttjats eller att en överlåtelse har skett. Utredningens förslag innebär att förmånen då ska beaktas senast när den som ska göra skatteavdraget får sådan kännedom. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot detta. Även regeringen anser att det behövs en särskild regel för nu aktuella fall. Regeringen föreslår därför att en förmån av personaloptioner ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag senast när den som ska anses som utgivare får kännedom om att förmånen har utnyttjats eller överlåtits. Det är en nyhet i förhållande till dagens regler. I detta fall görs alltså av praktiska skäl ett undantag från kontantprincipen.

Bestämmelsen finns i 11 kap. 8 § första stycket SFL.

10.5 Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 427 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget. *Företagarna* anser att förslaget är bra och bör genomföras. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* har samma åsikt.

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

Skatteavdrag ska i de flesta fall göras antingen enligt en skattetabell eller med 30 procent. Skatteverket kan emellertid också för enskilda fall besluta att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund. Härigenom kan t.ex. den som har avdragsgilla ränteutgifter få ett lägre skatteavdrag från sin lön och på så sätt få en bättre överensstämmelse mellan den preliminära och den slutliga skatten. Beslut om särskild

beräkningsgrund kan endast fattas innan det första skatteavdraget för året görs. Det anges inte direkt i lagtexten, men framgår av förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 562). Bestämmelserna om beslut om särskild beräkningsgrund finns i 8 kap. 11–13 §§ SBL. Den grundläggande förutsättningen för ett sådant beslut är att överensstämelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten därigenom kan antas bli bättre.

Om skatteavdraget ska justeras efter årets första skatteavdrag fattas ett beslut om ändrad beräkning enligt 8 kap. 29 § SBL. Syftet med ett beslut om ändrad beräkning ska vara att uppnå att skatteavdraget bättre stämmer överens med den beräknade slutliga skatten. Ett sådant beslut får endast fattas om beräkningen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller det finns andra särskilda skäl. Som riktlinje för vad som är ett betydande belopp gäller enligt förarbetena 0,2 basbelopp, dvs. 8 480 kronor för år 2010. Andra särskilda skäl kan vara att den skattskyldige har emigrerat eller i samband med avveckling av ett dödsbo kan beräkna inkomsterna exakt (prop. 1996/97:100 s. 549 och 562).

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

Senare justeringar av den debiterade skatten förutsätter ett beslut enligt 6 kap. 5 § SBL om ändrad beräkning av F-skatt. Syftet med ett beslut om ändrad beräkning är att skatten ska stämma bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Ett sådant beslut får, på samma sätt som gäller i fråga om skatteavdrag, bara fattas om det avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller det finns andra särskilda skäl. Som riktlinje för vad som ska anses vara belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden bör enligt förarbetena gälla en skillnad mellan den debiterade och den slutliga skatten på omkring 30 procent av den preliminära skatten, dock lägst 0,2 basbelopp (prop. 1996/97:100 s. 550, 562 och 565). Särskilda skäl kan föreligga i samband med emigration, likvidation av ett aktiebolag eller avveckling av ett dödsbo, där inkomsterna kan beräknas exakt (prop. 1996/97:100 s. 549).

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

I författningskommentaren till 21 kap. 2 § SBL sägs att tillämpningsområdet för bestämmelserna om omprövning begränsas genom bestämmelsen. När det gäller ändring av ett beslut rörande preliminär

skatt på grund av att den skattskyldige har fått ändrade inkomstförhållanden krävs att ändringen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller att det annars finns särskilda skäl. Om den skattskyldige inte är nöjd med ett beslut om ändring av preliminär skatt gäller däremot bestämmelserna om omprövning i 21 kap. Dessa bestämmelser gäller också i det fall ett beslut behöver ändras på grund av en felräkning eller ett annat misstag (prop. 1996/97:100 s. 630).

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

Enligt utredningens bedömning är den nuvarande regleringen onödigt restriktiv när det gäller möjligheterna att under beskattningsåret justera den preliminära skatten. Det gäller särskilt för F-skatt och särskild A-skatt. Den riktlinje som enligt förarbetena ska tillämpas – skillnaden mellan den debiterade och den slutliga skatten ska vara omkring 30 procent av den preliminära skatten – får oönskade konsekvenser i många fall. En skattskyldig med en debiterad F-skatt på 100 000 kronor och en beräknad slutlig skatt på 75 000 kronor skulle t.ex. inte kunna få den preliminära skatten ändrad.

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

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

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

Regeringen, som gör samma bedömning som utredningen och som remissinstanserna inte har haft något att invända mot, föreslår att de skattskyldiga ska ges möjlighet till en bättre anpassning av den preliminära skatten till den beräknade slutliga skatten om förbättringen inte bara är obetydlig. Förslaget kan innebära att antalet ansökningar och beslut blir fler än i dag. Skatteverkets administration kan därför komma att öka något. Fler beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag innebär också att utbetalarnas administration ökar något. Fördelen i form av bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt väger dock enligt regeringens bedömning betydligt tyngre än nackdelen i form av en något ökad administration.

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

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

11 Deklarationer, kontrolluppgifter och övriga uppgifter

11.1 En teknikneutral lagstiftning

Regeringens bedömning: Skatteförfarandelagen bör inte innehålla några bestämmelser om elektroniskt uppgiftslämnande utan bör vara teknikneutral. Härigenom blir lagen flexibel och ger utrymme för en successiv utveckling av formerna för elektroniskt uppgiftslämnande.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 383 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget. *Tillväxtverket* ser som en mycket viktig del i en reformering av skatteförfarandereglererna att elektronisk kommunikation underlättas. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, framhåller att det är särskilt viktigt att Skatteverket utvecklar en e-tjänst som överensstämmer med Bolagsverkets.

Skälen för regeringens bedömning

Gällande bestämmelser som har betydelse för möjligheterna att lämna uppgifter elektroniskt

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att självdeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande (4 kap. 4 § andra stycket lagen [2001:1227] om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK). Genom 3 kap. 3 §

förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad FSK, har denna rätt överförs till Skatteverket.

Motsvarande bestämmelser som ger Skatteverket rätt att tillåta att uppgifter lämnas som elektroniska dokument finns för preliminära självdeklarationer, skattedeklarationer, punktskattedeklarationer, förenklade skattedeklarationer och särskilda skattedeklarationer (10 kap. 9 a § andra stycket, 13 a § tredje stycket, 26 § första stycket och 32 c § tredje stycket skattebetalningslagen [1997:483], förkortad SBL, samt 26 a § skattebetalningsförordningen [1997:750], förkortad SBF). En periodisk sammanställning får lämnas med hjälp av elektronisk filöverföring eller annan automatisk databehandling (10 kap. 34 § andra stycket SBL).

Kontrolluppgift och sammandrag av kontrolluppgifter får lämnas på medium för automatiserad behandling (14 kap. 7 § andra stycket och 12 § LSK). Uppgifterna kan lämnas elektroniskt via filöverföring på Internet eller på datamedium (diskett, cd, dvd m.m.).

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

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

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

Elektroniskt uppgiftslämnande i praktiken

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

Skatteverket arbetar aktivt med dessa frågor och har bl.a. utvecklat ett flertal e-tjänster. Som exempel kan nämnas möjligheterna att lämna självdeklaration elektroniskt. Vid 2010 års taxering var det möjligt för 99 procent av alla deklaraionskyldiga fysiska personer och dödsbon att lämna deklaration elektroniskt. Den som endast ska godkänna de förtryckta uppgifterna kan lämna deklaration genom säkerhetskoder via telefon eller SMS. På Internet kan den som använder säkerhetskoder dessutom begära avdrag för resor till och från arbete. I andra fall kan

deklaration göras på Internet av den som har e-legitimation. Drygt 4,3 miljoner eller 58,6 procent av deklaranterna utnyttjade möjligheten att lämna deklaration elektroniskt. I förhållande till år 2009 är det en ökning med 10 procent.

En teknikneutral lag är bättre

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

För det första ger regleringen uttryck för att uppgiftslämnande på papper är huvudregeln. Det sägs inte rakt ut i lagen, men genom bestämmelser som anger att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva att uppgifter får lämnas som elektroniskt dokument framstår den outtalade huvudregeln tydligt. När lagstiftningen har sina rötter i en tid då papper var, om inte den enda så i alla fall den självklara, bäraren av inkomst- och skatteuppgifter är det egentligen inte så konstigt. Ökad användning av elektronisk kommunikation bör uppmuntras eftersom det underlättar för såväl de skattskyldiga som för Skatteverket. Även ur rättssäkerhetsperspektiv har elektronisk kommunikation vissa fördelar (se avsnitt 8.1.4). Mot den bakgrunden ska den nya lagen givetvis inte utformas så att uppgiftslämnande på papper är huvudregeln.

För det andra kan den praktiska utvecklingen av förfarandet leda till att lagstiftningen inte längre ger ett tydligt stöd för förfarandet. Ett sådant exempel är möjligheten att medge att deklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Enligt definitionen är ett elektroniskt dokument en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling samt vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande (4 kap. 4 § andra stycket LSK och 10 kap. 26 § andra stycket SBL). Det är alltså inte bara utställaren som ska kunna verifieras utan också innehållet. Av förarbetena framgår att avsikten har varit att ställa säkerhetskrav som ska garantera att informationen i dokumentet inte obehörigen kan förändras och att innehållet kan knytas till utfärdaren genom en s.k. elektronisk signatur eller motsvarande (prop. 1996/97:100 s. 575 och prop. 2001/02:25 s. 172).

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

Det kan diskuteras om deklaration via telefon med säkerhetskoder innebär att den deklARATIONSSKYLDIGE lämnar några inkomstuppgifter i form av ett elektroniskt dokument. De uppgifter som den deklARATIONSSKYLDIGE godkänner genom att lämna sin säkerhetskod finns ju redan hos Skatteverket. Även om förfarandet faller inom lagens definition framstår det här inte som helt självklart att beskriva förfarandet som att lämna deklaration i form av ett elektroniskt dokument. Detta exempel illustrerar

nackdelen med lagreglering av formerna för elektroniskt uppgiftslämnande.

Mot denna bakgrund och då ingen remissinstans har haft något att invända mot utredningens förslag bör en annan lösning än den nuvarande väljas. Den bästa lösningen är enligt regeringens bedömning en teknikneutral lag som inte innehåller några bestämmelser som reglerar förutsättningarna för elektroniskt uppgiftslämnande. En sådan reglering är flexibel och ger utrymme för successiv utveckling av formerna för uppgiftslämnandet. Det är, med hänsyn till den snabba tekniska utvecklingen, viktigt.

Skatteförfarandelagens formkrav är teknikneutrala

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

Uppgifter måste av praktiska skäl även i fortsättningen i de flesta sammanhang lämnas på ett strukturerat sätt. Detta kommer till uttryck i skatteförfarandelagen, förkortad SFL, genom ett krav på ”fastställt formulär” (38 kap. 1 § SFL). Ett sådant krav begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (Ds 2003:29 s. 101).

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

Begreppet för ett teknikneutralt underskriftskrav ska rymma de olika formerna av utställarverifiering som används (traditionell underskrift, elektronisk signatur och säkerhetskoder). Det bör också ge utrymme för ny teknik. Dessutom bör begreppet helst bära med sig den specifika innebörden som ett undertecknande har, nämligen främst att identifiera den som har undertecknat, säkerställa det undertecknades äkthet och ha bevisverkan. Utredningen föreslår att begreppet ”underteckna” ska behållas, men har gett det en vidgad och teknikneutral betydelse. Skatteverket använder redan begreppet underskrift på detta sätt.

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

Utredningen har samrått med Verket för förvaltningsutveckling om utformningen av lagens formkrav. När det gäller utformningen av ett teknikneutralt underskriftskrav har utredningen vidare haft kontakt med Terminologicentrum TNC. Förslaget har utformats i enlighet med Terminologicentrumets rekommendationer.

Regeringen delar utredningens bedömning om att behålla begreppet underteckna. Begreppet används i 38 kap. 2 § SFL.

Utveckling av elektronisk kommunikation

Tanken med en teknikneutral lag är att den härigenom ska vara flexibel och, utan att lagändring krävs, ge utrymme för nya former för elektroniskt uppgiftslämnande i framtiden.

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

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

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

Det finns inte i någon större utsträckning för skatteförfarandet särskilda bestämmelser om hur en myndighet ska kommunicera med enskilda. En bestämmelse av central betydelse är dock 4 kap. 2 § första stycket LSK. Skatteverket ska enligt den bestämmelsen före den 15 april under taxeringsåret sända en blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter till den som kan antas vara skyldig att lämna en sådan deklaration. Varken uttrycket ”blankett” eller ”sända” kan i och för sig anses hindra elektroniska rutiner (Ds 2003:29 s. 86 och 101). Aktuell bestämmelse är omformulerad i den nya lagen. Skatteverket ska före den 15 april året efter utgången av beskattningsåret underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklarationsskyldiga om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som har kommit in som underlag för beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst (31 kap. 4 § SFL). En sådan bestämmelse öppnar för nya former för underrättelse i framtiden. De deklarationsskyldiga har redan nu tillgång

till en egen sida på Internet där de förtryckta uppgifterna finns tillgängliga. För den som använder sig av denna tjänst kan deklARATIONEN i pappersform framstå som helt onödig. För dem som så önskar, skulle pappersutskicket kunna ersättas med en underrättelse genom SMS eller e-post om att uppgifterna finns tillgängliga på Internet.

En näraliggande fråga är i vilken utsträckning Skatteverket kan fatta beslut genom automatiserad databehandling och sätta upp besluten i form av elektroniska dokument. Den frågan behandlas i avsnitt 18.1.

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

11.2 Minskat uppgiftslämnande

11.2.1 Uppgiftsskyldigheter som infördes för att kontrollera ”stoppreglerna” slopas

Regeringens bedömning: De särskilda uppgiftsskyldigheterna för företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående, som infördes för att kontrollera de s.k. stoppreglerna, bör i huvudsak slopas.

Regeringens förslag: Fysiska personer som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska lämna uppgift om tillskott till och uttag från bolaget i inkomstdeklarationen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning och förslag (se betänkandet s. 395 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker eller har inget att erinra mot förslagen.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: Enligt 3 kap. 21 § första stycket 1 LSK ska företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående i självdeklaration (inkomstdeklaration med skatteförfarandelagens terminologi) lämna de uppgifter som behövs för tillämpningen av bestämmelserna om beräkning av överskottet eller underskottet från företaget.

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

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

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

Stoppreglerna är numera i allt väsentligt avskaffade. I samband med avskaffandet gjordes bedömningen att uppgiftsskyldigheterna skulle

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

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

Enligt regeringens bedömning medför de särskilda uppgiftsskyldigheterna administrativa kostnader för en stor grupp deklARATIONSSKYLDIGA som inte är motiverade utifrån kontrollskäl. I stället för att generellt kräva in uppgifter om enskilda transaktioner bör Skatteverket inrikta sitt kontrollarbete på ett urval och begära in uppgifter i de fall en särskild granskning ska göras.

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

Enligt den allmänna uppgiftsskyldigheten (31 kap. 3 § SFL, nuvarande 3 kap. 1 § 6 och 5 § LSK) ska de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst lämnas i inkomstdeklarationen. För handelsbolagsdelägare innebär den bestämmelsen, på grund av skillnaderna i de ovan angivna materiella skattereglerna, att de ska lämna uppgift om tillskott och uttag under året före beskattningsåret och i vissa fall också om det aktuella beskattningsårets transaktioner. Delägare i fåmanshandelsbolag har dock enligt bestämmelsen i 3 kap. 21 § LSK varit skyldiga att alltid lämna uppgift om tillskott och uttag under det aktuella beskattningsåret.

En enhetlig ordning där uppgift alltid ska lämnas om det aktuella beskattningsårets tillskott och uttag är enligt regeringens mening att föredra. När Skatteverket underrättar den deklARATIONSSKYLDIGE om kontrolluppgifter m.m. kommer verket därmed att kunna lämna uppgift

om föregående års tillskott och uttag (31 kap. 4 § SFL). Den deklarationsskyldige behöver då inte gå tillbaka till förra årets räkenskaper för att få fram uppgifterna. Sammantaget bör en sådan ordning förenkla för de deklarationsskyldiga. Denna del av de särskilda uppgiftsskyldigheterna bör därför behållas. Uppgiftsskyldigheten avseende årets tillskott och uttag bör i fortsättningen inte bara gälla för delägare i fåmanshandelsbolag utan generellt för delägare i svenska handelsbolag. Det bör betonas att det för delägare i andra handelsbolag än fåmanshandelsbolag inte är fråga om någon ny uppgiftsskyldighet utan en tidigareläggning av tidpunkten för uppgiftslämnandet i vissa fall.

I 6 kap. 5 § 3 LSK finns det ett särskilt undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift om utgiven förmån och ersättning som utgör intäkt i inkomstlaget tjänst. Enligt bestämmelsen ska företaget inte lämna kontrolluppgift om sådan ersättning eller förmån som ska redovisas i självdeklaration enligt 3 kap. 21 § första och tredje styckena LSK.

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

Sammanfattningsvis anser regeringen att de särskilda uppgiftsskyldigheterna i 3 kap. 21 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena LSK bör slopas helt för delägare m.fl. i fåmansföretag. För delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag bör större delen av de särskilda uppgiftsskyldigheterna slopas. Skyldigheten att lämna uppgift om tillskott till och uttag från bolaget under beskattningsåret behålls för delägare i fåmanshandelsbolag. Den uppgiftsskyldigheten ska i fortsättningen också gälla delägare i andra svenska handelsbolag. Bestämmelsen finns i 31 kap. 30 § SFL.

11.2.2 Pensionsstiftelser ska inte behöva lämna särskilda uppgifter

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 399).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. omfattas av skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt 5 kap. 1 § LSK. De är

dock helt undantagna från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § 3 IL. Dessutom är de normalt deklarationsskyldiga på grund av att de ska betala avkastningsskatt (30 kap. 4 § 4 SFL). Enligt regeringens bedömning är en skyldighet att lämna särskilda uppgifter inte motiverad för dessa stiftelser. Därför föreslås att skyldigheten slopas.

Bestämmelsen finns i 33 kap. 3 § andra stycket SFL.

11.2.3 Handelsbolag ska inte behöva underteckna särskilda uppgifter

Regeringens bedömning: Kravet på underskrift för särskilda uppgifter som handelsbolag ska lämna till ledning för delägarnas beskattning bör slopas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 399 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte yttrat sig över förslaget.

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

Resultatet från handelsbolaget ska anges i självdeklarationen (här inkomstdeklaration, se avsnitt 11.6) av delägarna. De lämnade uppgifterna ska undertecknas av delägarna. I sammanhanget kan noteras att den omständigheten att den fylligare redovisningen om näringsverksamheten lämnas av någon annan än delägaren inte inverkar på varje delägars skyldighet att lämna en korrekt summarisk uppgift om inkomsten av näringsverksamhet. Har en för låg inkomst tagits upp, kan delägaren påföras skattetillägg (prop. 1990/91:5 s. 86 och 87).

Det är alltså delägaren som har ansvaret för att lämna riktiga uppgifter om inkomsten från handelsbolaget. Enligt regeringens bedömning är det därför inte nödvändigt att även handelsbolagets uppgifter undertecknas.

Lagtekniskt framgår detta av att särskilda uppgifter som ska lämnas av handelsbolag inte räknas upp bland de särskilda uppgifter som ska undertecknas, se 38 kap. 2 § 2 SFL.

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

Regeringens bedömning: Dagens förfarande för kontroll av avdrag för insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto innebär onödiga bördor för såväl näringsidkarna som kreditinstituten.

Regeringens förslag: Kreditinstituten ska lämna kontrolluppgift om insättningarna. Kontrolluppgift ska lämnas senast den 30 juni året efter det kalenderår som insättningen avser.

Utredningens bedömning och förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning och förslag (se betänkandet s. 400 f.).

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att det är viktigt att dagens förfarande för kontroll av bl.a. avdrag för insättningar på skogskonton förenklas. Förenklingsvinsten med förslaget får dock inte överdrivas. Om förenkling ska kunna uppnås föreslår LRF att skyldigheten att styrka avdragsrätten med en av kreditinstitut lämnad uppgift om insättning bör slopas. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* tillstyrker förslaget. Ingen annan remissinstans har yttrat sig i denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: Enligt bestämmelser i 21 kap. och 32 kap. IL får enskilda näringsidkare göra avdrag för insättningar på särskilda konton i kreditinstitut, nämligen skogs- och skogsskadekonto samt upphovsmannakonto. Som förutsättning för avdrag gäller att insättningen görs senast den dag då näringsidkaren ska lämna självdeklaration (här inkomstdeklaration, se avsnitt 11.6).

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

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

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

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

Mot bakgrund av det nu sagda och då ingen remissinstans har haft något att invända mot förslaget föreslår regeringen att kreditinstitutet ska lämna kontrolluppgifter om insättningar på skogs- och skogsskadekonton samt upphovsmannakonton. Syftet med ändringen är att göra dagens förfarande med pappersblanketter och stämplars överflödigt. Det ska med andra ord var tillräckligt med en kontrolluppgift för att bedöma avdraget. Detta innebär alltså – såsom *LRF* efterfrågade – att skyldigheten i FSK om att styrka avdragsrätten med en av kreditinstitutet lämnad uppgift om insättning slopas.

Ett problem i sammanhanget är att kontrolluppgifter för år 1 ska vara inne senast den 31 januari år 2 och att insättningar med avdragsrätt för år 1 kan göras fram till och med den 2 maj år 2, dvs. fram till sista dagen för att lämna deklaration för år 1. För att avdrag ska kunna medges för insättningar som görs efter årsskiftet men senast på deklarationsdagen

föreslår regeringen att kontrolluppgift om insättningar ska lämnas senast den 30 juni närmast följande kalenderår. På så vis kommer yrkade avdrag att kunna kontrolleras i samband med att Skatteverket beslutar om slutlig skatt. Tidpunkten för lämnande av kontrolluppgift innebär att uppgifterna inte kan förtryckas på deklarationsblanketten. Detta spelar dock en mindre roll, eftersom uppgifterna avser enskilda näringsidkare och dödsbon.

Bestämmelsen om att kreditinstituten ska lämna uppgift om insättningar på skogs- och skogsskadekonton samt upphovsmannakonton finns i 16 kap. 4 § 1 SFL. När uppgiften ska lämnas sägs i 24 kap. 3 § SFL.

11.2.5 Enskilda näringsidkare behöver inte längre lämna kontrolluppgifter om räntor

Regeringens bedömning: Skyldigheten för enskilda näringsidkare att lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter bör slopas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 401 f.).

Remissinstanserna: *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* tillstyrker förslaget och *Företagarna* är positiva till förslaget. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* ställer sig bakom förslaget och anser att det är ett steg mot en minskad administrativ börda samt att den slopade förtryckningen minskar antalet fel i form av dubbelt avdrag för räntor i näringsverksamhet och i kapital. Ingen annan remissinstans har yttrat sig i frågan.

Skälen för regeringens bedömning: Enskilda näringsidkare är i dag skyldiga att lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter i näringsverksamheten. Skyldigheten infördes samtidigt som LSK infördes. I den proposition som föregick lagen anges inget uttryckligt skäl till varför enskilda näringsidkare skulle lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter (prop. 2001/02:25 s. 181).

Vid 2010 års taxering lämnades ca 4,2 miljoner kontrolluppgifter om ränteinkomster och 13,5 miljoner uppgifter om ränteutgifter. Nästan alla kom från bankväsendet, men 1 176 enskilda näringsidkare lämnade kontrolluppgifter om ränteinkomster och 1 057 om ränteutgifter. De enskilda näringsidkarnas kontrolluppgifter omfattar ca 27,3 miljoner kronor i ränteinkomster och 8,3 miljoner kronor i ränteutgifter.

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

Enligt vad utredningen har erfarit är det i samband med generationsskiftet inom lantbruket vanligt att två kontrolluppgifter lämnas om samma ränta, dvs. att näringsidkare lämnar kontrolluppgifter om varandra. Detta tar *LRF* också upp i sitt remissvar. En uppgiftsskyldighet som får sådana konsekvenser skapar irritation.

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

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

Enligt Skatteverket skulle ett slopande av kontrolluppgiftsskyldigheten endast leda till knappt 4 000 tilläggsuppgifter, vilket är väldigt lite om man ser till att Skatteverket får in totalt 2,7 miljoner deklaraioner med tilläggsuppgifter från löntagare. Ett slopande av kontrolluppgiftsskyldigheten skulle därför knappast märkas.

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

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

Ett slopande kan medföra ett skatteundandragande. Den deklaraions-skyldige ska dock lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. En deklaraions-skyldig som inte lämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut anses ha lämnat en oriktig uppgift och riskerar att få betala skattetillägg. Skattetillägget utgör alltså ett påtryckningsmedel att uppfylla den skyldigheten. För det fall Skatteverket anser att det är nödvändigt kan verket också förelägga enskilda näringsidkare att lämna uppgifter om räntor. Skatteverket kommer alltså vid behov att kunna inhämta aktuella uppgifter.

Mot bakgrund av det nu sagda anser regeringen att skyldigheten för enskilda näringsidkare att lämna kontrolluppgifter om räntor kan tas bort utan att det äventyrar möjligheterna till en effektiv kontroll och regeringen föreslår därför att skyldigheten slopas. Även dödsbon ska i fortsättningen slippa att lämna kontrolluppgifter om räntor. Ingen remissinstans har haft något att invända mot förslaget.

Detta innebär att skatteförfarandelagen inte innehåller några motsvarigheter till bestämmelserna i 8 kap. 2 § andra stycket 2 och 8 §

andra stycket 2 LSK och att det i fortsättningen endast är andra juridiska personer än dödsbon som ska lämna kontrolluppgift om ränteinkomster och ränteutgifter (17 kap. 3 § andra stycket och 18 kap. 3 § andra stycket SFL).

11.2.6 Kontrolluppgifter ska inte behöva lämnas för ersättningar och förmåner som har redovisats i en skattedeclaration

Regeringens förslag: Kontrolluppgift ska inte behöva lämnas om ersättning eller förmån som är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och som har redovisats i en arbetsgivardeklaration.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se promemorian s. 16 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget. *Skatteverket* påpekar dock att om kontrolluppgiftsskyldigheten ska slopas för begränsat skattskyldiga som omfattas av lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, krävs det ett tillägg i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension att pensionsgrundande inkomst (lagen har upphävts och ersatts av socialförsäkringsbalken) kan beräknas med ledning av uppgift som har lämnats i bilaga till arbetsgivardeklarationen.

Skälen för regeringens förslag: När det gäller begränsat skattskyldiga som beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, eller enligt A-SINK behövs kontrolluppgifter för att Skatteverket ska ha möjlighet att besluta om beskattning enligt inkomstskattelagen om det i efterhand skulle visa sig att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig. I sådana fall kan Skatteverket med hjälp av kontrolluppgiften tillgodoräkna den skattskyldige avdragen skatt som preliminär skatt (prop. 2001/02:25 s. 122). När det gäller skatt enligt A-SINK behövs kontrolluppgifter även för att avgöra om ersättningen är pensionsgrundande inkomst.

I 23 § A-SINK sägs att bestämmelser om kontrolluppgifter finns i 12 kap. 2 § LSK. I sist nämnda paragraf anges i vilken utsträckning kontrolluppgifter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. Motsvarande bestämmelser finns i 23 kap. 2 § SFL.

Kontrolluppgifter för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga ska när det gäller intäkt i inkomstslaget tjänst lämnas i samma utsträckning som för obegränsat skattskyldiga.

Enligt 18 kap. 1 § LSK får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer under vissa förutsättningar föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. En liknande bestämmelse finns i 25 kap. 1 § SFL. I 11 kap. 1 § FSK sägs att kontrolluppgift enligt 12 kap. 2 och 3 §§ LSK ska lämnas endast i den utsträckning Skatteverket föreskriver. Skatteverket har föreskrivit att kontrolluppgift enligt 12 kap. 2 § LSK ska lämnas för fysisk person som har A-skatt eller saknar skattsedel och för vilken skatteavdrag ska göras enligt A-SINK och som enligt socialförsäkringsbalken eller

internationellt avtal om social trygghet helt eller delvis ska omfattas av den arbetsbaserade socialförsäkringen (SKVFS 2005:10).

Den som betalar ut ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska alltså bara lämna kontrolluppgift i inkomstslaget tjänst om mottagaren helt eller delvis omfattas av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen. Det innebär i princip att kontrolluppgift bara ska lämnas om arbetsgivaravgifter ska betalas för ersättningen. En övergripande princip i socialavgiftssystemet är nämligen att det ska finnas ett samband mellan avgiftsskyldigheten och den arbetsbaserade socialförsäkringen, vilket innebär att avgifter i princip endast ska betalas på ersättningar som ges ut till personer som omfattas av svensk lagstiftning om social trygghet.

Utbetalare av ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska inte behöva lämna samma uppgifter två gånger. Regeringen föreslår därför att skyldigheten att lämna kontrolluppgift i inkomstslaget tjänst inte ska gälla ersättning eller förmån som är skattepliktig enligt A-SINK och som har redovisats för mottagaren i en arbetsgivardeklaration (se avsnitt 11.3). Med andra ord samma undantag som i dag gäller för ersättningar och förmåner som har redovisats i en förenklad skattedeklaration (förenklad arbetsgivardeklaration med skatteförfarandelagens terminologi).

Det är inte bara fysiska personers tjänsteinkomster som beskattas enligt A-SINK utan lagen omfattar även inkomst av näringsverksamhet och juridiska personer. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet ska lämnas om ersättning och förmån som utgivaren har gjort eller varit skyldig att göra skatteavdrag från (7 kap. 1 § och 3 § 1 LSK). Om den fysiska eller juridiska personen är begränsat skattskyldig är utgivaren dock inte skyldig att lämna kontrolluppgift om ersättningen och eventuellt skatteavdrag.

Det nu sagda innebär att den som betalar ut skattepliktig ersättning enligt A-SINK till en juridisk person eller fysisk person som är näringsidkare inte behöver lämna någon kontrolluppgift utan enbart uppgifter i artistskattebilagan till arbetsgivardeklarationen. Här finns alltså inget behov av något undantag.

Skatteverket anser att ett tillägg behöver göras i 59 kap. socialförsäkringsbalken om aktuell kontrolluppgiftsskyldighet i denna del slopas. Regeringen delar Skatteverkets bedömning.

Bestämmelsen finns i 15 kap. 8 § 4 SFL.

11.2.7 Ökat utrymme för att redovisa punktskatt för beskattningsår

Regeringens förslag: Gränsen för att få redovisa punktskatt för beskattningsår ska höjas från 20 000 kronor i beskattningsunderlag till 50 000 kronor i underlag.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 404 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig i denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 10 kap. 16 a § första stycket SBL får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett helt beskattningsår, om den skattskyldige beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret. Denna beloppsgräns härrör från år 1984 (prop. 1983/84:71 s. 91 och 92). Ursprungligen var dock gränsen 10 000 kronor, men höjdes till 20 000 kronor i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127 s. 170 och 171).

Frågan är om det inte har blivit dags att på nytt höja beloppsgränsen. Att höja gränsen innebär att den administrativa bördan minskar för de skattskyldiga som genom höjningen kan börja tillämpa redovisning för beskattningsår. Det skulle även minska administrationen hos Skatteverket. Vid bedömningen av hur stor höjning som kan vara motiverad bör det beaktas att ju högre beloppsgräns desto större risk för uppbördsförluster. Det hänger ihop med att redovisning för beskattningsår innebär att hela beskattningsårets skatt ska betalas på en gång.

År 2009 var det 4 468 av totalt 10 779 punktskatteskyldiga som redovisade för beskattningsår. En höjning av gränsen till 50 000 kronor skulle enligt Skatteverket ge ytterligare 705 skattskyldiga möjlighet att redovisa för beskattningsår. Det rör sig om en inte obetydlig minskning av den administrativa bördan för dessa företag. Den ökade risken för uppbördsförluster får sedd i det perspektivet anses vara acceptabel. Regeringen föreslår därför att gränsen för att redovisa punktskatt för beskattningsår höjs till 50 000 kronor.

Bestämmelsen finns i 26 kap. 17 § första stycket SFL.

11.3 Redovisning av skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Regeringens förslag: Den som har betalat ut ersättning som är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., ska redovisa gjorda skatteavdrag i en arbetsgivardeklaration. I en bilaga till deklarationen ska nödvändiga identifikationsuppgifter för varje betalningsmottagare lämnas. Bilagan ska även innehålla uppgifter om ersättningen till varje mottagare, gjorda skatteavdrag och de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatten. I bilagan ska också uppgifter lämnas om ersättningar och förmåner som är undantagna från skatteplikt på grund av bestämmelse i skatteavtal.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se promemorian s. 16 f.).

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har inte haft något att invända mot förslaget. *Sveriges advokatsamfund* anför att infogandet i skattekontosystemet kräver ett antal undantag, exempelvis med särskild redovisning i bilagor, varför det finns skäl att överväga förenklingar. *Musikarrangörer i samverkan (MAIS)* avstyrker förslaget att arrangören redan i samband med redovisningen av skatteavdragen och i en särskild

bilaga till den ordinarie skattedeklarationen ska behöva redovisa nödvändiga identifikationsuppgifter i stället för att skicka årliga kontrolluppgifter. Att redovisa all skatt i ett system innebär tydlighet och förenkling. Därför måste också kontrolluppgiftsrapporteringen vara gemensam. MAIS menar att Skatteverket kan lösa eventuella oklarheter genom förfrågningar när det anses nödvändigt.

Skälen för regeringens förslag: Skattekontosystemet omfattar nästan samtliga skatter plus socialavgifter m.fl. avgifter. De bestämmelser om redovisning, betalning m.m. som tillsammans utgör skattekontosystemet finns i dag i skattebetalningslagen, men kommer i fortsättningen att tas ut enligt skatteförfarandelagen (se avsnitt 5.1). Bland de skatter som redovisas och betalas i skattekontosystemet finns skatt enligt SINK. Skatt enligt A-SINK administreras däremot i dag utanför skattekontosystemet, enligt ett särskilt förfarande reglerat i A-SINK.

I skattekontosystemet redovisas och betalas skatteavdrag normalt i klump. Skatteavdrag för preliminär skatt och skatt enligt SINK, redovisas alltså normalt i klump. Det är först när kontrolluppgiften lämnas som skatteavdraget kopplas ihop med den person som har fått vidkännas avdraget.

Som redan har antytts redovisas och betalas skatteavdrag inte alltid i klump. Fysiska personer som i egenskap av privatpersoner betalar ut ersättning för arbete till andra fysiska personer, får redovisa skatteavdrag i en förenklad skattedeklaration. En förenklad skattedeklaration ska lämnas för varje betalningsmottagare och innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för dessa. Här kopplas alltså skatteavdraget ihop med den som har fått vidkännas avdraget redan i deklarationen och kontrolluppgift om den ersättning som avdraget har gjorts från behöver därför inte lämnas. Undantaget från skyldigheten att lämna kontrolluppgift finns i 6 kap. 5 § 4 LSK (ersätts av 15 kap. 8 § 3 SFL).

Ett annat undantag från redovisning och betalning i klump finns i A-SINK. Enligt 15 § den lagen ska redovisning av skatt enligt A-SINK innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som har tagit emot ersättningen och uppgift om skatteavdraget. Även här kopplas alltså gjorda skatteavdrag ihop med betalningsmottagaren redan i samband med redovisningen av skatteavdragen.

Av 15 § A-SINK följer vidare att redovisningen av skatteavdrag för skatt enligt A-SINK också ska innehålla uppgift om den verksamhet som ersättningen avser och tidpunkten för utbetalningen av ersättningen. De uppgifter om verksamheten som ska lämnas är tid, plats och art.

I avsnitt 7.1 föreslås att skatt enligt A-SINK i fortsättningen, i likhet med SINK, ska redovisas och betalas i skattekontosystemet. Frågan är på vilket sätt skatten ska redovisas och vilka uppgifter som bör lämnas i samband med redovisningen.

Skatteavdrag för preliminär skatt och skatt enligt SINK redovisas och betalas, som har nämnts tidigare, i klump. Det innebär att skattedeklarationen inte innehåller några uppgifter om betalningsmottagarna utan enbart uppgifter om redovisningsperiodens sammanlagda ersättningar och skatteavdrag samt periodens samlade arbetsgivaravgifter.

Skatteavdrag för preliminär skatt ska normalt göras enligt tabell. Skatteverket får dock besluta att skatteavdrag ska göras med ett annat

belopp om det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten.

Avdrag för skatt enligt SINK ska normalt göras med 25 procent, vilket i vissa fall, dvs. vid högre inkomster, är lägre än skatteavdrag för preliminär skatt enligt tabell. Skatteavdrag för skatt enligt SINK får dock bara göras om Skatteverket har beslutat om det och utbetalaren känner till beslutet. Den som är skattskyldig enligt SINK får begära att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen. Om en sådan begäran görs fattas inget beslut om skatteavdrag enligt SINK utan skatteavdrag ska då göras för preliminär skatt, dvs. enligt tabell eller efter beslut av Skatteverket med annat belopp.

När det gäller A-SINK är det tillräckligt att ersättningen är skattepliktig enligt den lagen för att skatteavdrag ska få göras för särskild inkomstskatt med 15 procent. Här krävs alltså inget beslut från Skatteverket för att skatteavdrag ska få göras med lägre belopp än vad som följer av skattetabellerna.

Från och med den 1 januari 2010 gäller att om den som är skattskyldig enligt A-SINK begär att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen ska Skatteverket besluta om sådan skattskyldighet (prop. 2008/09:128). Om utbetalaren känner till att ett beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen har fattats, ska skatteavdrag göras för preliminär skatt, dvs. enligt tabell eller efter beslut av Skatteverket med lägre belopp. Om betalningsmottagaren har F-skatt ska dock inget skatteavdrag göras utan då ska mottagaren i stället debiteras F-skatt.

Med hänsyn till att det inte krävs något beslut för att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska få göras bör redovisningen av skatteavdrag för sådan skatt även i fortsättningen innehålla uppgift om betalningsmottagare m.m. Skatteverket bör nämligen i likhet med i dag ha möjlighet att i nära anslutning till utbetalningen kunna kontrollera om utbetalaren har gjort rätt skatteavdrag.

En effekt av att skatteförfarandelagen även ska gälla för skatt enligt A-SINK är att den som är skyldig att göra skatteavdrag för sådan skatt ska redovisa avdragen i en arbetsgivardeklaration. Det innebär att om inga ändringar föreslås kommer skatteavdragen att redovisas tillsammans med skatteavdragen för preliminär skatt och skatt enligt SINK.

Som tidigare har sagts redovisas skatteavdragen för preliminär skatt och skatt enligt SINK i klump, dvs. uppgifter om avdragen skatt lämnas inte för varje betalningsmottagare. I deklarationen lämnas enbart uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag och avdraget belopp (10 kap. 17 § SBL).

För att skatteavdragen för skatt enligt A-SINK ska kunna hanteras inom nuvarande maskinella system för övriga skatteavdrag och för att skatteavdragen för sådan skatt ska kunna redovisas i samma arbetsgivardeklaration som arbetsgivaravgifterna på samma ersättning bör även avdragen skatt enligt A-SINK redovisas i klump. Med andra ord ska ersättningar från vilka utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för enligt A-SINK ingå i periodens sammanlagda ersättning från vilken skatteavdrag ska göras. Några uppgifter om betalningsmottagare m.m. ska alltså inte lämnas i själva arbetsgivardeklarationen utan de uppgifter som behövs för kontrollen bör i stället lämnas i en bilaga till deklarationen.

MAIS har invänt mot förslaget att arrangören redan i samband med redovisningen av skatteavdragen och i en särskild bilaga till den ordinarie skattedeklarationen ska behöva redovisa nödvändiga identifikationsuppgifter i stället för att skicka årliga kontrolluppgifter. *MAIS* anser att Skatteverket kan lösa eventuella oklarheter genom förfrågningar när det anses nödvändigt. Regeringen anser dock att Skatteverket, i likhet med i dag, bör ha möjlighet att i nära anslutning till utbetalningen kunna kontrollera om utbetalaren har gjort rätt skatteavdrag. Regeringen föreslår därför att de uppgifter om betalningsmottagare och verksamheten som i dag ska lämnas enligt 15 § A-SINK i fortsättningen ska lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen.

I 16 § A-SINK sägs att en utbetalare är skyldig att redovisa skattepliktiga inkomster som är undantagna från beskattning på grund av skatteavtal, dvs. undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 4 A-SINK. Även sådana uppgifter om ersättning som är undantagen från skatteplikt på grund av skatteavtal bör i fortsättningen lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen.

En arbetsgivardeklaration är en skattedeklaration, vilket innebär att bestämmelser där enbart termen skattedeklaration används även gäller för arbetsgivardeklarationer (se avsnitt 5.3).

En arbetsgivardeklaration ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för, den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag, sammanlagt avdraget belopp, den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för, sammanlagt avdrag enligt 2 kap. 21 § socialavgiftslagen, periodens sammanlagda avgifter och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för beräkning och kontroll av skatten och avgifterna. Detaljerade föreskrifter om att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK ska lämnas i en bilaga till deklarationen kan ges som verkställighetsföreskrifter till nyssnämnda bestämmelser. Det innebär att regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Skatteverket kommer att meddela de föreskrifter som behövs.

Bestämmelserna finns i 26 kap. 2 § 1, 3, 18 och 19 §§ SFL.

11.4 Särskild inkomstskattedeklaration

Regeringens förslag: Den som är skattskyldig och själv ska redovisa skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., ska lämna en särskild inkomstskattedeklaration för varje skattepliktig ersättning.

En särskild inkomstskattedeklaration ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för, den skattepliktiga ersättningen, skatten på ersättningen och de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att beräkna och kontrollera skatten.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 992 och 1000).

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se promemorian s. 29).

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Skatt enligt SINK och A-SINK ska i fortsättningen tas ut enligt förevarande lag (se avsnitt 7.1). Utbetalares skyldighet att göra avdrag för sådan skatt i stället för preliminär skatt kommer alltså i fortsättningen att regleras i den här lagen.

Bestämmelser om när särskild inkomstskatt ska redovisas och betalas av den skattskyldige, finns i dag i 9 b och 17 §§ SINK samt 6 och 14 §§ A-SINK.

I fortsättningen föreslår regeringen att deklareringskyldigheten för den som är skattskyldig och själv ska redovisa skatt enligt SINK eller A-SINK ska fullgöras genom att den skattskyldige lämnar en särskild inkomstskattedeklaration för varje skattepliktig ersättning (26 kap. 2 § 6 och 9 § SFL).

En särskild inkomstskattedeklaration är en skattedeklaration, vilket innebär att bestämmelser där enbart termen skattedeklaration används även gäller för särskilda inkomstskattedekclarationer (se avsnitt 5.3).

En särskild inkomstskattedeklaration ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för, den skattepliktiga ersättningen, skatten på ersättningen och de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att beräkna och kontrollera skatten (26 kap. 18 och 25 §§ SFL).

En särskild inkomstskattedeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter den månad då den skattepliktiga ersättningen kom den skattskyldige till del, med undantag för månaderna januari och augusti då deklARATIONEN I stället ska ha kommit in senast den 17.

Bestämmelserna finns i 26 kap. 2 § 6 och 9, 18, 25 och 35 §§ SFL.

11.5 Redovisning av mervärdesskatt

11.5.1 Dagens regler

Redovisningsperiodens längd

Skattedeklarationerna lämnas med vissa undantag för redovisningsperioder. Huvudregeln i skattebetalningslagen är att en redovisningsperiod omfattar en kalendermånad (10 kap. 14 § SBL). Mervärdesskatt ska alltså redovisas och betalas varje månad. Från denna huvudregel finns dock flera undantag.

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

En skattskyldig som har ett beskattningsunderlag på högst 40 miljoner kronor ska redovisa mervärdesskatt för kalenderkvartal, dvs.

redovisningsperioden är tre kalendermånader (10 kap. 14 a § första stycket SBL).

Om den skattskyldige har ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor och inte är ett handelsbolag eller en gruppövudman får mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen (10 kap. 31 § första stycket SBL). Redovisningsperioden är då det beskattningsår som självdeklarationen avser, dvs. vanligtvis ett kalenderår (10 kap. 16 § SBL). Redovisningsperioden kan dock vara ett brutet räkenskapsår. Är verksamheten nystartad kan redovisningsperioden även vara ett förlängt räkenskapsår.

Den som inte är skyldig att lämna självdeklaration och handelsbolag får efter beslut av Skatteverket redovisa mervärdesskatt för ett helt beskattningsår om beskattningsunderlaget är högst 200 000 kronor (10 kap. 15 § SBL). Även här kan redovisningsperioden vara ett brutet räkenskapsår och vid nystartad verksamhet ett förlängt räkenskapsår. Det vanliga är dock att kalenderåret är redovisningsperiod.

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

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

En redovisningsskyldig kan följaktligen alltid välja en kortare redovisningsperiod än den som följer av beskattningsunderlaget. Om det föreligger särskilda skäl, med vilket främst avses kontrollskäl, kan Skatteverket även besluta att en redovisningsskyldig som uppfyller förutsättningarna för att redovisa för beskattningsår eller kalenderkvartal i stället ska redovisa för kalenderkvartal eller kalendermånad.

När ska skatten redovisas och betalas?

Den som har kalendermånad som redovisningsperiod ska redovisa och betala mervärdesskatt senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Om Skatteverket har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad, ska skatten redovisas och betalas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Den skattskyldige kan dock välja att redovisa och betala skatten senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Om redovisningsperioden är kalenderkvartal, ska skatten redovisas och betalas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång med undantag för augusti då redovisningen ska ske senast den 17.

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

Om mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen ska skatten redovisas senast den 2 maj under taxeringsåret.

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

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

Motiven för dagens regler

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11.5.2 Möjligheten att redovisa i självdeklarationen slopas

Regeringens förslag: Den som redovisar mervärdesskatt för beskattningsår ska redovisa skatten i en skattedeklaration i stället för som i dag i en självdeklaration. Skattedeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 463 f.).

Remissinstanserna: Bland de remissinstanser som har uttalat sig om utredningens förslag finns både de som tillstyrker helt och de som avstyrker helt eller delvis. *Kammarrätten i Stockholm* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* framhåller bl.a. att förslaget är ett viktigt bidrag till att öka effektiviseringen av skatteverksamheten. Enligt verket försvinner risken för att mervärdesskatt dubbelredovisas eller inte alls redovisas. Förslaget motverkar dessutom det alltmer växande problemet med undandragande av mervärdesskatt samt anpassar regelverket till mervärdesskattedirektivets bestämmelser. Förslaget innebär också att likabehandling mellan olika associationsformer uppnås. *Statistiska centralbyrån (SCB)* ser det som positivt att mervärdesskatten endast kommer att redovisas i en skattedeklaration, eftersom detta förmodligen kommer att leda till att antalet dubletter i momsstatistiken minskar. *Tillväxtverket* motsätter sig inte förslaget men vill peka på att det kan leda till att vissa företag, främst de riktigt små jord- och skogsbruken, får ökade administrativa krav på sig i och med att de måste göra ytterligare

en deklaration. Enligt verket är ökningen av administrationen dock endast marginell då möjligheten att redovisa moms för helår ska finna kvar. *Företagarna* kan se fördelar med att all momsredovisning sker i en särskild skattedeklaration och inte i självdeklarationen. De anser dock att tidsfristen att redovisa helårsmoms borde flyttas fram för små företag så att den motsvarar dagens tidsfrist, oavsett om rullande deklarationstidpunkt införs. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* avstyrker utredningens förslag. LRF delar inte utredningens slutsats att förslaget endast leder till en försumbar ökning av den administrativa bördan för berörda skattskyldiga. LRF pekar på att förslaget bl.a. innebär att redovisningsbranschen med dess snedbelastning av arbetsbördan det första halvåret inte kommer att klara av att hjälpa alla kunder som vill redovisa momsen för helår. *Far* anser att det inte är möjligt för små företag att fullgöra sin redovisningsskyldighet redan den 12 i andra månaden efter räkenskapsårets utgång. Enligt bokföringslagen ska bokslut färdigställas senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Byråer har inte möjlighet att gå igenom sin bokföring två gånger. Om mervärdesskatten inte längre ska redovisas i självdeklarationen utan i en särskild mervärdesskattedeklaration måste alltså tidpunkten för denna ovillkorligen sammanfalla med tidpunkten för självdeklarationen. Enligt *Far* innebär förslaget inga förenklingar för berörda företagare, eftersom förslaget innebär att två blanketter ska upprättas och dessutom lämnas vid olika tidpunkter. Preliminärskatten måste vidare innefatta mervärdesskatt. Mervärdesskatten är många gånger den större delen av den preliminära skatt som betalas enligt dagens regler. *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* föreslår att det även fortsättningsvis ska vara möjligt att redovisa moms i samband med självdeklarationen för berörda näringsidkare. En stor grupp näringsidkare med begränsad verksamhet tar hjälp för att upprätta självdeklarationen och får i många fall långt senare än den 12 februari kunskap om vilket belopp de är skyldiga att redovisa. *FöretagarFörbundet (FF)* har inget att erinra mot att uppgiftslämnandet i självdeklarationerna ersätts av en skattedeklaration men anser att den ska lämnas i anslutning till självdeklarationen. *FF* anser att det administrativa merarbetet för företagaren att fylla i en skattedeklaration torde vara försumbart. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, anför att utredningens förslag medför en kraftigt ökad regelbörda för de minsta företagen. Det blir en ytterligare administrativ börda för företagen om redovisningsbyråerna måste gå igenom räkenskaperna två gånger. Ska momsen inte längre redovisas i självdeklarationen utan i en skattedeklaration måste tidpunkterna sammanfalla. Av utredningen framgår att den s.k. kontrollmässiga vinsten av att flytta redovisningen från en självdeklaration till en skattedeklaration kraftigt minskar i och med att deklarationstidpunkterna för företag med brutna räkenskapsår ändras. Detta ger enligt *NSD* ytterligare skäl för att behålla den nuvarande tidpunkten för avlämnande av deklaration. *Regelrådet* delar utredningens bedömning att förslaget bedöms vara till fördel för företagen.

Skälen för regeringens förslag: Möjligheten att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår mildrar den administrativa bördan för de riktigt små företagen. Den möjligheten bör därför finnas kvar.

Huvudregeln är att mervärdesskatt ska redovisas i en skattedeklaration. Den som är skyldig att lämna självdeklaration och har ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor får dock med dagens regler redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen. Detta gäller inte handelsbolag och grupphuvudmän som alltid ska redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration.

Att det finns två sätt att redovisa mervärdesskatt på gör att det förekommer att mervärdesskatt för ett och samma beskattningsår av misstag eller okunskap om gällande regler redovisas dubbelt. Mervärdesskatten redovisas först löpande under året i skattedeklarationer och sedan även i självdeklarationen.

För beskattningsåret 2005 uppmärksammade Skatteverket 1 284 fall av dubbelredovisning. Nästan 10 miljoner kronor hade dubbelredovisats. Om Skatteverket inte hade uppmärksammat dubbelredovisningen hade den skattskyldige fått betala dubbelt så mycket i mervärdesskatt som han eller hon hade varit skyldig att betala.

Det förekommer även att skattskyldiga som i skattedeklarationer har redovisat överskjutande ingående mervärdesskatt även har redovisat samma belopp i självdeklarationen. År 2005 redovisades nästan fyra miljoner kronor dubbelt. Här hade den skattskyldige i fall Skatteverket inte hade uppmärksammat felet fått tillbaka dubbelt så mycket skatt som han eller hon hade rätt till.

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

Ett annat problem med att mervärdesskatt redovisas i självdeklarationen är att det hinner gå ganska lång tid – minst fyra månader räknat från beskattningsårets utgång – innan Skatteverket ges möjlighet att kontrollera om den skattskyldige sköter redovisningen av mervärdesskatt.

Av avsnitt 11.6 framgår att termen självdeklaration nu ersätts med termen inkomstdeklaration.

Mervärdesskatt som ska redovisas i inkomstdeklarationen ingår i slutlig skatt för beskattningsåret. F-skatt ska betalas för inkomståret med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Det innebär att mervärdesskatt som ska redovisas i inkomstdeklaration ingår i den skattskyldiges F-skatt. F-skatt betalas varje månad under tiden februari–januari.

Mervärdesskatt som redovisas för beskattningsår i en skattedeklaration ingår däremot inte i en persons slutliga skatt och därmed inte heller i personens F-skatt. Det innebär att om mervärdesskatt som ska redovisas för beskattningsår i fortsättningen utan undantag ska redovisas i en skattedeklaration behöver berörda skattskyldiga inte längre betala mervärdesskatt månadsvis i samband med att preliminär skatt betalas. Den som redovisar mervärdesskatt i en skattedeklaration för beskattningsår ska, enligt dagens regler, redovisa och betala skatten senast den 12 i andra månaden efter beskattningsårets utgång. En

skattskyldig som redovisar i skattedeklaration får en längre skattekredit än den som redovisar i dagens självdeklaration och betalar preliminär skatt varje månad.

Många skattskyldiga som i dag redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen debiteras dock ingen preliminär skatt eller debiteras för låg preliminär skatt. För beskattningsåret 2005 redovisade drygt en halv miljon skattskyldiga mervärdesskatt i självdeklarationen. Totalt redovisades 5,7 miljarder kronor på detta sätt. Drygt en kvarts miljon av de skattskyldiga hade inte debiterats någon preliminär skatt trots att de i självdeklarationen redovisade mervärdesskatt med sammanlagt 1,4 miljarder kronor.

Därtill kommer fall där den mervärdesskatt som redovisades i självdeklarationen rymdes inom den ytterligare skatt som skulle betalas enligt det grundläggande beslutet om slutlig skatt (s.k. kvarskatt). För beskattningsåret 2005 var det drygt 2,7 miljarder kronor av den mervärdesskatt som redovisades i självdeklarationer som rymdes i respektive skattskyldigs kvarskatt.

Skattekrediten för mervärdesskatt som betalas som kvarskatt är betydligt längre än krediten för mervärdesskatt som redovisas i en skattedeklaration.

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

Även det faktum att skattskyldiga förefaller utnyttja svagheterna i preliminärskattesystemet för att få en lång skattekredit talar för att mervärdesskatt utan undantag bör redovisas i en skattedeklaration, eftersom det ger alla berörda skattskyldiga en lika lång skattekredit. Skattekrediten bör med andra ord vara konkurrensneutral.

Mot bakgrund av det nu sagda anser regeringen att det finns fördelar med att slopa möjligheten att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklarationen.

Fördelarna ska vägas mot den effekt som förslaget har på berörda skattskyldigas administrativa börda.

Flera remissinstanser, såsom *Företagarna*, *LRF*, *Far*, *NNR* och *NSD*, har invänt mot förslaget bl.a. mot bakgrund av att det innebär att tidpunkten för att lämna deklaration tidigareläggs och att två deklarationer måste lämnas i stället för en. Några av de nämnda remissinstanserna anser att om mervärdesskatt för beskattningsår ska redovisas i en skattedeklaration måste tidpunkten för denna sammanfalla med tidpunkten för att lämna inkomstdeklaration.

Andra remissinstanser anser att förslaget för de berörda skattskyldigas administrativa börda inte ökar nämnvärt. *Tillväxtverket* anser t.ex. att ökningen av administrationen endast är marginell då möjligheten att redovisa mervärdesskatt för helår ska finnas kvar. Enligt *FF* är det administrativa merarbetet för att fylla i en skattedeklaration försumbar.

Fördelarna med att bara ha ett sätt att redovisa mervärdesskatt, nämligen i en skattedeklaration, är att det minskar risken för fel, förbättrar möjligheten till kontroll och gör skattekrediten konkurrensneutral genom att jämna ut de skillnader i skattkredit som

finns mellan skattskyldiga som utnyttjar svagheterna i preliminärskattesystemet och dem som inte gör det.

Redovisning i en skattedeklaration innebär att de som ska redovisa får kortare tid för att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Det leder emellertid inte till någon ökning av den administrativa bördan utan bara till att mervärdesskattbördan kommer tidigare.

Den som redovisar mervärdesskatt i en självdeklaration betalar mervärdesskatt som preliminär skatt varje månad. Den som redovisar mervärdesskatt i en skattedeklaration får, till skillnad mot den som redovisar i en självdeklaration, en ett år lång skattecredit. När de små företagens situation diskuteras lyfts ofta deras ekonomiska situation fram och den likviditetspåfrestning som täta skattebetalningar kan medföra. Regerings förslag innebär en påtaglig lättnad för dessa företag.

Sammantaget anser regeringen att förslaget är till fördel för företagen eftersom risken för fel minskar, skattecrediten blir konkurrensneutral och berörda företag gör likviditetsvinster. Genom förslaget anpassas vidare den svenska lagstiftningen till motsvarande bestämmelser i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, förkortat mervärdesskattedirektivet. Mot bakgrund av vad *Företagarna*, *Far*, *NNR* och *NSD* har anfört om att tidpunkten för att lämna skattedeklaration för berörda skattskyldiga bör sammanfalla med tidpunkten för att lämna inkomstdeklaration vill regeringen framhålla följande. Mervärdesskattedirektivet tillåter inte att mervärdesskatt redovisas senare än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod (se artikel 252) och för skattskyldiga med enbart inhemska beskattningsbara transaktioner tre månader (se artikel 253). Det är med hänsyn härtill inte möjligt att låta tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt för beskattningsår sammanfalla med tidpunkten för att lämna inkomstdeklaration.

Regeringen föreslår därför att det inte längre ska vara möjligt att redovisa mervärdesskatt i samband med att inkomstdeklaration lämnas. I fortsättningen ska mervärdesskatt alltså utan undantag redovisas i en skattedeklaration.

Det som nu föreslås innebär att skatteförfarandelagen inte innehåller någon motsvarighet till 10 kap. 31 § SBL. Förslaget innebär vidare att mervärdesskatt inte längre kommer att ingå i vissa små företags slutliga skatt och därför inte beaktas vid debiteringen av preliminär skatt.

Förslaget innebär en kraftig ökning av antalet skattedekclarationer som ska lämnas den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, vilket i de flesta fall innebär den 12 februari. För att undvika att Skatteverket drabbas av en stor administrativ belastning, som bl.a. kan medföra försämringar för andra företag som ska lämna en skattedeklaration det datumet, föreslår regeringen att den som ska lämna en skattedeklaration för ett helt beskattningsår, i stället ska redovisa och betala skatten senast den 26 i andra månaden efter beskattningsårets utgång.

Bestämmelserna finns i 26 kap. 11 och 33 §§ SFL.

11.5.3 Ökat utrymme för att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår

Regeringens förslag: Möjligheterna att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår utvidgas genom att gränsen för en sådan redovisning för svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer samt skattskyldiga som inte ska lämna inkomstdeklaration ska höjas från 200 000 kronor i beskattningsunderlag till en miljon kronor i beskattningsunderlag.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 467 f.).

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget. *Kammarrätten i Stockholm*, som tillstyrker förslaget, konstaterar att utredningens förslag kan försvåra Skatteverkets kontroll. Det förhållandet att mervärdesskatt kan redovisas årsvis har utnyttjats för att fuska med skatten, bl.a. vid s.k. karusellbedrägerier. En utökning av helårsredovisningen är mot den bakgrunden tveksam. Skälen för att gränsen för helårsredovisning av likformighetsskäl bör vara generell får emellertid, enligt kammarrätten, anses överväga. *Statistiska centralbyrån (SCB)* anför att förslaget är negativt för den kortperiodiska omsättningsstatistiken. Detta leder till att en större del av omsättningen kommer att bli undertäckt. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* tillstyrker förslaget

Skälen för regeringens förslag: I dag gäller två olika gränser för redovisning för beskattningsår. Om beskattningsunderlaget är högst en miljon kronor får den som är skyldig att lämna självdeklaration, dock inte handelsbolag eller gruppchefsutövare, redovisa mervärdesskatt för helt beskattningsår i självdeklarationen. För handelsbolag och skattskyldiga som inte är skyldiga att lämna självdeklaration är gränsen för redovisning för beskattningsår lägre. Beskattningsunderlaget får uppgå till högst 200 000 kronor för att mervärdesskatt ska få redovisas för helt beskattningsår. Redovisningen ska ske i en skattedeklaration, eftersom handelsbolag alltid, oberoende av beskattningsunderlagets storlek, redovisar mervärdesskatt i en skattedeklaration.

Att underlagsgränsen för att få redovisa mervärdesskatt för beskattningsår är 200 000 kronor hänger ihop med att för dem som redovisar i självdeklarationen ingår mervärdesskatten i F-skatten. Med andra ord får den som redovisar för beskattningsår i en skattedeklaration, till skillnad från den som redovisar i självdeklarationen, en ett år lång skatte kredit (prop. 1996/97:12 s. 44–46).

Som redogjorts för i föregående avsnitt betalas dock en stor del av den mervärdesskatt som redovisas i självdeklarationen först i samband med att den slutliga skatten betalas, dvs. som kvarskatt. Skatte krediten för mervärdesskatt som betalas som kvarskatt är betydligt längre än skatte krediten för skatt som redovisas för beskattningsår i en skattedeklaration.

Förslaget att slopa möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen innebär med automatik att mervärdesskatt inte längre ska ingå i slutlig skatt och därmed inte heller i den preliminära skatten. Det innebär att mervärdesskatt inte längre kommer att debiteras

preliminärt varje månad utan alla som redovisar för beskattningsår kommer att betala mervärdesskatt först efter beskattningsårets utgång, dvs. senast den 26 i andra månaden efter utgången av året. En effekt av det är att skattekrediten blir lika lång för dem som redovisar för beskattningsår.

Med hänsyn till det nu sagda kan det konstateras att det inte längre finns grund för att ha olika gränser för olika kategorier av skattskyldiga som redovisar för beskattningsår utan av likformighetsskäl bör gränsen för redovisning för beskattningsår vara generell.

Regeringen föreslår i föregående avsnitt att de som i dag redovisar för beskattningsår i självdeklarationen även i fortsättningen ska ha möjlighet att redovisa för beskattningsår. För dem gäller i dag en gräns på en miljon kronor i beskattningsunderlag. Denna gräns bör, enligt utredningen, i fortsättningen gälla generellt, dvs. även för svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer samt skattskyldiga som inte ska lämna inkomstdeklaration. Det innebär att fler i den gruppen kommer att kunna redovisa för beskattningsår, närmare bestämt de med ett beskattningsunderlag som överstiger 200 000 kronor men inte en miljon kronor. Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget. Inte heller regeringen har något att invända, utan ansluter sig till utredningens förslag.

Ökade möjligheter till redovisning för beskattningsår för svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer samt vissa skattskyldiga som inte ska lämna inkomstdeklaration leder till att förutsättningarna för en effektiv skattekontroll försämras något. Detta uppvägs dock av att berörda skattskyldiga får färre deklarationstillfällen och därmed minskad administrativ börda.

För beskattningsåret 2005 redovisade handelsbolag, med ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor, i skattedeklaration månadsvis drygt 500 miljoner kronor i mervärdesskatt. En övervägande del av den skatten kommer med förslaget att redovisas senare, vilket leder till en negativ ränteffekt för staten på ca 10 miljoner kronor.

Bestämmelsen finns i 26 kap. 11 § SFL.

11.5.4 Från när gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?

Regeringens förslag: Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras till en kalendermånad från ett kalenderkvartal eller omvänt, ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 469 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* tillstyrker förslaget oaktat att en skattskyldig som inte fullgör sin underrättelseskyldighet kan välja från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska gälla.

Skälen för regeringens förslag: Redovisningsperioden för mervärdesskatt är en kalendermånad, ett kalenderkvartal eller ett beskattningsår. Avgörande för vilken period som ska tillämpas är den skattskyldiges beskattningsunderlag. Ändringar i beskattningsunderlaget kan därför innebära att den skattskyldige ska byta redovisningsperiod och den skattskyldige ska därför underrätta Skatteverket om ändringar som påverkar redovisningsperiodens längd.

Huvudregeln för hur en övergång från ett kalenderkvartal till en kalendermånad eller omvänt ska hanteras finns i 10 kap. 14 c § SBL och innebär att den nya redovisningsperioden börjar gälla från utgången av det kalenderkvartal då de förhållanden som låg till grund för ändringen inträffade eller Skatteverket beslutade om kortare redovisningsperiod. Om omständigheterna talar för det får Skatteverket dock besluta att redovisningsperioden ska börja tillämpas ett kalenderkvartal senare.

Ett problem med huvudregeln är att den leder till administrativa komplikationer i fall där grunden för ändringen uppmärksammas först efter det kalenderkvartal då den inträffade. I sådana fall kommer nämligen ändringen att kunna omfatta perioder som den skattskyldige redan har redovisat och betalat skatt för (retroaktiv tillämpning).

Anta att redovisningsperioden ska ändras från kalenderkvartal till kalendermånad och att ändringen ska gälla från ingången av ett kvartal som den skattskyldige redan har redovisat och betalat skatt för. Beskattningsbeslutet för kvartalet är då felaktigt och måste därför omprövas. Tre beslut ska fattas i stället för ett. Skattebeloppet ska delas upp på tre förfallodagar i stället för en. Den skatt som belöper på kvartalets två första månader har betalats för sent och det kan därför bli aktuellt att påföra den skattskyldige kostnadsränta.

Om redovisningsperioden i stället ska ändras från en kalendermånad till ett kalenderkvartal gäller det omvända, dvs. tre beskattningsbeslut ska göras om till ett, tre förfallodagar ska bli en och den skattskyldige ska sannolikt tillgodoföras intäktsränta.

Ur administrativ synvinkel är retroaktiv tillämpning av en ny redovisningsperiod både komplicerat och tidskrävande. Skatteverket har därför getts befogenhet att skjuta upp tillämpningen av en ny redovisningsperiod till ett kvartal senare (prop. 2007/08:25 s. 77).

Enligt förarbetena kan administrativa skäl tala för att den nya redovisningsperioden bör börja gälla ett kalenderkvartal senare. Tillämpningen av en ny redovisningsperiod får dock inte senareläggas om den skattskyldige avsiktligt har låtit bli att underrätta Skatteverket om att redovisningsperioden ska ändras och det även om administrativa skäl skulle tala för det. Den skattskyldige behöver dock inte ha fullgjort sin underrättelseskyldighet utan en senareläggning kan komma i fråga om underlåtenheten att underrätta Skatteverket beror på ett förbiseende (prop. 2007/08:25 s. 77).

Att en regel behöver undantag för att inte leda till administrativt merarbete är aldrig bra. Än mindre lyckat blir det om undantaget, som här, är beroende av i fall den deklarationsskyldige avsiktligt har brutit mot en skyldighet. Genom att knyta an till om underlåtenheten var avsiktlig eller inte får retroaktiv tillämpning karaktär av en sanktion. Dessutom blir undantaget svårt att tillämpa eftersom det sällan är lätt att konstatera huruvida underlåtenheten var avsiktlig.

Det finns därför skäl att överväga om behovet av undantag går att undanröja genom att konstruera en regel som inte ger upphov till retroaktiv tillämpning. Med andra ord en regel vars tillämpning inte behöver skjutas upp till ett senare kvartal.

Dagens huvudregel omfattar bl.a. fall där den skattskyldige självant ska ändra redovisningsperiod från ett kalenderkvartal till en kalendermånad. Därutöver gäller den om Skatteverket på begäran av den skattskyldige har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal, såvida inte verket samtidigt har beslutat att den nya perioden ska börja gälla tidigare än vad som följer av huvudregeln.

Retroaktiv tillämpning kan bara bli aktuell när den skattskyldige självant ska ändra redovisningsperiod. Om ändringen beslutas av Skatteverket uppstår inga problem.

En skattskyldig ska självant ändra redovisningsperiod från ett kalenderkvartal till en kalendermånad om beskattningsunderlaget visar sig överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Om en kalendermånad är redovisningsperiod ska den skattskyldige byta till ett kalenderkvartal om beskattningsunderlaget kommer att understiga nämnda underlagsgräns. Skyldigheten att självant ändra redovisningsperiod kommer till uttryck i bestämmelserna om registrering.

Den som anmäler sig för registrering som skattskyldig för mervärdesskatt ska uppge för vilken redovisningsperiod mervärdesskatten ska redovisas. I samband med registreringen tar Skatteverket ställning till vid vilken tidpunkt skattedeklaration ska lämnas och vilken redovisningsperiod som ska tillämpas. Ställningstagandena framgår av registreringsbeviset.

Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras ska den som är registrerad inom två veckor underrätta Skatteverket om ändringen. Dit hör uppgifter som ligger till grund för registreringen av tillämplig redovisningsperiod. Den registrerade ska följaktligen underrätta Skatteverket om förändringar i beskattningsunderlaget som påverkar vilken redovisningsperiod som ska tillämpas.

Visar det sig t.ex. efter årets två första kvartalsdeklarerationer att beskattningsunderlaget kommer att överstiga 40 miljoner kronor ska den skattskyldige underrätta Skatteverket om det. Skatteverket ska föra in ändringen i registret, dvs. ändra tillämplig redovisningsperiod från ett kalenderkvartal till en kalendermånad. Om Skatteverket inte får någon underrättelse från den skattskyldige men ändå konstaterar att perioden ska ändras kan Skatteverket på eget initiativ besluta att föra in ändringen i registret.

Enligt dagens bestämmelse ska den skattskyldige börja redovisa för en kalendermånad eller ett kalenderkvartal efter utgången av det kvartal då de förhållanden som ligger till grund för ändringen inträffade. Om det under kvartal två visar sig att beskattningsunderlaget kommer att överstiga 40 miljoner kronor ska alltså den skattskyldige underrätta Skatteverket och börja tillämpa kalendermånad från och med kvartal tre. Den skattskyldiges underrättelseskyldighet uppkommer alltid i samma stund som det förhållande som utgör grund för att ändra redovisningsperiod inträffar (3 kap. 3 § SBL).

En annan sak är att det kan vara svårt att mera exakt fastställa när de förhållanden som ligger till grund för ändringen inträffade, dvs. när underlagsgränsen har överskridits eller underskridits eller när det finns fog för att konstatera att den kommer att överskridas eller underskridas. Därmed blir det även komplicerat att fastställa den månad från vilken den nya redovisningsperioden ska gälla.

Det som i dagens bestämmelse gör att en ny redovisningsperiod kan komma att tillämpas retroaktivt är att tillämpningen styrs av när grunden för ändringen inträffade. Som redan har nämnts kan det bli aktuellt med retroaktiv tillämpning när grunden uppmärksammas först i efterhand.

Tidpunkten när en ny redovisningsperiod ska börja tillämpas bör därför i stället bestämmas av en händelse som är lätt att konstatera och som inte kan uppmärksammas först i efterhand. Ett alternativ är att låta tidpunkten bestämmas av den skattskyldiges underrättelse om att redovisningsperioden ska ändras. Med andra ord föreskriva att den nya redovisningsperioden ska börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den skattskyldige underrättade Skatteverket om ändringen.

En invändning mot en sådan regel är att en skattskyldig, som är beredd att strunta i underrättelseskyldigheten, mer eller mindre kan välja från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska gälla. För en skattskyldig som ska gå över till att redovisa för kalendermånad är det en fördel att vänta med underrättelsen eftersom den skattskyldige då under ytterligare en tid får behålla den något längre skattekrediten som finns när kalenderkvartal är redovisningsperiod. Skattskyldiga som ska byta från en kalendermånad till ett kalenderkvartal kommer dock vara måna om att underrätta verket eftersom bytet av period leder till att skattekrediten blir längre.

Om den skattskyldige inte själv underrättar Skatteverket om att redovisningsperioden ska ändras får verket på eget initiativ besluta att föra in ändringen i registret. I fall där den skattskyldige inte underrättar verket om att perioden ska ändras bör utgångspunkten för när den nya perioden ska börja tillämpas vara när Skatteverket beslutade att föra in ändringen.

Eftersom en ändring av redovisningsperiod påverkar när mervärdesskatt ska betalas och därmed den skattskyldiges skattecredit bör Skatteverket kommunicera med den skattskyldige innan verket på eget initiativ beslutar att föra in en ändring av redovisningsperiod i registret. Om den skattskyldige invänder mot ändringen bör Skatteverket fatta ett formellt beslut om ändringen. Fattar verket ett formellt beslut bör det utgöra utgångspunkten för när den nya redovisningsperioden ska börja tillämpas.

Syftet med att även låta den dag då Skatteverket beslutade om ändringen styra när en ny redovisningsperiod ska börja gälla är att hindra otillbörliga skattecrediter och därmed att staten gör ränteförluster. Denna effekt uppnås bara om Skatteverket upptäcker skattskyldiga som brister i sin underrättelseskyldighet. Skatteverket bör med mervärdesskattedeklarationerna som underlag ha goda förutsättningar att kontrollera om underlagsgränsen för att redovisa för kalenderkvartal överskrids. Det bör vidare nämnas att Skatteverket får använda vitesföreläggande för att förmå skattskyldiga att fullgöra sin underrättelseskyldighet och för att begära in uppgifter som behövs för kontroll av skyldigheten. Sammantaget är det

därför inte sannolikt att ränteförlusterna blir nämnvärt större än de som i dag uppkommer till följd av att Skatteverket i vissa fall skjuter upp tillämpningen med ett kvartal. Mot bakgrund av det ovan anförda anser utredningen att utgångspunkten för när en ny redovisningsperiod ska börja gälla inte längre ska vara när grunden för ändringen inträffande. Utredningen föreslår i stället att om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras till en kalendermånad från ett kalenderkvartal eller omvänt, ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen. Med beslutade om ändringen avses även beslut på begäran av den deklarationsskyldige.

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. Inte heller regeringen har något att invända utan ansluter sig till förslaget.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 26 kap. 15 § SFL.

11.5.5 Från när gäller en ändring från eller till beskattningsår?

Regeringens förslag: Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras från eller till ett beskattningsår, ska ändringen gälla från ingången respektive utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1006 f.)

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I dag finns det ingen uttrycklig bestämmelse om från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska tillämpas när perioden ändras från eller till ett beskattningsår.

Även om det saknas uttryckliga bestämmelser för fall där perioden ändras från eller till ett beskattningsår går det att utläsa, åtminstone i fråga om vissa fall, av lagstiftningen från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska tillämpas. Om grunden för ändringen är ett beslut av Skatteverket ger nämligen bestämmelserna om förutsättningarna för sådana beslut indirekt besked om från vilken tidpunkt den nya perioden ska gälla.

Skatteverket ska på begäran av den skattskyldige eller av kontrollskäl besluta att redovisningen ska ske i en skattedeklaration trots att förutsättningarna för redovisning i en självdeklaration är uppfyllda. Det följer av 10 kap. 11 § SBL. I avsnitt 11.5.2 föreslås att mervärdesskatt i fortsättningen alltid ska redovisas i en skattedeklaration. Dagens befogenhet i 10 kap. 11 § SBL ersätts därför i skatteförfarandelagen av en regel som ger Skatteverket befogenhet att besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad eller ett kalenderkvartal trots att förutsättningar för att redovisa för ett beskattningsår är uppfyllda (26 kap. 13 § SFL). När det gäller redovisningsperiodens längd innebär

ett sådant beslut ingen skillnad jämfört med att besluta att redovisningen ska ske i en skattedeklaration i stället för i en självdeklaration.

Skatteverket får vidare enligt 10 kap. 15 § SBL besluta att handelsbolag och sådana som inte är skyldiga att lämna självdeklaration ska få lämna en skattedeklaration för ett beskattningsår. Dessa skattskyldiga ges i fortsättningen rätt att redovisa för ett beskattningsår om deras beskattningsunderlag beräknas uppgå till högst en miljon kronor (26 kap. 11 § SFL), se avsnitt 11.5.3. Ett beslut om att redovisningen av mervärdesskatt ska ske i en skattedeklaration trots att förutsättningarna för redovisning i en självdeklaration är uppfyllda ska enligt 10 kap. 11 § SBL gälla hela beskattningsår. Det leder till att den nya redovisningsperioden, som blir följden av ett sådant beslut, inte kan börja gälla vid någon annan tidpunkt än ingången av ett beskattningsår.

I 10 kap. 15 § SBL sägs att Skatteverket i fråga om handelsbolag m.fl. får besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Det innebär att ett beslut alltid börjar gälla vid ingången av ett beskattningsår och aldrig mitt i.

Om Skatteverket beslutar att ändra redovisningsperiod från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal bör ändringen gälla från ingången av innevarande beskattningsår.

Nästa fråga är vad som ska gälla när grunden för ändringen inte är ett beslut från Skatteverket utan en ny beräkning som visar att beskattningsunderlaget överstiger eller kommer att överstiga gränsen för att redovisa för ett beskattningsår (en miljon kronor). Enligt Skatteverket ska en ändring alltid göras från ingången av beskattningsåret (Skatteverkets skrivelse den 12 september 2008, dnr 131 161305-08/111, s. 45). Detta innebär att en skattedeklaration ska lämnas för de kalendermånader eller kalenderkvartal för vilka deklARATIONSTIDEN redan har gått ut.

Om det först i slutet av beskattningsåret visar sig att beskattningsunderlaget kommer att överstiga en miljon kronor anser Skatteverket att den skattskyldige bör få välja om redovisningen ska ändras till en skattedeklaration redan under innevarande beskattningsår eller om ändringen ska anstå till kommande beskattningsår. Verket anser dock att kontrollskäl kan tala för att ändringen bör göras redan under innevarande beskattningsår (Skatteverkets skrivelse den 12 september 2008, dnr 131 161305-08/111, s. 44).

Även när det gäller ändring från en skattedeklaration till självdeklaration har det enligt Skatteverket betydelse när grunden för ändringen inträffar. Om frågan väcks först efter det att den skattskyldige har hunnit lämna en eller flera skattedeklarationer anser Skatteverket att det finns särskilda skäl för att besluta att redovisningen ska ske i en skattedeklaration för hela beskattningsåret. Med andra ord anser verket att man bör utnyttja möjligheten att besluta att redovisningen av kontrollskäl ska ske i en skattedeklaration (Skatteverkets skrivelse den 12 september 2008, dnr 131 161305-08/111, s. 46).

Enligt utredningen blir regelverket tydligare om ändringar till eller från ett beskattningsår på grund av stigande eller fallande beskattningsunderlag också regleras i lag. Utredningen föreslår därför att om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras från eller till ett beskattningsår ska ändringen gälla från ingången respektive utgången av

det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen. Dessa nya föreskrifter gör bestämmelsen i 10 kap. 11 § SBL om att ett beslut ska gälla hela beskattningsår överflödig. Någon motsvarighet till den bestämmelsen finns därför inte med i skatteförfarandelagen.

För den som tillämpar beskattningsår som redovisningsperiod fattas inga beskattningsbeslut om mervärdesskatt under året. Det innebär att vid byte av redovisningsperiod finns det inga beskattningsbeslut att riva upp. Däremot kan deklarationstiden redan ha gått ut för en ny redovisningsperiod när det konstateras att redovisningsperioden ska ändras från ett beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad.

För att göra det möjligt att lämna deklaration i tid gäller att om den deklarationsskyldige saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeklaration i rätt tid på grund av att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras från ett beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad eller från kalenderkvartal till en kalendermånad, ska deklaration lämnas senast vid den deklarationstidpunkt som kommer närmast efter den dag då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen (26 kap. 29 § första stycket SFL).

I syfte att undvika administrativt merarbete för såväl deklarationsskyldiga som Skatteverket gäller att om mervärdesskattedeklaration ska lämnas för mer än en ny redovisningsperiod får perioderna slås samman till en period och redovisas i en deklaration (26 kap. 29 § andra stycket SFL). Bestämmelsen innebär att vid byte av redovisningsperiod behöver den deklarationsskyldige aldrig lämna mer än en mervärdesskattedeklaration. Den deklarationsskyldige och Skatteverket behöver bara hantera en förfallodag och slipper ägna tid åt att hänföra mervärdesskatt till olika perioder och därmed olika förfallodagar. Detta gör att det inte finns behov av en bestämmelse som ger Skatteverket befogenhet att skjuta upp tillämpningen när ändring görs från beskattningsår till en kortare period.

Om redovisningsperioden ska ändras till beskattningsår ska ändringen gälla från innevarande beskattningsårs utgång. Den regeln skapar inga administrativa komplikationer. Inte heller här finns det därför behov av undantag.

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. Inte heller regeringen har något att erinra utan ansluter sig till utredningens förslag.

Bestämmelsen finns i 26 kap. 16 § SFL.

11.6 Inkomstdeklaration

Regeringens förslag: Förfarandet att lämna deklaration för att kunna bestämma underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagen (1999:1229) ska finnas även fortsättningsvis. Begreppet självdeklaration ska ersättas med begreppet inkomstdeklaration.

Utredningens förslag: Överensstämmer inte med regeringens förslag (se betänkandet s. 1036 f.). Utredningen föreslår att deklarationsskyldigheten inte ska vara uppbyggd kring en självdeklaration och uppgifter som ska lämnas i deklarationen.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att begreppet självdeklaration eller något motsvarande begrepp bör användas för deklarationsskyldighet för inkomst. Övriga remissinstanser har inte haft något att erinra i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I 2 kap. LSK regleras skyldigheten att lämna självdeklaration. Det finns två typer av självdeklaration, allmän och särskild självdeklaration. Fysiska personer och dödsbon ska lämna en allmän självdeklaration och andra juridiska personer än dödsbon ska lämna en särskild självdeklaration. I 3 kap. LSK regleras självdeklarationens innehåll. Nuvarande reglering av deklarationsskyldigheten är alltså uppbyggd kring självdeklarationer och uppgifter som ska lämnas i deklarationerna.

Skatteverket skickar i dag ut förtryckta blanketter för allmän självdeklaration till dem som kan antas vara skyldiga att lämna en allmän självdeklaration. De förtryckta uppgifterna grundar sig på innehållet i inkomna kontrolluppgifter och övriga förhållanden som verket känner till (4 kap. 2 § LSK). Om någon uppgift i den förtryckta deklarationsblanketten är felaktig eller saknas, ska den skattskyldige göra den ändring eller det tillägg som behövs (3 kap. 3 § LSK).

För ett betydande antal av de deklarationsskyldiga är de förtryckta uppgifterna de enda uppgifter som behövs för att bestämma en riktig taxering samt besluta om pensionsgrundande inkomst och debitering av skatter och avgifter. De deklarationsskyldiga som kan taxeras endast efter de förtryckta uppgifterna behöver alltså inte lämna några kompletterande uppgifter till deklarationen.

Formerna för att lämna deklaration har under senare år ändrat karaktär för dem som lämnar allmän självdeklaration. De deklarationsskyldiga som inte behöver göra några ändringar i eller tillägg till de förtryckta uppgifterna i deklarationsblanketten kan, i stället för att skriva under blanketten och skicka in den, godkänna uppgifterna via Internet, telefon eller SMS.

För de deklarationsskyldiga som inte ska göra några ändringar i eller tillägg till de förtryckta uppgifterna kan dagens deklarationsskyldighet sammanfattningsvis sägas bestå i att kontrollera de förtryckta uppgifterna och på ett eller annat sätt aktivt bekräfta dem.

Med hänsyn till att tyngdpunkten i deklarationsskyldigheten för många deklarationsskyldiga har förskjutits från aktivt uppgiftslämnande till godkännande av uppgifter som andra har lämnat till Skatteverket, föreslår utredningen att begreppet självdeklaration ska utmönstrats. I stället används uttrycket deklarationsskyldighet för inkomst. Med deklarationsskyldighet för inkomst avses enligt utredningen skyldigheten att lämna eller godkänna de uppgifter som behövs för att Skatteverket bl.a. ska kunna bestämma underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen. Begreppet ”deklarera” skulle definieras som lämna eller godkänna uppgifter i samband med deklarationsskyldigheten för inkomst (se betänkandet s. 93).

Utredningen föreslår dock att övriga deklARATIONER som lämnas i dag ska behållas i skatteförfarandelagen, såsom skattedeclaration, skalbolagsdeklaration och preliminär inkomstdeklaration, se 26–28 kap. SFL. I dessa kapitel används inte begreppet deklARERA, i meningen lämna eller godkänna uppgifter, utan där anges i stället att vissa uppgifter ska lämnas eller redovisas i deklARATIONEN.

Regeringen delar *Förvaltningsrättens i Stockholm* uppfattning att begreppet självdeklaration eller något motsvarande begrepp bör användas för deklARATIONSSKYLDIGHETEN för inkomst och att begreppet deklARERA inte bara ska begränsas till deklARATIONSSKYLDIGHETEN för inkomst.

Det är enbart för vissa löntagare och pensionärer som deklARATIONSSKYLDIGHETEN i praktiken består av en skyldighet att kontrollera att de kontrolluppgifter och andra uppgifter som Skatteverket har fått in från bl.a. arbetsgivare och som har förtryckts på deklARATIONSBLANKETTEN är korrekta och fullständiga. Om en löntagare däremot t.ex. har avyttrat aktier eller bedriver passiv näringsverksamhet består skyldigheten även av att lämna uppgifter, t.ex. redovisa beräknad kapitalvinst eller kapitalförlust respektive överskott eller underskott av passiv näringsverksamhet. DeklARATIONSSKYLDIGHETEN för dem som ska lämna en särskild självdeklaration består enbart av att lämna uppgifter i deklARATIONEN. Här finns ingen förtryckt deklARATION med uppgifter som ska kontrolleras och godkännas.

Övriga deklARATIONSSKYLDIGHETER som regleras i skatteförfarandelagen, t.ex. att lämna skattedeklARATIONER, regleras såsom en skyldighet att lämna deklARATION. Skäl saknas att reglera aktuell skyldighet på ett annat sätt. Regeringen anser därför att förfarandet att lämna deklARATION för att kunna bestämma underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagen ska behållas.

Med att deklARERA torde vidare för många innebära något mer än att bara lämna eller godkänna uppgifter. I begreppet deklARERA torde även avses en skyldighet att använda fastställt formulär, dvs. här en deklARATIONSBLANKETT, lämna deklARATION i rätt tid och att deklARATIONEN ska undertecknas. Begreppet deklARERA bör vidare inte begränsas till en viss deklARATIONSSKYLDIGHET i lagen. I skatteförfarandelagen används därför inte begreppet deklARERA.

Med hänsyn till att underlaget för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen är av central betydelse i självdeklARATIONEN och att Skatteverket i dag använder begreppet inkomstdeklaration i stället för självdeklaration, föreslår regeringen att begreppet självdeklaration ska utmönstras och ersättas av begreppet inkomstdeklaration.

Bestämmelserna finns i 29–32 kap. SFL.

11.7 När fysiska personer och dödsbon ska lämna inkomstdeklaration

11.7.1 Kalenderårsanknutet förfarande

Regeringens förslag: Det kalenderårsanknutna förfarandet för fysiska personer och dödsbon ska finnas även fortsättningsvis. De ska alltså även i fortsättningen lämna inkomstdeklaration en gång per år, senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 431 f.).

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* lyfter fram att det bör vara en prioriterad arbetsuppgift för regeringen att åstadkomma en jämnare och mer utspridd arbetsbelastning under året för rådgivare, vilket skulle leda till såväl lägre kostnader som högre kvalitet i rådgivningen.

Skälen för regeringens förslag

Bakgrund

I utredningens direktiv samlades ett antal frågor under beteckningen ”rullande taxering”. De aktuella frågorna var om redovisning, beslut och skattebetalning skulle ske under beskattningsåret när den skattskyldige har gjort vissa avyttringar (fastighet, bostadsrätt och värdepapper), hyrt ut bostad del av år, flyttat utomlands eller avlidit.

Enligt direktiven skulle sannolikt förenklingar kunna uppnås om vissa intäkter kunde taxeras redan under inkomståret. Detta gäller t.ex. vid en försäljning av en fastighet. Med en sådan ordning skulle en kapitalvinst eller kapitalförlust kunna deklarerars redan i nära anslutning till försäljningen, då den skattskyldige i regel har alla nödvändiga uppgifter aktuella. I direktiven sades att det dessutom skulle göra det möjligt att debitera och kräva betalning av skatt på en kapitalvinst betydligt tidigare än i dag. Enligt dagens regler ska exempelvis resultatet av en fastighetsförsäljning som sker i början av januari år 1 redovisas i självdeklarationen senast den 2 maj år 2. Taxeringsbeslutet fattas i många fall så sent som under slutet av november samma år och den ytterligare skatt som ska betalas på grund av försäljningen ska då inte betalas förrän senast den 12 mars år 3.

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

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

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

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

Utgångspunkter och förslag

Enligt 4 kap. 5 § första stycket LSK ska fysiska personer och dödsbon enligt huvudregeln lämna självdeklaration senast den 2 maj under taxeringsåret. Fysiska personers inkomstbeskattning är starkt knuten till kalenderåret. Det är en för skattskyldiga och myndigheter väl inarbetad ordning att beskattningen sker med kalenderåret som utgångspunkt. Såväl de skattskyldigas som Skatteverkets arbetsinsatser är koncentrerade till årligen återkommande begränsade perioder. Ur Skatteverkets synvinkel är det en nackdel att arbetsbelastningen är ojämn och att en betydande del av arbetet måste utföras under en begränsad period.

Genom att deklaration lämnas regelbundet en gång per år och slutlig skatt fastställs årligen är det lätt för de skattskyldiga att överblicka sina skyldigheter vad gäller redovisning och betalning. Den gällande ordningen innebär dock att en lång tid kan ha gått mellan den händelse som har gett upphov till en skattepliktig inkomst, exempelvis en fastighetsförsäljning, och deklarationstidpunkten. Det kan i sig medföra att den arbetsinsats som krävs för att lämna deklaration blir större än nödvändigt. Extra arbete kan behövas för att åter sätta sig in i detaljerna kring transaktionen och ta fram underlag.

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

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

Här bör nämnas att i skatteförfarandelagen används inte termerna taxeringsbeslut och taxering. Det som ingår i taxeringsbeslutet ska i stället ingå som en del i beslutet om slutlig skatt.

I efterföljande avsnitt överväger regeringen mot bakgrund av de problem som har beskrivits ovan om det för vissa situationer finns skäl att frånga den nu gällande kalenderårsanknutna ordningen med en deklaration senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Regeringens förslag är dock att det kalenderårsanknutna förfarandet för fysiska personer och dödsbon ska behållas. De ska alltså även i fortsättningen lämna deklaration en gång per år, senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Bestämmelsen finns i 32 kap. 1 § SFL.

11.7.2 Inga förändrade regler för den sista deklarationen för den som har flyttat utomlands eller avlidit

Regeringens bedömning: Den som har flyttat utomlands bör även i fortsättningen lämna deklaration senast den 2 maj året efter beskattningsåret. Detsamma bör gälla ett dödsbos deklaration för dödsåret.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 433 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning

Deklarationstidpunkt för den som har flyttat utomlands

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

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

Under år 2009 utvandrade 39 240 personer från Sverige (SCB, statistik om befolkningsförändringar 2009). Härmed avses de som avregistrerades från folkbokföringen som utvandrade. Den som kan antas under sin normala livsföring komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila utom landet under minst ett år ska enligt 20 § folkbokföringslagen (1991:481) som huvudregel avregistreras från folkbokföringen. Det gäller även den som kan antas komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila både inom och utom landet om han eller hon med hänsyn till samtliga omständigheter får anses ha sitt egentliga hemvist utom landet.

Den som är avregistrerad från folkbokföringen som utvandrad kan alljämt vara obegränsat skattskyldig i Sverige eftersom de två

regelverken är olika. Det finns ingen statistik på hur stor andel av de drygt 39 000 personerna från folkbokföringen avregistrerade som har brutit även de skattemässiga banden till Sverige.

Det kan ifrågasättas om det är lämpligt att tidigarelägga prövningen av den skattemässiga anknytningen till Sverige. Bedömningen av om anknytningen till Sverige består kan vara svår att göra direkt i anslutning till utflyttningen. Enligt regeringens mening hanteras dessa ärenden därför bättre i det ordinarie förfarandet på samma sätt som i dag.

Deklarationstidpunkt för den som har avlidit

Ett dödsbo är skattskyldigt för den dödes och dödsboets inkomster. Enligt dagens regler ska dödsboet lämna deklARATION för dödsåret senast den 2 maj året efter dödsåret. Det gäller även om dödsboet har upphört redan under dödsåret. Varje år avlider ca 90 000 personer. Enligt Skatteverkets uppskattning upphör mellan 65 000 och 68 000 dödsbon redan under dödsåret. Ett dödsbo upphör när arvskiftet sker.

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

Ett dödsbo får, på samma sätt som deklARATIONSSKYLDIGA fysiska personer, en förtryckt deklARATIONSBANKETT. På blanketten finns uppgifter om den dödes och dödsboets inkomster och utgifter. Kontrolluppgifterna och den förtryckta deklARATIONSBANKETTEN förenklar deklARATIONSFÖRFARANDET för den deklARATIONSSKYLDIGE. Det gäller kanske i särskilt hög grad för dödsbodelägare som i vissa fall helt eller delvis saknar kunskap om den dödes inkomstförhållanden.

Det huvudsakliga syftet med att införa en ordning där deklARATION och taxering (här beskattning) sker i närmare anslutning till att dödsboet upphör bör vara att förenkla för dödsbodelägarna. DeklARATION utan stöd av kontrolluppgifter och en förtryckt deklARATIONSBANKETT skulle sannolikt för flertalet innebära en ökad arbetsinsats för att lämna deklARATION som inte kan anses uppvägas av fördelarna med en tidigarelagd tidpunkt för att lämna deklARATION. En ny ordning förutsätter alltså att det är möjligt att ta fram en förtryckt blankett eller något liknande. I det följande diskuteras om det är genomförbart.

Kontrolluppgifterna är enligt dagens ordning knutna till kalenderåret och finns inte tillgängliga för Skatteverket förrän efter årets utgång. En första förutsättning för att det ska vara möjligt att förse dödsbodelägare

med underlag för deklarationen redan under dödsåret är därför att kontrolluppgifterna kommer in tidigare.

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

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

Det är inte heller möjligt att täcka in hela tidsperioden från dödsfallet till dess dödsboet upphör. Kontrolluppgifterna skulle kunna omfatta tiden fram till dödsfallet, dvs. hela perioden under vilken den döde har haft inkomster. En redovisning av dödsboets egna inkomster förutsätter att kontrolluppgifterna lämnas när dödsboet har upphört. Det är inte genomförbart eftersom varken Skatteverket eller andra kontrolluppgiftsskyldiga får kännedom om när ett arvskifte sker. Dödsbodelägnarna skulle alltså få komplettera deklarationsunderlaget när det gäller dödsboets inkomster.

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

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

Bestämmelsen finns i 32 kap. 1 § SFL.

11.7.3 Avyttring av värdepapper bör även i fortsättningen redovisas en gång varje beskattningsår

Regeringens bedömning: Avyttring av värdepapper bör även i fortsättningen redovisas en gång per år, senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 437 f.).

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser mot bakgrund av det materiella regelsystemet att det inte är en framkomlig väg med en mer utspridd redovisningsskyldighet, t.ex. varje månad eller efter varje transaktion. Inte minst det stora antalet transaktioner gör en sådan lösning omöjlig med dagens regler. *FöretagarFörbundet (FF)* anser att den viktigaste frågan är att införa förenklingar och schabloniseringar. Övriga remissinstanser har inte yttrat sig över denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning: Redovisningen av avyttring av värdepapper förorsakar betydande bekymmer för många skattskyldiga. Enligt en kartläggning från Skatteverket avseende 2002 års taxering gjorde mellan 33 och 40 procent av de personer som hade sålt marknadsnoterade aktier fel vid sin redovisning av vinster eller förluster (SKV Rapport 2004:1). Enligt Skatteverkets bedömning var åtminstone hälften av felen oavsiktliga.

Vid utgången av år 2008 ägde 17,6 procent av Sveriges befolkning aktier (pressmeddelande från SCB och Finansinspektionen, nr 2009:51). Antalet aktieägare var alltså fler än 1,6 miljoner. Härtill kommer andra typer av värdepapper. Några uppgifter om antalet förvärv och avyttringar under ett år har regeringen inte tillgång till, men det är uppenbart att det handlar om ett mycket stort antal. Enligt Skatteverkets kartläggning var antalet aktieaffärer omkring 4,4 miljoner under år 2009.

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

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

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

FöretagarFörbundet anser att förenklingar av de materiella reglerna bör införas. Det ingår dock inte i detta lagstiftningsarbete att föreslå materiella förenklingar.

11.7.4 Avyttring av privatbostad bör även i fortsättningen redovisas den 2 maj

Regeringens bedömning: Avyttring av privatbostad bör även i fortsättningen redovisas senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 439 f.)

Remissinstanserna: *Far* delar utredningens bedömning. Även *FöretagarFörbundet (FF)* delar bedömningen att det är olämpligt att införa särskild redovisning för försäljning av fastigheter. De problem som finns torde hänföra sig till att det har gått lång tid sedan kostnader har lagts ner på fastigheten och att kvitton saknas. Problemen verkar inte vara knutna till om de skattskyldiga har haft hjälp av mäklare vid redovisningen eller inte. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser däremot att det skulle vara en bra lösning att beräkningen av vinsten och deklarerandet skulle ske ganska nära avyttringen. Detta medför sannolikt att uppgiftskravet upplevs betydligt lättare att klara av samtidigt som kvaliteten kan förväntas öka då det som ska redovisas är mer ”färskt”. LRF delar vidare inte utredningens slutsats att en förutsättning för att fastighetssäljaren ska uppleva en förbättring är att Skatteverket i princip direkt granskar redovisningen. LRF anser att ett system med rullande deklARATIONER, som även bör omfatta näringsfastigheter, bör införas snarast.

Skälen för regeringens bedömning

Betydande problem med redovisningen

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

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

att utgifter ska kunna styrkas. Även vid dessa granskningar gjordes bedömningen att de flesta felen var oavsiktliga.

Sett över en längre period säljs i genomsnitt ungefär 60 000 småhus varje år. Under år 2007 såldes ca 90 000 småhus (Skatteverket, Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok 2008) och drygt 97 000 bostadsrättslägenheter (Pressmeddelande från SCB, nr 2008:149). Försäljningarna ger upphov till en inte obetydlig del av Skatteverkets granskningsarbete.

Uppgifterna som Skatteverket får från Lantmäteriet är inte tillräckliga för att beräkna kapitalvinsten på de sålda småhusen. När det gäller bostadsrätter har Skatteverket tillgång till fler uppgifter än vid en försäljning av fastighet och kan fatta beslut även utan uppgifter från den skattskyldige (skatten kan dock bli för hög eftersom det kan finnas förbättringskostnader som inte är kända). Det saknas, såväl i fråga om småhus som bostadsrätter, möjlighet att stämma av de uppgifter som de skattskyldiga lämnar om förbättringsutgifter mot kontrolluppgifter eller andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till. En granskning förutsätter därför manuell hantering och ofta kommunikation med de skattskyldiga. För Skatteverkets del skulle en förbättrad kvalitet på de skattskyldigas uppgifter givetvis innebära att den nödvändiga kontrollinsatsen blir mindre. Det vore också en fördel om arbetet kunde förläggas till någon annan tid än det ordinarie taxeringsarbetet så att arbetsbelastningen blir jämnare.

När det gäller det som i direktivet beskrivs som ”problemet med sen betalning” kan konstateras att de skattskyldiga enligt nu gällande regler får en skattkredit, eftersom betalning inte behöver ske förrän tidigast tre månader efter beslutet om slutlig skatt. Någon ränta behöver den skattskyldige inte betala för tid före den 13 februari taxeringsåret (19 kap. 2 § andra stycket SBL). Vid 2005 års taxering lämnades enligt Skatteverket ca 189 000 redovisningar av privatbostadsavyttringar med vinst. I ungefär två tredjedelar av dessa fall ledde vinsten till skattebetalning, i övriga fall gjordes helt uppskovsavdrag (numera avdrag för uppskovsbelopp). Det finns inget stöd för att just skatt till följd av privatbostadsavyttringar ger upphov till större uppbořdsförluster än vad som gäller i övrigt.

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

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

Redovisning och beslut i anslutning till avyttring?

I anslutning till att en bostad avyttras har den skattskyldige i regel nödvändiga uppgifter aktuella och handlingar tillgängliga. Det bör därför krävas en mindre arbetsinsats för redovisningen om den görs i anslutning till avyttringen. För de skattskyldiga som har anlitat mäklare för försäljningen bör möjligheten att redan i samband med försäljningen ta

hjälp av denne med redovisningen uppfattas som en fördel. Fastighetsmäklare medverkar i mellan 80 och 85 procent av avyttringarna (Fastighetsmäklarnämndens årsredovisning 2005). Det är enligt vad branschföreträdare har uppgett vanligt att mäklarna erbjuder hjälp med att deklarerar avyttringen och i många fall ingår den tjänsten i provisionen. Mäklaren upprättar inte redovisningen i anslutning till avyttringen, utan säljaren får återkomma till mäklaren inför deklarationen den 2 maj följande år. Det innebär enligt uppgift från en branschorganisation att omkring 40 procent av kunderna inte återkommer. Om redovisningen till Skatteverket ska ske i anslutning till avyttringen skulle hjälp med redovisningen sannolikt bli mer efterfrågad och en naturlig del av mäklarens uppdrag.

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

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

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

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

Skatteeffekten till följd av en avyttring kan inte fastställas separat från övriga delar av slutlig skatt. De beror på de materiella skattebestämmelserna. Enligt 41 kap. 12 § IL ska överskott eller underskott i inkomstslaget kapital beräknas genom att intäktsposterna minskas med

kostnadsposterna. Beräkningen görs för beskattningsåret som helhet (kalenderåret). Skatten på kapitalinkomsterna beräknas på överskottet i inkomstslaget kapital (1 kap. 6 § IL). Ett underskott ger rätt till skattereduktion som avräknas mot kommunal och statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt samt kommunal fastighetsavgift (67 kap. 2 § andra stycket IL). Skattereduktionen är beroende av hur stort underskottet är; skatten minskas med 30 procent av den del som inte överstiger 100 000 kronor och med 21 procent av det återstående underskottet (67 kap. 10 § IL).

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

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

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

Ett bättre alternativ är att se underlagsbeslutet som ett från beslutet om slutlig skatt självständigt beslut. Den fråga som har avgjorts i underlagsbeslutet blir då inte föremål för ytterligare en prövning i samband med beslutet om slutlig skatt. Frågan som har avgjorts i underlagsbeslutet behöver bara beaktas när inkomstslaget överskott eller underskott fastställs. En parallell kan möjligen dras till hanteringen av det tidigare fastställda taxeringsvärdet som vid beslutet om slutlig skatt ligger till grund för fastställande av underlaget för fastighetsavgift. Skatteverket kan beakta vinsten eller förlusten i den preliminära skatteuträkningen som bifogas deklarationen. Avyttringen skulle däremot inte på nytt redovisas av den skattskyldige i deklarationen. En nackdel är att kapitalvinstens eller kapitalförlustens storlek kan vara föremål för domstolsprövning när den slutliga skatten ska beslutas. I en sådan

situation får Skatteverket tills vidare lägga det överklagade beslutet till grund för beräkningen av slutlig skatt.

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

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

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

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

Redovisningen ovan av effekterna av ett system med särskilda underlagsbeslut för kapitalbeskattning visar på ett flertal negativa effekter. För de skattskyldiga innebär en tidigare redovisning en viss förenkling och det är positivt med ett tidigare besked om hur vinsten eller förlusten ska beräknas. I vilken utsträckning den huvudsakliga målsättningen – att förbättra redovisningarnas kvalitet – kan uppnås är däremot tämligen osäkert. Det stora antalet fel i redovisningarna är primärt beroende av att de materiella bestämmelserna är komplicerade och det är svårt att uppnå några större effekter genom förändrade förfarandebestämmelser.

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

Regeringens slutsats är att det inte finns tillräckliga skäl för att bryta ut redovisningen av avyttring av privatbostad från det kalenderårsanknutna förfarandet.

Utredningen bedömde vidare att ändringar av de materiella skatte-reglerna borde övervägas för att det skulle bli lättare att deklarerera en avyttring av privatbostad (se betänkandet s. 445 f.). Det ligger dock utanför detta lagstiftningsarbete att föreslå några ändringar av de materiella skattereglerna. Detsamma gäller utredningens bedömning om att kontrollmaterialet om fastigheter bör förbättras (se betänkandet s. 446 f.).

11.7.5 Uthyrning av bostad bör även i fortsättningen redovisas den 2 maj

Regeringens bedömning: Uthyrning av bostad under del av året bör även i fortsättningen redovisas senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 449 f.).

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* delar utredningens uppfattning om att redovisning av uthyrning av bostad bör följa kalenderåret. Övriga remissinstanser har inte yttrat sig över denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning: Uthyrning av privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt beskattas som inkomst av kapital. Det gäller även uthyrning av hyreslägenhet. Bestämmelserna finns i 42 kap. 30–32 §§ IL. Vilka avdrag som får göras från hyresintäkten är särskilt reglerat, bl.a. får ett avdrag göras med 18 000 kronor per år för varje privatbostadsfastighet, privatbostad eller hyreslägenhet. Avdraget får inte i något fall vara högre än intäkten, vilket innebär att underskott inte kan uppkomma.

Under de senaste åren har – enligt Skatteverket – ca 60 000–70 000 skattskyldiga per år redovisat överskott av uthyrning. Endast för de fall bostaden hyrs ut under del av år och överskott uppkommer, är det aktuellt att överväga en ny ordning som innebär att redovisning ska ske i anslutning till att hyresperioden eller, om bostaden hyrs ut under flera perioder under samma år, den sista hyresperioden avslutas. För dessa skattskyldiga kan det antas underlätta att lämna redovisningen i anslutning till hyresperioden då uppgifterna är aktuella. Det är inte möjligt att utifrån Skatteverkets register bedöma hur stor den gruppen är.

Bestämmelserna om beräkning av överskottet är inte särskilt komplicerade vilket innebär att skillnaden mellan att redovisa direkt och i ordinarie ordning rimligen är begränsad. Den utjämning av arbetsbelastningen för Skatteverket som skulle kunna uppnås är av samma skäl av liten betydelse. Mot den bakgrunden och då ingen remissinstans har haft något att invända mot bedömningen är det enligt regeringens mening, även om en stor del av de redovisade överskotten av uthyrning skulle avse del av år, inte motiverat att göra avsteg från det för

de skattskyldiga inarbetade systemet med en deklARATIONSTIDPUNKT för årets alla inkomster.

11.8 När juridiska personer ska lämna inkomstdeklaration

11.8.1 Dagens regler

Andra juridiska personer än dödsbon ska lämna en särskild självdeklaration senast den 2 maj taxeringsåret (2 kap. 7 § 4 och 4 kap. 5 § första stycket LSK). Deklarationen ska avse det beskattningsår som löper ut närmast före taxeringsåret. För juridiska personer som omfattas av bokföringslagens (1999:1078), förkortad BFL, tillämpningsområde är beskattningsåret det räkenskapsår som har slutat närmast före taxeringsåret (1 kap. 15 § första stycket IL).

Om den juridiska personen har kalenderåret som räkenskapsår innebär det att deklARATIONEN som ska lämnas senast den 2 maj 2011 ska avse beskattningsåret 2010.

Juridiska personer får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Det gäller dock inte handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst och vissa samfällighetsförvaltande juridiska personer.

Ett räkenskapsår ska enligt 3 kap. 1 § första stycket BFL omfatta tolv kalendermånader. Med brutet räkenskapsår avses enligt 3 kap. 1 § tredje stycket BFL annat räkenskapsår än kalenderår. De begränsningar som tidigare fanns till vissa fasta tidsperioder (1 maj–30 april, 1 juli–30 juni eller 1 september–31 augusti) har tagits bort (prop. 2009/10:235). De nya reglerna om brutna räkenskapsår i bokföringslagen trädde i kraft den 1 januari 2011.

Skatteverket kan medge att även annan period av tolv hela månader får utgöra räkenskapsår om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl (3 kap. 2 § BFL).

En juridisk person med brutet räkenskapsår ska senast den 2 maj 2011 lämna deklARATIONEN för det räkenskapsår som har slutat under 2010. Den som t.ex. har det brutna räkenskapsåret den 1 juli–30 juni ska alltså i deklARATIONEN den 2 maj 2011 lämna uppgifter för perioden den 1 juli 2009–den 30 juni 2010.

11.8.2 DeklARATIONSTIDPUNKTERNA I DE NORDISKA LÄNDERNA

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

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

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

11.8.3 Deklarationstidpunkt beroende på beskattningsår

Regeringens förslag: Andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december.

Den som lämnar deklaration elektroniskt ska få ytterligare en månad på sig för att lämna deklaration.

Individuellt anstånd med att lämna deklaration ska få beviljas endast om det finns synnerliga skäl. Byråanstånd ska inte få beviljas.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag (se betänkandet s. 450 f.). Utredningen föreslår att andra juridiska personer än dödsbon ska deklarerar inkomst senast den 1 i den sjunde månaden efter räkenskapsårets utgång.

Remissinstanserna: *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* tillstyrker förslaget med flera deklarationstidpunkter, men förordar samtidigt att det ska åtföljas av en instruktion till Skatteverket om att revidering av de underliggande deklarationsblanketterna enbart ska ske en gång per år för att undvika löpande förändringar som medför ökad administration. *Statistiska centralbyrån (SCB)* framhåller att förslaget innebär en förbättrad kvalitet i den ekonomiska statistiken men förutsätter fortlöpande leveranser från Skatteverket. Även *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* och *FöretagarFörbundet (FF)* är positiva till förslaget med flera deklarationstidpunkter. *Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* och *Far* framhåller att för juridiska personer som har den 1 juli–30 juni som räkenskapsår bör deklarationstidpunkten vara den 15 januari. Samma synpunkt har framförts av *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig. *Företagarna, LRF, NNR, Far* och *NSD* anser också att deklarationstidpunkten för fysiska personer och dödsbon som ska redovisa näringsverksamhet ska följa samma regler som gäller för juridiska personer, varför deklarationstidpunkten bör flyttas fram till den 1 juli och vid elektronisk deklaration till den 1 augusti. Vissa remissinstanser, *Företagarna* och *LRF* anser att brutna räkenskapsår borde tillåtas även för enskilda näringsidkare. *FF* instämmer i vad *LRF* har anfört i denna del. *SRF* anser att frågan om brutna räkenskapsår ska kunna användas av enskilda näringsidkare bör återremitteras för fortsatt utredning. *NNR* anser också att en mer fördjupad analys bör ske när det gäller frågan om brutna räkenskapsår för enskilda näringsidkare och förlängd deklarationsfrist vid elektronisk deklaration. *SRF* avstyrker förslaget rörande byråanstånd.

Skälen för regeringens förslag

Problem med dagens regler

I direktiven anges att utredningen ska undersöka om det är möjligt att införa en regel som innebär att juridiska personer med brutet räkenskapsår ska lämna självdeklaration viss kortare tid efter det att räkenskapsåret har gått till ända. En fördel med ett sådant system skulle – förutom att taxeringsbeslut kunde fattas i närmare anslutning till räkenskapsårets utgång – vara att det skulle bidra till en utjämning av arbetsflödet hos såväl Skatteverket som de som lämnar deklarationshjälp. Utredaren skulle ägna särskild uppmärksamhet åt de övergångsregler som kunde behövas vid en tidigareläggning av såväl deklarations-tidpunkten som taxeringen.

Vid 2010 års taxering fick ca 1 280 000 deklarationsskyldiga anstånd med att lämna deklaration. Bland aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna var det 84,3 procent som fick anstånd. De deklarerationer som aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna lämnade in vid anståndstidens utgång var dessutom enligt Skatteverkets bedömning i många fall ofullständiga. Anståndsansökningar och kompletteringar av deklarerationer innebär onödig administration såväl för de deklarations-skyldiga som för Skatteverket. En faktor som driver fram det omfattande behovet av anstånd är den höga arbetsbelastningen hos revisionsbyråer och andra som lämnar deklarationshjälp inför den 2 maj.

En juridisk person med brutet räkenskapsår (1 maj–30 april, 1 juli–30 juni eller 1 september–30 augusti) har längre tid från räkenskapsårets utgång till dess att deklaration ska lämnas än vad som gäller för en juridisk person med kalenderåret som räkenskapsår. Skillnaden är 8, 6 eller 4 månader beroende på vilket brutet räkenskapsår som gäller. Tidpunkten då den slutliga skatten senast ska betalas förskjuts på motsvarande sätt.

Ordningen för betalning av preliminär skatt innebär en ytterligare skattecredit för juridiska personer med nyss nämnda brutna räkenskapsår. Skattecrediten är en följd av att ett nystartat företag med brutet räkenskapsår inte betalar någon preliminär skatt under det första kalenderåret. Den första preliminärskattebetalningen ska göras först den 12 februari under det andra kalenderåret då verksamhet bedrivs. Eftersläpningen är (beroende på vilket brutet räkenskapsår det gäller) ca 8,5, 6,5 respektive 4,5 månader. Motsvarande eftersläpning för den som har kalenderår som räkenskapsår är ca 1,5 månad.

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

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

Fyra deklarationstidpunkter

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

<i>Räkenskapsår</i>	<i>Deklarationstidpunkt</i>
kalenderår 1	1 juli år 2
1 maj år 1 – 30 april år 2	1 november år 2
1 juli år 1 – 30 juni år 2	15 december år 2 ¹⁴
1 september år 1 – 31 augusti år 2	1 mars år 3

Fysiska personer och dödsbon ska fortfarande lämna deklaration senast den 2 maj. Ett deklarationstillfälle kommer alltså att ersättas med fem. Det innebär en spridning av arbetet hos revisionsbyråer och andra som lämnar deklarationshjälp. Skatteverket får också en utjämning av arbetet vilket ger större möjligheter att ge god service inför lämnandet av deklamationer.

Följande tabell visar vilka effekter förslaget hade haft på fördelningen av deklamationer vid 2010 års taxering (handelsbolag, aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser):

<i>Deklarationstidpunkt</i>	<i>Antal deklamationer</i>
1 mars	55 000
2 maj	7 305 000
1 juli	350 000
1 november	55 000
15 december	55 000

Källa: Skatteverket.

¹⁴ Av praktiska skäl föreslog utredningen den 15 december i stället för den 1 januari.

När utredningen lämnade sitt betänkande fanns det bara tre brutna räkenskapsår enligt bokföringslagen. Som har nämnts ovan trädde nya bestämmelser i kraft den 1 januari 2011. Enligt de nya bestämmelserna finns det inte några begränsningar till fasta tidsperioder. Med brutet räkenskapsår avses annat räkenskapsår än kalenderår (3 kap. 1 § tredje stycket BFL).

Skulle den nuvarande gemensamma deklarationstidpunkten ersättas med en deklaraionsfrist som räknas från utgången av beskattningsåret enligt utredningens förslag skulle det för andra juridiska personer än dödsbon finnas tolv i stället för fyra olika deklarationstidpunkter. Enligt Skatteverket är det dock inte möjligt av administrativa skäl att ha tolv deklarationstidpunkter. Fler deklarationstidpunkter än fyra har inte heller efterfrågats av remissinstanserna. Regeringen anser därför att fyra olika deklarationstidpunkter är lagom för att åstadkomma en spridning av arbetet för Skatteverket och de som i sin näringsverksamheter lämnar deklarationshjälp.

Regeringen föreslår att de olika deklarationstidpunkterna ska, i likhet med utredningens förslag, vara den 1 juli, den 1 november, den 15 december och den 1 mars. Deklarationstidpunkten beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har. Vad som avses med beskattningsår definieras i 3 kap. 4 och 5 §§ SFL.

Några remissinstanser har framhållit att för juridiska personer som har den 1 juli–30 juni som räkenskapsår bör deklarationstidpunkten vara den 15 januari i stället för den 15 december. Av praktiska skäl föreslog utredningen den 15 december. Regeringen delar utredningens bedömning att det av praktiska skäl är lämpligt att deklaration lämnas den 15 december, dvs. före jul- och nyårshelgerna.

Förslaget innebär att andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration för ett beskattningsår enligt följande uppställning:

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklaration ha kommit in senast den</i>
---------------------------------------	------------------------------------------------

31 december	1 juli
30 april	1 november
30 juni	15 december
31 augusti	1 mars

För det fall den juridiska personens beskattningsår går ut vid andra datum än de som anges ovan, föreslår regeringen att deklaration ska lämnas senast den dag som gäller för det beskattningsår som går ut närmast efter det beskattningsår som den juridiska personen har.

Deklarationstidpunkten framgår sammanfattningsvis av följande uppställning:

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklaration ha kommit in senast den</i>
---------------------------------------	------------------------------------------------

30 september	
31 oktober	
30 november, eller	
31 december	1 juli
31 januari	
28 eller 29 februari	
31 mars, eller	
30 april	1 november
31 maj, eller	
30 juni	15 december
31 juli, eller	
31 augusti	1 mars

För juridiska personer med brutet räkenskapsår leder tidigareläggningen av deklarationstidpunkten till att beslut om slutlig skatt kan fattas tidigare och därmed även till att slutlig skatt ska betalas tidigare.

Slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter att 90 dagar har gått från dagen för beslutet om slutlig skatt (se avsnitt 19.6.3). Eftersom betalningsfristerna utgår från beslutet om slutlig skatt kommer juridiska personer att behandlas lika oberoende av vilket beskattningsår de har.

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

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

Kontrolluppgifter lämnas för ett kalenderår, senast den 31 januari året efter det kalenderår som kontrolluppgiften avser (24 kap. 1 § SFL) Skatteverket kommer därför inte vid de nya deklarationstidpunkterna att ha tillgång till kontrolluppgifter avseende hela beskattningsåret. Det har dock marginell betydelse eftersom kontrolluppgifter om juridiska personer bara lämnas i undantagsfall. Dessutom kommer kontrolluppgifterna att bli tillgängliga under den period som Skatteverket har på sig för utredning och beslut om slutlig skatt.

Regeringen anser sammanfattningsvis att fyra olika deklarationstidpunkter, som beror på valt beskattningsår, är motiverat av bl.a. praktiska skäl och kontrollsynpunkt.

SRF förordar att de nya deklarationstidpunkterna kräver en instruktion till Skatteverket om att revidering av de underliggande deklarations-

blanketterna enbart ska ske en gång per år för att undvika löpande förändringar som medför ökad administration. Regeringen delar inte SRF:s uppfattning, utan anser att detta bäst hanteras i övergångsbestämmelserna till de materiella lagändringarna.

De nya deklarationstidpunkterna finns i 32 kap. 2 § första stycket SFL. Bestämmelser om beskattningsår finns i 3 kap. 4 och 5 §§ SFL.

En extra månad för annan juridisk person än dödsbo som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt

Deklarationstidpunkten för en annan juridisk person än dödsbo som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt senareläggs med en månad. Det framgår av 32 kap. 2 § andra stycket SFL.

Det innebär större möjligheter till utjämning av arbetsbelastningen för revisionsbyråer och andra som lämnar deklarationshjälp. En annan fördel är att deklarationstidpunkten och tidpunkten för att ge in årsredovisning kommer att sammanfalla för många aktiebolag. Det öppnar för ett samordnat elektroniskt uppgiftslämnande (se avsnitt 11.1).

Minskat behov av anstånd

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

Det finns också möjlighet att få ett s.k. byråanstånd. Sådant anstånd meddelas efter ansökan från den som i näringsverksamhet upprättar deklarationer åt annan, dvs. revisionsbyråer och andra som lämnar deklarationshjälp. Om anstånd medges ska deklarationerna lämnas in enligt en tidsplan som beslutas av Skatteverket. Byråanstånd får inte beviljas längre än till och med den 15 juni (16 kap. 2 § LSK).

Genom att deklarationstidpunkten för andra juridiska personer än dödsbon senareläggs kan det ifrågasättas om det finns något behov av anstånd för dem. Deklarationstidpunkten kommer att infalla senare än den sista dagen för byråanstånd enligt nuvarande regler. Byråanstånd bör därför i fortsättningen inte få medges för andra juridiska personer än dödsbon.

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

Bestämmelsen finns i 36 kap. 4 § SFL.

Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna kräver särskilda överväganden vad gäller övergångsbestämmelser, se avsnitt 22.

Enskilda näringsidkare

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

Några remissinstanser, bl.a. *Företagarna* och *LRF*, anser att även företag som normalt har kalenderår som räkenskapsår, t.ex. enskilda näringsidkare, bör få ha brutna räkenskapsår.

Utrymmet för en enskild näringsidkare att ha brutet räkenskapsår regleras i bokföringslagen. Det är alltså primärt en bokföringsfråga.

Frågan togs upp i prop. 2009/10:235 s. 79, där regeringen uttalade följande:

Kravet på att enskilda näringsidkare m.fl. ska ha kalenderår som räkenskapsår infördes i samband med 1990-års skattereform (prop. 1989/90:110 s. 589 f.). Som motiv för detta anfördes kontrollskäl från skattesynpunkt. Kravet övervägdes ånyo i samband med utarbetandet av 1999 års bokföringslag (prop. 1998/99:130 s. 221 f.). De problem en rätt till brutet räkenskapsår skulle medföra för skatteförvaltningen ansågs då väga betydligt tyngre än argumenten för en sådan rätt.

Det finns alltså bärande skäl mot en ändring. Ett sådant är intresset av en effektiv och ändamålsenlig kontroll vid beskattningen. En rätt för enskilda näringsidkare m.fl. att tillämpa brutet räkenskapsår skulle medföra ett flertal skatterelaterade problem. Såväl de materiella skattereglerna, exempelvis reglerna om räntefördelning, som Skatteverkets kontrollsystem är konstruerade utifrån att enskilda näringsidkare m.fl. inte har rätt att tillämpa brutet räkenskapsår. Fysiska personer, dödsbon, handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst och vissa samfällighetsförvaltande juridiska personer bör alltså även fortsättningsvis som huvudregel ha kalenderår som räkenskapsår.

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

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

Det är alltså inte möjligt att införa en ordning där enskilda näringsidkare kan lämna deklaration vid olika tidpunkter, beroende på valt beskattningsår. Man skulle i stället vara tvungen att vänta in kontrolluppgifterna. Tiden från beskattningsårets utgång till deklaration, skattebeslut och betalning skulle alltså öka vilket ur kontrollsynpunkt är en nackdel. Dessutom skulle de kalenderårsbaserade kontrolluppgifterna

på något sätt behöva fördelas på beskattningsåren. Även det komplicerar för såväl näringsidkaren som för Skatteverket.

Mot denna bakgrund finns det enligt regeringens mening inte några skäl att överväga ökade möjligheter för enskilda näringsidkare att ha brutna räkenskapsår. Det ligger dessutom utanför detta lagstiftningsarbete att föreslå sådana bestämmelser.

Företagarna, LRF, NNR, Far och *NSD* anser att deklARATIONSTIDPUNKTEN för fysiska personer och dödsbon som ska redovisa näringsverksamhet ska följa samma regler som gäller för juridiska personer, varför deklARATIONSTIDPUNKTEN bör flyttas fram till den 1 juli och vid elektroniskt deklARATION till den 1 augusti. Regeringen delar inte den bedömningen.

En sådan ordning skulle medföra stora problem för Skatteverket. Att hantera olika deklARATIONSTIDPUNKTER för olika kategorier fysiska personer är inte lämpligt och skulle medföra ökade kostnader för Skatteverket.

Dessutom kan enskilda näringsidkare vid behov ansöka om anstånd med att lämna deklARATION (36 kap. 2 §). DeklARATIONSMEDHJÄLPAREN kan också ansöka om byråanstånd (36 kap. 3 §).

11.9 Särskilda uppgifter om inkomst som är undantagna från skatteplikt

Regeringens förslag: En utländsk arrangör som har inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 7 lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., ska lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma frågan om undantag från skatteplikt.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se promemorian s. 16 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I 16 § A-SINK anges när bl.a. en arrangör ska lämna redovisning. Ett undantag från skatteplikt som ska redovisas enligt bestämmelsen är inkomster hos en utländsk arrangör som i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § IL och där skattskyldighet enligt inkomstskattelagen inte hade förelegat för inkomsterna om arrangören hade varit en sådan förening (prop. 2004/05:19 s. 57).

En ideell förening som avses i 7 kap. 7 § IL är en ideell förening som är undantagen från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen. Sådana ideella föreningar ska lämna särskilda uppgifter om intäkter och kostnader under räkenskapsåret, tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt övriga omständigheter som är av betydelse för bedömning av frågan om undantag från skattskyldighet (5 kap. 1 § LSK). Motsvarande bestämmelse finns i 33 kap. 3 § SFL. Som synes är syftet att Skatteverket ska kunna kontrollera om förutsättningarna för att undanta inkomster från beskattning enligt 7 kap.

IL finns. Skyldigheten gäller därför bara ideella föreningar som har undantagit inkomster från beskattning med stöd av de aktuella skattereglerna. Om sådana inkomster inte finns är den ideella föreningen inte skyldig att lämna särskilda uppgifter.

En utländsk arrangör som i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening och som har inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 7 A-SINK, föreslås i fortsättningen lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma frågan om undantag från skatteplikt. Dagens redovisnings-skyldighet ersätts alltså av en skyldighet att lämna särskilda uppgifter. Uppgifterna ska i likhet med i dag lämnas den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum.

Bestämmelsen finns i 33 kap. 5 och 11 §§ SFL.

11.10 Uppgift till den som kontrolluppgift gäller för

Regeringens förslag: Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift ska även i fortsättningen informera den som uppgiften avser om vilka uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften.

Utredningens förslag: Utredningen föreslog att en kontrolluppgiftsskyldig inte ska behöva meddela den som kontrolluppgiften har lämnats för om vilka uppgifter som har lämnats (se betänkandet s. 404).

Remissinstanserna: *Skatteverket* lyfter fram meddelandeskyldighetens betydelse för undvikande av avskattning av pensionsförsäkringar. Verket huser oro för att borttagande av meddelandeskyldigheten kan komma att medföra att försäkringstagaren eller den försäkrade går miste om en viktig signal om att försäkringsgivaren inte har lämnat kontrolluppgift i tid. Risk finns då att någon läkning inte kommer till stånd och att avskattning av pensionsförsäkringen kommer att ske. Meddelandeskyldigheten bör därför kvarstå. *Euroclear Sweden AB* anser att förslaget motverkar möjligheterna för kontrolluppgiftsskyldiga att rätta felaktiga kontrolluppgifter eller att komplettera med kontrolluppgifter som saknas. Den skattskyldige får dessutom försämrade möjligheter att beräkna slutlig skatt. För banker och värdepappersinstitut och Centrala värdepappersförvarare innebär meddelandeskyldigheten administrativt inte någon skillnad mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift ska enligt 15 kap. 1 § LSK översända ett meddelande med de uppgifter som lämnas i en kontrolluppgift till den som uppgiften avser senast den 31 januari året närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller (meddelandeskyldighet).

Skatteverket ska före den 15 april under taxeringsåret sända en blankett för allmän självdeklaration med vissa förtryckta uppgifter till de fysiska personer och dödsbon som kan antas vara skyldiga att lämna en sådan deklaration (4 kap. 2 § första stycket LSK och 3 kap. 2 § FSK). Eftersom fysiska personer som kan antas vara deklarationsskyldiga numera får en deklarationsblankett på vilken alla kontrolluppgifter som har lämnats för honom eller henne har förtryckts kan det ifrågasättas om meddelande-

skyldigheten mer eller mindre anses har spelat ut sin roll när det gäller att informera den deklarationsskyldige om lämnade kontrolluppgifter.

Utredningen föreslår att meddelandeskyldigheten ska slopas. Regeringen delar dock inte utredningens inställning i denna fråga. Såsom *Euroclear Sweden AB* anför ger meddelandeskyldigheten de deklarationsskyldiga möjlighet att rätta felaktiga kontrolluppgifter och därigenom bidra till att korrekta uppgifter förtrycks i deklarationen. Samtidigt med den förtryckta blanketten sänder Skatteverket ut en specifikation över inkomna kontrolluppgifter och andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till (t.ex. uppgift om fastighetsinnehav), en preliminär skatteuträkning samt – mot bakgrund av de uppgifter Skatteverket har tillgång till om t.ex. fastighetsinnehav eller avyttringar av fastighet, aktier o.d. – upplysningar om vilka uppgifter den skattskyldige själv ska redovisa i deklarationen och på vilken bilaga uppgifterna ska lämnas.

Det är innehållet i inkomna kontrolluppgifter och övriga av Skatteverket kända uppgifter som ligger till grund för förtryckningen. Den preliminära skatteuträkningen grundas på de förtryckta uppgifterna.

De uppgifter Skatteverket kan förtrycka på deklarationsblanketten är för en betydande del av de fysiska personer och svenska dödsbon som är skattskyldiga de enda uppgifter som behövs för att åsätta dem ett riktigt beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.

För det fall meddelandeskyldigheten slopas och en kontrolluppgift är felaktig, skulle den skattskyldige inte få möjlighet att rätta den felaktiga kontrolluppgiften innan en förtryckt deklaration skickas ut. Detta medför i sin tur att den preliminära skatteuträkningen skulle bli felaktig. Den skattskyldige måste då själv göra en skatteuträkning för att ta reda på om skatt ska betalas. Enligt *Euroclear Sweden AB* försämrar detta rättssäkerheten för de enskilda.

Sedan den 1 maj 2008 gäller nya skatteregler för pensionsförsäkringar (prop. 2007/08:55). Av 58 kap. 16 a § IL framgår att ett pensionsförsäkringsavtal ska innehålla villkor om att försäkringsgivaren ska lämna vissa kontrolluppgifter enligt LSK. Om försäkringsgivaren inte har lämnat kontrolluppgifter då de rätteligen skulle ha lämnats kan avskattning bli aktuellt (58 kap. 19 a § IL). Det finns dock en möjlighet för en försäkringstagare eller en förmånstagare att läka den avskattningsgrunden, genom att själv lämna sådana uppgifter till Skatteverket senast den 31 maj under det år kontrolluppgiften skulle ha lämnats (58 kap. 19 b § IL). Senast den 31 januari under taxeringsåret ska kontrolluppgifter lämnas till Skatteverket och meddelanden lämnas till den skattskyldige om att kontrolluppgifter lämnas till Skatteverket. För det fall den skattskyldige inte har fått ett meddelande rörande pensionsförsäringen senast den 31 januari har han eller hon fyra månader på sig att själv inhämta och lämna sådana uppgifter som skulle ha lämnats av försäkringsgivaren. Uppgifterna ska lämnas i form av uppgifter som har utgivits av försäkringsgivaren, t.ex. årsbesked eller liknande. Om meddelandeskyldigheten slopas, får den skattskyldige inte förrän i mars/april kännedom om att försäkringsgivaren inte har uppfyllt sin kontrolluppgiftsskyldighet. Detta skulle medföra att den skattskyldige får en kortare tid på sig att inhämta och lämna uppgifter till Skatteverket. Med hänsyn till att avskattning kan leda till stora ekonomiska

konsekvenser för den enskilde, delar regeringen *Skatteverkets* oro och anser att det inte är lämpligt att lämna förslag som medför en försämring av möjligheten för den enskilde att läka grunden för avskattning.

Kontrolluppgifter för avkastningsskatteändamål ska lämnas för utländska kapital- och pensionsförsäkringar samt för sådana tjänstepensionsavtal med utländska tjänstepensionsinstitut som är jämförbara med en kapital- eller pensionsförsäkring (11 kap. 8 a § LSK). Aktuell kontrolluppgift ska lämnas både för fysiska och juridiska personer. Juridiska personer ska lämna en särskild självdeklaration. Det är enbart allmänna självdeklarationer som förtrycks med uppgifter bl.a. från inkomna kontrolluppgifter. Om meddelandeskyldigheten slopas kommer juridiska personer inte att få uppgifter av betydelse för avkastningsskattens storlek. I deklarationen ska underlag för avkastningsskatt redovisas.

Av betänkandet framgår att ett slopande av meddelandeskyldigheten endast skulle medföra en marginell minskning av arbetsbördan. Omfattande minskning av utskick per post skulle dock innebära relativt stora besparingar (se betänkandet s. 718). Inför 2010 års taxering lämnades, enligt Skatteverket, ca 62 miljoner kontrolluppgifter. Drygt 16 miljoner kontrolluppgifter avsåg löner, pensioner och andra sociala ersättningar och drygt 45 miljoner avsåg kapitalinkomster m.m. De flesta kontrolluppgifter avser alltså kapitalinkomster m.m. Enligt Euroclear Sweden AB skulle ett slopande av meddelandeskyldigheten inte påverka den administrativa bördan, eftersom uppgiftslämnandet sker på årsbeskedet som ändå lämnas till kunden. Detsamma torde även gälla för kontrolluppgifter avseende löner m.m. Många arbetsgivare meddelar sina anställda om vilka uppgifter som lämnas till Skatteverket genom en notering på lönebeskedet avseende december månad.

Regeringen anser, mot den angivna bakgrunden, att meddelandeskyldigheten ska behållas.

Bestämmelsen finns i 34 kap. 3 § SFL.

11.11 Föreläggande – kontroll av egen uppgiftsskyldighet

Regeringens förslag: Skatteverket ska få förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. Tillämpningsområdet för dessa förelägganden ska utvidgas till att omfatta i princip alla uppgiftsskyldigheter enligt skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1079 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig i denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: I 3 kap. 5 § första stycket TL sägs att föreläggandet ska avse uppgifter som behövs för kontroll av att uppgifterna i självdeklarationen är riktiga eller annars för taxeringen. Syftet med föreläggandet ska vara att få in material för att kontrollera de uppgifter som den skattskyldige har lämnat i sin självdeklaration eller för

att få underlag för att fatta ett riktigt taxeringsbeslut avseende den skattskyldige (prop. 1989/90:74 s. 396).

I 14 kap. 3 § 1 SBL sägs i stället att föreläggandet ska avse uppgifter som behövs för kontroll av deklARATIONEN eller av annan uppgiftsskyldighet. Med kontroll av uppgiftsskyldighet avses såväl kontroll av om uppgiftsskyldighet överhuvudtaget har förelagat, som kontroll av att skyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt (prop. 1996/97:100 s. 597). Som exempel på annan uppgiftsskyldighet än skyldighet att lämna deklARATION nämns skyldigheten för den som är registrerad för mervärdesskatt att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder (1996/97:100 s. 597).

Den som är skyldig att lämna självdeklARATION ska, utöver vissa särskilt angivna uppgifter, enligt 3 kap. 1 § 6 LSK lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst. En bestämmelse med motsvarande innehåll finns i 31 kap. 3 § SFL.

Enligt 10 kap. 17 § första stycket 6, 17 a § första stycket 7 och 17 b § första stycket 6 SBL ska en skattedeklARATION, utöver vissa särskilt angivna uppgifter, innehålla de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatten. Den deklARATIONSSKYLDIGE måste alltså lämna alla uppgifter som behövs för att skatten ska kunna beräknas. I skatteförfarandelagen sägs det i 26 kap. 18 § 3.

Enligt 10 kap. 27 och 36 a § SBL samt 17 kap. 1 § LSK får Skatteverket förelägga en uppgiftsskyldig att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Detta anges här i 37 kap. 2 § SFL. I kommentaren till den paragrafen sägs att lydelsen omfattar dels den som överhuvudtaget inte har lämnat någon uppgift, t.ex. låtit bli att lämna deklARATION, dels den som har lämnat deklARATION eller lämnat uppgifter på annat sätt men som har utelämnat en uppgift som personen var skyldig att lämna. Den uppgiftsskyldige kan t.ex. ha låtit bli att lämna uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut. Skatteverket kan då förelägga personen att fullgöra skyldigheten, vilket täcker in både att lämna deklARATION och att komplettera redan lämnade uppgifter på grund av att en föreskriven uppgift saknas.

Föreläggandebefogenheten i 37 kap. 2 § SFL tar alltså sikte på uppgifter som den uppgiftsskyldige är skyldig att lämna utan föreläggande. Syftet med det föreläggandet är alltså att förmå den uppgiftsskyldige att fullgöra sin uppgiftsskyldighet (fullgörande-föreläggande). Föreläggandet i sig skapar ingen uppgiftsskyldighet.

I dag finns inget utrymme enligt 17 kap. 1 § LSK för att förelägga en kontrolluppgiftsskyldig att lämna uppgift som behövs för kontroll av att denne har fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Däremot får Skatteverket besluta om revision hos den som är eller kan antas vara bokförings-skyldig för att kontrollera om personen har fullgjort sin kontrolluppgiftsskyldighet eller att förutsättningar finns att fullgöra kontrolluppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma (3 kap. 8 § första stycket TL).

För den uppgiftsskyldige är ett föreläggande att lämna uppgift mindre ingripande än en revision. Det är därför en brist att föreläggande inte får användas för att hämta in uppgifter av en kontrolluppgiftsskyldig för att

kontrollera om skyldigheten har fullgjorts. Dessutom är det något märkligt att en kontrolluppgiftsskyldig genom ett s.k. tredjemansföreläggande kan åläggas att lämna uppgifter som behövs för kontroll av andras kontrolluppgiftsskyldigheter men inte kan åläggas att lämna uppgifter för kontroll av sin egen skyldighet.

Regeringen anser att Skatteverket, precis som i dag, ska ha befogenhet att begära in uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet (kontrollföreläggande). Med andra ord bör ändamålet med föreläggandet vara detsamma som i 14 kap. 3 § 1 SBL. Däremot är det inte nödvändigt att som i 3 kap. 5 § första stycket TL låta föreläggandebefogenheten omfatta uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut. Skälet till det är att skyldigheten att lämna deklaration innefattar en skyldighet att lämna eller godkänna alla uppgifter som behövs för ett riktigt beslut och att Skatteverket enligt 37 kap. 2 § SFL får förlägga den som inte fullgör skyldigheten att fullgöra den.

En annan fråga är mot vem ett sådant föreläggande ska kunna riktas.

Enligt bestämmelsen 3 kap. 5 § första stycket TL får ett föreläggande riktas mot den som är eller kan antas vara skattskyldig. I 14 kap. 3 § 1 SBL används i stället ordalydelsen ”är eller kan antas vara deklarationsskyldig” för att peka ut dem mot vilka ett föreläggande kan riktas.

Eftersom syftet med föreläggandet ska vara att kontrollera om en uppgiftsskyldighet har fullgjorts bör föreläggandet kunna riktas mot den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig. Det skulle dock utvidga tillämpningsområdet. Mot bakgrund av det nu sagda anser regeringen att tillämpningsområdet för kontrollförelägganden bör utvidgas till att även omfatta den som är eller kan antas vara kontrolluppgiftsskyldig.

Regeringen föreslår därför att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. I nyss nämnda kapitel regleras skyldigheter om att bl.a. lämna kontrolluppgifter, deklarationer, särskilda uppgifter och periodiska sammanställningar.

Bestämmelsen finns i 37 kap. 6 § SFL.

12 Dokumentation

12.1 Kassaregister

Regeringens förslag: Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer ska även i fortsättningen få meddela ytterligare föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister samt undantag som gäller kassaregister.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer ska också få meddela föreskrifter om certifiering av kassaregister.

Utredningens förslag: Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningen har föreslagit att skatteförfarandelagen inte ska innehålla några bemyndiganden för regeringen eller den

myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister eller undantag från skyldigheter som gäller kassaregister (se betänkandet s. 1097 f.). Utredningen har dock föreslagit att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer ska få meddela föreskrifter om certifiering av kassaregister (se betänkandet s. 1096 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig i dessa frågor.

Skälen för regeringens förslag: I 31 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen, bemyndigas regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter enligt lagen. Regeringen har genom 1 § förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. bestämt att Skatteverket får meddela sådana föreskrifter som avses i 31 § kassaregisterlagen. Skatteverket har med stöd av regeringens bemyndigande meddelat föreskrifter om krav på kassaregister (SKVFS 2009:1 ändrade genom SKVFS 2009:11 och SKVFS 2010:5), om kontrollenhet till kassaregister (SKVFS 2009:2 ändrade genom och omtryckta i SKVFS 2009:12), om användning av kassaregister (SKVFS 2009:3 ändrade genom SKVFS 2009:21 och SKVFS 2009:35), om undantag från skyldigheter enligt kassaregisterlagen (SKVFS 2009:20 ändrade genom SKVFS 2010:1) samt om undantag under år 2010 för försäljning som registreras i terminalsystem (SKVFS 2010:4).

I förarbetena till kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105 s. 76 f.) uttalade regeringen följande. Den reglering som föreslås innebär åligganden för enskilda som syftar till att åstadkomma bättre förutsättningar för det allmännas skattekontroll. Några föreskrifter om skatt är det dock inte fråga om. Regeringen gör samma bedömning nu. Därmed är delegation med stöd av 8 kap. 3 § regeringsformen möjlig.

Med hänsyn härtill samt att det i övrigt saknas skäl för att inskränka bemyndigandena att meddela föreskrifter om kassaregister föreslås att dagens bemyndiganden behålls oförändrade i sak.

I 12 och 14 §§ kassaregisterlagen finns det bestämmelser om vilka organ som får certifiera kassaregister. Bestämmelser om vem som får certifiera kassaregister och hur certifieringen ska genomföras innebär krav som organen måste uppfylla för att få bedriva viss verksamhet. Dessa krav innebär ingrepp i enskildas förhållanden, men bestämmelserna utgör helt klart inte bestämmelser om skatt. Sådana bestämmelser om certifiering kan alltså, efter delegation från riksdagen, meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Detaljerade bestämmelser om certifiering hör bättre hemma i förordning eller myndighetsföreskrifter än i skatteförfarandelagen. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer bör därför också bemyndigas att meddela föreskrifter om certifiering.

Bestämmelser om bemyndiganden finns i 39 kap. 10 § SFL.

12.2 Omsättning av investeringsguld

Regeringens förslag: Dagens bestämmelse i 14 kap. 1 a § skattebetalningslagen (1997:483) om skyldighet för den som säljer investeringsguld att kontrollera köparens identitet ska ersättas med en bestämmelse om dokumentationsskyldighet.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1101 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte anfört något i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Av 14 kap. 1 a § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, framgår att en säljare av investeringsguld, vid transaktioner som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer, är skyldig att

1. kontrollera identiteten hos köparen,
2. föra anteckningar om identitetskontrollen, och
3. bevara handlingar eller uppgifter som använts vid kontrollen under sju år efter utgången av det kalenderår kontrollen gjordes.

Bestämmelsen i skattebetalningslagen genomför artikel 26 b.E i rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Genom direktivet undantogs handel med investeringsguld från mervärdesskatt. Det faktum att guld därigenom kunde användas både för skattefritt investeringsändamål och för skattepliktigt industriändamål skapade risk för nya typer av skatteundandraganden.

I syfte att motverka detta finns i nyss nämnda artikel bestämmelser om särskilda förpliktelser för dem som handlar med investeringsguld. Enligt bestämmelserna ska medlemsländerna säkerställa att de som handlar med investeringsguld bokför alla betydande transaktioner med investeringsguld och bevarar handlingarna så att kunden kan identifieras. Det är dessa bestämmelser som har genomförts genom nu aktuell paragraf (prop. 1998/99:69 s. 23 f. och 40 f.).

Bestämmelsen har vissa beröringspunkter med 2 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, där det sägs att den som upplåter plats för torg- och marknadshandel ska föra anteckningar om namn, personnummer m.m. för den som platsen upplåts till och för dennes företrädare samt bevara uppgifterna i sju år efter det kalenderår då upplåtelsen skedde. Den bestämmelsen ersätts nu av 39 kap. 13 § SFL. Beröringspunkter finns även med bestämmelserna om personalliggare i 11 och 12 §§ samma kapitel. I skatteförfarandelagen benämns dessa skyldigheter som dokumentationsskyldigheter (se avsnitt 5.3). Frågan är om bestämmelsen om identitetskontroll vid omsättning av investeringsguld bör utformas på samma sätt, dvs. som en renodlad dokumentationsskyldighet.

I förarbetena till torgkontrollagen uttalades att eftersom platsupplåtaren inte ges någon befogenhet att kontrollera lämnade uppgifter mot exempelvis någon form av identitetshandling får platsupplåtaren ta uppgiftslämnarens uppgifter för goda (prop. 1997/98:100 s. 214).

Skyldigheten att föra anteckningar om identiteten är alltså begränsad till att anteckna de identifikationsuppgifter som den som hyr platsen lämnar.

När det gäller investeringsguld bör det nämnas att skattefriheten inte är betingad av att säljaren genomför en identitetskontroll av köparen. Kravet på kontroll är med andra ord ingen förutsättning för att aktuella skatteregler ska tillämpas (prop. 1998/99:69 s. 25). I likhet med platsupplåtare har näringsidkare som omsätter investeringsguld inga befogenheter att kontrollera att de identitetsuppgifter som köparen lämnar är korrekta. Det aktuella direktivet synes dessutom avse en skyldighet att dokumentera transaktioner och bevara informationen under minst fem år (prop. 1998/99:69 s. 23 f.). Nämnas bör också att i förarbetena i anslutning till bestämmelsen om kontrollavgift sägs att säljaren ska kontrollera identiteten hos köparen genom att föra anteckningar om namn, adress m.m. (prop. 1998/99:69 s. 41).

Det synes alltså inte vara någon skillnad mellan att kontrollera identiteten och föra anteckningar om kontrollen (investeringsguld) och att anteckna identifikationsuppgifter (torgkontroll). I praktiken kan bestämmelsen om identitetskontroll i vart fall inte innebära något annat än en skyldighet att dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter.

Vid bedömningen av om termen ”identitetskontroll” ska utmönstras och ersättas med ordalydelsen ”dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen” bör även vägas in att termen ”identitetskontroll” används i lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism och att bestämmelsen om identitetskontroll på mervärdesskatteområdet fylls ut genom hänvisningar till vissa bestämmelser i nämnda lag.

Det finns givetvis fördelar med att i de olika regelverken använda samma termer. En sådan enhetlighet kan bl.a. underlätta för näringsidkare som ska tillämpa båda regelverken. Å andra sidan förlorar bestämmelserna på skatteförfarandeområdet i klarhet om skyldigheter av i stort sett samma innebörd anges med olika termer. Med hänsyn härtill och till att en enhetlig terminologi på skatteförfarandeområdet bör eftersträvas utformas bestämmelsen om underlag för skattekontroll av transaktioner med investeringsguld som en dokumentationsskyldighet, dvs. en skyldighet för den som säljer investeringsguld att dokumentera de uppgifter som behövs för att identifiera köparen.

Bestämmelsen finns i 39 kap. 14 § SFL.

12.3 Föreläggande

Regeringens bedömning: De särskilda bestämmelser, enligt vilka Skatteverket får förelägga den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel respektive den som omsätter investeringsguld att överlämna bevarade uppgifter, bör slopas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1099 och 1103).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot denna bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 2 § tredje stycket torgkontrollagen får Skatteverket förelägga platsupplåtaren att överlämna bevarade uppgifter. Bestämmelsen syftar till att få in uppgifter från platsupplåtaren för att kunna kontrollera dem som har hyrt plats. För denna kontroll behövs ingen särskild befogenhet att besluta om föreläggande, utan uppgifterna kan Skatteverket inhämta med ett vanligt s.k. tredjemansföreläggande (37 kap. 9 § SFL). Bestämmelsen om föreläggande i 2 § tredje stycket torgkontrollagen slopas därför.

I 14 kap. 3 § 2 SBL anges att Skatteverket får förelägga den som ska utföra identitetskontroll vid omsättning av investeringsguld att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen. Dokumentationskyldigheten för säljare av investeringsguld, så som den regleras i skatteförordelagen, innebär att det hos sådana säljare kommer att finnas uppgifter om till vilka investeringsguld har sålts. Om Skatteverket vill kontrollera köpare av investeringsguld, kan verket även i detta fall genom ett tredjemansföreläggande (37 kap. 9 § SFL) förelägga säljaren att lämna uppgift om till vilka investeringsguld har sålts. Det behövs därför ingen särskild befogenhet för Skatteverket att förelägga säljare av investeringsguld. Alltså bör också bestämmelsen om föreläggande i 14 kap. 3 § 2 SBL slopas.

13 Utredning och kontroll

13.1 Skatteverkets utredningsskyldighet

Regeringens förslag: Skatteförordelagen ska innehålla en bestämmelse om att Skatteverket ska se till att alla ärenden enligt lagen blir tillräckligt utredda.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1125 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Skatteverket ska enligt 3 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Skatteverkets utredningsskyldighet enligt taxeringslagen bör ses i ljuset av att förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL, inte innehåller någon bestämmelse om hur utredningsansvaret ska fördelas mellan myndigheter och enskilda. I 4 § FL finns dock en regel om allmän serviceskyldighet som i viss mån kan sägas ersätta en bestämmelse om utredningsskyldighet. Att den s.k. officialprincipen, trots avsaknad av lagstöd, gäller även för förvaltningsmyndigheter har i stället bekräftats i praxis (se t.ex. RÅ 2006 ref. 15).

En av grundprinciperna i taxeringsförordelagen är att ärendena ska utredas hos Skatteverket. Ett ärende ska innan det når domstol i princip vara färdigutrett (prop. 1989/90:74 s. 283 f.). Det är denna grundprincip som kommer till uttryck i 3 kap. 1 § TL. Någon motsvarande bestäm-

melse finns inte i övriga lagar som nu också upphävs och ersätts av skatteförfarandelagen, förkortad SFL.

En skillnad mellan beslutsförfarandet i taxeringslagen och skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, är att en stor andel av beskattningsbesluten enligt skattebetalningslagen fattas automatiskt i enlighet med lämnad skattedeklaration. Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. I de fall en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses skatten ha bestämts till noll kronor. Om skatten redovisas senare, anses ett beskattningsbeslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan (11 kap. 16 och 18 §§ SBL). Motsvarande bestämmelser kommer att finnas i skatteförfarandelagen.

Den utredningsskyldighet som Skatteverket har enligt taxeringslagen kan tyckas svår att förena med det automatiska beslutsförfarande som gäller enligt skattebetalningslagen. I ärenden om t.ex. skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt får utredningsskyldigheten i princip bara betydelse i samband med omprövningar. Det kan dock hävdas att detta ligger i linje med syftet med utredningsskyldigheten, nämligen att ärenden ska utredas hos Skatteverket och vara färdigutredda innan de når domstol. Det är självklart så att Skatteverket också bör se till att ärenden enligt andra lagar om skatteförfarandet blir tillräckligt utredda.

Det finns ett värde i att lagfästa denna utredningsskyldighet för Skatteverket som i dag i stora delar endast följer av praxis. En bestämmelse om Skatteverkets utredningsskyldighet bör därför tas in i skatteförfarandelagen. Bestämmelsen kommer därmed att gälla för sådana ärenden som i dag handläggs enligt alla de lagar som skatteförfarandelagen ska ersätta.

Bestämmelsen om Skatteverkets utredningsskyldighet finns i 40 kap. 1 § SFL.

13.2 Skatteverkets kommunikationsskyldighet

Regeringens förslag: Ett ärende ska inte få avgöras till nackdel för den som ärendet gäller utan att denne har fått tillfälle att yttra sig. Om det är uppenbart obehövt, ska det inte vara nödvändigt att den som ärendet gäller får tillfälle att yttra sig.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningen föreslår att ett ärende som avser myndighetsutövning mot en enskild och som har initierats av Skatteverket inte ska få avgöras till nackdel för den som beslutet gäller utan att denne har fått tillfälle att yttra sig i frågan. Om det är uppenbart obehövt måste inte den som ärendet gäller få tillfälle att yttra sig (se betänkandet s. 1128 f.).

Remissinstanserna: Det är endast *Stockholms universitet* som har yttrat sig angående Skatteverkets kommunikationsskyldighet. Fakulteten föreslår att det ska införas en beloppsgräns som innebär att kommunikering ska ske med den enskilde när avvikelser från

deklarationen överskrider denna gräns även om inget nytt material har tillförts ärendet.

Skälen för regeringens förslag: Till skillnad från vad som gäller inom förvaltningsrätten i övrigt (jfr 17 § FL) ska en skattskyldig ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt (3 kap. 2 § första stycket TL och 14 kap. 1 § första stycket SBL). Denna rätt till yttrande gäller även om ärendet har initierats av den skattskyldige själv. Det har alltså ansetts att rätten att yttra sig bör vara mer omfattande i taxerings- och beskattningsärenden vilka kan handla om t.ex. avvikelse från den skattskyldiges deklaration, omprövning till den skattskyldiges nackdel och särskilda avgifter (prop. 1989/90:74 s. 283–285, 326, 327 och 395).

En sådan ordning bidrar till ökad effektivitet och rättssäkerhet genom att den enskilde redan innan Skatteverket avgör ärendet kan bemöta verkets rättsliga argumentation och i förekommande fall komma in med kompletterande uppgifter. Härigenom undviks onödiga omprövningar. Regeringen föreslår därför, till skillnad från utredningen, att den enskildes rätt att yttra sig i ärendet innan det avgörs bibehålls även i ärenden som har initierats av den skattskyldige själv. Dock att denna rätt endast gäller om ärendet enligt övervägandena kommer att avgöras till nackdel för den som ärendet gäller.

Den särskilda kommunikationsregel som i dag finns i 3 kap. 2 § första stycket TL och 14 kap. 1 § första stycket SBL säger att den skattskyldige inte behöver ges tillfälle att yttra sig om det är onödigt, dvs. beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande från den enskilde inte skulle kunna medföra ett bättre beslutsunderlag (a. prop. s. 395). Ett sådant undantag behövs även när yttranderätt föreligger endast vid nackdelsbeslut. Som exempel på undantagssituationer kan nämnas rättelse av uppenbara felräkningar och felöverföringar från deklara-tionsbilagor samt om den enskilde har gjort uppenbart felaktiga rättsliga bedömningar av t.ex. förutsättningarna för rätt till visst avdrag. För att bestämmelserna om kommunikation inte ska innehålla alltför många varianter av undantag används samma undantag här som i 40 kap. 3 § andra stycket 2 SFL, nämligen att kommunikation inte behöver ske om det är uppenbart obehövligt. Detta torde inte innebära någon skillnad i sak i förhållande till vad som gäller i dag.

Med den utformning av reglerna om Skatteverkets kommunikations-skyldighet som nu föreslås saknas det enligt regeringens mening anledning att införa en sådan beloppsgräns som *Stockholms universitet* anser ska införas.

Bestämmelsen finns i 40 kap. 2 § SFL.

13.3 Besök och annat personligt sammanträffande

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om besök och annat personligt sammanträffande i kontrollsyfte bör slopas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1132).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: I 3 kap. 7 § TL finns det bestämmelser om taxeringsbesök och i 14 kap. 6 § SBL regleras besök eller annat personligt sammanträffande. Bestämmelserna innebär att Skatteverket och skattskyldiga får komma överens om att träffas för att diskutera oklarheter och göra avstämningar i ett aktuellt ärende. Besöksinstitutet infördes ursprungligen år 1978 som ett smidigt och informellt komplement till revisionsinstitutet (prop. 1977/78:131 s. 254).

Redan i förarbetena till besöksinstitutet framhölls att den omständigheten att det saknades bestämmelser om besök inte hindrade att tjänstemän och skattskyldiga träffades för att reda ut oklarheter i ett aktuellt ärende utan att det snarare var önskvärt att sådana besök kom till stånd. Skälet till regleringen var alltså inte att frivilliga besök kräver författningsstöd. Det som motiverade en reglering var i stället att det inom skatteförvaltningen fanns en osäkerhet om huruvida det var tillåtet att använda frivilliga besök för att reda ut oklarheter i ett ärende (prop. 1977/78:131 s. 149–153, 158–160 och 247–256). I dag är läget helt annorlunda och bestämmelserna framstår därför som onödiga och förvirrande i den meningen att det kan uppfattas som oklart huruvida frivilliga besök som inte omfattas av bestämmelserna är tillåtna. Med hänsyn härtill och till att det ur rättssäkerhetssynpunkt saknas skäl att ha bestämmelser om besök anser regeringen att dessa ska slopas.

13.4 Revision

13.4.1 Omsättning av investeringsguld

Regeringens förslag: Skatteverket ska få besluta om revision för att kontrollera att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter att dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1135 f.).

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har berört förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen föreslår i avsnitt 12.2 att en näringsidkare som omsätter investeringsguld, vid transaktioner som uppgår till vissa belopp, ska vara skyldig att dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen. Den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel har en liknande dokumentationsskyldighet avseende uppgifter om den som platsen upplåts till. När det gäller torg- och marknadshandel får Skatteverket besluta om revision hos den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel för att kontrollera att denne har fullgjort sin dokumentationsskyldighet (3 § första stycket lagen [1998:514] om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen). När det gäller omsättning av investeringsguld saknar Skatteverket enligt dagens bestämmelser möjlighet att genom revision kontrollera efterlevnaden av säljarens skyldighet att kontrollera och anteckna köparens identitet. Det

är rimligt att även denna dokumentationsskyldighet kan kontrolleras genom revision. En sådan möjlighet införs därför nu.

Bestämmelsen finns i 41 kap. 2 § första stycket 7 SFL.

13.4.2 Tredjemansrevision

Regeringens bedömning: Dagens bestämmelser om s.k. tredjemansrevision bör överföras oförändrade i sak till skatteförarandelagen.

Utformningen av bestämmelserna om tredjemansrevision bör utredas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1136).

Remissinstanserna: De flesta av remissinstanserna har inte anfört några synpunkter i denna del. *Sveriges advokatsamfund* anser att det finns tungt vägande skäl från integritets- och rättssäkerhetssynpunkt att ånyo avskaffa tredjemansrevisionen. *Far* menar att nuvarande regler om tredjemansrevision måste utredas vidare. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* och *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, anser att den reglering som finns i dag när det gäller tredjemansrevision inte är godtagbar och därför inte kan behållas i sin nuvarande utformning. Frågan, som inte har tagits upp närmare av utredningen, bör därför utredas skyndsamt. *Svenska Bankföreningen* anser för egen del att målsättningen vid en sådan utredning bör vara att tredjemansrevisionen avskaffas snarast möjligt. Enligt föreningen är bestämmelserna om tredjemansrevision inte till fullo i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen och strider dessutom mot artikel 8 i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. *IT & Telekomföretagen* betonar för egen del de integritetsfrågor som uppkommer när data om ett stort antal individer samlas in. De framhåller också att företagens kostnader för att tillhandahålla av Skatteverket efterfrågad data inte är försumbara och därför i likhet med integritetsaspekterna bör övervägas noga när frågan om tredjemansrevision utreds. Något som särskilt framhålls av flera av remissinstanserna är att dagens regler, enligt remissinstansernas uppfattning, möjliggör generella kontroller, dvs. uppgiftsinsamling så som en förberedande kontroll av andra än den som revideras – även kallade ”fishing expeditions”.

Skälen för regeringens bedömning: Något förenklat innebär dagens bestämmelser att Skatteverket får besluta om revision hos en näringsidkare för att kontrollera om denne har fullgjort sina lagstadgade deklara-tions- och uppgiftsskyldigheter (vanlig revision). Skatteverket får också besluta om revision hos näringsidkare för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras (tredjemansrevision). Beslut om såväl vanlig revision som tredjemansrevision ska innehålla uppgift om ändamålet med revisionen. I ett beslut om tredjemansrevision får Skatteverket dock, under förutsättning att det finns särskilda skäl, utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling som granskningen avser. Tredjemansrevision

är ett mycket viktigt kontrollverktyg, inte minst i det myndighetsgemensamma arbetet mot grov organiserad brottslighet och vid utredningar av s.k. aggressiva skatteupplägg.

Utredningen anser, utan närmare motivering, att bestämmelserna om tredjemansrevision bör föras över till skatteförfarandelagen utan att de ändras i sak. När det gäller att avgöra hur bestämmelserna om revisioner bör vara utformade måste skattekontrollintresset vägas mot integritets- och rättssäkerhetsintressena. Det är en svår uppgift som bör föregås av noggranna överväganden. Det beredningsunderlag som nu föreligger är för bristfälligt för att man nu ska kunna utvärdera och eventuellt föreslå ändringar i reglerna om tredjemansrevision. Bestämmelserna bör därför, i enlighet med utredningens bedömning, föras över oförändrade i sak till den nya lagen. Det bör påpekas att proportionalitetsprincipen självklart gäller vid dessa revisioner. Regeringen föreslår i avsnitt 7.3 att skatteförfarandelagen ska innehålla en upplysning om att proportionalitetsprincipen gäller vid tillämpningen av lagen. Bestämmelsen riktar uppmärksamhet på proportionalitetsprincipen och gör det lättare för enskilda att åberopa principen i ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Upplysningen påminner Skatteverket om att beslut enligt denna lag alltid ska föregås av proportionalitetsavvägningar. Härtill kommer att revisioner även i övrigt är kringgärdade av särskilda bestämmelser som värnar om den reviderades rättssäkerhet.

Som har nämnts ovan är tredjemansrevision ett mycket viktigt kontrollverktyg. Därför bör möjligheten till tredjemansrevision finnas kvar. Regeringen anser dock att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

Bestämmelserna finns i 41 kap. 2 § andra stycket och 41 kap. 4 § andra stycket SFL.

13.5 Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök

Det finns ett antal kontrollinstitut som är fristående från revisionsinstitutet. Dessa institut är tillsyn över kassaregister, kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister, kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare samt kontrollbesök för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel. Motsvarande bestämmelser finns i dag i lagen (2007:592) om kassaregister m.m., lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher och torgkontrollagen.

Tillsyn över kassaregister samt kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister eller föra personalliggare är direkt kopplade till kontroll av dokumentationsskyldigheter. Dessa skyldigheter framgår av 39 kap. SFL och föreskrifter meddelade med stöd av den nya lagen. Syftet med tillsynen och nyss nämnda kontrollbesök är att kontrollera huruvida respektive dokumentationsskyldighet fullgörs. Kontrollbesök hos torg- och marknadshandlare har i stället till syfte att kontrollera att handlarna är registrerade och betalar skatt.

De här aktuella kontrollbefogenheterna för Skatteverket skiljer sig på flera sätt från revisionsinstitutet. Tillsynen och kontrollbesöken får

genomgående göras oanmälda och flera besök kan göras hos samma näringsidkare. Huvudregeln vid revision är att den som ska kontrolleras ska underrättas om revisionen innan den verkställs. Dock kan vissa inledande åtgärder vidtas utan underrättelse i förväg (se 41 kap. 5 § SFL). En annan skillnad är att tillsynen över kassaregister kan genomföras mot den kontrollerades vilja med biträde av polis om Skatteverket begär det. Om en revision behöver genomföras med tvång krävs ett beslut om bevissäkring som ska fattas av eller underställas domstol (se 45 kap. 13 och 15 §§ SFL).

När bestämmelserna nu lyfts in i en gemensam förfarandelag är det viktigt med en tydlig avgränsning mellan dessa kontrollbefogenheter och revisionsinstitutet. Det gäller särskilt i fråga om de kontrollbefogenheter som inte omedelbart syftar till att kontrollera om skatt har redovisats och betalats på rätt sätt, dvs. tillsynen över kassaregister samt kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister eller föra personalliggare. Dessa kontrollbefogenheter får endast användas i syfte att kontrollera huruvida den aktuella dokumentationsskyldigheten har fullgjorts. Om syftet är att kontrollera att en uppgiftsskyldighet har fullgjorts ska kontrollen i stället ske inom ramen för revision eller genom föreläggande. För att tydliggöra skillnaden mellan kontrollinstitutets tillsyn och kontrollbesök å ena sidan och revisionsinstitutet å andra sidan ges bestämmelserna om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök i vissa branscherna i ett eget kapitel i skatteförfarandelagen, nämligen 42 kap.

14 Ersättning för kostnader för biträde

14.1 Dagens regler

Skattskyldiga har under vissa förutsättningar rätt till ersättning av allmänna medel för sina kostnader i samband med mål och ärenden hos domstolar och andra myndigheter. Bestämmelser härom finns i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen.

Enligt 1 § ersättningslagen gäller lagen ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, samt i mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 eller 6 a § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL. I fråga om ärenden om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor är ersättningslagen tillämplig endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked. Ersättningslagen är inte tillämplig i ärenden om prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt skatteavtal som avses i 2 kap. 35 § inkomstskattelagen (1999:1229) och det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst. I ersättningslagen avses med avgifter

sådana avgifter som omfattas av betalningssäkringslagen. Med skattskyldig avses den vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning, liksom den som är eller ska anses som ägare till fastighet.

Förutsättningarna för rätt till ersättning anges i 3 § ersättningslagen. Den grundläggande förutsättningen för att få ersättning är att den skattskyldige har haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen har behövts för att ta till vara hans eller hennes rätt. Därutöver krävs att någon av tre alternativa förutsättningar är uppfyllda.

Den första förutsättningen är att den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet (punkten 1).

En annan förutsättning för ersättning är att ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen (punkten 2).

Slutligen ska ersättning beviljas om det finns synnerliga skäl för ersättning (punkten 3).

Ersättning får inte beviljas för kostnader som avser skyldigheterna att lämna deklaration eller andra uppgifter och bevara underlag för uppgiftslämnande och kontroll. Inte heller får ersättning beviljas för den skattskyldiges eget arbete, tidspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv har utfört med anledning av ärendet eller målet (4 §).

När ersättningen bestäms ska den minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt annan författning eller enligt avtal. Ersättningen får jämkas om den skattskyldige vinner bifall endast till en del av sina yrkanden. Jämkning får också ske när den skattskyldige har varit försumlig eller har orsakat att ärendet eller målet har blivit mer omfattande än nödvändigt (5 §).

En framställning om ersättning ska göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna har uppkommit. Framställningen ska ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet. En för sent inkommen framställning får prövas endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag (7 och 9 §§).

Ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänförs till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet (11 § första stycket).

Ersättningen får inte betalas ut förrän ersättningsbeslutet har fått laga kraft mot det allmänna. En fordran på ersättning får inte överlåtas innan ersättningen får betalas ut. Detta hindrar dock inte att en sådan fordran utmäts (6 §).

14.2 Ersättning ska kunna beviljas i fler ärenden och mål än i dag

Regeringens förslag: Rätten till ersättning ska omfatta samtliga ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 484 f.).

Remissinstanserna: *Kammarrätterna i Stockholm och Jönköping* har inget att erinra mot förslaget. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* tillstyrker förslaget. Utöver de nämnda remissinstanserna har inte någon instans yttrat sig särskilt över detta förslag. Dock avstyrker *Förvaltningsrätten i Malmö*, *Skatteverket* och *Regelrådet* utredningens förslag gällande ersättning för kostnader för biträde i sin helhet.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om ersättning för kostnader i ärenden och mål ska i fortsättningen ges i skatteförfarandelagen. Ersättningslagen ska därför upphävas (se avsnitt 5.1).

Skatteförfarandelagen kommer att reglera uttaget och kontrollen av de allra flesta skatterna och avgifterna. I 2 kap. 1, 3 och 4 §§ anges vilka skatter som faller utanför skatteförfarandelagens tillämpningsområde. I 2 kap. 2 § anges vilka avgifter, vars uttag inte regleras av skatteförfarandelagen, som lagen ändå ska gälla för.

Det faller sig naturligt att skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning för kostnader för biträde ska ha samma tillämpningsområde som själva lagen. Det bör krävas tungt vägande skäl för att frångå detta. Några sådana skäl har inte anförts mot förslaget. Inte ens de remissinstanser som avstyrker utredningens förslag gällande ersättning för kostnader för biträde har kommenterat detta förslag. Regeringen föreslår därför att rätten till ersättning ska omfatta samtliga ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Det innebär att rätten till ersättning utvidgas till ärenden och mål där det i dag inte är möjligt att få ersättning. Som exempel kan nämnas ärenden och mål om kontrollavgifter, undantag av uppgifter och handlingar från kontroll samt ärenden och mål som gäller just rätten till ersättning. Det innebär vidare att ersättning kan beviljas för kostnader hos Skatteverket i sådana ärenden där verket är sökande och förvaltningsrätten är första instans även om verkets utredning leder till att en ansökan inte ges in till förvaltningsrätten eller till att ärendet skrivs av.

Regeringen har tidigare gjort den bedömningen att ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt skatteavtal är av en sådan karaktär att de inte bör omfattas av rätt till ersättning enligt ersättningslagen (prop. 2009/10:17 s. 113 f.). Den bedömningen görs även nu. Det är tveksamt om sådana ärenden är att anses som ärenden enligt skatteförfarandelagen. För att det inte ska råda någon tvekan om att dagens ordning ska behållas anges det dock särskilt i lagtexten att rätt till ersättning för kostnader för biträde inte föreligger i behörig myndighetsärenden.

Självklart ska alla ärenden och mål som i dag omfattas av rätten till ersättning även i fortsättningen göra det. Det uppnås, när det gäller ärenden och mål enligt andra lagar än skatteförfarandelagen, genom att det i respektive lag föreskrivs att förevarande bestämmelser om ersättning gäller i ärenden och mål som handläggs enligt dessa lagar.

Bestämmelser om rätten till ersättning för kostnader för biträde finns i 43 kap. 1–5 §§ SFL och i 43 kap. 6 och 7 §§ SFL regleras ansökningsförfarandet.

14.3 Tiden för begäran om omprövning och överklagande

Regeringens förslag: En begäran om omprövning eller ett överklagande av Skatteverkets beslut om ersättning, som inte har meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 495 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig särskilt över detta förslag. Dock avstyrker *Förvaltningsrätten i Malmö*, *Skatteverket* och *Regelrådet* utredningens förslag gällande ersättning för kostnader för biträde i sin helhet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 11 § första stycket ersättningslagen får ett beslut om ersättning som meddelas i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till (huvudfrågan), överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet. Beslutar myndigheten om ersättning efter beslutet i huvudfrågan gäller överklagandetiden i 23 § andra stycket förvaltningslagen (1986:223), dvs. tre veckor räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

I avsnitt 20.3 föreslås att beslut som i dag omprövas enligt den allmänna förvaltningsrätten i stället ska omprövas enligt skatteförfarandelagen. Sådana beslut ska också överklagas enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen.

Enligt huvudregeln i såväl 66 kap. 7 § som i 67 kap. 12 § SFL är tiden för begäran om omprövning och tiden för överklagande av Skatteverkets beslut antingen sex år eller två månader. Skäl finns för enhetliga omprövnings- och överklagandetider inom skatteförfarandelagen när det gäller Skatteverkets beslut. Ett enhetligt system minskar risken för misstag när det gäller frågan om vilken omprövnings- respektive överklagandetid som gäller i olika ärenden. Nuvarande system skapar dessutom problem för enskilda och myndigheter när det gäller att avgöra om ett överklagande av ett beslut om ersättning ska följa den i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen gällande tiden för överklagande eller den tid som anges i förvaltningslagen. En enhetlig ordning, som minskar risken för misstag, talar alltså för att skatteförfarandelagens tidsfrister för begäran om omprövning och överklagande ska gälla också för Skatteverkets beslut om ersättning för kostnader för biträde som inte meddelas i samband med huvudfrågan. Omprövningstiden respektive överklagandetiden för sådana ersättningsbeslut föreslås alltså vara två månader.

Bestämmelserna om tiden för begäran om omprövning och överklagande finns i 66 kap. 17 § och 67 kap. 18 § SFL.

14.4 Verkställighet

Regeringens förslag: Beslutad ersättning för kostnader för biträde ska inte registreras på skattekontot. En fordran på ersättning ska få överlåtas innan den kan betalas ut. Skatteverket ska inte få kvitta en fordran på ersättning för biträdeskostnader mot den enskildes sammanlagda skatteskuld.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 497).

Remissinstanserna: De remissinstanser som inte avstyrker förslagen om ersättning för kostnader för biträde i sin helhet tillstyrker eller lämnar förslagen om verkställighet utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Möjligheten att anlita ett biträde har stor betydelse för rättssäkerheten. Det är därför viktigt att också den som har skatteskulder kan anlita ett biträde när ersättning kan komma att beviljas. För att säkerställa att beviljad ersättning betalas ut till den enskilde föreskrivs därför uttryckligen i skatteförfarandelagen att beslutad ersättning inte ska registreras på skattekontot och att Skatteverket inte får kvitta en fordran på ersättning mot den enskildes sammanlagda skatteskuld.

Av samma skäl slopas dagens förbud i 6 § andra stycket ersättningslagen mot att överlåta fordringar på ersättning för kostnader för biträde innan de kan betalas ut, dvs. innan ersättningsbeslutet har fått laga kraft mot det allmänna. Därigenom blir det möjligt för den som har rätt till ersättning att överlåta en fordran på ersättning till sitt biträde, vilket hindrar att fordran mäts ut för den enskildes skulder.

Bestämmelserna finns i 61 kap. 1 § andra stycket och 71 kap. 4 § SFL.

14.5 Utredningens övriga förslag och bedömningar

Regeringens bedömning: Det saknas tillräckligt beredningsunderlag för att gå vidare med utredningens övriga förslag om ändringar i reglerna om ersättning för kostnader för biträde.

Utförningen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde bör utredas.

Utredningens förslag och bedömningar: Det ska inte längre krävas att den enskilde har fått bifall till sina yrkanden för att få ersättning för nödvändiga biträdeskostnader utan ersättning ska beviljas om den enskilde behöver ett biträde. Ersättningsgrunderna att ärendet eller målet har prejudikatintresse eller att det finns synnerliga skäl för ersättning tillför inte längre något och ska därför tas bort (se betänkandet s. 485 f.).

Beslut om ersättningens storlek ska i likhet med i dag fattas i samband med att ärendet eller målet avgörs. Om den som ärendet eller målet gäller begär det ska dock beslut om själva rätten till ersättning fattas tidigare. Beslut om rätt till ersättning som meddelas tidigare än i samband med att ärendet eller målet avgörs ska få överklagas direkt (se betänkandet s. 490 f. och 495 f.).

Ersättningens storlek ska beräknas enligt en timkostnadsnorm som regeringen fastställer. Om det har behövts för att ta till vara den enskildes rätt får ersättningen avvika från normen (se betänkandet s. 492 f.).

Det finns skäl att ifrågasätta om ersättningen för kostnader för biträde även i fortsättningen ska betalas från Skatteverkets anslag (se betänkandet s. 498).

Förslagen leder till ökade kostnader för staten. Effekten är dock svår att beräkna. Konsekvenserna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna är svåra att uppskatta (se betänkandet s. 498 f. och 725).

Remissinstanserna: *Företagarna, Näringslivets Regelnämnd, FöretagarFörbundet* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* välkomnar förslagen. *Kammarrätten i Stockholm* har inget att erinra mot att enskilda ges ökade möjligheter att få ersättning för biträdeskostnader. *Kammarrätten* avstyrker dock förslaget om att den enskilde ska kunna få ett överklagbart förhandsbesked i ersättningsfrågan. Förslaget skulle, enligt *kammarrätten*, leda till en väsentligt ökad arbetsbörda för domstolarna samtidigt som ett positivt förhandsbesked om rätten till ersättning riskerar att bli en falsk trygghet för den enskilde eftersom ersättningens storlek inte bestäms förrän ärendet eller målet är slutligt avgjort. *Kammarrätten* är inte helt övertygad om att sloandet av framgångskravet är det bästa sättet att ge de enskilda ökade möjligheter att få ersättning för sina biträdeskostnader. Liknande synpunkter lämnas av *Kammarrätten i Jönköping* och *Förvaltningsrätten i Stockholm*. *Förvaltningsrätten* tillstyrker också införandet av en timkostnadsnorm. *Tullverket* är enigt med utredningen om att en utökad möjlighet till ersättning är av godo men föreslår att den enskilde, såsom när det gäller rättshjälp och ersättning till offentlig försvarare, kan bli skyldig att betala en del av kostnaderna själv. *Ekonomistyrningsverket* ifrågasätter i likhet med utredningen att ersättning för kostnader för biträde ska betalas från Skatteverkets anslag. *Statskontoret*, som anser att rättssäkerheten ökar om framgångskravet slopas, menar att statens kostnader kan öka ordentligt i anledning av förslagen. *Uppsala universitet, Juridiska fakulteten*, delar i stort utredningens bedömningar och förslag. Det gör också *Stockholms universitet* som dock anser att en timkostnadsnorm inte ska införas. *Sveriges advokatsamfund* anser att Skatteverkets och de allmänna förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar inte uppfylls och att detta därför inte kan tjäna som utgångspunkt för bedömningen av rätten till ersättning för biträdeskostnader. Denna åsikt delas av *Far* som med tillfredsställelse noterar de förbättringar i ersättningsreglerna som utredningen föreslår. *Far* anser emellertid att förslagen inte är tillräckliga. Enligt *Far* ska, när det gäller företagsbeskattning och indirekt beskattning, rätt till ersättning föreligga om det inte är uppenbart obehövligt. *Advokatsamfundet* menar att utgångspunkten för rätt till ersättning ska vara densamma som i tvistemål, nämligen att den som vinner tvisten ska få full ersättning för sina kostnader i målet. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen* och *Fastighetsägarna Sverige* har anslutit sig finner att utredningens förslag bör kunna leda till klara förbättringar för många skattskyldiga och framhåller också att förvaltningsdomstolarna i praktiken inte utövar sitt

utredningsansvar. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* ställer sig bakom utredningens förslag men vill att rätten till ersättning ska avgöras i två steg. I det första steget regleras den situationen att den skattskyldige helt eller delvis får bifall till sina yrkanden. Då ska ersättning alltid utgå med belopp motsvarande ombudskostnaderna i den mån dessa inte är oskäligen. I det andra steget regleras den situationen att den enskilde inte har fått bifall till sina yrkanden. Då bör, enligt LRF, ersättning beviljas om den enskilde behöver ett biträde och det är rimligt med hänsyn till frågans art eller betydelse att staten står för kostnaderna. *Förvaltningsrätten i Malmö* avstyrker samtliga förslag gällande förändringar i ersättningslagens regler då förslagen, enligt domstolens mening, innehåller alltför stora oklarheter. Också *Skatteverket* avstyrker utredningens förslag och förordar i stället att reglerna om ersättning lyfts ur förslaget till ny skatteförfarandelag och skyndsamt utreds och analyseras vidare. Enligt Skatteverket är utredningens underlag bristfälligt och består i princip bara av statistiska uppgifter. Skatteverket menar att svaren på frågorna om huruvida ersättning i dag ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader inte kan utläsas av den undersökning som har redovisats i betänkandet. Enligt Skatteverket kvarstår fortfarande ett behov av en utvärdering som uppfyller rimliga krav i fråga om omfattning, underlag och detaljgranskning. Även *Regelrådet* avstyrker förslagen om rätt till ersättning för biträdeskostnader. Enligt Regelrådets uppfattning är konsekvenserna av det föreslagna systemet om ersättning för biträdeskostnader ofullständigt belysta och systemets administrativa effekter outhärdade. Det kan enligt Regelrådet ifrågasättas om utredningens förslag är den från administrativ synpunkt lämpligaste lösningen.

Skälen för regeringens bedömning: I direktiven för utredningen angavs att bestämmelserna i ersättningslagen har kritiserats både för att vara för restriktiva och för generösa. Enligt direktiven hade lagen tillämpats under så lång tid att en utvärdering och översyn av lagen borde göras. En viktig fråga för utredningen att beakta var då om ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Om det fanns behov av att ändra lagen i något avseende skulle utredningen också föreslå sådana ändringar.

Utredningen redogör i sitt betänkande för en undersökning angående ersättning för kostnader för biträde i skattemål som Svenskt Näringsliv har låtit genomföra. Till grund för undersökningen ligger en genomgång av alla domar i skattemål som Kammarrätten i Stockholm har meddelat under perioden januari–juni 2008. I 137 av totalt 322 skattemål yrkade den skattskyldige ersättning. Kammarrätten avslag yrkandena i 104 mål och i 68 mål av dessa var grunden för avslag att den skattskyldige inte fick bifall i huvudfrågan. I nästan tio procent av målen har kammarrätten endast konstaterat att det saknas förutsättningar för att bevilja ersättning, vilket även kan omfatta avslag på den grunden att den skattskyldige inte har fått bifall i huvudfrågan.

Med utgångspunkt i denna undersökning drar utredningen slutsatsen att dagens förutsättningar för rätt till ersättning inte fångar upp alla ärenden och mål där enskilda har behövt biträde för att ta till vara sin rätt. Mot denna bakgrund anser utredningen att det finns två problem med att ersättning normalt enbart beviljas om den enskilde vinner ärendet eller

målet. Det första problemet är att den enskilde inte kan få besked i ersättningsfrågan förrän ärendet eller målet har avgjorts slutligt och därför kanske avstår från att ta den ekonomiska risk som det innebär att anlita ett biträde. Det andra problemet är att enskilda som har behövt ett biträde och som för en befogad process inte får någon ersättning vid en förlust, vilket innebär att det finns nödvändiga biträdeskostnader som inte ersätts.

Regeringen konstaterar att utredningens slutsats vilar på en undersökning som i stort sett endast har gett statistiska uppgifter om mål hos en domstol under en period om sex månader. Enligt regeringens mening är denna undersökning ensam inte tillräcklig för att besvara de två viktiga frågorna om huruvida ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Regeringen delar alltså *Skatteverkets* uppfattning att det fortfarande kvarstår ett behov av en utvärdering som uppfyller rimliga krav i fråga om omfattning, underlag och detaljgranskning. Eftersom det saknas tillräckligt underlag för att bedöma förekomsten, och i så fall arten och omfattningen, av problemen med dagens ersättningsregler går det naturligtvis inte heller att ta ställning till utredningens förslag att slopa framgångskravet, att införa en möjlighet att få ett särskilt överklagbart förhandsbesked i ersättningsfrågan och att införa en timkostnadsnorm. Därmed går det inte heller att läka den brist på nödvändig konsekvensanalys som har påpekats av *Regelrådet*.

Regeringen gör alltså bedömningen att det, utöver de förslag som lämnas i avsnitt 14.2–14.4, saknas tillräckligt beredningsunderlag för att gå vidare med utredningens förslag om ändringar i reglerna om ersättning för kostnader för biträde. Det innebär att dagens bestämmelser i ersättningslagen om förutsättningarna för rätten till ersättning med nästintill oförändrat innehåll i sak förs över till skatteförfarandelagen. När det gäller frågan om vilka kostnader som kan ersättas föreslås vissa smärre förändringar för vilka det redogörs i författningskommentaren till 43 kap. 1 och 3 §§ SFL.

Regeringen anser dock att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna om kostnader för biträde för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

15 Tvångsåtgärder

15.1 Vitesförbud

Regeringens förslag: Förbudet mot att förena ett föreläggande med vite ska gälla även föreläggande att lämna uppgift om tredje man samt omfatta förelägganden att själv medverka i utredningen av en fråga som har samband med en gärning som kan leda till kontrollavgift eller skattetillägg.

Det ska klart framgå av lagtexten att förbudet också omfattar juridiska personer.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1153 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Förbud mot att förena ett föreläggande med vite, ett s.k. vitesförbud, infördes år 1998 vid misstanke om brott (prop. 1997/98:10). Förbudet utvidgades år 2003 till att även omfatta misstanke om gärning som kan leda till skattetillägg (prop. 2002/03:106 s. 178–182). Vitesförbudet i 18 § andra stycket lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, omfattar även gärningar som kan leda till kontrollavgift (prop. 2005/06:169 s. 52–54, 129 och 130). Detsamma gäller vitesförbudet i 29 § andra stycket lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105 s. 73–75 och 97). I övrigt finns vitesförbud i 3 kap. 6 § andra stycket och 12 § fjärde stycket taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, 23 kap. 2 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, 17 kap. 9 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK, och 8 § andra stycket lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Vitesförbudet i 23 kap. 2 § andra stycket SBL gäller inte vid föreläggande att lämna uppgift om tredje man s.k. tredjemansföreläggande utan bara när den som är deklarationsskyldig föreläggs att lämna uppgift som behövs för kontroll av deklaration eller annan uppgiftsskyldighet enligt den lagen (14 kap. 3 §). Någon sådan begränsning innehåller inte vitesförbudet i 17 kap. 9 § LSK, utan det gäller även vid tredjemansföreläggande. Det vitesförbudet omfattar å andra sidan bara straffbelagda gärningar och inte gärningar som kan föranleda skattetillägg.

Dessa inkonsekvenser försvinner nu genom regeringens förslag att skatteförfarandelagens vitesförbud ska omfatta även föreläggande att lämna uppgift om någon annan (37 kap. 8–10 §§ skatteförfarandelagen, förkortad SFL) och alltid föreläggande att själv medverka i utredningen av en fråga som har samband med en gärning som kan leda till skattetillägg.

Vitesförbudet i branschkontrollagen omfattar kontrollavgift enligt den lagen. Branschkontrollagen ska upphävas och bestämmelserna i lagen ska ges i skatteförfarandelagen. Vitesförbudet i skatteförfarandelagen omfattar därför även gärningar som kan leda till kontrollavgift enligt 50 kap. 3 §.

Lagen om kassaregister innehåller också bestämmelser om kontrollavgifter. Vitesförbudet i 29 § kassaregisterlagen omfattar i likhet med förbudet i branschkontrollagen även gärningar som kan föranleda kontrollavgift. Eftersom bestämmelserna om kassaregister ska ges i skatteförfarandelagen kommer förevarande vitesförbud även att omfatta kontrollavgift enligt 50 kap. 1 §.

Skatteförfarandelagen innehåller emellertid också två kontrollavgifter som i dag inte täcks av något vitesförbud. Avgifterna regleras i dag i 5 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, respektive i 15 kap. 9 § SBL. Avgiften i 15 kap. 9 § SBL tas ut av den som vid omsättning av investeringsguld inte har antecknat uppgifter om köparen.

Handel med investeringsguld är befriad från mervärdesskatt, vilket innebär att guld kan användas både för skattefritt investeringsändamål och för skattepliktigt industriändamål. För att motverka skatteundandraganden finns det på EU-nivå bestämmelser om särskilda förpliktelser för dem som handlar med investeringsguld. Enligt bestämmelserna ska medlemsländerna säkerställa att de som handlar med investeringsguld bokför alla betydande transaktioner med investeringsguld och bevarar handlingarna så att kunden kan identifieras. Dessa bestämmelser har genomförts i svensk rätt genom 14 kap. 1 a § SBL, som nu ersätts av 39 kap. 14 § SFL.

Skyldigheten för näringsidkare som omsätter investeringsguld att anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen är sanktionerad genom kontrollavgiften i 15 kap. 9 § SBL. Kontrollavgiften är 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts. Näringsidkaren ska befrias från avgiften om underlåtenheten var ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Bestämmelserna om kontrollavgift kommer, som redan har nämnts, i fortsättningen att ges i 50 kap. 7 § SFL. Bestämmelser om befrielse från särskild avgift ges i 51 kap. SFL.

Enligt 14 kap. 3 § andra stycket SBL får Skatteverket förelägga den som ska utföra identitetskontroll att lämna uppgift som har använts vid kontrollen. Föreläggandet får förenas med vite enligt 23 kap. 2 § SBL. I paragrafen finns även ett vitesförbud men det är bara tillämpligt på gärningar som är straffbelagda eller kan leda till skattetillägg och alltså inte på gärningar som kan leda till kontrollavgift.

Någon särskild föreläggandebefogenhet för att hämta in identifikationsuppgifter för köpare av investeringsguld kommer inte att finnas i skatteförfarandelagen eftersom uppgifter om köparen kan hämtas in med stöd av bestämmelsen om s.k. tredjemansföreläggande i 37 kap. 9 § SFL (se avsnitt 12.3).

I förarbetena till de särskilda bestämmelserna om investeringsguld fördes inget resonemang om huruvida artikel 6 i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, var tillämplig på kontrollavgiften och om vitesförbudet i skattebetalningslagen därför även borde ha gällt för gärningar som kan leda till kontrollavgift.

Kammarrätten i Stockholm har i en dom från år 2003 gjort bedömningen att kontrollavgiften i torgkontrollagen måste anses utgöra en brottspåföljd i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen (mål nr 5619-03). Domen har fått laga kraft. Den som är misstänkt för en gärning som kan leda till kontrollavgift ska alltså ha rätt att förhålla sig passiv, dvs. får inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Den som upplåter plats för torg- och marknadshandel ska anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter för den som platsen har upplåtits till. Det sägs i dag i 2 § torgkontrollagen men kommer i fortsättningen att följa av 39 kap. 13 § SFL. Om platsupplåtaren inte fullgör sin skyldighet tas en kontrollavgift ut. Avgiften är 2 000 kronor för varje upplåtelsefall då skyldigheten inte har fullgjorts. Om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften ska platsupplåtaren medges

befrielse. Bestämmelserna om kontrollavgift finns i dag i 5 § torgkontrollagen men kommer, som redan har nämnts, i fortsättningen att ges i 50 kap. SFL. Bestämmelser om befrielse från särskild avgift ges i 51 kap. SFL.

Skatteverket får enligt 2 § torgkontrollagen förelägga platsupplåtaren att överlämna antecknade uppgifter. Även denna befogenhet är överflödigt eftersom uppgifterna kan hämtas in genom ett tredjemansföreläggande enligt 37 kap. 9 § SFL. Någon särskild föreläggandebefogenhet för skattekontroll av torg- och marknadshandel finns därför inte i skatteförordningen (se avsnitt 12.3).

Torgkontrollagen innehåller ingen bestämmelse om vitesförbud. I 7 § torgkontrollagen sägs dock att i fråga om debitering av kontrollavgift, överklagande och förfarandet i övrigt gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen. Om hänvisningen avseende förfarandet i övrigt omfattar bestämmelsen om vitesförbud i 23 kap. 2 § SBL kommenteras inte i förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 176, 177 och 216). Branschkontrollagen och kassaregisterlagen, där det finns vitesförbud, innehåller likadana hänvisningar till skattebetalningslagen varför det är befogat att dra slutsatsen att det inte finns något vitesförbud kopplat till föreläggandet i torgkontrollagen.

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

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

Mot bakgrund av det nu sagda bör förevarande vitesförbud enligt regeringens mening inte bara omfatta den kontrollavgift som tas ut om en näringsidkare som är skyldig att registrera försäljning i ett kassaregister eller som bedriver restaurang- eller frisörverksamhet inte fullgör sina dokumentationsskyldigheter utan även de avgifter som tas ut om platsupplåtare och säljare av investeringsguld brister i sina dokumentationsskyldigheter. Regeringen föreslår därför att vitesförbudet ska omfatta samtliga kontrollavgifter som regleras i skatteförordningen.

Juridiska personer kan inte fällas till ansvar för brott men kan påföras skattetillägg och kontrollavgift. Eftersom det ursprungliga vitesförbudet enbart riktade in sig på straffbelagda gärningar saknade det betydelse om ordalydelsen omfattade juridiska personer. Numera när det även finns vitesförbud vid misstanke om gärningar som kan leda till skattetillägg eller kontrollavgift får det dock mot bakgrund av att Europakonvention även gäller till förmån för juridiska personer inte råda någon tvekan om att vitesförbudet även omfattar juridiska personer.

Dagens lydelse i t.ex. 23 kap. 2 § SBL och 17 kap. 9 § LSK, kan uppfattas på så sätt att vitesförbudet inte gäller om misstanken rör en juridisk person. Det som gör dagens bestämmelser oklara på den här punkten är skrivningen ”eller om denne är en juridisk person, ställföreträdare för den deklareringskyldige (uppgiftsskyldige, skattskyldige, reviderade eller näringsidkaren)”. Denna skrivning ger intryck av att om det är en juridisk person som ska föreläggas så är det endast gärningar begångna av ställföreträdare som kan utlösa förbudet. Skyddet skulle bara gälla fysiska personer och inte juridiska. En sådan inskränkande tolkning är dock långt ifrån given eftersom syftet med förbudet är att säkerställa passivitetsrätten. Dagens oklarhet försvinner med den lydelse som regeringen nu föreslår.

Bestämmelserna finns i 44 kap. 3 § SFL.

15.2 Bevissäkring – försegling

Regeringens bedömning: Vid s.k. tvångsrevision bör försegling få ske för att skydda handlingar. Dagens förutsättningar för försegling, dvs. att handlingarna inte kan föras från platsen och att det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas, bör alltså slopas.

Om revisionen genomförs på någon annan plats än i verksamhetslokalerna eller om handlingarna ska tas om hand utan samband med revision bör kravet på befarad sabotagerisk slopas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1176 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några inläggningar mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: Av 13 § tvångsåtgärdslagen framgår att lokal, förvaringsplats eller annat utrymme får förseglas, om de handlingar som ska granskas inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas. Försegling får beslutas även då handlingar som ska omhändertas enligt 9 eller 10 §§ tvångsåtgärdslagen inte omedelbart kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas.

Den grundläggande förutsättningen för försegling är att det kan befaras att de handlingar som ska granskas eller omhändertas för granskning kommer att undanhållas eller förvanskas. Därutöver krävs att handlingarna inte kan föras från platsen. Om handlingarna ska omhändertas utan samband med någon revision krävs att de inte

omedelbart kan föras från platsen (prop. 1993/94:151 s. 109, 110, 158 och 159).

Nuvarande bestämmelse om försegling gör alltså skillnad på försegling vid revision och försegling för att skydda handlingar som ska omhändertas enligt 9 eller 10 § tvångsätgärdslagen, dvs. utan samband med någon revision.

Försegling får bara beslutas för att skydda handlingar. För att tvångsrevision ska få beslutas för att granska handlingar krävs att revisionen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats än i verksamhetslokalerna. Om tvångsrevision har beslutats har det alltså redan konstaterats att granskningen måste genomföras i verksamhetslokalerna. För att försegling ska få beslutas i samband med en revision krävs bl.a. att de handlingar som ska granskas inte kan föras från platsen. Det innebär att det ska finnas praktiska hinder för revisorerna att ta med sig de handlingar som ska granskas.

Att det är svårt att genomföra granskningen av handlingarna på annan plats än i verksamhetslokalerna behöver inte betyda att det finns praktiska hinder för att ta med sig handlingarna därifrån när granskning inte pågår. Det är dock bara i undantagsfall som det vid en tvångsrevision inte möter praktiska hinder att flytta handlingarna från verksamhetslokalerna. Dessutom kan det ifrågasättas om det från effektivitetssynpunkt är rimligt att kräva att revisorerna under en tvångsrevision ska behöva hålla på att flytta handlingar från och till verksamhetslokalerna. Med hänsyn till det nu sagda anser regeringen att förutsättningen att handlingarna inte kan föras från platsen för att utrymmen i verksamhetslokaler ska få förseglas under en tvångsrevision bör slopas.

För att utrymmen ska få förseglas i samband med revision krävs dessutom att en risk för sabotage kan befaras. Tvångsrevision på grund av risk för sabotage får bara beslutas om risken är påtaglig. Detsamma gäller för att handlingar som omfattas av en tvångsrevision ska få eftersökas och omhändertas i verksamhetslokalerna. Att sabotagerisken ska vara påtaglig är ett högre beviskrav än att risken bara behöver befaras. Mot den bakgrunden är det knappast meningsfullt att vid en tvångsrevision på grund av sabotagerisk kräva att det kan befaras att handlingarna kommer att förstöras eller undanhållas för att utrymmen i verksamhetslokaler ska få förseglas för att skydda handlingarna när de inte granskas.

Ett beslut om tvångsrevision på grund av sabotagerisk innebär alltså i praktiken att förutsättningarna för försegling vid revision är uppfyllda. Det följer direkt av beslutet om tvångsrevision och ett sådant beslut bör därför innebära att försegling får beslutas utan någon annan begränsning än vad som följer av proportionalitetsprincipen. De förutsättningar som i dag gäller för försegling vid revision kan därför slopas i förhållande till tvångsrevision på grund av sabotagerisk.

En tvångsrevision kan dock även beslutas på den grunden att den reviderade inte har medgett att revisionen genomförs i verksamhetslokalerna eller att den reviderade inte har medverkat på föreskrivet sätt. Ett efterföljande beslut om eftersökning och omhändertagande av handlingar i verksamhetslokalerna kan grundas på att den reviderade inte har tillhandahållit handlingar inom rimlig tid. I sådana fall har det inte

redan konstaterats att det finns en påtaglig risk för sabotage när frågan om försegling väcks. Här skulle det därför kunna vara motiverat att kräva att det finns en befarad risk för sabotage för att försegling ska få ske.

Att en reviderad inte har medverkat eller inte tillhandahållit en handling inom rimlig tid innebär givetvis inte med automatik att det finns en befarad risk för att den reviderade kommer att sabotera kontrollen genom att förstöra aktuella handlingar, men frågan är om det inte behövs ganska lite till för att nå upp till nämnda beviskrav. Det väcker frågan om förutsättningen befarad sabotagerisk fyller någon större funktion i nu aktuella fall.

Att slopa förutsättningen befarad sabotagerisk även i fall där en påtaglig sabotagerisk inte redan har konstaterats i ett domstolsbeslut innebär inte att granskningsledaren kan besluta om försegling utan några som helst restriktioner. Redan i det faktum att en försegling görs för att skydda något ligger en begränsning. Granskningsledaren måste alltså kunna ange något skäl för att handlingarna behöver skyddas. Dessutom måste granskningsledaren göra en proportionalitetsavvägning vilket innebär att skälen för förseglingen måste uppväga intrånget för den enskilde. Detta bör vara tillräckligt för att upprätthålla en god rättssäkerhet.

Fördelen med att slopa förutsättningen befarad sabotagerisk även i nu aktuella fall är att man inte behöver ha olika bestämmelser för försegling beroende på vilken grund tvångsrevisionen har beslutats. Det gör regelverket enklare.

Mot bakgrund av det ovan sagda anser regeringen att inga särskilda förutsättningar för försegling av utrymmen i verksamhetslokaler under en tvångsrevision bör uppställas utan det bör bara krävas att försegling behövs för att skydda handlingar.

Nästa fråga är vad som ska gälla då den reviderade har gått med på att revisionen genomförs i verksamhetslokalerna.

En utgångspunkt i tvångsätgärdslagen är att samverkan och tvång inte ska blandas när en revision måste genomföras i verksamhetslokalerna. Om den reviderade har medgett att revisionen genomförs där och det därefter uppkommer behov av tvång väcks frågan om revisionen ska genomföras med tvång i verksamhetslokalerna eller om den ska genomföras på någon annan plats och tvånget begränsas till att eftersöka och omhänderta handlingar i verksamhetslokalerna. Det är också möjligt att vid en sådan revision begränsa tvånget till att omhänderta en handling som revisorerna redan har tillgång till och som den reviderade vägrar att låta dem granska. Eftersom revision pågår krävs för försegling i en sådan situation att handlingen inte kan föras från platsen och att det finns en befarad risk för sabotage.

Det enda som krävs vid en frivillig revision för att en handling som revisorerna redan har tillgång till ska få tas om hand är att den behövs för revisionen. Det innebär att det aldrig finns några tidigare beslut där dagens förutsättningar för försegling indirekt har varit uppe till bedömning. Förvaltningsrätten har t.ex. inte tagit ställning till om revisionen måste genomföras i verksamhetslokalerna eller om den utan svårigheter kan genomföras på någon annan plats. Det finns inte heller något beslut som slår fast att det finns risk för att revisionen kommer att saboteras. Här har alltså dagens förutsättningar för försegling vid

revision betydelse i den meningen att de inte har gjorts mer eller mindre överflödiga av tidigare beslut. Dessa förutsättningar, som i dag finns i 13 § tvångsåtgärdslagen, bör därför enligt regeringens mening alltså gälla för försegling vid frivillig revision.

Under en tvångsrevision kan det även bli aktuellt att eftersöka och omhänderta handlingar på andra ställen än i verksamhetslokalerna. Om man bortser från fall där handlingar ska eftersökas och omhändertas i verksamhetslokalerna under en tvångsrevision innebär tvångsåtgärden eftersökande och omhändertagande av handlingar att Skatteverket med tvång eller hot om tvång tar sig in i lokaler för att hämta handlingar för granskning på annan plats. Denna åtgärd påverkas inte i något avseende av om en revision pågår eller inte. Det saknas därför skäl att ha olika regler för försegling vid revision som inte bedrivs i den reviderades verksamhetslokaler (kontorsrevision) respektive skrivbordskontroll. Eftersom det i båda fallen rör sig om hämtning av handlingar för granskning på annan plats än i verksamhetslokalerna bör som förutsättning för försegling gälla att handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen.

För att försegling ska få ske enligt 13 § tvångsåtgärdslagen krävs att det kan befaras att kontrollen kommer att saboteras, vilket är ett lägre beviskrav än påtaglig risk. Denna förutsättning för försegling kommer därför knappast fylla någon funktion i fall där handlingar ska omhändertas på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage eller i fall där ett föreläggande skulle skapa sådan risk. Däremot får förutsättningen betydelse i fall där handlingar ska omhändertas på grund av att ett föreläggande inte har följts.

Att ett föreläggande inte har följts kan ha flera orsaker och behöver givetvis inte med automatik betyda att den som ska kontrolleras avser att sabotera kontrollen. Men frågan är om det finns något att vinna från rättssäkerhetssynpunkt på att i fall där ett föreläggande inte har följts även kräva att det ska finnas en befarad sabotagerisk för att försegling ska få ske för att skydda handlingar som enligt ett domstolsbeslut får omhändertas. I likhet med vad som har sagts ovan om försegling under tvångsrevision skulle ett slopande av förutsättningen befarad sabotagerisk inte leda till att granskningsledaren kan besluta om försegling utan några som helst begränsningar utan han eller hon måste ange ett skäl till varför handlingarna behöver skyddas och pröva om detta skäl uppväger det intrång det innebär för den enskilde, dvs. göra en proportionalitetsavvägning. Det bör nämnas att en skillnad mot tvångsrevisionsfallen är att här ska handlingarna hämtas för granskning på Skatteverkets kontor vilket innebär att det typiskt sett rör sig om försegling under kort tid.

Med hänsyn till det nu sagda är det rimligt att dra slutsatsen att kravet på befarad sabotagerisk kan tas bort utan att rättssäkerheten försämras. Fördelen med att slopa kravet är att regelverket blir enklare. Regeringen gör därför bedömningen att om revisionen genomförs på någon annan plats än i verksamhetslokalerna eller om handlingarna ska tas om hand utan samband med revision bör kravet på befarad sabotagerisk slopas.

Bestämmelserna finns i 45 kap. 12 § SFL.

15.3 Betalningssäkring

15.3.1 Betalningssäkring och kontrollavgifter

Regeringens förslag: Tillämpningsområdet för betalningssäkring ska utvidgas till att även avse kontrollavgifter.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1187 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Dagens tillämpningsområde för betalningssäkring regleras när det gäller svenska skatter och avgifter i 1 § första stycket och 2 § första stycket samt andra stycket 1 lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen.

Enligt 1 § nyss nämnda lag får betalningssäkring ske för att säkerställa betalning av fordran på skatt, tull eller avgift. I 2 § andra stycket preciseras vilka fordringar som avses, nämligen fordran på

1. skatt och tull samt, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt, och

2. skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift, om den fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkras.

Av 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen följer att betalningssäkring får användas också om annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för belopp som avses i första stycket.

Betalningssäkringslagen upphävs och dess bestämmelser ges i stället i förevarande lag (se avsnitt 5.1). Avsikten är att dessa fall, dvs. 2 § första stycket 1 och 2 samt andra stycket 1 betalningssäkringslagen, i fortsättningen ska täckas av lydelsen ”betalningen av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta” (se 46 kap. 2 § SFL).

Även torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen upphävs och bestämmelserna i de lagarna ges i fortsättningen i stället i förevarande lag (se avsnitt 5.1). Det innebär att uttaget av de lagarnas kontrollavgifter i fortsättningen kommer att regleras i förevarande lag. Detta i kombination med att bestämmelserna om betalningssäkring flyttas hit gör att betalningssäkring kommer att få ske för aktuella kontrollavgifter.

Att bestämmelserna om betalningssäkring flyttas till skatteförfarandelagen innebär även att den kontrollavgift som tas ut enligt 15 kap. 9 § SBL kommer att få betalningssäkras. Den avgiften påförs säljare av investeringsguld som inte har fullgjort skyldigheten att anteckna nödvändiga identitetsuppgifter för köparen och regleras här i 50 kap. 7 §.

I dag får betalningssäkring inte ske för att säkerställa betalning av kontrollavgifter. Dessa avgifter täcks nämligen inte av bestämmelsen i 2 § första stycket 2 betalningssäkringslagen där det som har angetts ovan sägs att betalningssäkring får användas i fråga om fordran på skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande

avgift, om den fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkras (prop. 1995/96:197 s. 19 och 20 samt prop. 1997/98:100 s. 203).

Regeringen anser att det saknas skäl att i det här avseendet behandla kontrollavgifterna annorlunda än skattetiläggen och förseningsavgifterna. Betalningssäkring bör därför i fortsättningen även få ske för kontrollavgifter. Regeringen föreslår därför att tillämpningsområdet för betalningssäkring ska utvidgas till att även omfatta kontrollavgifter.

Bestämmelsen finns i 46 kap. 2 § SFL.

15.3.2 Underrättelse om beslut

Regeringens bedömning: Dagens krav på obligatorisk delgivning av ett beslut om betalningssäkring bör slopas.

Regeringens förslag: Som huvudregel ska den betalningsskyldige omedelbart underrättas om ett beslut om betalningssäkring.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning och förslag (se betänkandet s. 1211 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: Den som har varit part i ett mål ska enligt 31 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), förkortad FPL, underrättas om domstolens beslut i målet. Från denna regel finns inget undantag i förvaltningsprocesslagen. Om det i annan lag eller förordning finns bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller dock dessa bestämmelser.

Förvaltningsprocesslagen säger att beslutet ska tillställas part men inget om på vilket sätt. Delgivning är alltså inte obligatorisk utan även andra alternativ är tänkbara, som t.ex. att skicka beslutet i vanligt brev. Syftet är att det ska vara möjligt för rätten att underrätta en part på det sätt som är lämpligast i det aktuella målet (prop. 1971:30 s. 587).

Att delgivning inte är obligatorisk enligt förvaltningsprocesslagen framgår även av 47 § i den lagen där det sägs att om rätten ska underrätta någon om innehållet i en handling får det ske genom delgivning. Det sägs vidare att delgivning ska användas, om det är särskilt föreskrivet eller om det med hänsyn till syftet med bestämmelsen om underrättelse framgår att delgivning bör ske. I övrigt bör delgivning bara tillgripas om det är påkallat med hänsyn till omständigheterna.

Enligt 9 § första stycket betalningssäkringslagen ska ett beslut om betalningssäkring delges gäldenären, dvs. den betalningsskyldige. Det innebär att den betalningsskyldige ska underrättas om beslutet genom delgivning enligt delgivningslagen (1970:428). Delgivning används när det är nödvändigt att få bevis om att beslutet har nått den betalningsskyldige och när detta har skett. I förarbetena till betalningssäkringslagen sägs att delgivning bör vara obligatorisk på grund av en betalningssäkrings karaktär (prop. 1978/79:28 s. 150). Det är rimligt att utgå från att uttalandet syftar på att betalningssäkring är en säkerhetsåtgärd som får verkställas omedelbart.

Att delgivning är obligatorisk, och det oavsett utgången i målet, innebär att beslut där förvaltningsrätten avslår en ansökan om betalningssäkring och beslut som häver en tidigare beslutad betalningssäkring också ska delges den betalningsskyldige. Eftersom 31 § FPL bara gäller beslut varigenom rätten avgör målet bör det noteras att enligt 9 § betalningssäkringslagen ska även andra beslut än slutliga delges den betalningsskyldige, som t.ex. beslut om förlängning av tidsfristen för betalningssäkring av fordran som inte är fastställd. Eftersom sådana beslut får överklagas särskilt enligt 34 § FPL skulle dock förvaltningsrätten även utan 9 § betalningssäkringslagen ha varit skyldig att underrätta den betalningsskyldige om beslut om att förlänga tidsfristen.

Tvångsätgärdslagen innehåller också en bestämmelse om beslutsunderrättelse. Den skiljer sig inte från 31 § FPL när det gäller på vilket sätt den som berörs av beslutet ska underrättas. Skillnaden i förhållande till förvaltningsprocesslagen rör i stället tiden för underrättelsen. Enligt tvångsätgärdslagen ska underrättelse nämligen ske omedelbart medan förvaltningsprocesslagen inte säger något om när underrättelse ska ske. Det ligger dock i sakens natur att en part ska underrättas om ett slutligt beslut så snart som möjligt. Av förordningen (2003:234) om tiden för tillhandahållande av domar och beslut, m.m. framgår att en dom eller ett beslut ska skickas till parterna inom en vecka från avgörandet. Om en förvaltningsdomstol har gett till känna att avgörandet ska meddelas en viss dag ska dock domen skickas samma dag som den meddelas.

Det finns ingen uttrycklig motivering i förarbetena till tvångsätgärdslagen varför den som berörs av ett beslut ska underrättas omedelbart (prop. 1993/94:151). Det är dock sannolikt att motivet är att det rör sig om tvångsätgärder och att beslutet får verkställas omedelbart. Av 45 kap. 16 § SFL framgår att även i fortsättningen ska underrättelse om sådana beslut ske omedelbart.

Enligt 10 § betalningssäkringslagen får beslut om betalningssäkring verkställas genast. Med hänsyn till att det ska gälla också i fortsättningen och till att underrättelse om beslut om bevissäkring ska ske omedelbart bör även den betalningsskyldige omedelbart underrättas om ett beslut om betalningssäkring. Regeringen föreslår därför som huvudregel att den betalningsskyldige omedelbart ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring.

Nästa fråga är om delgivning alltså ska vara obligatorisk eller om förvaltningsrätten bör avgöra på vilket sätt den betalningsskyldige ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring, dvs. den ordning som gäller för underrättelse om beslut om bevissäkring.

Om det inte är särskilt föreskrivet ska delgivning enligt 47 § FPL användas när det med hänsyn till syftet med bestämmelsen om underrättelsen framgår att delgivning bör ske eller när det är påkallat av omständigheterna. Det innebär att även om delgivning inte är särskilt föreskrivet bör förvaltningsrätten delge beslut om betalningssäkring som har gått den betalningsskyldige emot. Ett bevis för att den betalningsskyldige har fått del av sådana beslut behövs nämligen för att beräkna tiden för överklagande. Däremot är det knappast motiverat att delge beslut där förvaltningsrätten avslår Skatteverkets ansökan om

betalningssäkring, eftersom förvaltningsrättens beslut inte kan överklagas av den betalningsskyldige (prop. 1971:30 s. 587).

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden är det enligt regeringens mening rimligt att dra slutsatsen att det inte behövs ett undantagslöst krav på delgivning för att säkerställa att delgivning sker i fall där det är motiverat. Dagens krav innebär snarare att delgivning sker i fler fall än vad som är nödvändigt. Regeringen gör därför bedömningen att bestämmelsen om obligatorisk delgivning bör tas bort och att behovet av delgivning i stället får bedömas enligt 47 § FPL.

Bestämmelsen finns i 46 kap. 13 § SFL.

15.3.3 Automatiskt upphävande av beslut om betalningssäkring

Regeringens bedömning: Dagens krav att förvaltningsrätten ska häva ett beslut om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställd, om Skatteverket inte har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom viss föreskriven tid, bör slopas.

Regeringens förslag: Beslutet ska upphöra automatiskt om Skatteverket inte har vidtagit föreskrivna åtgärder.

Utredningens bedömning och förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning och förslag (se betänkandet s. 1205 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot bedömningen och förslaget. *Förvaltningsrätten i Malmö* ifrågasätter emellertid om det inte finns skäl för att Skatteverket självt ska kunna häva en betalningssäkring i de fall där hävning i dag görs av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket. Förvaltningsrätten i Malmö anser dock att förvaltningsrätten även i fortsättningen, som första instans, bör pröva frågan om hävning på initiativ av den enskilde.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: Av 7 § betalningssäkringslagen följer att en tidsfrist på sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades gäller för beslut om betalningssäkring för inte fastställda betalningsskyldigheter.

Tidsfristen infördes år 1990 i syfte att garantera rimliga handläggningstider i mål där betalningssäkring har meddelats. Bakgrunden var en undersökning gjord av den utredning som föregick 1990 års reform (SOU 1987:75). Undersökningen visade att bestämmelser om skyndsamt handläggning inte var tillräckligt för att skattemål där betalningssäkring hade beslutats skulle handläggas skyndsamt (prop. 1989/90:3 s. 24 och 45). Tidsfristen infördes alltså för att ännu inte fastställda fordringar skulle fastställas snabbare.

Effekten av att tidsfristen inte följs är att förvaltningsrätten ska upphäva beslutet om betalningssäkring. I förarbetena diskuterades att låta besluten upphöra med automatik om inte Skatteverket inom tidsfristen har beslutat om fastställelse eller har ansökt hos förvaltningsrätten om att betalningsskyldigheten ska fastställas. Departementschefen ansåg dock att det var enklare för Kronofogdemyndigheten att få besked från förvaltningsrätten att en betalningssäkring har hävts än att Kronofogdemyndigheten vid utgången av varje tidsfrist skulle

kontrollera om fordran hade fastställts eller om fastställelse hade yrkats i domstol. Som skäl framfördes också att tidsfristen inte är tänkt att markera den tidpunkt då beslutet normalt ska upphöra att gälla (prop. 1989/90:3 s. 24).

I fall där Skatteverket inte har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom tidsfristen bör den betalningsskyldige enligt regeringens mening kunna vara säker på att beslutet upphör vid fristens utgång. Det intresset får anses väga tyngre än de skäl som anfördes ovan för att förvaltningsrätten skulle besluta om hävning. Regeringen föreslår därför att besluten ska upphöra med automatik om Skatteverket inte har vidtagit föreskrivna åtgärder inom tidsfristen.

Eftersom dagens ordning där en betalningssäkring alltid upphävs av förvaltningsrätten därigenom frångås ifrågasätter *Förvaltningsrätten i Malmö* om det inte finns skäl för att Skatteverket ska kunna häva ett beslut om betalningssäkring i de fall som i dag hävs av förvaltningsrätten på ansökan av verket. Ett sådant förslag omfattas emellertid inte av det remitterade förslaget och bedömningen och ryms inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt.

Bestämmelsen finns i 46 kap. 14 § SFL.

16 Undantag från kontroll

16.1 Undantag av handlingar ska kunna göras vid alla kontroller

Regeringens förslag: Det ska vara möjligt att få undantag av handlingar vid alla kontroller enligt skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1219 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt dagens bestämmelser kan enskilda begära att handlingar och, när det gäller förelägganden, även uppgifter undantas från

1. föreläggande och taxeringsrevision enligt 3 kap. 5 respektive 8 §§ taxeringslagen (1990:324), förkortad TL,

2. föreläggande, s.k. tredjemansföreläggande och skatterevision enligt 14 kap. 3, 4 respektive 7 §§ skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL,

3. revision enligt 3 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen,

4. s.k. tredjemansförelägganden enligt 17 kap. 3–5 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK, och

5. tvångsåtgärder enligt lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen.

De bestämmelser som har räknats upp ovan ersätts nu av bestämmelser i skatteförfarandelagen, förkortad SFL. I 37 kap. finns bestämmelser om föreläggande. Bestämmelserna om revision finns i 41 kap. Dagens tvångsåtgärder regleras i 45 kap. under namnet bevissäkring.

Till skatteförfarandelagen förs även bestämmelserna om kontrollbesök i torgkontrollagen och lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, samt bestämmelserna om tillsyn över kassaregister och särskilda kontrollåtgärder enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen. Dessa lagars bestämmelser finns i 42 kap. SFL och benämns där tillsyn över kassaregister och kontrollbesök (se avsnitt 13.5).

Det faller sig naturligt att skatteförfarandelagens bestämmelser om undantagande av handlingar ska gälla för alla kontroller enligt lagen. Det bör, enligt regeringens mening, krävas tungt vägande skäl för att frångå detta.

Kontroller i form av tillsyn över kassaregister och kontrollbesök är inte inriktade på handlingar på samma sätt som revision och bevissäkring. Det är t.ex. enbart vid tillsyn över kassaregister som en enskild har en allmän skyldighet att, på Skatteverkets begäran, tillhandahålla de handlingar som behövs för kontrollen (42 kap. 5 § SFL). Vid kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister ska den kontrollerade visserligen på Skatteverkets begäran tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret (42 kap. 7 § SFL). Sådana handlingar torde dock ytterst sällan – om någonsin – kunna innehålla uppgifter som gör att de inte får granskas. Att de kontroller som regleras i 42 kap. omfattas av bestämmelserna om undantagande av handlingar torde därför, med undantag för tillsynen över kassaregister, sakna praktisk betydelse.

Mot denna bakgrund och då ingen remissinstans har haft något att invända mot förslaget föreslår regeringen att det ska vara möjligt att undanta handlingar från granskning vid alla kontroller enligt skatteförfarandelagen.

Bestämmelserna finns i 47 kap. SFL.

16.2 Undantag av uppgifter från föreläggande

Regeringens förslag: Rätten att begära undantag av uppgifter från föreläggande ska ersättas med möjligheterna att begära omprövning av ett föreläggande respektive att överklaga ett vitesföreläggande.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1217 f.).

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har berört förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I dag kan såväl handlingar som uppgifter undantas från föreläggande. Rätten till undantag från revision och tvångsåtgärder avser däremot bara handlingar. En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift får, enligt regeringens mening, även anses innefatta en befogenhet att låta föreläggandet i stället

avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av handling. Det rör ju sig enbart om två olika sätt att lämna en uppgift. Ordalydelsen ”visa upp handling eller att lämna över en kopia av handling”, som finns i bl.a. 3 kap. 14 § första stycket TL, förs därför inte över till skatteförfarandelagen. Se även kommentaren till 37 kap. 6 § SFL.

För att få till stånd ett undantagande av handlingar eller uppgifter från föreläggande måste, enligt dagens regler, den förelagde begära detta hos förvaltningsrätten. Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att överklagandeförbudet för vitesförelägganden ska slopas. Enligt regeringens mening är det tillräckligt att den som föreläggs vid vite att lämna uppgifter och som anser att uppgifterna ska undantas i fortsättningen får överklaga vitesföreläggandet till förvaltningsrätten och i målet yrka att undantag ska göras. 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 har överklagats. För att uppnå det behöver dagens förutsättningar för undantag från föreläggande formuleras om. Det görs i 47 kap. 1 § SFL och genom att inte kräva en sådan särskild begäran som ska göras för att möjliggöra undantag av handlingar från andra kontroller.

Den förelagde behöver givetvis inte börja med att överklaga till förvaltningsrätten utan kan först begära omprövning av vitesföreläggandet och åberopa att föreläggandet omfattar uppgifter som ska undantas.

Föreläggande utan vite ska inte få överklagas (67 kap. 5 § SFL). Den som har förelagts utan vite ska inte heller ha rätt att begära att uppgifter undantas från föreläggandet. Däremot kan den förelagde begära omprövning av föreläggandet och invända att det avser uppgifter som inte får granskas (se vidare avsnitt 20.3 och kommentaren till 66 kap. 2 § SFL). Om Skatteverket avslår begäran om omprövning och den förelagde ändå inte tillhandahåller uppgifterna 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 som ett alternativ till ett vitesföreläggande ansöka om bevissäkring (45 kap. 8 § SFL). Här tillgodoses rättsäkerheten genom att bevissäkring beslutas av förvaltningsrätten och att rätten att begära undantag av handlingar gäller vid bevissäkring.

Den som revideras är enligt 41 kap. 9 § SFL skyldig att tillhandahålla de handlingar som behövs för revisionen. Om den reviderade vägrar att lämna ut en handling, får Skatteverket enligt 41 kap. 12 § och 44 kap. 1 § SFL förelägga den reviderade vid vite att tillhandahålla handlingen. Utgångspunkten är att föreläggandet ska förenas med vite eftersom den reviderade normalt redan har vägrat att på revisorns begäran tillhandahålla handlingen. Det finns med andra ord i regel anledning att anta att ett föreläggande utan vite 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. 3 § SFL.

Överklagandeförbudet för beslut om revision ska vara kvar (67 kap. 5 § SFL) 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 eftersöks med stöd av ett beslut om bevissäkring ska den kontrollerade även i fortsättningen kunna begära att handlingar undantas från kontroll.

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 dock ingen särskild föreskrift utan det följer av att den som är föremål för revision får begära undantag. En reviderad som föreläggs vid vite behöver däremot inte kunna begära undantag eftersom vitesförelägganden i fortsättningen får överklagas.

Bestämmelsen om undantag av uppgifter från föreläggande finns i 47 kap. 1 § SFL.

17 Särskilda avgifter

17.1 Skattetillägg

Bestämmelser om skattetillägg infördes den 1 januari 1972 (prop. 1971:10). Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott. Avsikten var att de schabloniserade skattetilläggen skulle innebära ett effektivare och rättvisare system. Insatser från åklagare och allmänna domstolar skulle begränsas till de allvarligare fallen. Skattetilläggen har sedan de infördes varit föremål för kritik. Bestämmelserna har också ändrats vid ett flertal tillfällen, i de flesta fall i mildrande riktning. Den senaste reformen genomfördes år 2003.

Varje år fattas ett stort antal beslut om skattetillägg. Under år 2009 fattades 171 473 beslut om skattetillägg. I bilaga 10 finns en tabell som visar antalet beslut om skattetillägg under åren 2001–2009 fördelat på olika skatteslag (dock ej punktskatter). Sammanlagt påfördes skattetillägg med 1 119 107 kronor under år 2009. Siffran avser nettobeloppet, dvs. påförda belopp efter avdrag för skattetillägg som har undanröjts eller satts ned. I bilaga 11 finns en tabell som visar nettobeloppet skattetillägg för åren 2001–2009 fördelat på olika skatteslag (dock ej punktskatter).

Enligt direktiven skulle utredningen utvärdera och analysera tillämpningen av regelverket för skatte- och tulltillägg efter lagändringarna år 2003 och, med utgångspunkt i en sådan genomgång av tillämpningen av reglerna, undersöka om det fanns skäl att ytterligare justera bestämmelserna om skatte- och tulltillägg i syfte att förstärka rättssäkerhetsaspekterna (se betänkandet s. 501 f.).

17.2 2003 års skattetilläggsreform

Bestämmelserna om skattetillägg och tulltillägg reformerades år 2003. Reformen byggde på ett betänkande av 1999 års skattetilläggskommitté, Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25). Genom reformen infördes nya kapitel om särskilda avgifter i taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, och skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL. Många av de tidigare bestämmelserna har dock flutit in i de nya kapitlen utan större ändringar.

Förslagen från 1999 års skattetilläggskommitté var i flera avseenden mer långtgående än regeringens. Kommittén föreslog bl.a. en skärpning av beviskravet för oriktig uppgift, att skattetilläggen vid skönstaxering skulle avskaffas och att subjektiva rekvisit skulle införas. De förändringar som genomfördes har inte förändrat skattetilläggsystemets grundstruktur. Förändringarna kan närmast beskrivas som justeringar inom ramen för det befintliga regelverket.

Reformen beskrivs nedan. Därefter följer en genomgång av hur bestämmelserna tillämpas av Skatteverket och Regeringsrätten.¹⁵

17.2.1 Regeringens utgångspunkter

Regeringens allmänna utgångspunkter för 2003 års reform var att systemet med administrativa sanktioner, skattetillägg, som riktar sig mot oriktigt uppgiftslämnande på skatteområdet ska finnas kvar. Det administrativa sanktionssystemet borde dock ändras så att det tillgodoser krav enligt den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, samt kraven på en rimlig nyansering av skattetillägget utan avkall på den schablonisering som är en förutsättning för förutsebarhet och likformighet vid uttag av skattetillägg.

Vikten av att korrekta uppgifter lämnas till grund för beskattningen var enligt regeringens bedömning så påtaglig för hela skattesystemets funktion och legitimitet att det inte skulle vara tillrådligt att begränsa sanktioner till de fall som kan leda till straff och i övrigt helt lita till de skattskyldigas goda vilja.

Regeringen pekade på att en viktig utgångspunkt för ett administrativt sanktionssystem är att det tillgodoser Europakonventionens krav. Men även av andra anledningar kunde det enligt regeringen finnas skäl att ändra gällande regler. Det föreföll enligt regeringen rimligt att anta att det är av väsentlig betydelse för det allmänpreventiva syftet med sanktionerna och för systemets legitimitet att det uppfattas som rättvist, rimligt och förutsebart. Det fanns enligt regeringen skäl att tro att sistnämnda faktorer har större betydelse för allmänpreventionen än nivån på de sanktioner som beslutas (prop. 2002/03:106 s. 106 och 107).

¹⁵ Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta förvaltningsdomstolen.

17.2.2 En definition av oriktig uppgift

Vad som ska anses utgöra en oriktig uppgift har före 2003 år reform inte definierats i lag. Uttryckets innebörd har i stället konkretiserats genom förarbetsuttalanden och praxis.

Enligt den definition som infördes år 2003 ska en uppgift anses vara oriktig om det klart framgår

1. att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig, eller
2. att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen eller beskattningen som han varit skyldig att lämna.

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
2. uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Genom att ange att det ”klart” ska framgå att en uppgift är oriktig anges vilken bevisgrad som krävs för påförande av skattetillägg. Tidigare angavs det genom uttrycket ”uppgiften befinns oriktig”. Den nya formuleringen infördes av språkliga skäl och markerar inte någon skärpning av bevisningens nivå (prop. 2002/03:106 s. 120). Beviskravet ”befinns” anses på den gängse sannolikhetskalan – antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart – motsvara visat/styrkt. Beviskravet bör kunna beskrivas på det sättet även i fortsättningen.

Inte heller bestämmelserna som anger två situationer då en oriktig uppgift inte föreligger innebär någon ändring av rättsläget. Syftet med dessa bestämmelser är att – i enlighet med gällande praxis – klargöra i vilka fall en uppgift inte ska anses vara oriktig.

En uppgift ska inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut ska kunna fattas. Den bestämmelsen innebär enligt propositionen (prop. 2002/03:106 s. 233) att det inte ska anses vara en oriktig uppgift även om den skattskyldige gör ett riktigt avdrag, när de uppgifter som i övrigt lämnas är sådana att rätten till avdrag kan bedömas korrekt med ledning av uppgifterna.

Av propositionen framgår vidare att det finns fall där den skattskyldiges uppgifter visserligen inte är vare sig riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt taxeringsbeslut ska kunna fattas men så anmärkningsvärda att de får anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för Skatteverket (prop. 2002/03:106 s. 233). I sådana fall ska uppgiften inte anses vara oriktig eftersom den är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

17.2.3 Större genomslag för normalt tillgängligt kontrollmaterial

Kontrolluppgifter vid oriktig uppgift

Vid inkomsttaxeringen ska skattetillägg inte tas ut om en oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande (obligatoriska kontrolluppgifter) och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret. Detta gällde tidigare endast kontrolluppgifter i inkomstlagen

tjänst och kapital. Vid 2003 års reform fick bestämmelsen generell giltighet och gäller numera samtliga inkomstslag. Risken för att ett taxeringsbeslut blir fel på grund av att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift är i dessa fall obetydlig (prop. 2002/03:106 s. 123).

Annat kontrollmaterial vid oriktig uppgift

När det gäller annat normalt tillgängligt kontrollmaterial än de obligatoriska kontrolluppgifterna genomfördes en uppmjukning genom att procentsatserna för skattetillägg i dessa fall sänktes till tio procent av underlaget och vid mervärdesskatt till fem procent av underlaget.

Skattetillägg ansågs alltjämt motiverat i dessa fall. Kontrollmaterialet finns inte i samma utsträckning regelmässigt tillgängligt vid deklara-tionsgranskningen. Därför finns enligt regeringen en beaktansvärd risk att skatteundandragande sker om inte den skattskyldige lämnar för taxeringen erforderliga uppgifter (prop. 2002/03:106 s. 123).

Kontrolluppgifter vid skönstaxering i avsaknad av deklARATION

Tidigare beräknades skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklARATION även på den del av taxeringen som grundar sig på obligatoriska kontrolluppgifter. Regeringen ansåg att det var onödigt hårt. Sedan 2003 års reform ska vid beräkningen av skattetillägget bortses från skatt på inkomster som det finns obligatoriska kontrolluppgifter på.

17.2.4 Befrielse från skattetillägg

Befrielsegrunderna

Grunderna för befrielse från särskild avgift är att felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig, eller att det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. De två befrielsegrunderna preciseras genom ett antal exempel.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha

1. berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande,
2. berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
3. föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter (avser endast inkomsttaxeringen).

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,
2. en oskäligt lång tid har förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller
3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69)

eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken (bestämmelsen om förverkande lades till genom lagstiftning år 2008).

2003 års översyn innebar sammanfattningsvis följande förändringar av befrielsebestämmelserna:

- Uppenbarhetsrequisitet togs bort vid befrielse på grund av oskälighet. Det räcker nu att det är oskäligt att ta ut avgiften.
- Uppräkningen av omständigheter som särskilt ska beaktas är numera bara exempel på hur de två befrielsegrunderna ska tillämpas. Befrielse kan alltså ske även i andra situationer.
- Omständigheten ”sjukdom” ersattes av ”hälsa”. Det sistnämnda begreppet har en vidare betydelse och avses innefatta såväl sjukdom (somatisk och psykisk) som psykosociala faktorer som negativt har påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN.
- ”Bristande erfarenhet” nämns inte längre, men kan tolkas in i andra uttryckligen angivna omständigheter.
- Det tydliggörs att ursäktliga missuppfattningar av faktiska förhållanden kan vara grund för befrielse.
- Det tydliggörs, för inkomsttaxeringsområdet, att vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter kan vara grund för befrielse.
- Tre exempel på situationer då det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften införs, nämligen att skattetillägget är oproportionerligt, att handläggningstiden har varit lång och att en dom i skattebrottsmål har föregått beslutet om skattetillägg.
- Den omständigheten att det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt är inte längre en befrielsegrund, utan ett hinder mot att ta ut skattetillägg.

Sammantaget innebär ändringarna att utrymmet för befrielse blir generösare och flexiblere. Den avsedda tillämpningen sammanfattas nedan utifrån propositionen (prop. 2002/03:106 s. 144–149, 239, 240 och 247).

Befrielse i andra fall än de särskilt utpekade

Exemplen på omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av ursäktlighets- och oskälighetskriterierna är av den karaktären att befrielse i normalfallet bör ges. Det finns naturligtvis andra situationer i vilka det också måste anses ursäktligt eller oskäligt att ta ut full avgift och som därför också bör föranleda befrielse från avgiften. Som exempel på situationer som inte uttryckligen anges men där befrielse ändå normalt bör komma i fråga – därför att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig – nämns det fall där den skattskyldige har haft fog för att förlita sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet eller i officiellt publicerad skatteinformation men som visat sig vara felaktig. Det kan vidare vara så att oriktigheten kan tillskrivas fel i ett dataprogram som har legat till grund för uppgiftslämnandet och som den skattskyldige inte hade kunnat förutse. För att befrielse ska bli aktuellt i denna typ av fall

måste dock ställas det kravet på den skattskyldige att denne själv kontrollerar att de uppgifter som lämnas är rimliga.

Med hänsyn till risken för kringgående bör emellertid stor restriktivitet iakttas vad gäller att tillämpa bestämmelsen när den skattskyldige hänvisar till att han har följt anvisningar som har lämnats av en professionell skatterådgivare. S.k. köpta avdrag, dvs. när skatterådgivare föreslår skatterättsligt tveksamma upplägg som ett led i skatteplanering, kan regelmässigt inte godtas som ursäktliga i skattetilläggshänseende.

Utan att det uttryckligen anges bör det vidare bli aktuellt att ge befrielse från avgiften, med stöd av oskälighetskriteriet, i de fall där den skattskyldige har velat fästa myndighetens uppmärksamhet på att han eller hon har varit osäker på om en lämnad uppgift är riktig eller inte och därför särskilt har markerat den uppgiften. Det bör däremot inte komma i fråga att befria från skattetillägg om den skattskyldige har markerat flertalet eller alla uppgifter i deklarationen eller rent allmänt uttryckt att han eller hon är osäker på om uppgifterna i deklarationen är korrekta.

Ursäktligt – felbedömning

Vid bedömningen av om befrielse kan medges ska särskilt beaktas om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige har felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som har haft samband med uppgiften på ett sådant sätt att det framstår som ursäktligt.

Det subjektiva inslaget i bestämmelsen blir tydligt genom att det är den enskilde skattskyldiges bedömning av reglerna som ska framstå som ursäktlig. Vid denna bedömning ska man inte utgå från vad som kan förväntas av en expert utan av skattskyldiga i allmänhet.

Även om det inte uttryckligen anges i bestämmelsen bör det faktum att en felaktighet eller en underlåtenhet kommer sig av att den skattskyldige har haft att ta ställning till en objektivt sett svår skatterättslig fråga leda till att befrielse medges. Antingen för att en sådan felaktighet bedöms som ursäktlig eller – framför allt om avgiften uppgår till ett betydande belopp – det bedöms som oskäligt att ta ut full avgift för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Med den föreslagna bestämmelsen avses att åstadkomma en ytterligare mer nyanserad och generös tillämpning av bestämmelserna vid skatterättsliga frågor som är komplicerade för den skattskyldige.

Exempelvis inom företagsbeskattningen med de komplicerade regler som där gäller kan det vara svårt för den skattskyldige att avgöra hur en viss regel ska tolkas och hur den ska tillämpas på de aktuella förhållandena. Vid bedömningen av om en felbedömning av skattereglerna ska anses ha varit ursäktlig bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas, även om en betydande schablonisering av prövningen måste ske i praktiken. Även om normalt sett högre krav bör kunna ställas på en skattespecialist, får det förutsättas att den som startar en näringsverksamhet besitter viss kompetens eller har möjlighet att skaffa sig sådan. Är situationen den att den skattskyldige vid ett års taxering har gjort ett fel och uppmärksamats på det av Skatteverket kan det som regel inte anses ursäktligt att göra samma sorts fel en gång till.

Naturligtvis kan den skattskyldige inte befrias från skattetillägget endast på grund av ett allmänt påstående att han eller hon har funnit det krävande och komplicerat att deklarerat. För det mesta saknas också möjlighet att bilda sig någon närmare uppfattning om vilka kvalifikationer den aktuella skattskyldige har för att förstå regleringen, och utgångspunkten får då vara vad man allmänt sett rimligen kan begära av en skattskyldig i motsvarande situation. Det måste alltså som regel krävas av den skattskyldige att han eller hon har tillgodogjort sig de av Skatteverket publicerade deklara-tionsanvisningarna, såvida inte dessa i det särskilda fallet bedöms som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga.

Ursäktligt – vilseledande kontrolluppgifter

Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter kunde även med den tidigare regleringen ge befrielse från skattetillägg men då enligt 5 kap. 6 § första stycket 2 andra ledet TL, dvs. befrielsegrunden ”om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till någon annan särskild omständighet”. Genom att det direkt uttrycks att bestämmelsen ska tillämpas vid vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter, bör tillämpningen bli mer generös i detta avseende än hittills. Det händer t.ex. ibland att den skattskyldige får fler än en kontrolluppgift avseende samma period, vilket kan innebära ett vilseledande och leda till oklarheter som inte bör läggas den skattskyldige till last. I dessa fall går det inte heller alltid att rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrolluppgifterna. Det kan också vara felaktigheter i en lämnad kontrolluppgift som gör att den blir missvisande. En förutsättning för befrielse är naturligtvis att det framstår som ursäktligt att den skattskyldige har följt den felaktiga kontrolluppgiften. De kontrolluppgifter som avses är sådana som ska lämnas utan föreläggande.

Oskäligt – oproportionerligt

En rimlighetsbedömning ska göras av skattetilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige har gjort. Uttrycket ”felaktigheten eller underlåtenheten” syftar både till arten av den lämnade – eller utelämnade – uppgiften och till den skattskyldiges faktiska agerande. Avsikten är att befrielse ska kunna ske mer frekvent än hittills vid skattetillägg som rimligen måste bedömas som oskäligt höga i förhållande till felaktigheten eller underlåtenheten. Detta utrymme skapas dels genom slopandet av uppenbarhetskriteriet, dels genom möjligheten att delvis befria från skattetillägg.

Bestämmelsen kan bl.a. tillämpas när deklara-tionen har avgetts av en förmyndare, en förvaltare eller en god man eller annars av en företrädare som den skattskyldige inte själv har valt. I ett sådant fall bör uttag av skattetillägg med fullt belopp anses oskäligt för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Här är det någon annan än den skattskyldige som har gjort fel och det bör då anses oskäligt att ta ut skattetillägg av den skattskyldige. På samma sätt bör befrielse från skattetillägg normalt ges ett konkursbo i de fall förvaltaren

har lämnat en oriktig uppgift i fråga om t.ex. mervärdesskatt. Avgiften skulle ju i så fall drabba borgenärerna, vilka som regel inte kan lastas för det inträffade.

Vissa gränsfall kan tänkas förekomma. Om t.ex. den oriktiga uppgiften har lämnats av en boutredningsman som har lämnat deklaration för ett dödsbo, kan skäl anföras för att dödsboet inte bör drabbas av skattetillägg om boutredningsmannen är en utomstående advokat men väl om det är en av delägarna som har förordnats att vara boutredningsman. De säkerligen mycket sällsynta fall av detta slag som kan uppkomma torde få lösas i rättstillämpningen.

I de fall en oriktighet är föranledd t.ex. av att en anställd har lämnat felaktiga uppgifter till sin arbetsgivare och därigenom föranlett att denne har gjort ett felaktigt skatteavdrag kan befrielse från skattetillägg för arbetsgivaren bli aktuellt med stöd av proportionalitetsbestämmelsen.

Vid mervärdesskatt och andra skatter som ska betalas med korta intervall kan det anses inte stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten att ta ut skattetillägg vid enstaka felaktigheter i redovisningen. Det är däremot inte aktuellt att tillämpa bestämmelsen om en och samma skattskyldig har ”satt i system” att göra fel och därför gör ”samma” fel vid upprepade tillfällen.

Delvis befrielse kan vara motiverad i fall av bristande proportionalitet, se nedan i avsnittet Möjlighet till delvis befrielse.

Oskäligt – lång handläggningstid

Befrielse ska bli aktuell om det har gått oskäligt lång tid från anklagelsen om att en oriktig uppgift har lämnats till dess att skattetillägget ska bestämmas. Utgångspunkten för tidsberäkningen är ”anklagelsen”, vilken i detta sammanhang lämpligen uttrycks som ”att skattemyndigheten (numera Skatteverket) funnit anledning att anta att skattetillägg ska påföras”. Den föreslagna utgångspunkten överensstämmer med den tidpunkt vid vilken vitesföreläggande inte får utfärdas i skattetilläggsfallen.

I varje enskilt fall måste en bedömning av frågans svårighetsgrad samt den enskildes och myndighetens agerande i processen göras. Det är därför mycket svårt att ange några riktlinjer för när oskäligt lång tid ska anses ha förflutit. Det måste enligt regeringen bestämmas i det enskilda fallet.

Med hänsyn till intresset av att den nu aktuella regleringen står i samklang med de principer som är vägledande för synsättet inom den straffrättsliga lagtillämpningen har det även viss betydelse för frågan om befrielse ska ske hur lång tid som har gått från det att den oriktiga uppgiften lämnades. I de fall det har förflutit ovanligt lång tid mellan lämnandet av den oriktiga uppgiften och beslutet om skattetillägg skulle det kunna bli aktuellt med befrielse för att det annars är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg.

Oskäligt – dömd för skattebrott

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska det särskilt beaktas om felaktigheten

eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. I första hand bör det bli aktuellt att ge befrielse helt eller delvis för att det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när den skattskyldige tidigare har dömts till böter eller fängelse på grund av den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten. Regleringen syftar till att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir orimligt tung. Det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma i fråga att ge hel befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen. I normala fall bör det bli aktuellt att sätta ned avgiften till hälften. En dom enligt skattebrottslagen behöver inte ha fått laga kraft för att befrielse från skattetillägget ska kunna ges.

I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt skattebrottslagen bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör alltså normalt inte genom att begära omprövning kunna utverka att skattetillägget sätts ned. Sker prövningen i den allmänna domstolen efter det att skattetillägg har påförts ankommer det i stället på den allmänna domstolen att inom ramen för straffmätningen beakta ett påfört skattetillägg.

Möjlighet till delvis befrielse

Genom 2003 års reform infördes en möjlighet till delvis befrielse från skattetillägg. Delvis befrielse kan ske till hälften eller till en fjärdedel.

Förändringen infördes för att möjliggöra en ytterligare mer nyanserad tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna och för att större hänsyn ska kunna tas till beloppets storlek i relation till felaktigheten eller underlåtenheten.

Enligt regeringen krävs nivåer i lagtexten för delvis befrielse för att möjliggöra en likformig tillämpning av bestämmelserna och upprätthålla kravet på förutsebarhet. Regeringen ansåg också att det inte ska åligga Skatteverket att utöva den typ av straffmätning det blir fråga om när några riktlinjer för nedsättningen av avgiften inte uttryckligen anges i bestämmelsen.

Delvis befrielse ska enligt regeringen i normalfallet ske till hälften av vad som annars skulle ha utgått. Det finns fall där skattetilläggsbeloppet på grund av sin storlek även efter nedsättning till hälften skulle framstå som oskäligt i förhållande till omständigheterna i fallet och då ska nedsättning till en fjärdedel kunna ske (prop. 2002/03:106 s. 148 och 149).

I författningskommentaren lämnas följande exempel på situationer då det kan finnas skäl att delvis befria från skattetillägg (prop. 2002/03:106 s. 239, 240, 247 och 248).

När omständigheterna är av det slaget att frågan om skattetillägg ska utgå är ett gränsfall kan delvis befrielse komma i fråga. Situationen kan vara sådan att mycket talar för att den skattskyldige bör befrias från skattetillägg men det ändå finns omständigheter som talar i motsatt riktning.

Ett annat fall där delvis befrielse kan aktualiseras är i den situationen där det inte finns några ursäktliga omständigheter för felaktigheten eller

underlåtenheten men det ändå kan anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg på grund av att de vanliga beräkningsprinciperna skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg, som inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Det förekommer att skattetillägg tas ut med mångmiljonbelopp även för fel som visserligen inte kan betraktas som ursäktliga men som ändå inte – med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet – är särskilt allvarliga. Avsikten är att det ska vara möjligt att sätta ned avgiften i fall av detta slag.

Ytterligare ett exempel på när delvis befrielse kan bli aktuell är när en oriktig uppgift av ett visst slag – t.ex. på grund av en missuppfattning av skattereglerna eller en felaktighet i ett dataprogram – har upprepats vid flera olika tillfällen innan det upptäckts av Skatteverket. Felet är kanske inte ursäktligt men resultatet av en kumulation av skattetillägg för samtliga fall då felet har upprepats framstår som orimligt i förhållande till felets art.

Regeln om att skattetillägg ska beräknas utan hänsyn till invändningar som rör någon annan fråga än den som föranleder tillägget ger uttryck åt en princip som ska bibehållas men den kan i vissa fall leda till resultat som kan synas obilliga. Det finns sålunda exempel på att ett fel inte leder till att någon slutlig skatteförmån överhuvudtaget uppkommer eller att i varje fall den skattelättnad som den skattskyldige skulle ha fått åtnjuta i den händelse felet inte hade upptäckts är mycket mindre än som motsvarar ett skattetillägg uträknat enligt de vanliga reglerna. I synnerhet är det här fråga om situationer då felet visserligen leder till en skattelättnad men som samtidigt drar med sig att den skattskyldige i ett annat avseende får förhöjd skatt.

Så kan t.ex. vara fallet i följande situation. En skattskyldig säljer aktier under ett år, varvid en försäljning ger en vinst med 10 000 kronor och en annan försäljning en förlust med exakt samma belopp. Om han underlåter att redovisa försäljningarna påförs skattetillägg på den försäljning som gav vinst trots att inget skatteundandragande totalt sett har skett. De olika försäljningarna ses som olika händelser och den skattskyldige får ingen kompensation på grund av förlustförsäljningen.

Skäl för delvis befrielse kan också finnas i fall då en oriktig uppgift leder till underskott som kan utnyttjas först ett senare år. I vissa fall kan det med säkerhet antas att underskottet aldrig kommer att kunna utnyttjas av den skattskyldige, t.ex. därför att företaget går i konkurs. Det kan te sig obilligt att likväl ta ut fullt skattetillägg i ett sådant fall.

Ibland kan det förhålla sig så att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle leda till en viss skattevinst för den skattskyldige, dock inte tillnärmelsevis så hög som svarar mot ett skattetillägg beräknat efter vanliga principer. Delvis befrielse kan då bli aktuell.

Ett exempel från skattebetalningsområdet på när delvis befrielse kan bli aktuell kan hämtas från byggnads- och anläggningsentreprenader med å conto-betalningar. Det inträffar i sådana fall ibland att entreprenören drar av ingående moms på fakturor från underentreprenörer för tidigt i de fall då betalning inte erläggs under samma period som fakturan erhålls, liksom att utgående moms på byggföretagets fakturor till beställare redovisas för tidigt när inte betalning erhålls under samma period som fakturan utställs. Denna typ av redovisningsfel är ofta orsakade av att de bestämmelser för redovisningen som gäller i dessa fall skiljer sig från de

vanliga redovisningsprinciperna i mervärdesskattelagen (1994:200). I vissa fall medför den felaktiga redovisningen inte någon fördel för de skattskyldiga. Likväl tas skattetillägg ut.

På skattebetalningsområdet kan det också finnas fall där den skattskyldige har gjort en korrekt redovisning av en transaktion utifrån de förutsättningar som förelåg vid deklarationstidpunkten men där senare tillkomna omständigheter som den skattskyldige inte rå över eller har kunnat förutse innebär att förutsättningarna för transaktionen har ändrats. I fall av det här slaget skulle befrielse från skattetillägget kunna komma i fråga för att den skattskyldiges agerande framstår som ursäktligt. I regel bör det bli fråga om att ge delvis befrielse från skattetillägg. Om det framstår som alldeles klart att den skattskyldige inte får någon skattevinst alls av förfarandet, bör hel befrielse från skattetillägget kunna komma i fråga.

När det gäller frågan om delvis befrielse ska ske till hälften eller en fjärdedel är det enligt regeringen naturligtvis främst av betydelse hur starka skälen för befrielse är. Om det exempelvis är frågan om att skattevinsten (om den oriktiga uppgiften hade godtagits) inte skulle ha blivit tillnärmelsevis så hög som det beräknade skattetillägget, får (den uteblivna) skattevinstens storlek betydelse för frågan om avgiftens nivå. Är situationen i stället den att en oskäligt lång tid har förflutit sedan Skatteverket fick anledning att anta att skattetillägget skulle påföras borde skattetillägget som huvudregel kunna sättas ned till hälften. Är det däremot fråga om ett synnerligen anmärkningsvärt dröjsmål borde skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel eller, om det inte bedöms som en tillräcklig kompensation, hel befrielse ges. Utgångspunkten måste dock vara att dröjsmålet, utan den skattskyldiges förskyllan, endast i extrema undantagsfall blir så långt att hel befrielse ska ges.

17.2.5 Ny procentsats för vissa periodiseringsfel

En ny lägre procentsats, två procent, infördes för vissa periodiseringsfel. Den nya procentsatsen gällde ursprungligen om den oriktiga uppgiften avsåg skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras.

I samband med att redovisningsperioden för mervärdesskatt förlängdes för mindre företag ändrades förutsättningarna för tillämpning av den nya lägre procentsatsen så att även den som har en redovisningsperiod på tre månader skulle kunna omfattas (prop. 2007/08:25 s. 83, 84 och 270).

Avgiftsberäkningen för andra fall av periodiseringsfel lämnades utan förändring. Detta innebär att i dessa fall tas skattetillägget enligt taxeringslagen ut med tio procent eller, vad gäller mervärdesskatt, fem procent av den undandragna skatten och enligt skattebetalningslagen med fem procent av den undandragna skatten. Därmed skapas enligt regeringen en mer rimlig relation mellan skattetilläggsbeloppen i de olika fallen.

Bestämmelsen har en generell utformning och gäller därmed i princip för alla skatter och avgifter med en redovisningsperiod som inte är längre

än tre månader. I praktiken förutsattes den dock främst få genomslag på redovisningen av mervärdesskatt och punktskatt (prop. 2002/03:106 s. 174).

17.2.6 Utvidgat vitesförbud

Förbudet att förelägga den skattskyldige vid vite att medverka i en utredning, det s.k. vitesförbudet, utvidgades vid 2003 års reform från att gälla brott till att även omfatta gärning som kan leda till skattetillägg.

När det finns anledning att anta att den skattskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg träder vitesförbudet in. Den skattskyldige får då inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en taxerings- eller beskattningsfråga som har samband med den misstänkta gärningen.

17.2.7 Anstånd med betalning av skattetillägg

Genom 2003 års reform infördes särskilda anståndsregler för skattetillägg. Bestämmelserna innebär att en skattskyldig som begär omprövning av taxerings-, beskattnings- eller skattetilläggsbeslut har rätt att få anstånd med att betala skattetillägget. På samma sätt ska anstånd med att betala skattetillägget medges om den skattskyldige begär det i samband med överklagande till förvaltningsrätt. Anstånd får medges längst till tre månader efter det att Skatteverket eller förvaltningsrätt har fattat omprövningsbeslut respektive meddelat dom. Krav på att ställa säkerhet ska inte gälla i dessa fall.

De nya reglerna ska ses mot bakgrund framför allt av svårigheterna att i det enskilda fallet bedöma vad en omedelbar verkställighet får för effekter för den skattskyldige men också för att det svenska systemet ytterligare bättre ska tillerkänna de enskilda en rättssäker process (prop. 2002/03:106 s. 185).

17.3 Skatteverkets tolkning av befrielsereglerna¹⁶

17.3.1 I vilka fall ska bedömningen bli mer nyanserad och generös?

Enligt Skatteverket ger nuvarande lagstiftning definitivt utrymme för mer nyanserade och generösa bedömningar genom att möjligheterna till delvis befrielse har införts. Dessutom markeras direkt i lagtexten en liberalisering i förhållande till tidigare gällande rätt i så mån att det inte längre krävs att det ska vara uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg utan att det numera räcker att det är oskäligt.

¹⁶ Avsnittet bygger på Skatteverkets handledningar Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, och Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009. Det kan dock nämnas att det i handledningarna finns ytterligare exempel på när hel eller delvis befrielse ska medges.

En ytterligare utvidgning i liberaliserande riktning är det faktum att ursäktlighets- och oskälighetsfall numera bara är exempel på befrielsegrunder vilket innebär att det finns fler situationer som kan falla in under dessa än som var fallet tidigare. Härutöver klargörs i förarbetena till lagstiftningen att tillämpande myndigheter ska ha en liberalare syn på vad som ska anses utgöra en svår skatterättslig fråga jämfört med vad som var fallet tidigare. Ett motsvarande klargörande finns vad gäller vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter vid inkomsttaxeringen. Sådana kontrolluppgifter kunde även enligt tidigare gällande rätt i ursäktliga fall föranleda befrielse. Den nu gällande regeln om vilseledande och missvisande kontrolluppgifter bör dock tillämpas generösare jämfört med tidigare.

I övrigt finns det enligt verket i princip inte anledning att frågå de bedömningsnivåer som har gällt tidigare.

17.3.2 Hel eller delvis befrielse?

Utgångspunkten bör enligt Skatteverket vara att, om grundförutsättningar föreligger för att ta ut skattetillägg, fullt skattetillägg ska tas ut. Därefter ska Skatteverket pröva om grund för befrielse föreligger.

Med hänsyn till att en uppmjukning är avsedd vad gäller tillämpningen av befrielsegrunderna, bör man kunna utgå ifrån att i de situationer där Skatteverket tidigare har befriat från skattetillägg, bör normalt fortsättningsvis hel befrielse ges. Det går däremot inte att generellt säga att en sådan bedömning alltid ska göras. Situationen kan ju ha varit sådan att man tidigare befriade i en sådan situation då det har funnits förmildrande omständigheter, som i och för sig inte var fullt tillräckliga för befrielse, men det låg ändå närmare till hands att befria än att ta ut skattetillägg. I sådana fall kan det alltså enligt verket i stället bli en skärpning i förhållande till tidigare gällande rätt. Enligt nu gällande rätt bör i en sådan situation endast delvis befrielse ges.

I en situation som motsvarar den i RÅ 2005 ref. 7 kan enligt verket möjligheten till delvis befrielse innebära ett sämre utfall för den skattskyldige. I rättsfallet undanröjde Regeringsrätten ett skattetillägg som, på grund av att de fel som den skattskyldige hade gjort totalt sett inte medförde någon skattevinst, ansågs uppenbart oskäligt. Målet gällde ett bolag som hade mottagit 16 000 000 kronor i utdelning från ett dotterbolag (skattefritt) och som en följd därav skrivit ned aktiernas värde med motsvarande belopp. Utdelningen och nedskrivningen fanns redovisade i räkenskapsformat, men bolaget hade inte gjort några skattemässiga justeringar. Rätteligen borde bolaget dels ha återfört nedskrivningen till beskattning, dels redovisat den bokförda intäkten (utdelningen) som en icke skattepliktig intäkt. Skattemyndigheten påförde skattetillägg på den felaktiga nedskrivningen. Regeringsrätten instämde i underinstansernas bedömning att det fanns grund för att påföra bolaget skattetillägg samt att någon rätt till kvittning inte förelåg, eftersom nedskrivningen och utdelningen ansågs som två olika frågor. Därefter konstaterade Regeringsrätten att även om transaktionerna processuellt inte ansågs angå samma sak, hade de ändå ett nära samband med varandra och bolagets förfarande skulle inte ha lett till någon skattevinst för bolaget, även om

de lämnade uppgifterna hade godtagits. Med hänsyn till omständigheterna fann Regeringsrätten att ett skattetillägg av den aktuella storleksordningen inte stod i rimlig proportion till den försummelse bolaget hade gjort sig skyldig till. Det var därför uppenbart oskäligt att ta ut skattetilägget. Rättsfallet gällde taxeringsåret 1997 då det inte fanns någon möjlighet till delvis befrielse. Det torde dock enligt verket vara möjligt att utgången i ett liknande fall vid tillämpning av den nu gällande lagstiftningen skulle kunna bli delvis befrielse.

17.3.3 Ursäktligt – hälsa

Uttrycket ”hälsa” innefattar såväl sjukdom (somatisk som psykisk) som psykosociala faktorer som negativt har påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Vad som avses med psykosociala faktorer framgår inte av förarbetena till lagstiftningen. Det är enligt Skatteverket tänkbart att sådana omständigheter som skilsmässa, anhörigs död och liknande avses.

Enbart bristande hälsa utgör inte grund för befrielse utan det ska föreligga ett direkt samband mellan ohälsan och felaktigheten eller underlåtenheten. Detta innebär enligt Skatteverket bl.a. att det tidsmässiga sammanhanget bör uppmärksammas. En sjukdom som inträffar efter deklARATIONSTIDPUNKTEN kan alltså normalt inte anses som befrielsegrundande. Det kan dock vara på det sättet att den skattskyldiges förmåga att deklarerera korrekt kan ha påverkats även innan det att en diagnos om sjukdomen har ställts.

Vid frågor av enklare beskaffenhet är det enligt verket mindre sannolikt att ohälsan haft någon betydelse för att en oriktig uppgift har lämnats. Vid vissa sjukdomstillstånd såsom psykisk ohälsa kan dock situationen vara sådan att befrielse kan komma i fråga trots att felaktigheten eller underlåtenheten rör en enklare fråga.

Om skälen för befrielse inte är starka nog för att motivera hel befrielse finns anledning att pröva om de räcker för nedsättning till hälften. Beträffande hälsofall är det dock enligt verket svårt att finna någon motivering för nedsättning till en fjärdedel.

17.3.4 Ursäktligt – felbedömning

Befrielse ska medges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig och denna kan antas ha berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Det måste alltså föreligga ett samband mellan felbedömningen och felaktigheten eller underlåtenheten för att den ska anses som ursäktlig. Det fordras dock enligt Skatteverket inte full bevisning om sambandet utan det räcker att felbedömningen kan antas ha varit orsak till felet eller underlåtenheten för att befrielse ska komma i fråga. Vidare krävs naturligtvis att felbedömningen är ursäktlig.

Felbedömt en skatteregel

För att en felbedömning av en skatteregel ska vara ursäktlig måste det enligt förarbetena som regel krävas av den skattskyldige att han eller hon har tillgodogjort sig exempelvis de av Skatteverket publicerade deklara-tionsupplysningarna. Enligt Skatteverket kan det dock inte krävas av skattskyldiga att de tillgodogör sig deklara-tionsupplysningar som enbart publiceras på verkets hemsida på Internet.

Med befrielsegrunden ”felbedömt en skatteregel” har lagstiftaren avsett att, jämfört med tidigare gällande rätt, större hänsyn ska tas till omständigheter som är relaterade till uppgiftslämnarens person. Jämförelse kan därför enligt verket göras med den tidigare gällande befrielsegrunden ”bristande erfarenhet”. Det som sägs i de numera upphävda anvisningarna om den befrielsegrunden bör enligt verket tillämpas även fortsättningsvis, dock med den skillnaden att det numera i det enskilda fallet kan bli aktuellt med endast delvis befrielse beroende på omständigheterna.

Befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” var på inkomsttaxerings-området tillämplig bl.a. då den skattskyldiges erfarenhet av skattebestämmelser rörande viss förvärvskälla var obetydlig. Den befrielsegrunden tog alltså hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Det kunde t.ex. vara fråga om en skattskyldig som deklarerade för första gången eller som, trots att han eller hon tidigare hade lämnat deklaration, för första gången hade upprättat deklaration själv vid den aktuella taxeringen.

På arbetsgivarområdet var befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” tillämplig då arbetsgivarens erfarenhet av att lämna redovisning var obetydlig, t.ex. första gången som han eller hon redovisade arbetsgivaravgifter. Arbetsgivare som var juridiska personer eller större arbetsgivare omfattades inte av befrielsegrunden eftersom det kunde fordras av dessa att de själva satte sig in i vad som ålåg en arbetsgivare. Utländska arbetsgivare som redovisade för första gången befriades generellt från avgiftstillägg oberoende av arbetsgivarens storlek och företagsform.

Som en allmän utgångspunkt bör enligt verket gälla att den som har invandrat till Sverige med hänsyn till språksvårigheter, kulturmässiga skillnader och liknande kan ha ”en längre startsträcka” än den som är uppvuxen i Sverige. Det kan alltså ta några år för en invandrare att få en uppfattning om det svenska skattesystemet. Här måste bedömningen bero på hur länge den skattskyldige har vistats i Sverige och förhållandena i övrigt i det enskilda fallet. Generellt sett bör dock utrymmet för befrielse vara större för invandrare än för personer som är uppvuxna i Sverige.

Det bör enligt verket, som en allmän utgångspunkt, inte vara rimligt att kräva mer ”bedömningsförmåga” av en skattskyldig än vad ledamöterna i domstolen visar. Om domstolens ledamöter har varit oeniga i den materiella frågan och oenigheten inte beror på en avvikande bevisvärdering, bör utrymme finnas för befrielse på grund av att den skatterättsliga frågan betraktas som svår. Detsamma gäller om det föreligger olika bedömningar på förvaltningsrätts- eller kammarrättsnivå beträffande en och samma materiella fråga och Skatteverket har att bedöma en

identisk fråga. Efter det att Regeringsrätten har avgjort frågan minskar naturligen utrymmet för befrielse.

Hel befrielse bör enligt verket också medges om den skattskyldiges redovisning i deklARATIONEN överrensstämmer med rättsläget såsom det allmänt uppfattas men praxis därefter ändras.

Om regler har ändrats eller nya regler införts bör utgångspunkten enligt verket vara att befrielse inte ska medges. Bedömningen i det enskilda fallet måste dock göras utifrån bl.a. hur väl Skatteverket har informerat om förändringen samt förändringens karaktär och komplexitet. Det måste som regel krävas av den skattskyldige att han eller hon har tillgodogjort sig exempelvis skattebroschyrer som Skatteverket har publicerat. Om den skattskyldige känner till att reglerna har ändrats, men likväl inte har rättat sig efter de nya reglerna, bör befrielse naturligtvis inte komma i fråga.

Uttalandet i propositionen (prop. 2002/03:106 s. 235) om att periodiseringsfel ofta torde vara att hänföra till ursäktliga felbedömningar av skattereglerna bör enligt verkets uppfattning inte uppfattas som att periodiseringsfel alltid utgör ursäktliga felbedömningar. Frågan om befrielse måste enligt verket i det enskilda fallet prövas på vanligt sätt.

Felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden

Med vissa undantag förtrycks uppgifter om inlösen eller försäljning av s.k. nollkupongare inte på deklarationsblanketten. Den skattskyldige har gjort en felaktig bedömning om han eller hon tror att den aktuella uppgiften ingår i en förtryckt uppgift. Detta skulle enligt Skatteverket kunna ses som en felaktig bedömning av betydelsen av faktiska förhållanden (kontrolluppgiften).

En felbedömning av faktiska förhållanden skulle enligt verkets uppfattning också kunna avse den situationen att den skattskyldige har missförstått en uppgift på den specifikation som sänds ut tillsammans med självdeklarationen till den skattskyldige.

För befrielse i de två sistnämnda situationerna krävs dock enligt verket att den skattskyldiges felbedömning kan anses som ursäktlig.

17.3.5 Ursäktligt – vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter

Vid sidan av det exempel på vilseledande kontrolluppgifter som lämnas i förarbetena – den skattskyldige har erhållit fler än en kontrolluppgift – kan befrielse på den grunden enligt Skatteverket också medges om kontrolluppgiften inte är felaktig, men så utformad eller formulerad att det är förståeligt om en ordinär skattskyldig vilseleds av uppgiften.

17.3.6 Oskäligt – oproportionerligt

Ingen skattevinst

Enligt Skatteverket bör hel befrielse från skattetillegg kunna komma i fråga om den skattskyldige inte får någon skattevinst alls av förfarandet.

Mot bakgrund av ett förarbetsuttalande om att det kan te sig obilligt att ta ut fullt skattetillägg i de fall då en oriktig uppgift leder till underskott som den skattskyldige aldrig kan utnyttja på grund av konkurs gör Skatteverket följande bedömning. Om det när felet upptäcks står klart att underskottet aldrig kommer att kunna utnyttjas på grund av konkurs, kan det bli aktuellt att helt befria från skattetillägg. Om däremot den skattskyldige går i konkurs efter det att skattetillägg redan har påförts bör, om det kan konstateras att underskottet inte kommer att kunna utnyttjas, skattetillägget genom omprövning kunna sättas ned till lägst en fjärdedel. Ju längre tid som har förflutit från det att skattetillägget påfördes till dess att man kan konstatera att underskottet inte kan utnyttjas, desto mindre anledning finns det att befria från skattetillägget. Om lång tid har förflutit bör alltså befrielse inte medges. Motsvarande bör enligt verket gälla om underskott inte kan utnyttjas på grund av likvidation eller ägarförändring.

Hel befrielse kan bli aktuell när en oriktig uppgift består i att en kostnad i näringsverksamhet har dragits av ett år för tidigt och den skattskyldige, såväl det år som kostnaden har dragits av som det år kostnaden avser, redovisar underskott av verksamheten. I en sådan situation har ju den skattskyldige inte vunnit något och inte heller har staten gjort någon förlust med anledning av felet.

För det fall det föreligger grund för påförande av skattetillägg vid vinst på aktieförsäljning bör, enligt Skatteverkets mening, hel befrielse inte i något fall medges enbart på den grunden att den skattskyldige totalt sett inte har gjort någon skattevinst genom att inte redovisa någon av aktieförsäljningarna. Huvudregeln är ju att fullt skattetillägg ska tas ut i de situationer då ett kvittningsvis framfört yrkande från den skattskyldige avser en annan fråga än den som föranleder skattetillägget. Hel befrielse kan dock komma i fråga om den skattskyldige har förlorat på sitt handlande, t.ex. om förlusterna överstiger vinsterna på de oredovisade aktieförsäljningarna.

Den som erhåller en faktura eller annan handling med felaktigt debiterad mervärdesskatt har inte rätt att redovisa beloppet som ingående mervärdesskatt i skattedeklarationen. Om så ändå sker och Skatteverket upptäcker felet innan det har rättats, kan skattetillägg tas ut. Under vissa förutsättningar bör enligt verket dock befrielse kunna medges. För att det överhuvudtaget ska bli aktuellt med hel eller delvis befrielse bör krävas att den skattskyldige inte har haft anledning att ifrågasätta riktigheten vad gäller debiterad mervärdesskatt, dvs. den skattskyldige måste ha varit i god tro. Beroende på omständigheterna kan såväl hel som delvis befrielse komma i fråga. Hel befrielse bör dock medges enbart om det föreligger särskilda omständigheter. En sådan omständighet bör vara att säljaren, vid tiden för Skatteverkets utredning, har utfärdat en kreditfaktura och allt talar för att köparen, även om Skatteverket inte har upptäckt felet, skulle ha gjort en rättelse under rätt period. Det bör också, för att hel befrielse ska aktualiseras, inte vara fråga om upprepade fel.

På skattebetalningsområdet kan det vidare bli fråga om befrielse på grund av att ingen skattevinst uppstår exempelvis i situationer då avdrag för ingående mervärdesskatt felaktigt görs vid skattefri överlåtelse av tillgångar i verksamhet och vid formella fel i faktura.

Viss skattevinst

I situationer då skattetillägget är högre än den slutliga skattelättnaden ska enligt förarbetena den uteblivna skattevinstens storlek få betydelse för frågan om nivån på skattetillägget. I förarbetena finns dock inte någon närmare förklaring till hur skattetillägget ska beräknas i dessa situationer. Mot bakgrund härav och med hänsyn till att skattetillägget vid delvis befrielse enbart kan bestämmas till två olika nivåer, är det enligt Skatteverkets bedömning inte möjligt att uppställa några klara gränser för när skattetillägget bör sättas ned till hälften respektive en fjärdedel.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det rimligt att bestämma nivån på befrielsen på följande sätt. Om ett skattetillägg beräknat på det undanhållna beloppet skulle komma att mer än obetydligt överstiga den slutliga skattelättnaden som den skattskyldige skulle ha uppnått om den oriktiga uppgiften inte skulle ha upptäckts, bör delvis befrielse kunna komma i fråga. Nedsättningen ska i sådana fall som huvudregel ske till hälften. Skulle skattetillägget komma att överstiga den slutliga skattelättnaden med ett väsentligt belopp bör skattetillägget sättas ned till en fjärdedel.

Halv befrielse från skattetillägg ska i vissa fall medges om en skattetilläggsgrundande ändring av en skatt/avgift i ett skatteslag medför en avdragsrätt för skatten/avgiften vid inkomsttaxeringen.

När det gäller räkningsfel hänvisar Skatteverket till Regeringsrättens dom RÅ 2008 ref. 1 enligt vilket hel befrielse ska medges vid sådana fel oavsett skattetilläggets storlek. Av domen kan enligt verket motsatsvis utläsas att befrielse inte ska medges enbart på den grunden att det är fråga om ett enstaka fel i en skattedeklaration.

Synnerligen högt skattetillägg

Enligt förarbetena kan det bli aktuellt med delvis befrielse i fall där det inte finns några ursäktliga omständigheter för felaktigheten eller underlåtenheten men det ändå kan anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg på grund av att ett skattetillägg, beräknat enligt de vanliga principerna, skulle bli synnerligen högt och inte stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Skatteverkets bedömning är att det, i vart fall när det inte är fråga om klart uppsåtliga fel, får anses finnas en ”broms” inbyggd i systemet. Det innebär att skattetillägg i det enskilda fallet kan bli så högt att beloppet i sig kan motivera delvis befrielse. Mot bakgrunden av förekommande tröskeleffekter och att det finns olika typer av skattskyldiga är det enligt verket inte möjligt att närmare ange några konkreta belopp.¹⁷

¹⁷ Skatteverkets uppfattning om utrymmet för befrielse vid synnerligen höga belopp framgår av 2009 års handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, s. 281 och 282. Den tidigare handledningen gav uttryck för en mer restriktiv inställning. Den allmänna utgångspunkten borde enligt den tidigare handledningen vara att befrielse på grund av synnerligen högt skattetillägg enbart kan komma i fråga i ytterst få situationer. Skälet är att ett skattetillägg står i proportion till den skattevinst som den skattskyldige kunde ha gjort om felet inte hade upptäckts. Skattetilläggets storlek kan därför normalt inte anses innebära att det är oskäligt att ta ut tillägget. Det kan heller inte, enligt den tidigare handledningen, anses rimligt att den som undanhållit ett stort belopp, på grund av de tröskeleffekter som

17.3.7 Oskäligt – lång handläggningstid

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska särskilt beaktas om det har förflutit oskäligt lång tid från det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg till dess att frågan om skattetillägg slutligen har avgjorts i högsta instans.

Utgångspunkten för beräkning av handläggningstiden är enligt verket när en formell anklagelse riktas mot den skattskyldige eller från det att verkets agerande har betydande verkningar för den skattskyldige. Det förarbetsuttalande som anger att utgångspunkten för tidsberäkningen överensstämmer med den tidpunkt vid vilken förbud mot vitesföreläggande inträder, bör enligt verket inte följas. Förbud mot vitesföreläggande inträder när en konkret misstanke föreligger om att den enskilde, om han eller hon följer föreläggandet, i en viss fråga skulle tvingas att avslöja att han eller hon har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg. Tidpunkten för när en konkret misstanke mot en skattskyldig föreligger bör normalt inträda tidigare än den tidpunkt då verket riktar en anklagelse om att oriktig uppgift har lämnats mot den skattskyldige. Detta innebär att tidpunkten för när handläggningstiden i ett ärende om skattetillägg ska börja räknas normalt inträffar efter den tidpunkt då förbudet mot vitesföreläggandet inträder.

Sluttidpunkten för beräkning av handläggningstiden är i praktiken när den slutgiltiga domen är tillgänglig eller beslutet är tillgängligt för den anklagade.

En bedömning kan enligt verket inte enbart göras av hur lång tid som har förflutit mellan utgångspunkten och sluttidpunkten. I varje enskilt fall måste dessutom göras en bedömning av frågans svårighetsgrad, den enskildes agerande samt Skatteverkets och domstolarnas agerande. Den tid som ur befrielsesynpunkt är av intresse är oskäligt dröjsmål som den skattskyldige inte kan lastas för. Alltså räknas inte skälig tid för bl.a. kommunikation, rättsutredning och beslutsskrivning. Tanken är inte heller att all s.k. ligg tid ska räknas eftersom det i en normal handläggning av ett ärende även måste kunna ingå viss tid då någon egentlig handläggning inte sker.

I förarbetena uttalas att det, för frågan om befrielse ska ske, har viss betydelse hur lång tid som har gått från det att den oriktiga uppgiften lämnades. Enligt Skatteverkets uppfattning bör uttalandet ges den tolkningen att den omständigheten att det har gått lång tid från det att den oriktiga uppgiften lämnades inte självständigt bör utgöra grund för befrielse, men att i fall då det är tveksamt om befrielse ska ske detta faktum kan göra att vågskålen tipsar över mot befrielse.

oundvikligen uppkommer vid delvis befrielse, ska komma i ett bättre läge än den som undanhållit ett lägre belopp.

17.3.8 Oskäligt – dömd för skattebrott

Samma subjekt och samma gärning

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen.

Bestämmelsen är enligt Skatteverkets tolkning endast tillämplig i de fall då det är samma felaktighet eller underlåtenhet som ligger till grund för såväl skattetillägget som påföljden på grund av brottet enligt skattebrottslagen. Det ska alltså röra sig om en och samma gärning. Dessutom ska det vara samma subjekt som påförs skattetillägg som har fällts till ansvar enligt skattebrottslagen.

Det finns därför enligt verket inte grund för befrielse från skattetillägg i de fall då t.ex. en företagsledare i egenskap av företrädare för bolaget har dömts för brott som har begåtts av bolaget och därefter ska påföras skattetillägg på grund av oredovisad lön i sin självdeklaration. Befrielse ska inte heller medges ett aktiebolag om en företrädare för bolaget har dömts för skattebrott som har begåtts av bolaget och det därefter blir aktuellt att påföra bolaget skattetillägg.

Kännbara straff

Enligt Skatteverkets mening bör det aldrig bli aktuellt med befrielse i de fall den skattskyldige har dömts till ett fängelsestraff som uppgår till högst ett år eller till ett bötesstraff som uppgår till högst 100 dagsböter.

I de fall den skattskyldige har dömts till en påföljd som är strängare än ett års fängelse eller 100 dagsböter får frågan om befrielse från skattetillägg bedömas från fall till fall. Blir det aktuellt med befrielse bör utgångspunkten vara att skattetillägget sätts ned till hälften.

17.4 Skatteverkets tillämpning i praktiken

Skatteverkets uppfattning om hur bestämmelserna om skattetillägg efter reformen år 2003 ska tillämpas har beskrivits i avsnitt 17.3. För att bilden av hur de nya reglerna har påverkat tillämpningen i praktiken ska bli tydligare bör en jämförelse göras mellan andelen beslut om skattetillägg där befrielse medges före respektive efter reformen. Uppgift om antalet beslut om delvis befrielse skulle också vara värdefull. Utredningen har därför begärt dessa uppgifter från Skatteverket. Skatteverket har emellertid inte något tillförlitligt statistiskt underlag som kan ge entydiga svar på dessa frågor. I det följande redogörs för de uppgifter som Skatteverket har kunnat få fram och de slutsatser som enligt verket kan dras om tillämpningen.

På inkomsttaxeringsområdet visar de statistikuppgifter som finns att delvis befrielse har medgetts endast i ett fåtal fall. Under åren 2004–2009 har antalet beslut om delvis befrielse ökat från 89 till 247. Enligt Skatteverket är det mest sannolika skälet till de låga siffrorna att handläggarna i valet mellan hel och delvis befrielse väljer hel befrielse.

Ett annat skäl kan vara att Skatteverkets ställningstaganden om när delvis befrielse bör medges ännu inte har fått genomslag i den praktiska tillämpningen. Det finns också skäl att misstänka att det föreligger betydande brister i registreringen av beslut om skattetillägg på så sätt att det inte har angetts att delvis befrielse har medgetts. Det korrekta antalet beslut om delvis befrielse är alltså sannolikt betydligt större.

Uppgift om andelen beslut om skattetillägg som omprövas i sänkande riktning kan ge en viss uppfattning om i hur stor omfattning befrielse från skattetillägg medges på inkomsttaxeringsområdet. Av de 47 634 beslut om skattetillägg som fattades år 2001 omprövades 37 procent i sänkande riktning. Motsvarande siffror för beslut om skattetillägg meddelade under år 2003 (den sista årliga taxeringen då de äldre bestämmelserna tillämpades) är 33 503 beslut varav 42 procent sattes ned vid omprövning. Av de 16 990 beslut om skattetillägg som meddelades år 2008 sattes 48 procent ned genom omprövning. Orsaken till nedsättningen går inte att utläsa av statistiken. Det kan alltså vara fråga om hel eller delvis befrielse, men också om nedsättning på grund av att taxeringen har satts ned. En stor del avser sannolikt skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration som undanröjs på grund av att deklaration inlämnas. På mervärdesskatteområdet är det enligt tillgänglig statistik vanligare med delvis befrielse. Under åren 2004–2009 ökade andelen beslut med delvis befrielse från 0,1 procent av skattetilläggsbesluten till 2,4 procent av besluten. Andelen beslut i vilka hel eller delvis befrielse medgavs ökade under samma period från 0,2 till 3,3 procent.

När det gäller skatteavdrag och arbetsgivaravgifter medgavs under år 2009 delvis befrielse i mindre än 3,0 procent av besluten om skattetillägg. Under år 2007 medgavs delvis befrielse i mindre än 0,1 procent av besluten om skattetillägg. Skälet till ökningen av antalet medgivna befrielser torde enligt Skatteverket vara utgivande av handledningen Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, 2008, och ett ställningstagande från Skatteverket under år 2009 (Halv befrielse från skattetillägg vid en skattetilläggsgrundande ändring avseende arbetsgivaravgifter, ingående mervärdesskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel när avdrag kan medges vid inkomsttaxeringen som en direkt följd av ändringen, dnr 131 389823/09/111) samt intern utbildning.

Det bör beaktas att en tillämpning av en befrielsegrund inte alltid kommer till uttryck i ett beslut. Om det finns grund att påföra skattetillägg, men handläggaren redan från början bedömer att hel befrielse ska medges, fattas inte något beslut om skattetillägg. Den typen av befrielse, som sannolikt är vanligt förekommande, registreras därför inte heller och framgår alltså inte av statistiken.

Statistik från Domstolsverket visar att länsrätterna¹⁸ i snitt under åren 2004–2007 har gjort ändring i 13 procent av målen om skattetillägg. Uppgifterna avser mål om skattetillägg utan samband med annat mål. Antalet beslut om skattetillägg som överklagas utan samband med

¹⁸ Länsrätter heter numera förvaltningsrätter.

skattefrågan har minskat något de senaste åren. År 2004 kom 579 mål om skattetillägg in till länsrätt. Motsvarande siffra för 2007 är 508 mål.

De personer på Skatteverket som arbetar särskilt med skattetilläggsfrågorna och har god överblick över hur arbetet ute i regionerna bedrivs, anser att införandet av de nya befrielsereglerna har medfört att Skatteverkets tillämpning har blivit ännu mer nyanserad än tidigare. Uppfattningen är dock att handläggarna underlåter att ta ut skattetillägg i många situationer då förutsättningar finns för att ta ut skattetillägg. Detta framgår också av Skatteverkets interna manuella kvalitetsuppföljningar.

Avslutningsvis bör något sägas om utvecklingen vad gäller antalet beslut om skattetillägg. I bilaga 10 finns en tabell som visar antalet beslut under åren 2001–2009 fördelat på olika skatteslag (dock ej punktskatter). Sedan år 2001 har antalet beslut vid inkomsttaxeringen minskat kraftigt. Då fattades 47 634 beslut vilket ska jämföras med 14 429 beslut under år 2009. Mellan åren 2003 och 2004 minskade antalet beslut med ca 6 000. Ett av skälen till den minskningen är sannolikt att skattetillägg fr.o.m. 2004 års taxering inte tas ut vid skönstaxering i avsaknad av deklaration om taxering sker i enlighet med obligatoriska kontrolluppgifter. En stor andel av skattetilläggsbesluten avser skattetillägg vid skönstaxering på grund av att den skattskyldige inte har lämnat någon deklaration. Det talar för att undantaget från skattetillägg för inkomster som framgår av obligatoriska kontrolluppgifter har fått stor betydelse för det totala antalet beslut om skattetillägg. Antalet beslut minskade dock även innan denna lagändring genomfördes. Huruvida den minskningen beror på minskad kontroll, mindre antal fel eller någon annan omständighet är inte möjligt att uttala sig om.

Under år 2001 gällde 90 procent av besluten om skattetillägg fysiska personer. Motsvarande siffra var 82 procent år 2009. Av det totala beloppet skattetillägg som togs ut år 2001 avsåg 82 procent fysiska personer. Under år 2009 hade den andelen minskat till 53 procent. En stor del av minskningen skedde mellan åren 2003 och 2004. Förskjutningen från fysiska till juridiska personer beror sannolikt till stor del på det undantag från skattetillägg för inkomster som framgår av obligatoriska kontrolluppgifter som infördes vid 2004 års taxering. Sådana kontrolluppgifter avser nämligen så gott som uteslutande fysiska personer.

17.5 Praxis från Regeringsrätten

RA 2008 ref. 1

Målet gällde ett s.k. räkenskapsfel, dvs. en oriktig uppgift som beror på uppenbart förbiseende i ännu inte avslutad bokföring. Frågan i målet var om hel eller delvis befrielse skulle medges på grund av att avgiften inte stod i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (15 kap. 10 § tredje stycket 1 SBL).

Ett bolag hade till följd av en felbokföring för redovisningsperioden augusti 2004 redovisat utgående mervärdesskatt till ett belopp om 663 202 kronor på kontot för ingående mervärdesskatt. Felaktigheten medförde att bolaget redovisade mervärdesskatt att återfå med 269 396

kronor. Skatteverket beslutade genom omprövning att mervärdesskatt att betala uppgick till 393 806 kronor för aktuell period. Vidare påfördes bolaget skattetillägg med 132 640 kronor motsvarande 20 procent av den felaktigt redovisade skatten.

Länsrätten konstaterade att bolaget för den aktuella perioden hade redovisat skatt att återfå trots att bolaget normalt alltid hade skatt att betala. Därför borde bolaget ha upptäckt felet i samband med att deklARATIONEN upprättades och undertecknades. Med hänsyn till omständigheterna vid felets uppkomst ansåg länsrätten inte att felaktigheten framstod som ursäktlig eller att det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det fanns därför enligt länsrätten inte förutsättningar för att helt eller delvis befria från skattetillägget.

Enligt kammarrätten fanns det förhållanden som i viss mån talade för befrielse, nämligen att det var fråga om en enstaka felaktighet i bolagets redovisning som, enligt bolaget, skulle ha upptäckts och rättats senast vid bokslutstillfället. Mot en befrielse talade å andra sidan att bolaget inte hade gjort någon rimlighetskontroll avseende skattedeklarationen för den aktuella perioden. Vid en sammantagen bedömning av omständigheterna fann kammarrätten att det fick anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Skattetillägget sattes ned till hälften.

Utgångspunkterna för Regeringsrättens bedömning var att det var fråga om ett fel orsakat av en enstaka felaktighet i bolagets bokföring och av den arten att det normalt skulle ha upptäckts senast vid bokslutet.

Enligt Regeringsrätten finns det ingenting i förarbetena till 2003 års reform som tyder på att avsikten med de nya reglerna har varit att ändra på vad som tidigare har gällt beträffande vilka situationer som i sammanhanget bör föranleda befrielse från skattetillägg. Uttalandena ger tvärtom stöd för att det ska anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp vid enstaka räkenskapsfel.

Enligt äldre regler befriades den skattskyldige helt från skattetillägget vid räkenskapsfel. Någon anledning att tillämpa de nya reglerna, som ger möjlighet till hel eller delvis befrielse, på ett sätt som medför att befrielse från skattetillägg ska medges i mindre omfattning än tidigare förelåg inte enligt Regeringsrätten. Avsikten med 2003 års lagstiftning var att tillämpningen i fortsättningen skulle bli mer generös. Bolaget befriades helt från skattetillägget.

RA 2008 ref. 61 I

Frågan i målet var främst om hel eller delvis befrielse skulle medges på grund av att avgiften inte stod i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (15 kap. 10 § tredje stycket 1 SBL). Målet gällde också om underlåtenheten framstod som ursäktlig på grund av psykisk ohälsa eller Skatteverkets agerande (15 kap. 10 § första stycket och andra stycket 1 SBL).

Ett bolag hade underlåtit att lämna skattedeklaration i rätt tid vid minst tio tillfällen under perioden augusti 2003–juli 2004. Bolaget skönsbeskattades i avsaknad av deklARATIONEN och påfördes skattetillägg med

tjugo procent av skatten. När målet nådde länsrätten uppgick skattetilläggen sammanlagt till 570 938 kronor.

Regeringsrättens dom gällde redovisningsperioderna februari–juli 2004.

Bolaget angav som skäl till att skattedeklarationerna inte hade lämnats in i rätt tid att den bolagsman som skötte ekonomifunktionen hade drabbats av psykisk ohälsa och därför under en tid inte hade kunnat fullgöra sina åtaganden i bolaget. Vidare hade bolaget invändningar mot Skatteverkets handläggning. Handläggningen av bolagets deklarerationer flyttades under den aktuella tiden mellan olika skattekontor och bolaget menade att flyttningarna medförde att ”korsvisa handlingar” skickades ut med stor oklarhet som följd och att ingen handläggare tog personlig kontakt för att reda ut oklarheter. Skatteverket anförde att bolaget inte hade besvarat förfrågningar, överväganden eller beslut och att bolagets företrädare borde ha kontaktat Skatteverket för att diskutera de problem som hade uppstått.

Bolaget menade också att det fanns skäl för befrielse eftersom samtliga deklarerationer hade lämnats in i efterhand, att all skatt hade betalats och att det inte hade funnits något syfte att undandra skatt.

Länsrätten och kammarrätten avslög bolagets överklagande. Kammarrätten konstaterade att förseningarna inte var någon enstaka händelse och orsaken inget tillfälligt hinder. Det borde ha varit möjligt för styrelse och bolagsledning att organisera verksamheten på ett sådant sätt att ekonomifunktionen kunde skötas. Den påstådda ohälsan hos den ekonomiansvarige kunde enligt kammarrätten inte tillmätas avgörande betydelse och alltså inte utgöra skäl för befrielse från skattetillägg.

Kammarrätten fann inte att Skatteverkets handläggning skulle ha medfört att det var ursäktligt för bolaget att underlåta att ge in skattedeklarationer i rätt tid.

De sammanlagda skattetilläggen var enligt kammarrätten, med beaktande av det antal skattedeklarationer som inte hade getts in i tid och den förhållandevis långa period under vilken förseningarna pågick, inte oproportionellt höga. Det var därför inte oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp.

Den omständigheten att samtliga deklarerationer lämnades in i efterhand, att all skatt betalades och att det inte fanns något syfte att undandra skatt, var enligt kammarrätten inte heller skäl för befrielse.

Regeringsrätten undanröjde skattetillägget avseende mervärdesskatt för redovisningsperioden maj år 2004 eftersom skattedeklaration hade inkommit inom tidsfristen enligt 15 kap. 3 § första stycket SBL.

Såvitt avsåg frågan om befrielse kunde ske från skattetillägget till följd av att bolagets ekonomiansvarige skulle ha drabbats av psykisk ohälsa eller på grund av Skatteverkets agerande gjorde Regeringsrätten samma bedömning som kammarrätten. Regeringsrätten fann vidare att omständigheterna kring bolagets försummelser inte heller i övrigt var sådana att de framstod som ursäktliga.

När det gällde frågan om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp anförde Regeringsrätten följande:

Det kvarstående skattetillägget uppgår till 405 034 kronor. De av bolaget slutligen ingivna skattedeklarationerna har godtagits av Skatteverket. Något skattebortfall har alltså inte uppkommit på grund av bolagets

försummelse och någon egentlig risk för detta synes inte heller ha förelegat. Bolaget har även påförts förseningsavgifter för vilka någon nedsättning inte har varit i fråga. Även om den påstådda psykiska ohälsan hos den ekonomiansvarige inte i sig kan föranleda att skattetilläggen sätts ned kan det, som Skatteverket framhållit, inte uteslutas att detta förhållande har varit en bidragande orsak till förseningarna. Med hänsyn härtill och då andra omständigheter inte talar emot det finns inte skäl att anta att bolaget skulle ha satt i system att underlåta att komma in med skattedeclarationerna. Såvitt framgår av utredningen har bolaget efter den aktuella perioden skött ingivandet av skattedeclarationer utan anmärkning. Med hänsyn till de nu anförda omständigheterna finner Regeringsrätten att skattetilläggen, som uppgår till drygt 400 000 kronor, inte kan anses stå i rimlig proportion till bolagets underlåtenhet att i rätt tid ge in skattedeclarationerna. Det finns därför skäl att sätta ned skattetilläggen. Nedsättningen bör ske så att halv befrielse medges.

RA 2008 ref. 61 II

Frågan i målet var om hel eller delvis befrielse skulle medges på grund av att avgiften inte stod i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (5 kap. 14 § tredje stycket 1 TL).

En skattskyldig hade i sin deklARATION yrkat avdrag för kostnader för resor till och från arbetet med 85 066 kronor i stället för rätteligen 8 566 kronor. Felaktigheten framkom först efter en förfrågan från Skatteverket. Den oriktiga uppgiften resulterade i ett skattetillägg på ca 10 000 kronor.

Länsrätten och kammarrätten medgav inte befrielse från skattetillägget.

Enligt Regeringsrätten framstod felaktigheten som en ren misskrivning vid upprättandet av deklARATIONEN. Felaktigheten kunde, på grund av de höga krav på noggrannhet som får anses gälla vid upprättande av deklARATIONER, emellertid inte anses ursäktlig i den bemärkelse som avses i 5 kap. 14 § TL. Däremot fick skattetilläggets storlek om ca 10 000 kronor under omständigheterna anses oskäligt i förhållande till felaktighetens art. Regeringsrätten fann därför att skäl förelåg för nedsättning av skattetillägget till hälften.

RA 2008 not. 118

I målet tog Regeringsrätten ställning till om Skatteverkets utredningsskyldighet hade aktualiserats. En skattskyldig redovisade en kapitalförlust med 82 044 kronor i självdeklARATIONEN. Under övriga uppgifter skrev hon "Förlust; LI 402 94 42-599 -" -- 631". Efter Skatteverkets utredning framkom att den uppgivna kapitalförlusten avsåg en reallokering i den skattskyldiges pensionsförsäkringar. Eftersom någon avyttring inte hade skett förelåg ingen avdragsgill kapitalförlust.

Länsrätten och kammarrätten fann att den skattskyldige hade lämnat oriktig uppgift och att grund för befrielse inte hade framkommit.

Regeringsrätten konstaterade att det yrkade avdraget avsåg en förlust som inte är avdragsgill vid inkomsttaxeringen. Givet hur den skattskyldige i övrigt hade utformat sin självdeklARATION kunde texten "Förlust;" i rutan för övriga upplysningar rimligen inte avse något annat än kapitalförlusten. Det framstod enligt Regeringsrätten mot den

bakgrunden som närmast uteslutet att den uppgivna kapitalförlusten skulle godtas av Skatteverket utan vidare utredning av innebörden av de i deklARATIONEN angivna bokstäverna och siffrorna. Med hänsyn härtill fann Regeringsrätten att förutsättningar för att ta ut skattetillägg inte förelåg.

RA 2008 not. 145

Målet avsåg kvittningsförbudet i 5 kap. 7 § TL och befrielse från skattetillägg enligt 5 kap. 14 § TL.

J hade sin familjebostad i Forshaga. Enligt avtal med arbetsgivaren var hans arbetsplats i Stockholm, men han hade från den 1 september 2003 rätt att arbeta fyra dagar i veckan i Forshaga. Han fick ersättning från arbetsgivaren med 30 000 kronor avseende ett årskort på SJ gällande från den 1 september 2003. J redovisade inte ersättningen för årskortet i självdeklARATIONEN. Arbetsgivaren lämnade inte heller kontrolluppgift om ersättningen. Skatteverket tog upp ersättningen till beskattning och påförde skattetillägg med 40 procent. Enligt Skatteverket hade J såväl sin ordinarie bostadsort som sitt tjänsteställe i Stockholm. Verket vägrade därför avdrag för bl.a. resor till och från arbetet.

Länsrätten delade de bedömningar som Skatteverket hade gjort. Skäl för eftergift ansågs inte föreligga.

Kammarrätten fann att ersättningen för årskortet var en skattepliktig ersättning som ska tas upp som intäkt av tjänst. J hade lämnat en oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg. Grund för hel eller delvis befrielse från skattetillägget förelåg inte enligt kammarrätten. Kammarrätten bedömde att J hade haft sin bostad i Karlstad under perioden den 1 september till den 31 december 2003 och medgav avdrag för arbetsresor mellan Karlstad och Stockholm under den perioden.

J:s talan i Regeringsrätten avsåg endast frågan om skattetillägg skulle utgå. Regeringsrätten konstaterade inledningsvis att det kunde ifrågasättas om J:s tjänsteställe under den aktuella tiden var Forshaga. I så fall hade, så vitt framgick, resorna till Stockholm varit tjänsteresor och J, som inte hade yrkat avdrag för kostnaderna, torde inte ha varit skyldig att redovisa ersättningen. I den mån det av arbetsgivaren utbetalda beloppet däremot skulle anses utgöra ersättning för resor till och från arbetet har det enligt Regeringsrätten ålegat J att redovisa förmånen i sin självdeklARATIONEN. Grund för att påföra skattetillägg förelåg då eftersom J inte hade redovisat förmånen förrän efter det att revision hade påbörjats hos arbetsgivaren.

Enligt Regeringsrätten kunde avdraget för arbetsresor inte anses gälla samma fråga som förmånsbeskattningen av årskortet. Det förelåg onekligen ett nära samband mellan förmånen och arbetsresorna. De var emellertid inte kopplade till varandra på ett sådant sätt att de kunde gälla en och samma fråga. Någon rätt till kvittning vid bestämmande av underlaget för skattetillägg fanns därför inte enligt Regeringsrätten.

Det förhållandet att J hade haft rätt att arbeta fyra dagar i veckan i Forshaga fick enligt Regeringsrätten, tillsammans med den omständigheten att arbetsgivaren inte hade redovisat någon förmån i kontrolluppgiften, anses innebära att J hade haft visst fog för att utgå ifrån att hans tjänsteställe var Forshaga. I målet hade inte framkommit

annat än att J hade fått ersättning för att kunna resa till arbetsplatsen i Stockholm en dag i veckan. Dessa omständigheter talade enligt Regeringsrätten för att det åtminstone var ursäktligt att inte redovisa förmånen i deklARATIONEN. Vidare borde beaktas att förmånen av årskortet och avdraget för arbetsresor hade ett nära samband, vilket i sig talade för att det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Sammantaget fann Regeringsrätten att skälen för befrielse var av sådan styrka att skattetillägget borde undanröjas.

RA 2008 ref. 73

Målet gällde frågan om befrielse skulle medges på grund av att den särskilda avgiften inte stod i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (15 kap. 10 § tredje stycket 1 SBL). Regeringsrätten tog i målet ställning till vilken prövning som ska göras av om ett enstaka fel i bokföringen är av den arten att det normalt skulle ha upptäckts senast vid bokslutet.

Ett bolag hade till följd av en felkontering gjort dubbelavdrag med 450 458 kronor avseende ingående mervärdesskatt. Skattetillägg togs ut med 90 091 kronor. Felet rättades när Skatteverket hade gjort två förfrågningar till bolaget. Skatteverket ansåg att bolaget inte hade visat att bokföringssystemet och kontrollrutinerna i det aktuella hänseendet hade varit tillfredsställande. Bolaget hävdade att felet skulle ha upptäckts och rättats senast vid bokslutet.

Länsrätten och kammarrätten ändrade inte Skatteverkets beslut.

Regeringsrätten hänvisade till att ett synsätt som kommer till uttryck i förarbetena till 2003 års regler om befrielse från skattetillägg är att förutsebarheten ska öka och tillämpningen ska bli mer generös. I linje med detta ligger enligt Regeringsrätten att i fall av det aktuella slaget inte göra någon mer ingående prövning av bokföringens kvalitet och förutsättningarna för att upptäcka det begångna felet senast vid bokslutet. Endast om det framstår som klart att felet inte skulle ha upptäckts bör skattetillägg tas ut. Eftersom så inte var fallet i det aktuella målet undanröjdes skattetillägget.

RA 2009 not. 61

Målet gällde Skatteverkets utredningsskyldighet. Den skattskyldige hade sålt aktier med ett omkostnadsbelopp på 303 900 kronor för en krona till ett av honom delägt bolag. Han yrkade avdrag för kapitalförlust med 303 899 kronor. Aktieförsäljningen utgjorde dock en underprisöverlåtelse som omfattades av bestämmelserna i 53 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Det innebar att rätt till avdrag inte förelåg. Skatteverket vägrade avdraget och påförde skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på ändringen, 28 000 kronor.

Länsrätten och kammarrätten ändrade inte Skatteverkets beslut.

Regeringsrätten konstaterade att de uppgifter som den skattskyldige hade lämnat i självdeklARATIONEN om erhållen ersättning och omkostnadsbelopp inte i sig var felaktiga. En oriktig uppgift kan emellertid också bestå i att en uppgift som är nödvändig för att åsätta en riktig taxering

utelämnas. Den skattskyldige hade inte lämnat någon uppgift om aktiernas marknadsvärde och inte heller upplyst om att aktierna hade sålts till underpris. Uppgiften om att aktierna hade sålts för en krona indikerade enligt Regeringsrätten varken i sig eller tillsammans med uppgiften om att han under året hade mottagit utdelning på aktierna att dessa hade haft ett annat marknadsvärde än just en krona. Inte heller övriga uppgifter i deklarationen var motsägelsefulla i detta hänseende. Uppgifterna kunde därför inte anses så orimliga att det framstod som närmast uteslutet att Skatteverket skulle ha följt deklarationen utan närmare utredning. Den skattskyldige ansågs därför ha lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för skattetillägg.

I fråga om det fanns skäl för befrielse noterade Regeringsrätten att aktieförsäljningen hade skett som ett led i en omstrukturering med anledning av att en annan delägare ville utträda ur bolaget. Reglerna om underprisöverlåtelse i 53 kap. 2 och 3 §§ IL kan enligt Regeringsrätten inte anses särskilt komplicerade. Med hänsyn härtill och till vad som i övrigt hade framkommit beträffande den skattskyldiges uppgiftslämnande framstod den oriktiga uppgiften inte som ursäktlig. Det framstod inte heller som oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Överklagandet avslogs.

RA 2009 ref. 73

Frågan i målet var om det förelåg förutsättningar för hel eller delvis befrielse från skattetillägg (15 kap. 10 § SBL).

Bolaget hade förvärvat vissa tillgångar från sitt moderbolag. Det säljande bolaget hade debiterat 25 procent mervärdesskatt på fakturans totala belopp och bolaget hade dragit av hela beloppet som ingående mervärdesskatt. Vid Skatteverkets granskning framkom att omsättningen avseende två av de förvärvade tillgångarna var undantagna från skatteplikt, varför Skatteverket vägrade avdrag för ingående mervärdesskatt med knappt tre miljoner kronor av det redovisade beloppet och påförde skattetillägg med 590 632 kronor.

Bolaget hade uppgivit att det säljande bolaget hade redovisat och betalat in hela det som mervärdesskatt rubricerade beloppet.

Bolaget hade vid sin mervärdesskatteredovisning utgått ifrån och förlitat sig på den faktura som det säljande företaget hade ställt ut och hade inte gjort någon egen granskning eller bedömning av det som mervärdesskatt rubricerade beloppet.

Både länsrätten och kammarrätten fann att skäl inte förelåg för hel eller delvis befrielse från påfört skattetillägg.

Trots att förfarandet framstod som förståeligt ansåg Regeringsrätten att bolagets redovisning av mervärdesskatt inte framstod som ursäktlig. Befrielse från skattetillägg kunde inte medges på den grunden.

Med hänsyn till att det inte hade framkommit annat än att det säljande bolaget hade redovisat och betalat in den på fakturan felaktiga angivna mervärdesskatten till staten, hade bolagets felaktiga redovisning av den ingående mervärdesskatten inte medfört något skattebortfall. Sedan den 1 januari 2008 gäller att i det fall en säljare felaktigt har debiterat mervärdesskatt, är han skyldig att betala in mervärdesskatten till staten.

För att få tillbaka skatten krävs att han utfärdar en kreditnota till köparen. Om köparen har fått avdrag för skatten ska han återföra det felaktiga skattebeloppet. Mot den bakgrunden framstod risken för skattebortfall numera som i det närmaste obefintlig. Skatteverket hade dock anfört att det har funnits en risk för skattebortfall eftersom mervärdesskattelagen vid den i målet aktuella tiden (mars 2005) saknade regler om kreditnota i denna situation. Vid den tiden fanns dock en skrivelse från Skatteverket, vari som huvudregel ställdes som villkor för att en säljare skulle få tillbaka felaktigt debiterad mervärdesskatt att han utfärdade en kreditnota. Regeringsrätten uttalade att risken för att avdraget vid den tiden skulle leda till ett skattebortfall framstod som synnerligen begränsad, varför skattetillägget inte ansågs stå i rimlig proportion till bolagets försummelse.

Regeringsrätten undanröjde skattetillägget i sin helhet. En nedsättning till en fjärdedel, 150 000 kronor, ansågs inte stå i rimlig proportion till bolagets försummelse.

RA 2009 ref. 94

Frågan i målet var om en skattskyldig kan påföras ett skattetillägg efter det att han har dömts för skatteförseelse, dvs. om detta är förenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Målet gällde även om det var oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp, då underlåtenheten hade medfört att den skattskyldige fällts för skatteförseelse (5 kap. 14 § tredje stycket 3 TL).

En person hade dömts till skatteförseelse för att ha underlåtit att i sin självdeklaration ta upp ersättning som han hade uppburit för utfört arbete. Påföljden bestämdes till 75 dagsböter om 100 kronor. Därefter påfördes skattetillägg avseende samma oredovisade ersättning (13 498 kronor).

Länsrätten fann att skäl att nedsätta skattetillägget till häften förelåg. Kamarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten och avslog överklagandet.

Regeringsrätten ansåg att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med Europakonventionen. I domen pekade Regeringsrätten på särdragen i svensk lagstiftning, som innebär en samordning av påföljder, dvs. att Skatteverket och förvaltningsdomstol vid beslut om skattetillägg ska ta hänsyn till om den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen samt att en brottmålsdomstol vid straffmätningen ska ta hänsyn till tidigare ålagt skattetillägg. Den kompetens och sakkunskap som har byggts upp i de olika domstolarna har tagits till vara vid utformningen av sanktions-systemet i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet.

Regeringsrätten betonade att avsikten med bestämmelsen i 5 kap. 14 § första stycket TL enligt förarbetena är att befrielse från skattetillägg ska aktualiseras då den skattskyldige har dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff. Bötesstraffet uppgående till 75 dagsböter om 100 kronor ansågs inte så kännbart från ekonomiska och andra utgångspunkter att det tillsammans med skattetillägget uppgående till 13 498

kronor, medförde att den sammanlagda påföljdsbördan blev i förhållande till förseelsen oproportionellt tung. Regeringsrätten fann att skäl för befrielse från skattetillägget inte förelåg på den grunden. Något annat skäl för befrielse hade inte framkommit. Underinstansernas domar undanröjdes och Skatteverkets omprövningsbeslut fastställdes.

Regeringsrättens dom den 21 december 2010 i mål nr 5486--5487-09

Frågorna i målet var om grund för skattetillägg eller skäl för befrielse från skattetillägg förelåg (5 kap. 14 § tredje stycket 3 TL).

På grund av underlåtenhet att redovisa skattepliktiga ersättningar om sammanlagt ca tre miljoner kronor hade en enskild dömts till två fall av skattebrott av normalgraden till villkorlig dom och 175 timmars samhällstjänst. Dessutom hade skattetillägg om knappt 310 000 kronor tagits ut.

Både länsrätten och kammarrätten fann att grund för skattetillägg förelåg och att skäl för hel eller delvis befrielse från påförda skattetillägg saknades.

Regeringsrätten konstaterade först att Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 94 har funnit att det svenska förfarandet där såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott kan åläggas en enskild avseende samma oriktiga uppgift vid taxeringen inte strider mot Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning. Högsta domstolen har i NJA 2010 s. 168 I och II kommit till samma slutsats. Därför medför förbudet mot konventionen inte att de aktuella skattetilläggen ska undanröjas.

Regeringsrätten uttalade vidare att en allmän domstol vid sin straffmätning vägt in beslut om skattetillägg inte innebär att man vid en senare prövning kan avstå från att bedöma om det finns grund för befrielse enligt bestämmelsen i TL. En allmän bedömning av rimligheten av den sammantagna påföljdsbördan måste göras.

Den sammantagna påföljden ansågs inte, enligt Regeringsrättens bedömning, drabba den enskilde alltför hårt i förhållande till vad han gjort sig skyldig till. Skäl för befrielse med stöd av 5 kap. 14 § tredje stycket 3 TL förelåg därför inte. Något annat skäl för befrielse hade inte heller kommit fram, varför överklagandet avslogs.

17.6 Har syftena med reformen uppnåtts?

Regeringens bedömning: Det har ännu inte gått tillräckligt lång tid för att det i alla delar ska vara möjligt att få en komplett bild av hur skattetilläggsbestämmelserna efter 2003 års reform tillämpas.

Redan nu kan dock konstateras att bestämmelserna om skattetillägg har blivit mer nyanserade. Tillämpningen av befrielsereglerna har blivit generösare och flexiblare.

Det finns dock skäl att ytterligare utreda hur rättssäkerheten kan stärkas inom ramen för befintligt system. En fråga som bör utredas gäller skattetillägg och rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Andra exempel på frågor som bör utredas är nivåerna på skattetillägg och frågor rörande normalt tillgängligt kontrollmaterial samt risken för skatteundandragande.

Utredningens bedömning: Överensstämmer delvis med regeringens bedömning (se betänkandet s. 538 f. och 556 f.).

Remissinstanserna: *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* anser att det inte har blivit någon generös tillämpning. För att lösa problematiken med Europakonventionens rättighetsregler bör ett subjektivt rekvisit för att kunna ta ut skattetillägg införas. SKL lyfter fram att det förekommer att kommuner och landsting lyfter av moms i mervärdesskattesystemet som rätteligen skulle ha lyfts av enligt systemet i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. I dessa fall bör något skattetillägg inte utgå eller i vart fall inte utgå med högre procentsats än den som gäller för periodiseringsfel. Enligt *Sveriges advokatsamfund* strider utformningen av reglerna för påförande och befrielse av skattetillägg mot passivitetsrätten och oskuldspresumtionen enligt artikel 6 i Europakonventionen. Av reglerna bör det vidare framgå att skattetillägg inte ska utgå om risk för skatteundandragande inte föreligger. Advokatsamfundet anser att Regeringsrätten är alltför restriktiv i sin bedömning av ursäktlighetsrekvisitet och att viss uppmjukning i lagstiftningen därför bör ske. Enligt *Kammarrättens i Stockholm* mening bör även frågan om lämpliga procentsatser för skattetillägg samt skillnaden i procentsats mellan inkomsttaxerings- och skattebetalningsområdena bli föremål för ytterligare överväganden. Även *Far* tar upp procentsatserna för skattetillägg och anser att den högsta procentsatsen om 40 bör sänkas till 20. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, anser att det är orimligt att skattetillägg ska komma att påföras när det inte finns någon fara för skatteundandragande. NSD tar även upp frågorna om procentsatser och skattetillägg med fasta belopp. *Stockholms universitet* anser att det är otillfredsställande att i fortsättningen använda termen särskild avgift för att beteckna skattetillägg mot bakgrund av dess straffrättsliga karaktär. En mer lämplig terminologi är ”sanktionsavgift”. *FöretagarFörbundet (FF)* begär att hela systemet med särskilda avgifter blir föremål för en ny utredning. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att det finns utrymme för ytterligare utredning av skattetilläggsbestämmelserna, bl.a. dubbelbestraffningsförbudet och frågan om att det är möjligt att ta ut dubbla skattetillägg på helt eller delvis samma skatteunderlag. Detta gäller exempelvis i den situationen att skönstaxering har skett i avsaknad av deklaration och skattetillägg därför har påförts, varpå deklaration ges in men detta efter den tidsfrist som gäller för att skattetillägget rekylmässigt ska undanröjas. Beslutet om skönstaxering undanröjs härefter och ett nytt beslut om skönstaxering fattas, denna gång med avvikelse från den ingivna deklarationen men uppgående till samma belopp som den tidigare skönstaxeringen. Även denna skönstaxering utgör enligt lagtextens ordalydelse grund för att påföra skattetillägg.

Samtliga remissinstanser som har yttrat sig rörande det svenska systemet och rätten enligt Europakonventionen att inte bli lagförd eller straffad två gånger, förutom *Svea hovrätt*, delar utredningens bedömning om behovet av en utredning.

Skälen för regeringens bedömning

Nyanserad bedömning

Utgångspunkten för 2003 års reform var att säkerställa att skattetilläggssystemet uppfyller Europakonventionens krav enligt artikel 6 och kravet på en rimlig nyansering. Förslagen skulle innebära att möjligheterna att göra nyanserade bedömningar av frågan om skattetillägg i varje enskilt fall skulle utökas och förbättras. Reformens tyngdpunkt låg på befrielsereglerna. I den delen var reformens huvudsakliga syften att regleringen skulle bli mer flexibel och generösare mot de skattskyldiga. Det är ännu för tidigt att få en heltäckande bild av utfallet. Avgörandena från Regeringsrätten är hittills få. Först när fler frågor har prövats av Regeringsrätten kan mer definitiva slutsatser dras om vilka effekter som reformen har fått. Redan nu kan dock konstateras att tillämpningen av befrielsereglerna har blivit såväl flexiblere som generösare.

När det gäller de regeringsrättsavgöranden som hittills finns kan noteras att Regeringsrätten i samtliga fall utom två har varit mer generös än underinstanserna. Det kommer sannolikt också att leda till att Skatteverkets och underrätternas tillämpning av bestämmelserna blir mer generös.

I RÅ 2008 ref. 1 betonade Regeringsrätten också att avsikten med 2003 års lagstiftning var att tillämpningen i fortsättningen skulle bli mer generös. Någon anledning att tillämpa de nya reglerna på ett sätt som medför att befrielse ska medges i mindre omfattning än tidigare föreligger inte enligt Regeringsrätten. Domen gällde skattetillägg vid s.k. räkningsfel. Även i RÅ 2008 ref. 73 hänvisade Regeringsrätten till att ett synsätt som kommer till uttryck i förarbetena till 2003 års regler om befrielse från skattetillägg var att förutsebarheten skulle öka och tillämpningen bli mer generös.

Skatteverkets uppfattning är att möjligheten till delvis befrielse kan innebära att tillämpningen skärps i vissa fall. Den som enligt tidigare bestämmelser har fått hel befrielse skulle alltså i fortsättningen i stället kunna få delvis befrielse. Så kan enligt verket bli fallet i en situation då hel befrielse tidigare medgavs trots att de förmildrande omständigheterna inte var fullt tillräckliga för befrielse, men där det ändå låg närmare till hands att befria från än att ta ut skattetillägg. Verkets uppfattning skulle innebära att bestämmelserna tillämpas nyanserat och flexibelt, vilket var ett uttalat syfte med reformen. Å andra sidan syftade reformen till att åstadkomma en mer generös bedömning. Det talar, som framgår av RÅ 2008 ref. 1, emot att endast medge delvis befrielse i situationer då tidigare hel befrielse skulle ha medgetts. Var tillämpningen slutligen landar får ännu anses vara en öppen fråga även om mycket talar för att möjligheten till delvis befrielse inte ska tillämpas på ett sätt som skärper rättsläget i förhållande till vad som gällde före reformen. Om en skärpning ska ske bör det i så fall handla om extrema undantags-situationer där tidigare hel befrielse medgavs endast på grund av att alternativet, dvs. fullt skattetillägg, skulle vara orimligt med hänsyn till att skattetillägget avser ett mycket högt belopp samtidigt som felet är oavsiktligt (jfr RÅ 2007 ref. 65).

RÅ 2008 ref. 61 I visar att de nya bestämmelserna ger stora möjligheter att ta hänsyn till och väga samman samtliga förhållanden vid bedömningen av om befrielse ska ske. Avgörandet gäller skattetillägg vid skönsbeskattning i avsaknad av deklaration. Regeringsrätten satte ned skattetilläggen till hälften. Vid proportionalitetsbedömningen beaktade Regeringsrätten de sammanlagda skattetilläggens storlek, att deklarationerna som senare hade getts in hade godtagits av Skatteverket, att inget skattebortfall hade uppkommit, att underlåtenheten också hade lett till förseningsavgifter, att det inte kunde uteslutas att psykisk ohälsa hos den ekonomiansvarige hade varit en bidragande orsak till förseningarna och att bolaget efter den aktuella perioden skött ingivandet av deklarationerna. Möjligheten till delvis befrielse har i detta fall uppenbarligen fått den avsedda effekten; bedömningen är generösare och betydligt flexiblare än tidigare.

En avsikt med de nya befrielsereglerna var att utrymmet för befrielse skulle bli större när den skattskyldige har haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Hur den frågan ska bedömas efter reformen har Regeringsrätten bara prövat i ett fall, RÅ 2009 not. 61. Det avsåg bestämmelserna om underprisöverlåtelse i 53 kap. 2 och 3 §§ IL, som inte ansågs särskilt komplicerade. Skatteverket har gett uttryck för en generös tolkning. Enligt verket bör i normalfallet en skattefråga betraktas som svår i de fall det av en dom framgår att ledamöterna har varit oeniga i den materiella frågan. Om det föreligger olika bedömningar på förvaltningsrätts- eller kammarrättsnivå beträffande en och samma materiella fråga och Skatteverket har att bedöma en identisk fråga anser verket att det kan finnas utrymme för att medge befrielse. Motsvarande resonemang kan enligt verket föras om det föreligger domar där ledamöterna är oeniga i den materiella frågan.

Befrielse kan enligt förarbetena komma i fråga i fall där det inte finns några ursäktliga omständigheter för felaktigheten eller underlåtenheten men det ändå kan anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg på grund av att ett skattetillägg, beräknat enligt de vanliga principerna, skulle bli oskäligt högt och inte stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. I RÅ 2009 ref. 73 beaktade Regeringsrätten risken för skattebortfall vid bedömningen om påfört skattetillägg stod i rimlig proportion till den skattskyldiges försummelse. I det fallet undanröjde Regeringsrätten skattetillägget i sin helhet. En nedsättning till en fjärdedel, 150 000 kronor, ansågs inte stå i rimlig proportion till försummelsen.

Skatteverkets inställning är att ett skattetillägg i det enskilda fallet kan bli så högt att beloppet i sig, i vart fall när det inte är fråga om ett klart uppsåtligt fel, kan motivera delvis befrielse (Skatteverkets handledning, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009, s. 281 och 282). Av nyss nämnda dom från Regeringsrätten framgår att även hel befrielse kan bli aktuell.

Sveriges advokatsamfund och *NSD* anser att det av reglerna bör framgå att skattetillägg inte ska utgå om någon risk för skatteundandragande inte föreligger. I RÅ 2009 ref. 73 beaktade Regeringsrätten risken för skatteundandragande vid bedömningen av frågan om skattetillägget stod i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Aktuell bestämmelse (5 kap. 14 § tredje stycket 1 TL och 15 kap. 10 § tredje

stycket 1 SBL) är tänkt att kunna tillämpas i flera olika oskälighets-situationer där avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten, varför bestämmelsen har karaktär av en ”ventil”.

Regeringen anser att rättssäkerheten bör stärkas inom ramen för befintligt skattetillägssystem. Därför bör bl.a. frågan om skattetillägg ska utgå i fall där risk för skatteundandragande inte föreligger utredas. Frågor om skattetillägg som bör utredas redovisas sammanfattningsvis nedan under rubriken Frågor som behöver utredas.

Europakonventionen – rättssäkerhetsgarantier

Vid 2003 års reform motiverades några av förändringarna av skatte-tilläggsbestämmelserna, helt eller delvis, av en önskan att ytterligare säkerställa att skattetillägssystemet uppfyller de rättssäkerhetsgarantier som ställs i Europakonventionens artikel 6.

Möjligheten att vid bedömningen om befrielse från skattetillägg ska medges beakta om handläggningstiden har varit oskäligt lång infördes med hänvisning till Europakonventionens krav på domstolsprövning inom skälig tid. Utredningen har undersökt Skatteverkets handläggningstid för omprövningar utifrån frågeställningen om bestämmelserna om omprövning bör justeras, se avsnitt 20.1. I det sammanhanget har konstaterats att handläggningstiderna stadigt har förkortats sedan slutet av december 2005 och att handläggningstiderna håller på att stabiliseras på en acceptabel nivå. Under år 2009 omprövade Skatteverket 47 procent av alla överklagade beslut inom en månad och 82 procent inom tre månader. För omprövningar utan överklagande på inkomst-taxeringsområdet under samma period klarades 61 procent av omprövningarna av inom en månad och 81 procent inom två månader. Detta innebär att oskäligt lång handläggning bör uppkomma i färre fall framöver.

I detta sammanhang bör också nämnas lagen (2009:1058) om förtursförklaring i domstol, som trädde i kraft den 1 januari 2010 (prop. 2008/09:213, bet. 2008/09:JuU30, rskr. 2009/10:2). Lagen syftar till att förbättra den enskildes möjligheter att påskynda handläggningen av ett mål eller ärende i domstol. Om handläggningen av målet eller ärendet har oskäligt fördröjts, ska målet eller ärendet förklaras ha förtur i domstol (förtursförklaring).

Om handläggningen i det enskilda fallet ändå drar ut på tiden kan bestämmelsen om befrielse vid oskäligt lång handläggning aktualiseras. Vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp ska särskilt beaktas om en oskäligt lång tid har förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet. När det gäller utgångspunkten för tidsberäkningen är det den dag då en person kan sägas vara anklagad för brott. I förarbetena sägs dock att det även ska ha viss betydelse för bedömningen hur lång tid som har gått sedan den oriktiga uppgiften lämnades. Skatteverkets tolkning är att den omständigheten att det har gått lång tid från det att den oriktiga uppgiften lämnades inte självständigt bör utgöra grund för befrielse, men att i fall då det är tveksamt om befrielse ska ske

detta faktum kan göra att vågskålen tippar över mot befrielse. Det finns ännu ingen praxis från Regeringsrätten avseende frågan.

TVå bestämmelser motiverades bl.a. utifrån proportionalitetsprincipen, nämligen möjligheten till delvis befrielse och bestämmelsen om att det vid bedömningen särskilt ska beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Regeringsrätten har i flera avgöranden prövat om befrielse ska medges på grund av att avgiften är oproportionell. Avgörandena ger som ovan har konstaterats uttryck för att bestämmelsen ska ges en flexibel och generös tolkning.

Hänsyn till principen att ingen ska betraktas som skyldig till brott utan att en domstol har konstaterat hans skuld, oskuldspresumtionen, var ett av skälen till att befrielsebestämmelserna i stort gjordes mer nyanserade och generösa. Som har sagts ovan visar den Regeringsrättspraxis som hittills finns på en flexibel och generös tillämpning. Rätten till anstånd med betalning av skattetillägg utan krav på säkerhet för den som begär omprövning eller överklagar till förvaltningsrätten infördes för att undvika risken att omedelbar verkställighet av beslut om skattetillägg kan komma i konflikt med oskuldspresumtionen. Bestämmelserna är klara och det har inte framkommit några problem i tillämpningen. Den som vill ha anstånd måste begära det. Så bör det vara även i fortsättningen eftersom det inte är givet att alla vill ha anstånd (63 kap. 2 § skatteförfarandelagen, förkortad SFL). En begäran om anstånd behöver inte uppfylla några formkrav; den kan göras per e-post, telefon eller på annat sätt. Det är alltså inte särskilt betungande att begära anstånd.

Med hänsyn till den s.k. passivitetsrätten, rätten att inte belasta sig själv, infördes ett utvidgat vitesförbud vid 2003 års reform. När det finns anledning att anta att den skattskyldige har begått en gärning som kan leda till skattetillägg får den skattskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en taxerings- eller beskattningsfråga som har samband med den misstänkta gärningen (3 kap. 6 § andra stycket TL och 23 kap. 2 § första stycket SBL).

Regeringen delar inte *Sveriges advokatsamfund*s inställning att utformningen av skattetilläggsbestämmelserna strider mot oskuldspresumtionen och passivitetsrätten. Ingen annan remissinstans har framfört liknande synpunkter.

Stockholms universitet anser mot bakgrund av skattetilläggens straffrättsliga karaktär att termen särskild avgift borde bytas till sanktionsavgift. Regeringen anser att det saknas skäl att ändra terminologin för denna sedan länge inarbetade term.

Regeringen ändrar inte sin tidigare bedömning av frågan som *SKL* tar upp, nämligen om det ska krävas uppsåt eller oaktsamhet (subjektivt rekvisit) för att kunna ta ut skattetillägg. Grundförutsättningarna för uttag av skattetillägg bör även fortsättningsvis utformas på så sätt att en oriktig uppgift har lämnats oberoende av uppsåt eller oaktsamhet (prop. 2002/03:106 s. 136 f.).

Några remissinstanser, bl.a. *FF*, anser att ytterligare en utredning bör tillsättas, för att se över systemet med särskilda avgifter. Regeringen återkommer till frågan om behov av utredning nedan under rubriken Frågor som behöver utredas och i avsnitt 17.7.3.

Förvaltningsrätten i Stockholm ifrågasätter om det ska vara möjligt att ta ut dubbla skattetillägg. Denna fråga bemöts i kommentaren till 51 kap. 1 § SFL.

Sammanfattningsvis konstaterar regeringen att de slutsatser som hittills kan dras om tillämpningen talar för att avsikten att ytterligare säkerställa skattetilläggsbestämmelsernas förenlighet med Europakonventionen också har fått genomslag i praktiken.

Europakonventionen – rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger

En fråga som inte föranledde någon lagstiftning vid 2003 års reform är huruvida skattetillägg och straff enligt skattebrottslagen kan aktualiseras för samma oriktiga uppgift utan att det strider mot rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger (benämns även som dubbelbestraffningsförbudet) i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Enligt den artikeln får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den staten.

Utredningen ansåg att behovet av lagändringar för att undvika konflikter med dubbelbestraffningsförbudet borde utredas (se betänkandet s. 556 f.). I betänkandet redovisas regeringens överväganden vid 2003 års reform och utvecklingen efter 2003 års reform.

Efter att utredningen lämnade sitt slutbetänkande har de två högsta domstolarna, Regeringsrätten i september 2009 och Högsta domstolen i mars 2010, funnit att det svenska systemet med två förfaranden, ett administrativt skattetilläggsförfarande och ett straffrättsligt förfarande, är förenligt med artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.

Regeringsrätten fann i RÅ 2009 ref. 94 att det inte stred mot Europakonventionen att en skattskyldig påfördes skattetillägg efter det att han hade dömts för skatteförseelse. I domen pekade Regeringsrätten på särdragen i svensk lagstiftning, som innebär en samordning av påföljder, dvs. att Skatteverket och förvaltningsdomstol vid beslut om skattetillägg ska ta hänsyn till om den skattskyldige har fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen samt att en brottmålsdomstol vid straffmätningen ska ta hänsyn till tidigare ålagt skattetillägg. Den kompetens och sakkunskap som har byggts upp i de olika domstolarna har tagits till vara vid utformningen av sanktionssystemet i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet. Rättsfallet redovisas i avsnitt 17.5.

Högsta domstolen har i två rättsfall prövat frågan om det svenska systemet är förenligt med Europakonventionen. I bägge fallen var frågan om ett lagakraftvunnet beslut om skattetillägg utgjorde hinder mot lagföring i enlighet med åtalet.

I det ena fallet (NJA 2010 s. 168 I) var en person åtalad för grovt skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift. Han hade tidigare påförts skattetillägg för de oriktiga uppgifter som låg till grund för åtalet. I det andra fallet (NJA 2010 s. 168 II) var en person åtalad för att bl.a. ha gjort sig skyldig till grovt skattebrott. Han hade tidigare påförts skattetillägg för de oriktiga uppgifter som låg till grund för åtalet.

Högsta domstolen sammanfattade sina slutsatser i bägge fallen enligt följande:

Högsta domstolen fann att det måste anses vara ställt utom varje tvivel att Europadomstolens dom i fallet *Zolotukhin mot Ryssland* (no. 14939/03, den 10 februari 2009) och de efterföljande domarna i fallen *Ruotsalainen mot Finland* (no. 13079/03, den 16 juni 2009), *Maresti mot Kroatien* (no. 55759/07, den 25 juni 2009) och *Tsonuyo Tsonev mot Bulgarien* (no. 2376-03, den 14 januari 2010), där slutsatsen i fallet *Zolotukhin* bekräftats innebär att tidigare praxis när det gäller bedömningen av vad som utgör samma "brott" enligt artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen numera måste anses vara överspelad, t.ex. *Rosenquist mot Sverige* (no. 60619/00, den 14 september 2004).

Det fick vidare anses som uteslutet att Europadomstolen med tillämpning av sin nya praxis skulle anse att förfaranden som gäller sanktioner för samma oriktiga uppgiftslämnande med hänsyn till skillnader i de subjektiva rekvisiten inte avsåg samma "brott".

Högsta domstolen uttalade att Europadomstolens praxis lämnar visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma "brott" som också kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen. En förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör vara att det finns klart stöd för detta i Europakonventionen eller i Europadomstolens praxis. Högsta domstolen ansåg att det saknades ett sådant stöd för att generellt underkänna det svenska systemet med två förfaranden.

Det hade inte heller framkommit några andra omständigheter som gav anledning att göra den bedömningen att bestämmelsen i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet medförde att det förelåg hinder mot att pröva åtalet mot berörd person.

I det ena fallet undanröjde Högsta domstolen därför hovrättens avviseringsbeslut och återförvisade målet till hovrätten för erforderlig handläggning (NJA 2010 s. 168 I). I det andra fallet förklarade domstolen att bestämmelsen i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen inte medförde att det förelåg hinder mot att pröva eller bifalla åtalet för skattebrott i de fall där skattetillägg hade påförts (NJA 2010 s. 168 II).

Många remissinstanser anser att skattetilläggen bör utredas ytterligare, då särskilt frågan om dubbelbestraffning. Regeringen anser att det finns skäl att ytterligare stärka rättssäkerheten. Därför bör bl.a. frågan om skattetillägg och rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen utredas. Frågor om skattetillägg som bör utredas redovisas sammanfattningsvis nedan under rubriken Frågor som behöver utredas.

Ett komplext regelverk?

Sedan bestämmelser om skattetillägg infördes år 1972 har regelverket ändrats vid ett stort antal tillfällen. Lagstiftarens tillvägagångssätt hittills kan i huvudsak beskrivas som att regelverket har gjorts flexiblare inom

ramen för en bibehållen grundstruktur. Det har resulterat i en omfattande och bitvis svår genomtränglig reglering.

Bestämmelserna som anger grundförutsättningarna för att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift och skönstaxering eller skönsbeskattning är fortfarande relativt enkla. Utbyggnaden av regelverket rör i stället beräkningsbestämmelserna, undantagen och befrielsemöjligheterna. Som exempel kan skattetillägg numera tas ut med fem olika procentsatser (40, 20, 10, 5 eller 2 procent). Härtill kommer särskilda beräkningsbestämmelser för bl.a. underskottssituationer. Vidare finns det bestämmelser om att skattetillägg inte ska tas ut i vissa situationer. Det gäller t.ex. om en oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en obligatorisk kontrolluppgift som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret.

Kontrolluppgifter och annat normalt tillgängligt kontrollmaterial har betydelse på flera olika sätt. Förutom den nyssnämnda bestämmelsen om när skattetillägg inte ska tas ut, finns en bestämmelse som innebär att skattetillägg kan tas ut med en lägre procentsats om det finns normalt tillgängligt kontrollmaterial. Vid skönstaxering ska skattetillägget inte beräknas på skatt på inkomster som framgår av obligatoriska kontrolluppgifter. Slutligen ska vilseledande och missvisande kontrolluppgifter beaktas vid bedömningen av om befrielse ska medges. Befrielse kan dessutom ske i tre olika steg: helt, till hälften eller till en fjärdedel.

Det är alltså ett flertal olika led som ska gås igenom innan det är möjligt att slå fast om och i så fall med hur stort belopp skattetillägg ska tas ut. Tyngdpunkten i regleringen ligger inte längre på grundförutsättningarna för skattetillägg utan på beräkningsbestämmelser och olika typer av undantag.

En tänkbar åtgärd för att förenkla reglerna något är enligt utredningen att sänka procentsatsen för skattetillägg på inkomsttaxeringsområdet från 40 procent till 20 procent. Regleringen skulle bli enklare om skattetillägg som huvudregel beräknas enligt samma procentsats oberoende av vilken skatt eller avgift det är fråga om. En positiv effekt av en sänkning är vidare att trycket i sanktionssystemet skulle minska. Mycket av den kritik som riktas mot skattetilläggen beror helt eller delvis på att sanktionen uppfattas som för hård. Med en lägre nivå bör det finnas bättre förutsättningar för att få acceptans för systemet. Dessutom skulle procentsatsen vara densamma på inkomsttaxeringsområdet och skattebetalningsområdet. En halvering av den högsta procentsatsen på inkomsttaxeringsområdet skulle emellertid vara en förändring av grunderna i sanktionssystemet. Enligt utredningens mening ingick det inte i uppdraget att överväga så genomgripande förändringar. Utredningen lämnade därför inget sådant förslag.

De högsta procentsatserna på taxerings- och skattebetalningsområdet har varit föremål för diskussion, se bl.a. prop. 2002/03:106 s. 161 f. *Kammarrätten i Stockholm, NSD* och *Far* tar upp procentsatserna för skattetillägg i sina remissvar. Kammarrätten anser att procentsatserna bör bli föremål för ytterligare överväganden och *Far* anser att den högsta procentsatsen om 40 bör sänkas till 20. Regeringen delar utredningens bedömning om att en halvering av procentsatsen på inkomsttaxeringsområdet skulle vara en stor förändring av grunderna i

sanktionssystemet. En sådan förändring måste analyseras noggrant innan den övervägs. Regeringen kan alltså inte i detta lagstiftningsarbete föreslå några sådana ändringar. Däremot anser regeringen att frågan om nivåerna på skattetillägg bör utredas. Frågor om skattetillägg som behöver utredas redovisas sammanfattningsvis nedan under rubriken Frågor som behöver utredas.

Frågor som behöver utredas

Regeringen uttalade i regeringsförklaringen år 2006 att reglerna om skattetillägg skulle göras mer rättssäkra. Utredningen har lämnat flera förslag på åtgärder för att ytterligare stärka rättssäkerheten och regeringen föreslår nu att alla förslag ska genomföras (se avsnitt 17.7).

Regeringen anser dock att det finns skäl att ytterligare utreda hur rättssäkerheten kan stärkas inom ramen för befintligt system. Som har nämnts ovan bör följande frågor utredas:

- skattetillägg och rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen,
- nivåerna på skattetillägg, och
- risken för skatteundandragande.

Ett annat exempel på en fråga som bör utredas gäller normalt tillgängligt kontrollmaterial (se avsnitt 17.7.3).

17.7 Åtgärder för att ytterligare stärka rättssäkerheten

17.7.1 Nivåerna för delvis befrielse bör tas bort

Regeringens bedömning: De fasta nivåerna för delvis befrielse från särskild avgift bör slopas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 544 f.).

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* avstyrker förslaget. Enligt kammarrättens mening föreligger ett behov av fastlagda nivåer för befrielse för att möjliggöra en likformig tillämpning. För att tillgodose behovet av tillräcklig nyansering förordar kammarrätten i stället att ytterligare en eller ett par nivåer införs, eventuellt i kombination med en s.k. ventil för situationer där de i lagen angivna nivåerna för befrielse inte ger ett rimligt resultat. *Förvaltningsrätten i Malmö* ställer sig tveksam till förslaget och menar att rättssäkerhetsaspekten snarare talar för att behålla de fasta gränserna. Att helt överlämna frågan till rättstillämpningen ger ett ökat utrymme för skönsmässiga bedömningar och kan leda till bristande enhetlighet i praxis. För det fall nuvarande gränser anses otillräckliga kan i stället ytterligare någon fast nivå införas i lagstiftningen och en ventil övervägas. Även *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* är tveksamt till förslaget och framhåller att risken är stor för att ett slopande av nivåerna kan leda till att det blir svårare att lägga nedsättningen på rätt nivå, vilket i sin tur kan leda till ett ökat antal rättsprocesser. En ytterligare nivå, 75 procent, bör dock införas. *Företagarna* har i och för sig ingen invändning mot att de fasta nivåerna för delvis befrielse från skattetillägg slopas, men vill understryka att en

sådan lösning inte får leda till en de factoskärpning av reglerna. *Sveriges advokatsamfund* är positivt till förslaget.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt de nuvarande bestämmelserna om delvis befrielse kan skattetillägg och förseningsavgifter under vissa förutsättningar sättas ned till hälften eller en fjärdedel. För kontrollavgifter enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, och lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen, gäller inga fasta nivåer för delvis befrielse. Inte heller för delvis befrielse från tulltillägg finns det några sådana nivåer.

Vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna ansåg regeringen att lagstadgade nivåer för delvis befrielse från skattetillägg och förseningsavgift krävs för att möjliggöra en likformig tillämpning och upprätthålla kravet på förutsebarhet. Utan nivåer skulle det enligt regeringen bli fråga om en typ av straffmätning som inte ska åligga Skatteverket. I fråga om den omständigheten att möjligheten att delvis befria från tulltillägg inte innehåller några begränsningar till vissa nivåer anförde regeringen att bestämmelserna om skattetillägg tillämpas i ett mycket större antal fall än bestämmelserna om tulltillägg (prop. 2002/03:106 s. 149).

Lagrådet menade att det i och för sig kan vara naturligt att tillämpningen i detta hänseende blir tämligen schablonartad. Tillämpningen av bestämmelserna kommer i första hand att åvila skattemyndigheterna som inte kan förväntas komma att ägna sig åt någon egentlig ”straffmätning”. För att främja en enhetlig tillämpning från skattemyndigheternas sida torde det dock enligt Lagrådet inte vara nödvändigt med en formell begränsning av jämkningsmöjligheterna till hälften eller en fjärdedel. Också en fjärdedel av ett skattetillägg kan enligt Lagrådet med hänsyn till omständigheterna framstå som ett oskäligt högt belopp. Lagrådet förordade därför, i likhet med vad som även fortsättningsvis föreslogs gälla för tulltillägg, att några särskilda nivåer för jämkning eller befrielse inte skulle anges i lagtexten (prop. 2002/03:106 s. 339).

Regeringens uppfattning var då att bestämmelserna om skattetillägg tillämpas i ett mycket större antal fall än bestämmelserna om tulltillägg. För att möjliggöra en likformig tillämpning av bestämmelserna och upprätthålla kravet på förutsebarhet krävdes enligt regeringen att bestämmelserna i detta avseende är schabloniserade. Dessutom ansåg regeringen att det inte skulle åligga skattemyndigheterna att utöva den typ av straffmätning det skulle bli fråga om när några riktlinjer för nedsättningen av avgiften inte uttryckligen anges i bestämmelsen (prop. 2002/03:106 s. 149).

Möjligheten till befrielse ska ge utrymme för en nyanserad bedömning inom ramen för ett i övrigt ganska fyrkantigt regelverk. Bestämmelserna har med andra ord karaktären av en ventil som ska göra det möjligt att anpassa skattetillägget efter förutsättningarna i det enskilda fallet. Nivåerna i lagstiftningen innebär att det i vissa fall inte är möjligt att sätta ned skattetillägget till en lämplig nivå. Så kan vara fallet om skattetillägget uppgår till ett mycket högt belopp. Om skattetillägget t.ex. uppgår till 50 miljoner kronor resulterar en nedsättning till en fjärdedel i ett skattetillägg på 12,5 miljoner kronor. Även detta belopp kan, givetvis

beroende på övriga omständigheter, vara oproportionellt. I situationer då befrielse är aktuell på grund av att felaktigheten endast hade medfört viss skattevinst ger förarbetena uttryck för att skattevinstens storlek ska ha betydelse för skattetilläggets nivå (prop. 2002/03:106 s. 240). Utrymmet för att följa det förarbetsuttalandet kan i praktiken vara begränsat till följd av att delvis befrielse endast kan ske till två nivåer. Sammanfattningsvis finns det enligt regeringens uppfattning behov av en större frihet att bestämma belopp på skattetillägget vid delvis befrielse.

Ett sätt att skapa större handlingsutrymme är, såsom framförs av *Kammarrätten i Stockholm*, *Förvaltningsrätten i Malmö* och *LRF*, att föra in ytterligare nivåer i lagtexten. En möjlighet att i undantagsfall befria till annan nivå än de som anges i lagen skulle i så fall sannolikt också behövas. Ett bättre sätt att uppnå större flexibilitet är dock enligt regeringens bedömning att ta bort nivåerna i lagtexten. Regleringen blir dessutom enklare och kommer att överensstämma med vad som gäller för tulltillägg. Gemensamma bestämmelser kan vidare gälla för samtliga särskilda avgifter utan att utrymmet för delvis befrielse begränsas för kontrollavgifter som i dag tas ut enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen.

Även om nivåerna i lagtexten avskaffas måste fasta hållpunkter finnas för olika typfall och det är därför nödvändigt att vissa schabloner ställs upp. I annat fall finns det risk att nyanseringen drivs så långt att det resulterar i en bristande enhetlighet i praxis. Befrielse till dagens nivåer innebär i de allra flesta fall en rimlig nyansering. I sådana fall bör även fortsättningsvis delvis befrielse göras till hälften eller en fjärdedel. Om nedsättning till dessa nivåer däremot inte ger ett rimligt resultat ska det i fortsättningen vara möjligt att sätta ned skattetillägget på annat sätt.

Vid mycket höga skattetillägg kan det vara befogat att sätta ned tillägget till en mindre andel än en fjärdedel. Det är givetvis inte bara skattetilläggets storlek som har betydelse för om befrielse ska medges. Hänsyn måste bl.a. tas till vilken typ av fel det är fråga om. Förmildrande eller försvårande omständigheter i övrigt ska givetvis också tillmätas betydelse.

Även i andra situationer kan det, för att uppnå ett rimligt resultat, finnas behov av att sätta ned en särskild avgift till annan andel än de nuvarande nivåerna.

Numera utgörs skatteförvaltningen av en enda myndighet, Skatteverket, vilket innebär att förutsättningarna för att styra mot en enhetlig tillämpning är större än när möjligheten till delvis befrielse beslutades. Det finns därför enligt regeringens bedömning nu inte fog för de farhågor om bristande likformighet och förutsebarhet som den dåvarande regeringen gav uttryck för vid 2003 års lagstiftningsarbete. En enhetlig tillämpning inom ramen för en flexibel reglering uppnås bäst genom Skatteverkets rättsliga ställningstaganden eller andra vägledande dokument och, i förlängningen, genom praxis.

Bestämmelser om befrielse från särskilda avgifter finns i 51 kap. 1 § SFL.

17.7.2 Ökat utrymme för frivillig rättelse

Regeringens förslag: Även när Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion ska en uppgiftsskyldig kunna rätta en oriktig uppgift utan att drabbas av skattetillägg eller ansvar enligt skattebrottslagen (1971:69).

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 547 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Skattetillägg ska inte tas ut om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift (5 kap. 8 § 4 TL och 15 kap. 7 § 3 SBL). Bestämmelsen bygger på tanken att den uppgiftsskyldige bör ha möjlighet att träda tillbaka så länge han eller hon har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas (prop. 1971:10 s. 269). Det är emellertid inte bara Skatteverkets åtgärder med avseende på en enskild uppgiftsskyldig – så som ett beslut om revision eller en förfrågan som har samband med den oriktiga uppgiften – som innebär att frivillig rättelse inte längre kan göras. Även kännedom om att Skatteverket ska genomföra generella kontrollaktioner har betydelse. Om den skattskyldige får kännedom om att Skatteverket kommer att kontrollera t.ex. banktillgodohavanden i utlandet eller vissa typer av transaktioner, är en därefter inkommen rättelse avseende sådana frågor inte att betrakta som frivillig (prop. 1971:10 s. 270 och RÅ82 1:83).

Denna restriktiva praxis motverkar ett effektivt kontrollarbete. Att informera i media om att en viss typ av transaktion särskilt kommer att granskas framstår ur kontrollsynpunkt som effektivt eftersom Skatteverkets kontrollarbete, och därmed risken för upptäckt, synliggörs. Om det dessutom är möjligt för enskilda uppgiftsskyldiga att i en sådan situation göra en rättelse utan att drabbas av skattetillägg, ökar förutsättningarna för att ett stort antal beslut kan rättas på ett enkelt sätt. En andra chans att på eget initiativ göra rätt för sig utan risk för sanktioner är enligt regeringens bedömning också en ytterligare önskvärd nyansering av regelverket.

I de situationer som diskuteras här kan det ofta också vara besvärligt att bedöma huruvida rättelsen beror på Skatteverkets information. Det kan t.ex. vara omöjligt att utreda om den uppgiftsskyldige överhuvudtaget har tagit del av informationen och i vilken mån han eller hon i så fall satt den i samband med sina egna förhållanden.

Regeringen föreslår därför att skattetillägg inte ska tas ut av den som på grund av Skatteverkets information om verkets generella kontrollaktioner rättar en oriktig uppgift. Om däremot rättelsen sker efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet, ska skattetillägg tas ut på samma sätt som enligt dagens bestämmelser. Bestämmelsen om skattetillägg finns i 49 kap. 10 § 2 SFL. Med hänsyn till att skattetillägg och ansvar enligt skattebrottslagen kan komma i fråga för samma gärningar, bör motsvarande ändring göras i skattebrottslagens bestämmelse om frivillig rättelse, dvs. 12 § skattebrottslagen.

17.7.3 Inget skattetillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial

Regeringens förslag: Skattetillägg ska inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 549 f.).

Remissinstanserna: *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* och *Förvaltningsrätten i Malmö* tillstyrker förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* välkomnar förslaget, men vill ändå peka på att ett allmer utökat område där skattetillägg inte ska tas ut kan medföra att de skattskyldiga inte ägnar sina deklARATIONER tillräcklig omsorg i förlitan på att Skatteverket ändå har tillgång till de uppgifter som behövs. *Far* menar att ett företags årsredovisning måste hänföras till normalt tillgängligt kontrollmaterial. Enligt *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, kommer regleringen att fungera på ett godtyckligt sätt. Uttag av skattetillägg bör inte styras av myndigheternas olika tekniska lösningar i de fall där någon fara för skatteundandragande över huvud taget inte finns.

Skälen för regeringens förslag: Om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande (obligatorisk kontrolluppgift) och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret, ska enligt 5 kap. 8 § 2 TL skattetillägg inte tas ut.

I kravet på att den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgiften ligger att kontrolluppgiften ska innehålla tillräckligt med information för att Skatteverket med ledning av denna ska kunna fatta beslut utan utredning (prop. 2002/03:106 s. 238).

Undantaget från skattetillägg gäller endast obligatoriska kontrolluppgifter. Det innebär att skattetillägg ska tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av annat normalt tillgängligt kontrollmaterial som Skatteverket har tillgång till. I sådana fall tas skattetillägget ut med en lägre procentsats, tio respektive fem procent (5 kap. 4 § andra stycket TL och 15 kap. 4 § andra stycket SBL).

Begränsningen till obligatoriska kontrolluppgifter innebär enligt regeringens mening att skattetillägg tas ut i situationer då det inte är motiverat. Som exempel tas skattetillägg ut av en uppgiftsskyldig som redovisar avyttring av fastighet, men missar att ta upp ett uppskovsbelopp som avser fastigheten till beskattning. Skatteverket registrerar erhållna uppskovsbelopp i beskattningsdatabasen i syfte att kontrollera uppgifter i framtida deklARATIONER. Uppgiften om uppskovsbeloppet är normalt tillgängligt kontrollmaterial och skattetillägget beräknas därför enligt den lägre procentsatsen, tio procent. På den specifikation som följer med den förtryckta självdeklARATIONEN finns uppgift om uppskovsbeloppet. Risken för att Skatteverket inte skulle upptäcka att beloppet

inte har tagits upp till beskattning är minimal. Det är också möjligt att direkt med ledning av kontrollmaterialet rätta felet.

Den som tar upp ett outnyttjat underskott med för högt belopp påförs också skattetillägg med tio procent trots att risken för att felet inte ska upptäckas är marginell. Felet framgår av och kan rättas direkt med ledning av uppgift i beskattningsdatabasen som är normalt tillgängligt kontrollmaterial.

I situationer som de ovan nämnda har hänsyn genom den lägre procentsatsen redan tagits till att risken för skatteundandragande är liten. Den omständigheten har därför inte bedömts vara skäl för befrielse från skattetillägget (Kammarrättens i Göteborg domar den 16 juni 2008 i mål nr 5753-07 och den 16 april 2008 i mål nr 6739-07; domarna har fått laga kraft).

Vid 2003 års reform uttalade sig regeringen om behovet av att ta ut skattetillägg i situationer då det finns normalt tillgängligt kontrollmaterial. Enligt regeringen finns andra typer av kontrollmaterial än obligatoriska kontrolluppgifter såsom t.ex. föregående års deklaration som inte i samma utsträckning som kontrolluppgifterna regelmässigt är tillgängligt vid deklarationsgranskningen. Här finns, trots att materialet normalt är tillgängligt, därför enligt regeringen en beaktansvärd risk att skatteundandragande sker om inte den skattskyldige lämnar för beskattningen erforderliga uppgifter. Därför bör oriktigheter som har kunnat rättas med stöd av sådant kontrollmaterial som i och för sig är normalt tillgängligt men inte regelmässigt ligger till grund för granskningen enligt regeringen även fortsatt leda till att skattetillägg tas ut (prop. 2002/03:106 s. 123).

Det ställs förhållandevis höga krav för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Det krävs att materialet tas fram årligen för deklarationskontrollen. Materialet ska också vara generellt i den mening att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som har haft en utgift eller inkomst etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Både kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige och material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Det krävs vidare att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. Något krav på att materialet ska vara direkt tillgängligt ställs inte. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i beskattningsdatabasen och som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen omfattas av bestämmelsen. Material som inhämtas genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner omfattas inte av uttrycket kontrollmaterial (prop. 2002/03:106 s. 123).

Far anser att företags årsredovisning som lämnas till Bolagsverket, måste anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial. Av 2 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska en årsredovisning bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. För att det ska vara fråga om normalt tillgängligt kontrollmaterial ska materialet finnas tillgängligt i beskattningsdatabasen. Ett flertal uppgifter som lämnas i årsredovisningen som t.ex. noter finns inte i beskattningsdatabasen. En årsredovisning kan därför inte anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial.

I 5 kap. 8 § 2 TL finns en tidsbegränsning. Det krävs att kontrolluppgiften ska ha varit tillgänglig för Skatteverket 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 skatteförfarandelagen. 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 till andra juridiska personer än dödsbon ske senast den 15 i den tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (i de flesta fall den 15 december, 56 kap. 10 § andra stycket SFL). Ett besked om slutlig skatt ska skickas till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång (56 kap. 10 § första stycket SFL). Beslutet om slutlig skatt måste alltså fattas dessförinnan. Det är därmed åtminstone 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. 8 § 2 TL behålls. Därför bör tidsfristen i stället vara ”inom ett år från utgången av beskattningsåret”. Med ett år avses en tolv månadersperiod. Om beskattningsåret t.ex. går ut den 30 juni 2013 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2014.

Regeringen anser att skattetillägg inte bör tas ut när en oriktig uppgift kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Som ovan har sagts ställs förhållandevis höga krav för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Det innebär enligt regeringens bedömning tillsammans med kravet på att materialet ska innehålla tillräcklig information för att den oriktiga uppgiften ska kunna rättas utan utredning, en tillräcklig avgränsning av undantaget. I de fall kontrollmaterialet är normalt tillgängligt och dessutom innehåller tillräckliga uppgifter för att ett riktigt beslut ska kunna fattas bör risken för skatteundragande vara så begränsad att skattetillägg inte bör tas ut. Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot detta.

Undantaget från skattetillägg bör däremot enligt regeringens bedömning inte utvidgas till att också omfatta situationer då den oriktiga uppgiften framgår av normalt tillgängligt kontrollmaterial, men inte kan rättas med ledning av detta. I en sådan situation behövs det uppgifter från den deklareringskyldige. Det handlar alltså om den grundläggande skyldigheten att lämna de uppgifter som behövs för en riktig beskattning. Denna skyldighet bör vara sanktionerad med skattetillägg. I annat fall blir det helt riskfritt för den deklareringskyldige att förhålla sig passiv. En förskjutning skulle därmed ske från den deklareringskyldiges ansvar att lämna tillräckliga uppgifter till en allt större utredningsskyldighet för Skatteverket. En sådan utveckling innebär risker för felaktiga skattebeslut samtidigt som Skatteverkets administration ökar. De lägre procentsatserna för skattetillägg, tio respektive fem procent, bör därför även i fortsättningen gälla för oriktiga uppgifter som framgår av, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Kammarrätten i Stockholm lyfter fram en mycket viktig fråga. Kan förslaget medföra att de skattskyldiga inte ägnar sina deklARATIONER tillräcklig omsorg i förlitan på att Skatteverket ändå har tillgång till de uppgifter som behövs? I deklARATIONSSKYLDIGHETEN ingår att den deklARATIONSSKYLDIGE lämnar de uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta riktiga beslut. Skattetillägget utgör ett påtryckningsmedel att uppfylla den skyldigheten. Regeringen föreslår att skattetillägg inte ska tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Det får inte finnas någon tveksamhet rörande den oriktiga uppgiften. Krävs utredning, ska skattetillägg tas ut. Ett visst påtryckningsmedel, i form av ett lägre skattetillägg, finns alltså kvar. Detta torde förhoppningsvis medföra att deklARATIONSSKYLDIGA även i fortsättningen känner att de har ett stort ansvar för att innehållet i deklARATIONEN är korrekt.

Lagstiftaren och Skatteverket bör kontinuerligt arbeta för att förenkla lagstiftningen och öka kontrollmaterialet på områden där det förekommer många fel i deklARATIONERNA. Härigenom kan antalet fel minska och Skatteverkets kontrollmöjligheter öka. Det generella undantag från skattetillägg som här föreslås innebär att de framsteg som görs också får genomslag till förmån för de uppgiftsskyldiga; när det finns normalt tillgängligt kontrollmaterial som är tillräckligt för att rätta en oriktig uppgift ska inget skattetillägg längre tas ut.

NSD anser att uttag av skattetillägg inte bör styras av myndigheternas olika tekniska lösningar i de fall där någon fara för skatteundandragande över huvud taget inte finns. Regeringen anser att det finns skäl att ytterligare stärka rättssäkerheten. Därför bör bl.a. frågorna om normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundandragande utredas. Frågor om skattetillägg som behöver utredas redovisas sammanfattningsvis i avsnitt 17.6 under rubriken Frågor som behöver utredas.

Sammanfattningsvis är regeringens förslag att undantaget från skattetillägg ska utvidgas till att även gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial än obligatoriska kontrolluppgifter.

Bestämmelsen finns i 49 kap. 10 § 1 SFL.

17.7.4 Inget skattetillägg vid skönsbeskattning om skatten bestäms enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial

<p>Regeringens förslag: Vid skönsbeskattning ska skattetillägg inte beräknas på skatt som påförs enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial, som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret.</p>

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 552 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklARATION ska skattetillägget enligt 5 kap. 5 § andra stycket 2 TL beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts vid

taxeringen enligt de kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande (obligatoriska kontrolluppgifter) och som har varit tillgängliga för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret.

I likhet med vad som gäller undantaget från skattetillägg vid oriktig uppgift, krävs att kontrolluppgiften innehåller tillräckligt med information för att Skatteverket med ledning av denna ska kunna fatta ett riktigt beslut utan utredning (prop. 2002/03:106 s. 236).

Enligt gällande regler för beräkning av skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration tillgodoräknas alltså den deklarationsskyldige bara uppgifter som finns i obligatoriska kontrolluppgifter. I övrigt tas fullt skattetillägg ut även om skönstaxeringen sker enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial.

När det gäller oriktig uppgift föreslår regeringen att skattetillägg inte ska tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Skälet för förslaget är att risken för skatteundandragande i sådana fall bedöms vara så begränsad att det inte är motiverat att ta ut skattetillägg. Motsvarande argument kan anföras för att skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat en deklaration inte ska beräknas på skatt som påförs enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Denna typ av skattetillägg har emellertid delvis ett annat syfte än skattetillägg vid oriktig uppgift; skattetillägget ska förmå den deklarationsskyldige att lämna en deklaration. Den uppgiftsskyldige kan därför bli av med ett påfört skattetillägg genom att inom viss tid lämna en deklaration. Även med hänsyn till möjligheten att bli av med skattetillägget bedömer regeringen att det är en väl hård sanktion att beräkna skattetillägg på skatt som bestäms enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial. När risken för skatteundandragande är så liten och beskattningen kan ske utan utredning bör skattetillägg inte påföras ens som en påtryckning för att förmå den deklarationsskyldige att lämna en deklaration. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Samma tidsfrist som ska gälla för bestämmelsen om att skattetillägg inte ska tas ut om den oriktig uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, bör även gälla här. Det ska alltså krävas att kontrollmaterialet har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Skälen för vald tidsfrist redovisas i avsnitt 17.7.3.

Regeringens förslag kommer att innebära att flera som blir skönsbeskattade inte drabbas av skattetillägg. Skattetillägget vid skönsbeskattning (och möjligheten att bli av med detta genom att lämna deklaration) kommer därmed att fungera som påtryckning för att lämna deklaration i färre fall. Det utrymme för riskfri skönstaxeringsspekulation utan skattetillägg som skapades efter lagändringarna år 2003 kan därmed bli större. Den som har blivit skönsbeskattad i enlighet med kontrolluppgifter riskerar inte att drabbas av ett skattetillägg som han eller hon inte kan bli av med även om Skatteverket senare skulle upptäcka ytterligare oredovisade inkomster. Det är då riskfritt för den uppgiftsskyldige att låta bli att redovisa inkomsterna. Regeringen föreslår dock i avsnitt 17.9 åtgärder för att motverka sådan spekulation. Förslaget

innebär att den som trots skönsbeskattning inte lämnar deklaration inom viss tid kommer att påföras skattetillägg (som inte undanröjs genom deklaration) om ytterligare inkomster upptäcks. Den omständigheten att fler deklarationsskyldiga som inte lämnar deklaration blir skönsbeskattade utan att påföras skattetillägg och därmed inte har något incitament att fullgöra sin skyldighet, bör därför inte motverka de bestämmelser om beräkning av skattetillägget som regeringen föreslår här.

Regeringens förslag är sammanfattningsvis att även en deklarationsskyldig som inte har lämnat en deklaration ska få tillgodoräkna sig uppgifter i normalt tillgängligt kontrollmaterial, som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, vid beräkningen av skattetillägg om uppgifterna utan utredning kan läggas till grund för skönsbeskattningen.

Bestämmelsen finns i 49 kap. 15 § första stycket 2 b SFL.

17.7.5 Sänkt procentsats för skattetillägg på icke gjort skatteavdrag

Regeringens förslag: Skattetillägg på underlåtet skatteavdrag ska tas ut med fem procent.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 554 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inget att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Redovisningen av skatteavdrag, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter samordnades genom skattebetalningslagen. För skatteavdragens del innebar samordningen att skattetillägg numera kan tas ut. Som skäl för den ändringen angavs att ökad enhetlighet i behandlingen av oriktigt uppgiftslämnande skulle uppnås (prop. 1996/97:100 s. 454 och 589).

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning är skyldig att göra skatteavdrag (10 kap. SFL). Den vanligaste situationen är att en arbetsgivare gör skatteavdrag vid utbetalning av lön till arbetstagaren. I det följande behandlas för enkelhetens skull den situationen. Arbetsgivaren ska i en skattedeklaration för varje redovisningsperiod redovisa gjorda skatteavdrag. På grundval av deklarationen fattas ett beslut om skatteavdrag och arbetsgivarens skattekonto debiteras beloppet. Arbetsgivarens inbetalning av det avdragna beloppet leder till en kreditering med motsvarande belopp. Arbetstagaren tillgodoräknas de gjorda avdragen vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt som görs när den slutliga skatten för året har bestämts.

Skattetillägg på skatteavdrag kan tas ut i två olika situationer, nämligen dels på gjorda men inte redovisade skatteavdrag, dels på underlåtna skatteavdrag. I den första situationen är förhållandena i väsentliga avseenden jämförbara med skattetillägg på oredovisade arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt. Arbetsgivaren ska redovisa den innehållna skatten. Gör han eller hon inte det ska beslutet om avdragen skatt

omprövas och skattekontot debiteras med höjningen. Skattetillägg beräknas med 20 procent på höjningen. I den delen är regleringen riktigt utformad.

Hur den andra situationen – arbetsgivare har inte gjort något skatteavdrag – ska hanteras är inte lika självklar. Det kan diskuteras hur stort sanktionsbehovet är. Inledningsvis ska sägas att skyldigheten att göra skatteavdrag är en central del av preliminärskattesystemet. För uppbördseffektiviteten är ett fungerande preliminärskattesystem av avgörande betydelse.

Skyldigheten att göra skatteavdrag är sanktionerad genom att en arbetsgivare som inte gör skatteavdrag riskerar att få betala den anställdes skatt med egna pengar. Arbetsgivaren har regressrätt mot arbetstagaren, men får slutligt stå för kostnaden om arbetstagaren inte har betalningsförmåga. Se 59 kap. 2–6 §§ SFL.

Det skatteundrandragande som kan förekomma i samband med svarta löner är sanktionerat med skattetillägg på annan grund än att skatteavdrag inte har gjorts. När Skatteverket upptäcker oredovisade löner blir följden för arbetstagaren att den svarta lönen beskattas och att skattetillägg med 40 procent av skatten tas ut. Arbetsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter på den oredovisade lönen och skattetillägg med 20 procent av avgifterna tas ut. Där det finns svarta löner finns regelmässigt oredovisade intäkter. Företaget beskattas för den oredovisade vinsten och påförs skattetillägg med 40 procent av skatten. Att i en sådan situation, vid sidan av skattetillägg på arbetsgivaravgifter och oredovisade vinster samt risk att få betala arbetstagarens skatt, också ta ut skattetillägg på icke gjort skatteavdrag kan ifrågasättas. Risken för skattetillägg på icke gjort skatteavdrag har i sådana situationer sannolikt inte heller någon effekt på viljan att följa bestämmelserna om skatteavdrag.

I fall då det underlåtna skatteavdraget inte är ett led i skattefusk bör risken att få betala arbetstagarens skatt normalt vara tillräcklig för att avhålla arbetsgivaren från att bryta mot reglerna. Förutsättningen för att risken att få betala arbetstagarens skatt ska ha någon avskräckande effekt är dock att det finns ett reellt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivaren och arbetstagaren. Om t.ex. arbetsgivaren är ett aktiebolag och den anställda har ett avgörande inflytande över bolaget betyder risken att bolaget får betala den anställdes skatt i realiteten ingenting. För att det inte ska vara riskfritt att ställa sig utanför preliminärskattesystemet behövs det sanktioner. Bestämmelsen om skatteavdragsbrott i 6 § skattebrottslagen är enligt regeringens bedömning ensam inte en tillräckligt effektiv sanktion.

Regeringens slutsats är att bestämmelserna om skatteavdrag bör vara sanktionerade i administrativ ordning, men att skattetillägg med tjugo procent av det belopp som borde ha dragits av är en onödigt hård sanktion. Enligt regeringens bedömning är fem procent av det underlåtna skatteavdraget en lämplig nivå för att säkerställa effektiviteten i preliminärskattesystemet. Regeringen föreslår därför en sänkning av skattetillägget på icke gjort skatteavdrag från tjugo till fem procent.

Grunden för att ta ut skattetillägg av den som inte gör skatteavdrag finns i 49 kap. 9 § SFL. Hur skattetillägget ska beräknas regleras i 49 kap. 18 § SFL. I 52 kap. 8 § SFL finns en bestämmelse om när beslutet om skattetillägg senast ska fattas.

17.8 Skattetillägg utan sakprövning

Regeringens förslag: Skattetillägg ska kunna tas ut utan sakprövning i ett ärende hos Skatteverket.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1242).

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* avstyrker utredningens förslag. Skattetillägg bör enligt advokatsamfundet bara tas ut om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Detta bör gälla oavsett när under förfarandet en påstådd oriktig uppgift har lämnats. Ingen annan remissinstans har haft något att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av 5 kap. 1 § första stycket TL framgår att om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, ska en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

I 5 kap. 4 § första stycket TL anges bl.a. att om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget fyrtio procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1–5 samma lag och som, i fall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans maka.

Frågan om skattetillägg med stöd av 5 kap. 1 § TL utan föregående sakprövning kan tas ut på grund av en oriktig uppgift i en begäran om omprövning, sedan den skattskyldige har återkallat sin begäran om omprövning och Skatteverket avskrivit omprövningsärendet, har prövats av Kammarrätten i Stockholm. Kammarrätten fann den 10 februari 2010, mål nr 1470-08, att skattetillägg inte utan uttryckligt stöd i lag ska kunna tas ut i ett sådant fall. Domen är överklagad till Regeringsrätten (mål nr 2228-10). Regeringsrätten har meddelat prövningstillstånd.

Enligt utredningens mening bör skattetillägg kunna tas ut i en sådan situation. I annat fall 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. Regeringen delar utredningens bedömning.

Regeringen föreslår därför att det av lagtexten tydligt ska framgå att ett krav på sakprövning endast ska gälla oriktig uppgift i mål om beskattning och inte i ett ärende hos Skatteverket. Även bestämmelserna om beräkning av skattetillägg förtydligas.

Bestämmelserna finns i 49 kap. 4 och 14 §§ SFL.

17.9 Skönstaxeringsspekulation ska motverkas

Regeringens förslag: S.k. skönstaxeringsspekulation ska motverkas. Den som, trots skönsbeskattning, ändå inte lämnar en inkomstdeklaration ska påföras skattetillägg om ytterligare intäkter upptäcks.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 566 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Kontrolluppgifter och andra uppgifter som Skatteverket får från andra än den skattskyldige har fått allt större betydelse för beskattningen. Det innebär dock inte att den skattskyldiges uppgiftsskyldighet har förlorat sin betydelse. Det är bara den skattskyldige själv som kan avgöra om de uppgifter som Skatteverket har fått från bl.a. arbetsgivare och banker är tillräckliga för att ett riktigt skattebeslut ska kunna fattas. Deklarationskyldigheten har därför fortfarande en central betydelse för att skatteförfarandet ska fungera.

Enligt 5 kap. 3 § TL ska ett skattetillägg som har tagits ut på grund av att självdeklaration inte har lämnats, undanröjas om deklarationen kommer in inom viss tid. Bestämmelsen ska ses mot bakgrund av vikten av att deklarationskyldigheten fullgörs. Syftet med att ta ut ett skattetillägg som undanröjs om deklaration kommer in är att den deklarationskyldige ska förmås att lämna deklaration. Det är som ovan har konstaterats viktigt och en motsvarande reglering finns även i den nya lagen. Som regelverket ser ut i dag fungerar emellertid bestämmelsen inte som påtryckning i alla situationer.

Vid 2003 års översyn av de särskilda avgifterna tog regeringen upp problemet med s.k. skönstaxeringsspekulation. Regeringen konstaterade att det förekommer att skattskyldiga medvetet undviker att lämna deklaration i förhoppningen att skönstaxeringen och skattetillägget ska leda till en lägre betalningsbörda än vad som skulle bli fallet om en deklaration med korrekta uppgifter lämnades. Den åtgärd som regeringen föreslog var att korta fristen under vilken den skattskyldige ska komma in med en deklaration för att få skattetillägget undanröjt. Genom den kortare tidsfristen blir det enligt regeringen svårare att lämna en självdeklaration efter det att beslut om skönstaxering och skattetillägg har fattats och därigenom erhålla en lägre taxering (prop. 2002/03:106 s. 130 och 131). Från och med 2004 års taxering gäller som huvudregel att deklarationen ska ha kommit in inom fyra månader från utgången av det år då beslutet om skattetillägg meddelades. Det innebar en förkortning av tidsfristen med åtta månader.

En annan förändring som genomfördes vid 2003 års översyn, och som påverkar möjligheterna att skönstaxeringsspekulera, är att skattetillägg som tas ut vid skönstaxering i avsaknad av deklaration bara ska beräknas på den skatt som påförs utöver den skatt som skulle ha påförts enligt föreliggande kontrolluppgifter. Om det finns kontrolluppgifter på rimligt stora inkomster samtidigt som det saknas indikationer på att det finns andra inkomster kommer en deklarationskyldig som inte lämnar någon deklaration att taxeras i enlighet med kontrolluppgifterna. Något skattetillägg tas då inte ut. Möjligheten att bli av med ett skattetillägg genom att komma in med deklaration inom viss tid fungerar då naturligtvis inte som påtryckning att lämna deklaration.

Skulle Skatteverket senare genom någon kontrollåtgärd upptäcka att det finns ytterligare inkomster kan skattetillägg tas ut enligt 5 kap. 2 § TL. Detta skattetillägg kan den deklarationskyldige dock bli av med

genom att lämna deklARATION. Det är alltså i sådana situationer ur skattetilläggssynpunkt riskfritt att låta bli att redovisa inkomster som det inte finns kontrolluppgifter på, exempelvis ränteinkomster från utlandet eller ”svarta tjänsteinkomster”.

Efter lagändringarna år 2003 har alltså ett utrymme för riskfri skönstaxeringsspekulation utan skattetillägg skapats för en grupp personer. För dessa finns, utöver förseningsavgifter, inget påtryckningsmedel att lämna deklARATION. Om oredovisade intäkter senare upptäcks kan den skattskyldige bli av med skattetillägget genom att lämna deklARATION. Den enda sanktionsmöjlighet som kvarstår är ansvar för passivt skattebrott.

Enligt regeringens förslag (se avsnitt 17.7.4) ska vid beräkningen av skattetillägg vid skönsbeskattning hänsyn inte bara tas till obligatoriska kontrolluppgifter utan också till annat normalt tillgängligt kontrollmaterial, som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Förslaget innebär att utrymmet för skönstaxeringsspekulation blir något större.

Enligt regeringens bedömning är det inte rimligt att deklARATIONsskyldigheten kan ignoreras och inkomster undanhållas på detta sätt utan att det leder till en bestående sanktion. Här bör beaktas att de personer som diskussionen handlar om inte har lämnat någon deklARATION trots att de är skyldiga att göra det enligt lagen, har påförts förseningsavgifter, har förelagts att lämna deklARATION och har blivit skönstaxerade. Det handlar alltså om personer som upprepat har nonchalerat sina skyldigheter trots att de på olika sätt har uppmärksammats på detta. I jämförelse med många andra situationer då skattetillägg tas ut framstår ett sådant agerande typiskt sett som mer klandervärt. Denna brist i regelverket bör åtgärdas.

Regeringen föreslår att en bestämmelse om skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut ska införas. Den som inte har lämnat en inkomstdeklARATION och därför har skönsbeskattats ska omfattas av bestämmelsen. Om han eller hon inte lämnar en deklARATION inom fyra månader efter utgången av den månad då skönsbeskattningsbeslutet meddelades och beslutet omprövades i höjande riktning, ska skattetillägg tas ut på höjningen. Höjningen kan vara skönmässig eller i enlighet med en deklARATION som har lämnats in efter det att Skatteverket har upptäckt att skönsbeskattningsbeslutet är för lågt och uppmärksammat den skattskyldige på att en höjning övervägs. Skattetillägget behöver alltså inte knytas till några specifika inkomster. Skattetillägg ska bara tas ut om omprövningen sker på Skatteverkets initiativ. Tar den deklARATIONsskyldige själv initiativet är situationen jämförbar med en rättelse på eget initiativ (frivillig rättelse) och då finns det inte anledning att ta ut skattetillägg.

Skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut ska kvarstå även om deklARATIONsskyldigheten senare fullgörs. Innebörden av bestämmelsen är att även den som inte lämnar en inkomstdeklARATION, efter viss tid, får ett reellt och sanktionerat ansvar för oredovisade inkomster.

Bestämmelserna finns i 49 kap. 8 och 17 §§ SFL.

17.10 Beslut om kontrollavgift

Regeringens förslag: Ett beslut om att ta ut kontrollavgift ska meddelas inom två år från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1286 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I skattebetalningslagen finns ingen särskild reglering av vilken beslutsfrist som gäller för kontrollavgift för den som omsätter investeringsguld. I kassaregisterlagen, branschkontrollagen och lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, finns inte heller någon reglering av tidsfristen för beslut om kontrollavgift. 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 kontrollavgift. 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 alltså ingen anledning att knyta beslutsfristen för beslut om kontrollavgift till dessa tidsfrister.

Beslut om kontrollavgift bör enligt regeringens mening meddelas i så nära anslutning som möjligt till tillsynen eller kontrollbesöket. 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 tillsyn eller kontrollbesök 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. Ingen av remissinstanserna har haft något att erinra mot förslaget.

Bestämmelsen finns i 52 kap. 9 § SFL.

Regeringens bedömning: Tullagens (2000:1281) bestämmelser om tulltillägg bör inte ändras i sak. Lagtexten bör dock justeras för att bibehålla likheterna med skattetilläggsbestämmelserna när det gäller formuleringar och struktur.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 569 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens bedömning

Dagens regler

Bestämmelserna om tulltillägg finns i 8 kap. tullagen. Tulltillägget är en sanktion som riktar sig i huvudsak mot vissa brister vid fullgörandet av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten i tullbehandlingen av den kommersiella importen.

Tillämpningsområdet avgränsas mot privatimport genom att det endast omfattar sådan import för vilken skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration ska lämnas till ledning för tulltaxeringen (8 kap. 2 § första stycket tullagen).

Den som är gäldenär och skyldig att lämna tulldeklaration ska påföras tulltillägg, om han eller hon på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för tulltaxering. Tulltillägget är 20 procent av den tull som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Om det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen ska beräkningen av tillägget i stället ske efter 10 procent (8 kap. 2 § andra–fjärde styckena tullagen).

Vid skönstulltaxering (på grund av att deklaration inte har inkommit eller genom avvikelse från deklarationen) tas tulltillägg också ut. Tillägget är 20 procent av den tull som till följd av skönstulltaxeringen påförs gäldenären utöver den tull som annars skulle ha påförts (8 kap. 2 a § första stycket tullagen).

Tulltillägg påförs vidare när tull tas ut på grund av olaga införsel och andra olagliga förfaranden (8 kap. 3 § tullagen).

I 8 kap. 6 § tullagen finns undantag när tulltillägg inte ska tas ut som i stort sett motsvarar bestämmelserna om undantag från särskilda avgifter i taxeringslagen och skattebetalningslagen. Detsamma gäller befrielse-reglerna i 8 kap. 10 § tullagen. Tullagen saknar dock motsvarighet till bestämmelserna i 5 kap. 8 § 2 och 14 § andra stycket 3 TL som handlar om betydelsen av kontrolluppgifter.

Tulltilläggen har alltså stora likheter med skattetilläggen. Utgångspunkten när tulltilläggen infördes var att de skulle utformas i så nära överensstämmelse som möjligt med bestämmelserna om skattetillägg (prop. 1985/86:41 s. 17). Ambitionen har även härefter varit att hålla ihop sanktionssystemen (prop. 1996/97:100 s. 489).

Det finns emellertid också skillnader. Ett exempel är att bestämmelserna om skattetillägg sanktionerar en uppgiftsskyldighet som gäller större delen av befolkningen medan tulltilläggen tar sikte på en mindre krets kommersiella aktörer. EU-rättens stora betydelse på tullområdet är en annan skillnad. Deklaranten måste inte bara beakta de svenska reglerna utan även EU:s komplexa tullrättsnormer och andra medlemsstaters tullrättspraxis. Tillförlitlig information om EU-normernas rätta tolkning kan vara svåråtkomlig i Sverige och information om tullrättspraxis i andra medlemsländer kan saknas helt. Vidare kan dokumentation som följer med importsändningar vara bristfällig och det kan vara svårt att upptäcka brister eller avhjälpa dem, inte minst eftersom dokumentationen ofta är på främmande språk.

En tulldeklaration innebär även krav på relativt komplicerade uppgifter kring varors klassificering, införselvillkor och en noggrann tullvärdeberäkning. Detta leder till att det finns en reell risk för oavsiktliga fel även om företagen har ambitionen att göra rätt. En orsak till detta är att tullvärdeberäkningar och konsekvenser av tullregler inte utgör ett naturligt inslag i bokförings- och redovisningssystem på samma sätt som är fallet vid beräkning av många skatter (prop. 2002/03:106 s. 198 och 199).

2003 års reform

Vid 2003 års reform uttalade regeringen att skatte- och tulltilläggen även i fortsättningen bör behålla samma grundläggande struktur så långt det är sakligt motiverat (prop. 2002/03:106 s. 195 och 196).

Regeringen konstaterade att kritiken mot tulltilläggen till stora delar var densamma som kritiken mot skattetilläggen. Lagstiftningen ansågs sakna proportionalitet mellan förseelse och sanktion genom att relativt enkla fel ofta leder till höga tulltillägg. Vidare var uppfattningen att tillämpningen av befrielsegrunderna för tulltillägg var alltför restriktiv. Regeringen ansåg att det i många delar fanns fog för kritiken och att systemet borde förändras för att inte förlora legitimitet (prop. 2002/03:106 s. 195, 196 och 201).

Genom reformen genomfördes i huvudsak följande förändringar:

- En definition av oriktig uppgift infördes i 8 kap. 2 § andra stycket tullagen. Vid bedömningen av om oriktig uppgift föreligger tas numera, på motsvarande sätt som gäller för skattetillägg, hänsyn till om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. Med lämnade uppgifter avses såväl uppgifter som lämnas direkt i deklarationen som uppgifter i kontrollmaterial till vilket hänvisas i en elektronisk deklaration eller bifogas en pappersdeklaration (prop. 2002/03:106 s. 204, 205 och 251).
- Befrielsebestämmelserna gjordes mer omfattande i syfte att uppnå en generösare tillämpning på motsvarande sätt som för skattetilläggen. Någon bestämmelse om vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter föreslogs dock inte eftersom det inte finns några sådana uppgifter. Möjlighet till delvis befrielse fanns redan (prop. 2002/03:106 s. 207–209).

- Det förtydligades att tulltillägg kan tas ut vid skönstulltaxering i avsaknad av deklaration. Tulltillägget ska beräknas på den del av beloppet som överstiger det belopp som har framkommit enligt de uppgifter som på annat sätt än muntligen har lämnats till ledning för tulltaxeringen, och de uppgifter i övrigt som lämnats i deklarationen eller i kontrollmaterial vartill hänvisats i deklarationen om den lämnats elektroniskt, eller som bifogats deklarationen (prop. 2002/03:106 s. 212 och 213).

Regelverken bör alltjämt vara så lika som möjligt

Det är en fördel att samma uttryckssätt i stor utsträckning kan användas i bestämmelserna om tull- respektive skattetillägg. Givetvis gäller detta endast när sakliga skäl inte talar emot det.

Den lagtekniska översynen av bestämmelserna om skattetillägg när de infogas i den nya skatteförfarandelagen innebär ändringar i struktur och formuleringar. Vissa bestämmelser har också slopats utan att någon ändring i sak är avsedd. Det gäller t.ex. slopandet av två grunder i bestämmelsen om undantag från skattetillägg (49 kap. 10 § SFL). Motsvarande ändringar bör göras i tullagen. Förslagen kommenteras i författningskommentaren till förslaget om ändring i tullagen.

Regeringen föreslår också ett antal förändringar av reglerna om skattetillägg för att ytterligare öka utrymmet för nyanserade och rättssäkra bedömningar. Förslagen är att utrymmet för frivillig rättelse ska bli större (avsnitt 17.7.2) och normalt tillgängligt kontrollmaterial ska få större betydelse för skattetilläggsfrågan (avsnitt 17.7.3 och 17.7.4). Regeringen anser vidare att de fasta nivåerna för delvis befrielse från skattetillägg bör tas bort (avsnitt 17.7.1).

Motsvarande förändringar bör enligt regeringens mening inte göras för tulltilläggen.

Delvis befrielse utan nivåer är redan enligt nuvarande bestämmelser möjlig för tulltillägg.

Möjligheterna till frivillig rättelse ska enligt regeringens förslag bli större när det gäller skattetillägg och skattebrott. Skälet för förslaget är att Skatteverket ska kunna utveckla nya kontrollmetoder där de informerar via media om att en viss typ av kontroll kommer att företas. Sådan generell information ska enligt regeringens förslag inte hindra en frivillig rättelse.

Förutsättningarna för kontroll skiljer sig åt mellan skatte- och tullområdet. På skatteområdet handlar det om ett mycket större antal skattskyldiga som ska kontrolleras. Det finns också skillnader vad gäller vilka personer som omfattas av regelverken. Skattetillägget sanktionerar uppgiftsskyldigheter för större delen av befolkningen. Tulltillägget avser i stort sett bara den som yrkesmässigt importerar varor. Skillnaderna innebär att det inte är givet att det finns behov av att förändra utrymmet för frivillig rättelse på tullområdet.

Om en ändring av förutsättningarna för frivillig rättelse beträffande tulltillägg skulle övervägas måste dessutom övervägas om även bestämmelserna om frivillig rättelse i lagen (2000:1225) om straff för smuggling, benämnd smugglingslagen, borde ändras. Detta förutsätter en

noggrann analys inte bara av bestämmelserna om tullbrott utan också av bestämmelserna om smugglingsbrott. Smugglingsbrottet har ett betydligt vidare tillämpningsområde än bestämmelserna om tulltillägg. En förändring av utrymmet för frivillig rättelse kräver därför helt andra överväganden än de som gäller utrymmet för frivillig rättelse från tulltillägg och tullbrott. Det ligger utanför detta lagstiftningsarbete att föreslå generella förändringar av utrymmet för frivillig rättelse enligt smugglingslagen. Mot den bakgrunden anser regeringen att inte heller tullagens bestämmelser om frivillig rättelse bör ändras.

18 Beslut om skatter och avgifter

18.1 Elektroniska beslut

Regeringens bedömning: En ökning av antalet beslut om slutlig skatt som sätts upp i form av ett elektroniskt dokument kräver inte någon ändrad lagstiftning.

Om Skatteverket kan leverera en teknisk lösning som tillgodoser kraven på beslutsmotivering och förser beslutshandlingen med uppgift som identifierar beslutsfattaren bör s.k. elektroniska beslut om slutlig skatt kunna sättas upp i form av ett elektroniskt dokument även i de fall beslutet går den enskilde emot. Ett sådant förfarande kan utvecklas även för andra typer av beslut och kan ske utan att lagstiftningen inom förfarandområdet ändras.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 391 f.).

Remissinstanserna: *Företagarna* har ingen invändning mot utredningens bedömning under förutsättning att besluten är motiverade och avsändarens kontaktuppgifter framgår tydligt. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* delar utredningens uppfattning om att den nya lagen inte ska utformas så att uppgiftslämnandet på papper ska vara huvudregel. LRF framhåller vikten av att besluten är motiverade och att det framgår vem som har fattat besluten. Ärenden som fordrar utförligare motivering kan därför enligt LRF inte omfattas av reglerna om elektroniska beslut.

Bakgrunden till regeringens bedömning: Inom taxeringsförfarandet fattas i dag en stor andel av de grundläggande besluten om årlig taxering genom automatiserad databehandling. Stöd för detta finns i 4 kap. 2 a § taxeringslagen (1990:324), förkortad TL. Enligt denna bestämmelse får grundläggande beslut om årlig taxering fattas genom automatiserad databehandling i det fall skälen för beslutet enligt 20 § första stycket 1 förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL, får utelämnas. För denna typ av beslut innebär det att skälen får utelämnas helt eller delvis om beslutet inte går någon part emot eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövligt att upplysa om skälen. Möjligheten att sätta upp ett taxeringsbeslut genom automatiserad databehandling infördes genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1994 (prop. 1993/94:224).

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

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

Ett beslut som fattas genom automatiserad databehandling fattas helt utan inblandning av någon handläggare. Ett beslut som kräver en bedömning av en handläggare kan därför inte fattas genom automatiserad databehandling. Ett sådant beslut kan dock ändå fattas i ett IT-system genom att den som handlägger ärendet förser den upptagning som innefattar beslutet med sin elektroniska underskrift (dvs. genom ett beslut som sätts upp i form av ett elektroniskt dokument).

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

Skälen för regeringens bedömning: Beslut som sätts upp i form av ett elektroniskt dokument förekommer som sagt redan i dag i stor omfattning inom taxeringsförfarandet. Det gäller dock bara när den slutliga skatten fastställs i enlighet med de uppgifter som den skattskyldige har lämnat i en deklaration. Här kan nämnas att termen taxeringsbeslut inte används i den nya lagen. Det nuvarande taxeringsbeslutet ingår i stället som en del i beslut om slutlig skatt (se avsnitt 18.4). I det följande talar regeringen därför om sådana beslut.

Ett sätt att öka antalet beslut om slutlig skatt som sätts upp i form av ett elektroniskt dokument är att få fler personer att lämna korrekta uppgifter i sin deklaration. En sådan effektivisering kan åstadkommas dels genom förenklingar i det materiella regelsystemet, dels genom en ökad användning av elektroniska deklarationer med inbyggda funktioner för att förebygga summeringsfel och andra oavsiktliga fel.

Inom Skatteverket pågår ett arbete för att ytterligare förbättra de elektroniska tjänsterna för inlämning av deklarationer. De elektroniska tjänsterna förses exempelvis med interaktiv information till stöd för den

som lämnar deklARATIONEN. Dessutom utvecklar Skatteverket förfarandet med förnyad arbetsmetodik och nytt tekniskt stöd. Detta inkluderar bl.a. ett elektroniskt informations- och ärendehanteringssystem för såväl intern som extern användning. Den elektroniska hanteringen möjliggör även maskinella utskick av förfrågningar och överväganden.

Det pågående utvecklingsarbetet bör på sikt leda till att fler beslut kan sättas upp i form av ett elektroniskt dokument. Att Skatteverkets utredning i större utsträckning kan ske via elektronisk kommunikation effektiviserar arbetet även i de fall då en handläggare bedömer att det finns skäl att utreda lämnade uppgifter och därefter eventuellt beslutar att inte godta uppgifterna.

Den beskrivna utvecklingen sker inom ramen för nuvarande regelverk och kommer att kunna fortgå på samma sätt. I det följande ska diskuteras om fler typer av beslut än i dag kan komma att sättas upp i form av ett elektroniskt dokument.

Enligt utredningens mening bör skatteförfarandelagen, förkortad SFL, inte begränsa den yttre formen för ett beslut. De remissinstanser som har yttrat sig i frågan har inte framfört någon annan uppfattning. Regeringens bedömning är att lagstiftningen i största möjliga utsträckning bör utformas utan bestämmelser som begränsar en teknisk utveckling. Bestämmelser som anger på vilket sätt Skatteverket får fatta beslut är föreskrifter om förfarandet hos myndighet. Föreskrifter av sådant slag kan lämpligen ges i förordning. Bestämmelsen i 4 kap. 2 a § TL om förutsättningarna för att fatta beslut genom automatiserad databehandling förs därför, som regeringen nämner i avsnitt 18.4, inte över till skatteförfarandelagen.

Regeringen vill understryka vikten av att ett beslut, oavsett form, innehåller de uppgifter som av rättssäkerhetsskäl måste eller bör ingå. Två centrala krav är att beslut ska vara motiverade och att det ska framgå vem som har fattat beslutet. Bestämmelser om detta finns i förvaltningslagen och myndighetsförordningen.

Att skälen för ett beslut som går den enskilde emot ska framgå av beslutet är en av grunda-satserna i rättsordningen och följer av 20 § FL. Det är ju en förutsättning för att den enskilde ska förstå varför beslutet blev som det blev. Kravet på beslutsmotivering syftar också till att garantera att ärendena prövas omsorgsfullt, sakligt och enhetligt. Motiveringen är dessutom viktig för att domstolar och andra myndigheter ska kunna pröva ett beslut som överklagas.

Ett beslut om slutlig skatt som avviker från de uppgifter som lämnas i en deklARATION eller i en begäran om omprövning måste därför motiveras oavsett hur beslutet fattas och i vilken form det sätts upp. Om den tekniska utvecklingen inom Skatteverket leder till att sådana beslut kan för-ses med standardiserade beslutsmotiveringar finns det enligt regeringens mening inte något som hindrar att även beslut som går den enskilde emot sätts upp i form av ett elektroniskt dokument. Möjligheten att använda standardiserade beslutsmotiveringar kan dock vara begränsad i praktiken.

I ärenden av mer rutinmässig karaktär skulle troligen standardiserade skäl kunna användas; Likaså i ärenden där det inte finns utrymme för olika bedömningar. Att avslå ett yrkande om avdrag för ränta på studielån borde exempelvis kunna ske med hjälp av en standardmo-

tivering. Ärenden med yrkanden som kräver en mer individuell prövning eller utförligare motivering kan dock inte avgöras genom automatiserad databehandling. Däremot kan det sättas upp i form av ett elektroniskt dokument.

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

När det sedan gäller att identifiera beslutsfattaren finns i dag i 9 § TF ett krav på undertecknande av vissa beslut. I takt med att tekniken utvecklas och erbjuder alternativa sätt att identifiera och koppla beslutsfattaren till beslutet förlorar det egenhändiga undertecknandet i betydelse. För att ytterligare effektivisera och underlätta ärendehanteringens finns det därför enligt regeringens mening skäl att så långt som möjligt ta till vara de rationaliseringsmöjligheter som den tekniska utvecklingen erbjuder. Att beslutet skrivs ut och undertecknas av beslutsfattaren med en traditionell namnteckning bör mot den bakgrunden inte krävas. Om beslutsfattaren i stället kan identifiera sig på elektronisk väg, t.ex. genom att förse den upptagning som innefattar beslutet med sin elektroniska underskrift, måste det ses som ett fullgott alternativ till att handläggaren sätter sin namnteckning på ett beslut i pappersformat. I det fall beslutet avviker från de uppgifter som har lämnats i en deklaration eller begäran om omprövning bör det givetvis, som även *Företagarna* och *LRF* har framhållit, också framgå av beslutsmeddelandet vem som handlagt ärendet.

Sammanfattningsvis anser regeringen att det finns utrymme för ökad användning av beslut med ett IT-system som beslutsbärare. Hur beslutet sätts upp är inte av avgörande betydelse. Det avgörande är i stället att beslutet uppfyller de krav som enskilda, domstolar och myndigheter har rätt att ställa på de beslut som Skatteverket meddelar. Utgångspunkten bör vara att beslut får sättas upp i form av ett elektroniskt dokument om Skatteverket kan leverera en teknisk lösning som tillgodoser kraven på beslutsmotivering och identifierar beslutsfattaren. Det behövs enligt regeringens bedömning inte några bestämmelser i skatteförfarandelagen om beslut med ett IT-system som beslutsbärare. Den reglering som kan behövas bör utgå från de utgångspunkter som anges här och ges i förordning eller myndighetsföreskrifter.

18.2 Termen beskattningsbeslut används inte i skatteförfarandelagen

<p>Regeringens bedömning: Termen beskattningsbeslut bör inte föras över från skattebetalningslagen (1997:483) till skatteförfarandelagen.</p>

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1293 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Genom beskattningsbeslut bestäms enligt 11 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, om den som är skattskyldig ska betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek. Enligt 1 kap. 4 § första stycket SBL gäller vad som i lagen sägs om skatt även avgift. I 11 kap. 1 § andra stycket SBL 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 skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt där beslutsfattandet döljs i definitionen av begreppet 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), förkortad 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 att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. 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 bör inte termen beskattningsbeslut användas i skatteförfarandelagen. I stället bör uttrycket ”beslut om skatt” användas med olika preciseringar, som t.ex. beslut om arbetsgivaravgifter. Att definiera vad som avses med uttrycket bedöms inte som nödvändigt.

Regeringens förslag: Om den som betalar ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. inte gör skatteavdrag med rätt belopp för sådan skatt bör även betalningsmottagaren kunna göras betalningsskyldig.

Den som tar emot ersättning som är skattepliktig enligt nyss nämnda lag eller lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta bör även kunna göras betalningsskyldig i fall där skatten inte kan betalas genom skatteavdrag för särskild inkomstskatt.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag om betalningsskyldighet för utomlands bosatta artister m.fl. (se promemorian s. 21 f.).

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig har inget att invända mot förslaget. Några remissinstanser avstyrker dock förslaget. *Kammarrätten i Sundsvall* vill uppmärksamma att förslaget innebär en materiell förändring. *Sveriges advokatsamfund* anför att ändring av ansvaret till att även omfatta betalningsmottagaren innebär en ökad likformighet inom skattesystemet. De skäl som tidigare har åberopats mot ett sådant ansvar kvarstår dock, dvs. svårigheterna med att driva in skatten från artister som sedan länge lämnat landet. *Svenska Ishockeyförbundet* anser att det är rimligt att det föreligger ett betalningsansvar för den artist eller idrottsman som väljer att bli beskattad enligt inkomstskattelagen eftersom han eller hon då generellt torde vara medveten om ett betalningsansvar då skatteavdrag inte har gjorts. Den som är ”passiv” bör inte ha motsvarande ansvar då samma medvetenhet om sitt betalningsansvar om detta utvidgas enligt förslaget inte torde finnas. *Musikarrangörer i samverkan (MAIS)* avstyrker förslaget och menar att de praktiska skäl som tidigare har anförts för att lägga hela betalningsansvaret på utbetalaren fortfarande är starka. Nivån på de gager som de arrangerande musikföreningarna inom MAIS betalar överstiger sällan fyrsiffriga belopp. Det är därför inte sannolikt att artister som engageras för enstaka konserter kommer att begära att bli beskattade enligt inkomstskattelagen. MAIS föreslår därför, så länge den skattskyldige inte väljer att bli beskattad enligt inkomstskattelagen, en beloppsbegränsning på ett halvt prisbasbelopp per artist och inkomstår upp till vilken utbetalaren bär det fulla betalningsansvaret för att skatten dras av och betalas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag om betalningsskyldighet för utomlands bosatta (se betänkandet s. 1299 f. och 1706 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag.

Skälen för regeringens förslag: Den som betalar ut ersättning som är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, ska göra skatteavdrag för sådan skatt.

Från och med den 1 januari 2010 gäller att den som är skattskyldig enligt A-SINK ska ha möjlighet att begära att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen (prop. 2008/09:182, bet. 2009/10:SkU2, rskr. 2009/10:23, SFS 2009:1061). Om Skatteverket före utbetalningen har beslutat att den skattskyldige ska beskattas enligt inkomstskattelagen och utbetalaren känner till beslutet, ska skatteavdrag i stället göras enligt skattebetalningslagen.

Om avdrag ska göras för skatt enligt A-SINK gäller inte skattebetalningslagens undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag, vilket bl.a. innebär att skatteavdrag ska göras även om mottagaren har F-skatt och även om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i utlandet. Om Skatteverket efter begäran beslutar om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen ska skatteavdrag, som nyss nämnts i stället göras enligt skattebetalningslagen. I sådana fall gäller skattebetalningslagens undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag, dock inte undantaget för ersättningar som betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i utlandet.

Det nu sagda ska även gälla enligt skatteförfarandelagen.

Om en utbetalare som omfattas av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, inte gör föreskrivet skatteavdrag, får Skatteverket besluta att utbetalaren ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Skatteverket får vidare besluta att även mottagaren ska vara skyldig att betala det aktuella beloppet. Det gäller i dag enligt 12 kap. 1 § SBL och 9 a § första stycket SINK.

Av 19 § A-SINK framgår att om en utbetalare som omfattas av lagen inte gör föreskrivet skatteavdrag, ska Skatteverket enligt den lagen besluta att utbetalaren ska betala den skatt som skulle ha dragits av.

Däremot förefaller A-SINK, till skillnad från skattebetalningslagen och SINK, inte innehålla någon bestämmelse som gör det möjligt för Skatteverket att besluta att även mottagaren ska vara betalningsskyldig i det fall utbetalaren inte gör föreskrivet skatteavdrag. I 23 § A-SINK finns det i och för sig en hänvisning till bestämmelserna i 12 kap. SBL om ansvar för skatt. Hänvisningen är dock vidare än vad som synes ha varit lagstiftarens avsikt och det kan därför ifrågasättas om hänvisningen bör tillämpas enligt sin ordalydelse (se prop. 1996/97:100 s. 657 och promemorian s. 22).

För den slutsatsen talar även att i den proposition som föregick A-SINK anförde departementschefen att i princip borde den skattskyldige i första hand göras betalningsansvarig när utbetalaren inte gör föreskrivet skatteavdrag eftersom det är mottagaren som får det belopp som skulle ha dragits av. Enligt departementschefen var det dock inte meningsfullt att ha bestämmelser om ansvar för mottagaren eftersom artisten eller idrottsmannen oftast skulle ha hunnit lämna Sverige innan ansvaret kunde utkrävas. Departementschefen ansåg vidare att det var både betungande och dyrt att driva in svenska skattefordringar utomlands och att åtgärderna sällan ledde till framgång. Praktiska skäl talade därför för att utbetalaren skulle ha betalningsansvaret (prop. 1990/91:159 s. 21, 38 och 39).

Som redan sagts gäller sedan den 1 januari 2010 att den som är skattskyldig enligt A-SINK kan välja att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen. Om Skatteverket beslutar om sådan skattskyldighet

och utbetalaren känner till beslutet, ska skatteavdrag göras för preliminär skatt, dvs. enligt skattebetalningslagen. En konsekvens av det är att om utbetalaren inte gör preliminärskatteavdrag kan Skatteverket med stöd av 12 kap. 1 § SBL besluta att utbetalaren och mottagaren ska vara solidariskskyldiga betalningsansvariga. Skatteverkets möjlighet att göra mottagaren betalningsansvarig för skatten beror alltså på vilken beskattningsordning den personen väljer.

Dagens regler innebär vidare att det kan uppkomma situationer där ingen är betalningsskyldig för skatten. Det kan gälla t.ex. i fall när utbetalaren inte längre finns kvar eller vid ändring av ett beslut som endast rör mottagaren. Det nu sagda anfördes som skäl när det blev möjligt enligt SINK att besluta om ansvar även för mottagaren när utbetalaren inte hade gjort skatteavdrag (prop. 2004/05:19 s. 52).

Med hänsyn till det nu sagda föreslås i promemorian att Skatteverkets befogenhet enligt skatteförfarandelagen att inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning besluta att den som är skattskyldig enligt SINK ska betala föreskriven skatt även ska gälla den som är skattskyldig enligt A-SINK.

Sveriges advokatsamfund och *MAIS* anser att de skäl som tidigare har åberopats mot ett ansvar för den skattskyldige kvarstår, dvs. svårigheterna att driva in skatten från artister som sedan länge lämnat landet. *Svenska Ishockeyförbundet* tycker att det inte är orimligt att det föreligger ett betalningsansvar för den artist eller idrottsman som väljer att bli beskattad enligt inkomstskattelagen men anser att den ”passive” artisten eller idrottsmannen som beskattas enligt A-SINK inte bör ha motsvarande ansvar.

Regeringen anser att de skäl som de nyss nämnda remissinstanserna redovisar för att behålla dagens regler där endast den som har betalat ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK kan göras ansvarig om skatteavdrag för sådan skatt inte har gjorts eller har gjorts med för lågt belopp, inte kan anses uppväga de nackdelar som dessa regler medför. Det är enligt regeringens mening inte tillfredsställande att det kan uppkomma situationer där inte någon är ansvarig för skatten eller att Skatteverkets möjlighet att göra mottagaren betalningsansvarig beror på vilken beskattningsordning den skattskyldige väljer. Genom Sveriges medlemskap i EU har det dessutom blivit enklare att driva in svensk skatt inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Genom förslaget klargörs nu även i fråga om ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK att den som är skattskyldig alltid har ett ansvar för att skatten betalas och att ansvaret inte påverkas av utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag med rätt belopp. Samma ansvar gäller som tidigare nämnts i fråga om skatteavdrag enligt SINK. Regeringen ansluter sig därför till promemorians förslag.

MAIS föreslår en beloppsbegränsning på ett halvt prisbasbelopp per artist och inkomstår upp till vilken utbetalaren bär det fulla betalningsansvaret för att artistskatten dras av och betalas, så länge den skattskyldige inte väljer att bli beskattad enligt inkomstskattelagen. En sådan beloppsbegränsning skulle kunna medföra avgränsningsproblem och omfattas inte heller av det remitterade förslaget. Regeringen finner därför inte skäl att införa en sådan beloppsbegränsning.

Den som tar emot ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska enligt förslaget i promemorian även kunna göras betalningsskyldig i fall där skatten inte kan betalas genom skatteavdrag, som t.ex. när den kontanta ersättningen inte räcker för att göra avdrag för skatten på hela den skattepliktiga ersättningen.

Om förmånernas andel av en ersättning är så stor att den kontanta ersättningen inte räcker för att betala skatten på hela den skattepliktiga ersättningen, ska enligt 12 § tredje stycket A-SINK utbetalaren betala skillnaden mellan den skatt som borde ha dragits av och den som har dragits av.

Även SINK innehåller en bestämmelse om att utbetalaren ska betala mellanskillnaden när den kontanta ersättningen inte räcker för att betala skatten på hela den skattepliktiga ersättningen (9 § tredje stycket SINK). Den förs dock inte enligt utredningens förslag över till skatteförfarandelagen utan slopas, vilket innebär att i fortsättningen ska den skattskyldige själv betala den skatt som inte har kunnat betalas genom skatteavdrag.

Det bör vidare noteras att skatteavdrag för preliminär skatt ska göras från kontant ersättning och att det inte finns någon betalningsskyldighet för utbetalaren i fall där den kontanta ersättningen inte räcker till, dvs. när ett fullt skatteavdrag inte kan göras.

Inte heller när det gäller skatten enligt A-SINK ska utbetalaren vara ansvarig för betalningen av skatt när ett fullt skatteavdrag inte kan göras på grund av att den kontanta ersättningen är för låg. I stället föreslås i promemorian att Skatteverket får besluta att den skattskyldige ska betala mellanskillnaden.

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens eller promemorians förslag. Inte heller regeringen har något att invända utan ansluter sig till förslagen.

Bestämmelserna finns i 54 kap. 2 § SFL. Bestämmelserna i 9 § tredje stycket SINK samt 12 § tredje stycket och 19 § A-SINK upphävs.

18.4 Beslut om slutlig skatt

Regeringens förslag: Nuvarande grundläggande beslut om årlig taxering och grundläggande beslut om slutlig skatt ska ersättas med ett enda beslut, ett beslut om slutlig skatt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1316 f.).

Remissinstanserna: Det är bara *Förvaltningsrätten i Stockholm* som har haft något att invända mot förslaget. Förvaltningsrätten har uttryckt farhågor för att föreslagen ordning ska medföra svårigheter för domstolarna att endast utifrån överklagandet avgöra om det är underlaget för beskattningen, beräkningen av den slutliga skatten eller båda delarna som överklagas. Förvaltningsrätten befarar också att det ska vålla domstolarna besvär med att göra en ny beräkning av skatten i de fall underlaget ändras. Genom att sammanföra taxeringsbesluten och debiteringsbesluten kan det enligt förvaltningsrätten också uppkomma svårigheter att dra

gränsen mellan dessa olika frågor (saker) i målet. Det finns därför en risk för att den renodlade sakprocess som i dag råder i taxeringsmål kommer att få inslag av beloppsprocess. Enligt förvaltningsrättens mening är en sådan utveckling inte önskvärd.

Skälen för regeringens förslag: I dag fattas beslut om 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 och avgifter. Därefter fattar Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket SBL ett beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet – 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.

Enligt utredningens förslag ska Skatteverket i fortsättningen bara fatta ett enda beslut, nämligen ett beslut om slutlig skatt. Beslutet ska fattas på grundval av uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll. Beslutet ska innehålla såväl underlagen för skatterna och avgifterna som de olika skatternas och avgifternas storlek.

Förvaltningsrätten i Stockholm har uttryckt farhågor för att den föreslagna ordningen ska medföra svårigheter för domstolarna att endast utifrån överklagandet avgöra om det är underlaget för beskattningen, beräkningen av den slutliga skatten eller båda delarna som överklagas. Regeringen bedömer risken för en sådan osäkerhet som mycket liten. Redan i dag används den föreslagna ordningen för beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt utan att detta har medfört några problem. Dessutom kommer ett överklagat beslut till en domstol i regel först efter det att en omprövning av beslutet har skett hos Skatteverket där en eventuell oklarhet om vad den skattskyldige vill i de flesta fall har utretts. Förvaltningsrätten befarar också att det ska vålla domstolarna besvär med att göra en ny beräkning av skatten i de fall underlaget ändras. Till detta vill regeringen bara säga att det fortfarande är Skatteverket som ska räkna fram och debitera den slutliga skatten i de fall en domstol har ändrat underlaget (se betänkandet s. 1654 f.). Domstolen ska alltså i sin dom endast ange på vilket sätt underlaget har ändrats samt överlämna domen till Skatteverket för ny beräkning och ändrad debitering av skatten. Regeringen delar inte heller förvaltningsrättens farhåga att det med den föreslagna ordningen kan uppkomma svårigheter att dra gränsen mellan olika frågor i målet.

Med hänsyn till vad som har sagts nu instämmer regeringen i utredningens förslag. Det som i dag bestäms i två beslut ska fortsättningsvis bestämmas i ett enda beslut, ett beslut om slutlig skatt, och ett sådant beslut 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 beskeden 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. Regeringen föreslår därför inte någon tidsgräns liknande den som finns i 4 kap. 2 § TL. Skatteverket ska dock, i likhet med i dag, fatta beslut om slutlig skatt för fysiska personer och dödsbon i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut senast den 15 december efter beskattningsårets utgång. När det gäller andra juridiska personer än dödsbon ska besluten fattas i sådan tid att besked kan skickas ut senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång. Det innebär att Skatteverket måste organisera arbetet med besluten om slutlig skatt så att beskederna kan skickas ut i tid.

I 4 kap. 1 § andra stycket TL finns en särskild bestämmelse om underrättelse om innehållet i ett taxeringsbeslut. Enligt bestämmelsen ska den skattskyldige utan dröjsmål underrättas om innehållet i ett taxeringsbeslut, om det inte är uppenbart obehövt. 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 begär omprövning eller överklagar (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, när det gäller de årliga besluten om slutlig skatt, inte längre något behov av 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. Bestämmelsen om att besked om slutlig skatt ska skickas ut senast den 15 december efter beskattningsårets utgång är tillräcklig. Däremot behövs en motsvarande bestämmelse när det gäller andra beslut om slutlig skatt.

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

nu aktuella fall. Regeringen föreslår därför ingen särskild tidsgräns i skatteförfarandelagen för andra beslut om slutlig skatt än de årliga.

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 § första stycket 1 FL. Bestämmelsen gör det möjligt att genom automatisk databehandling fatta taxeringsbeslut i enlighet med de uppgifter som den skattskyldige har deklarerat (prop. 1993/94:224 s. 19–22).

Även på skattebetalningsområdet (28 § skattebetalningsförordningen [1997:750]) finns bestämmelser om beslut genom automatisk databehandling i fall där skälen för beslutet får utelämnas enligt 20 § första stycket 1 FL.

Bestämmelser om på vilket sätt Skatteverket får fatta beslut är föreskrifter om förfarandet hos myndighet. Sådana föreskrifter får enligt regeringsformen ges i förordning (se avsnitt 6.2). Innehållet i 4 kap. 2 a § TL får därför inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Bestämmelser om när besked om slutlig skatt ska skickas ut finns i 56 kap. 10 § SFL.

18.5 Företrädaransvar

18.5.1 Företrädaransvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts

Regeringens bedömning: Nuvarande regler om betalningsansvar för den som företräder en juridisk person bör med följande undantag behållas oförändrade.

Regeringens förslag: Betalningsansvaret för den som företräder en juridisk person när en anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande inte har gjorts ska knytas till den tidpunkt då anmälan skulle ha gjorts.

Utredningens bedömning och förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning och förslag (se betänkandet s. 1344 f.).

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens bedömning och förslag. *Företagarna* har avstyrkt ett, som de uttrycker det, utökat företrädaransvar för den som företräder en juridisk person som inte har gjort anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande med samma hårda tillämpning som vid ansvar för betalning av skatter och avgifter. Enligt *Far* strider företrädaransvaret mot aktiebolagslagen. Bestämmelsen om företrädaransvar är unik i förhållande till övriga nordiska länder. Reglerna bör enligt *Far* ändras så att de endast tillämpas vid överträdelse av reglerna i aktiebolagslagen eller när någon döms för skattebrott. *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* finner att reglerna om företrädaransvar kraftigt bör reformeras eller avskaffas. NNR anser att regeringen omgående bör utreda de grundläggande rättssäkerhetsproblemen och de oönskade risker förfarandet innebär för ställföreträdare i juridiska personer. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, anser att företrädaransvaret

står i strid med syftet bakom aktiebolagslagens regelverk. Företrädaransvaret motverkar dessutom arbetet med förbättrad företagsrekonstruktion eftersom den stränga tillämpningen inte ger företagaren någon som helst tidsfrist att försöka rädda företaget. Det finns enligt NSD inte något egentligt behov av den särreglering för Skatteverkets fordringar som företrädaransvaret innebär. Det finns nämligen även ett strängt personligt ansvar för bolagets företrädare i aktiebolagslagen. Personligt ansvar enligt aktiebolagslagen kan utkrävas av Skatteverket avseende skatteskulder. Med ett avskaffande av särregleringen för staten i fråga om företrädaransvaret skulle regelsystemen vid insolvensförfarandet komma att hänga ihop på ett logiskt sätt. NSD ställer sig frågan vad ett krav på grov oaktsamhet kommer att innebära när det gäller ansvaret vid underlåten anmälan. NSD anser att den föreslagna utvidgningen visar på den uppenbart bristande rättssäkerhet som skattedelegationen anser finns vad gäller företrädaransvar. Enligt NSD:s mening finns det flera starka skäl att skyndsamt utreda företrädaransvaret.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: När det gäller skattebetalningslagens regler om företrädaransvar vill regeringen påminna om att de för inte så länge sedan var föremål för en omfattande översyn av Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer. Utredningens betänkande Företrädaransvar (SOU 2002:8) lades till grund för regeringens proposition 2002/03:128 Företrädaransvar m.m. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2004. I Skatteförfarandeutredningens uppdrag har inte ingått att göra någon allmän översyn av reglerna om företrädaransvar. Något underlag för att i detta ärende göra några mer ingripande ändringar i företrädarreglerna finns därför inte. Regeringen anser mot denna bakgrund, i likhet med utredningen, att nuvarande regler om företrädaransvar, trots den kritik som några remissinstanser har framfört, i stort sett oförändrade bör föras över till skatteförfarandelagen. Dock anser regeringen att det finns skäl att se om reglerna om företrädaransvar vid underlåten anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande behöver justeras.

Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen enligt 12 kap. 6 § första stycket SBL skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § samma lag. Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats.

Om den som tar emot ersättning för ett utfört arbete har eller åberopar en F-skattsedel utan villkor enligt 4 kap. 9 § SBL eller åberopar en F-skattsedel med sådant villkor, trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket (5 kap. 7 § SBL). Om utbetalaren underlåter att göra anmälan om F-skatt, kan utbetalaren bli betalningsskyldig för skatten på ersättningen enligt 12 kap. 3 § SBL. Om utbetalaren är en juridisk person kan även dennes företrädare bli betalningsskyldig genom reglerna om företrädaransvar. Förutsättningen för företrädaransvar i sådana fall är att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att betala den skatt som den juridiska

personen har blivit skyldig att betala till följd av att anmälan inte har gjorts (12 kap. 6 § SBL). Det subjektiva rekvisitet avser alltså betalningen av skatten trots att grunden för betalningsskyldigheten är att anmälan inte har 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 i fråga om ansvar för underlåtet skatteavdrag bör, enligt utredningens mening, 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 ett uppenbart anställningsförhållande, bör företrädaren tillsammans med den juridiska personen kunna göras skyldig att betala ansvarsbeloppet. *Företagarna* har avstyrkt ett utökat företrädaransvar med, som de säger, samma hårda tillämpning som vid ansvar för betalning av skatter och avgifter. *NSD* anser att den föreslagna utvidgningen visar på den uppenbart bristande rättssäkerhet som skattedelegationen anser finns vad gäller företrädaransvar. Det nu aktuella förslaget innebär emellertid ingen utökning av företrädaransvaret. Vad som är nytt är att ansvaret knyts till skyldigheten att anmäla i stället för till skyldigheten att betala. Med hänsyn till detta anser regeringen att den av utredningen föreslagna ordningen blir mer ändamålsenlig. Regeringen föreslår därför en sådan förändring av reglerna om företrädaransvar.

Bestämmelsen finns i 59 kap. 12 § andra stycket SFL.

18.5.2 Företrädaransvar för överskjutande punktskatt samt mervärdesskatt och punktskatt som har återbetalats med för högt belopp

Regeringens förslag: Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande punktskatt med ett för stort belopp, ska företrädaren tillsammans med den juridiska personen vara skyldig att betala beloppet. Detsamma gäller om de oriktiga uppgifterna har lämnats i en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt och detta har lett till att skatt har återbetalats med ett för högt belopp.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1347 f.).

Remissinstanserna: Flertalet av remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. Utan yttrande om just detta förslag avstyrks ett utökat företrädaransvar av *Företagarna*, *Far*, *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig.

Skälen för regeringens förslag: I 12 kap. 6 a § SBL regleras förutläggningarna för företrädaransvar för överskjutande ingående mervärdesskatt som har tillgodoräknats med för högt belopp. Frågan om bestäm-

melsen 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 mycket 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 i vilka överskjutande punktskatt förekommer.

Även om företrädaransvar för överskjutande punktskatt alltså skulle komma att aktualiseras i ett litet antal fall anser utredningen att det av likformighetsskäl är viktigt att mervärdesskatt och punktskatt behandlas på samma sätt även i ansvarshänseende. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag i denna del. Regeringen, som inte ser något skäl till att företrädaransvaret för punktskatterna behandlas på något annat sätt än ansvaret för mervärdesskatten, föreslår att företrädaransvaret ska utvidgas på det sätt som utredningen har föreslagit.

Såväl mervärdesskatt som punktskatt ska i vissa fall kunna återbetalas efter ansökan (se t.ex. 10 kap. 1–3 §§ och 19 kap. 1 § ML 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 en 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 uppsåtligt 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 kunna göras ansvarig för beloppet tillsammans med den juridiska personen. Regeringen anser inte att det finns någon principiell skillnad mellan om ett företag betalar för lite skatt eller får tillbaka för mycket skatt. Regeringen föreslår därför att reglerna om företrädaransvar ska göras tillämpliga också på mervärdesskatt och punktskatt som har återbetalats med ett för högt belopp på grund av att oriktiga uppgifter har lämnats i en ansökan om återbetalning.

Bestämmelserna finns i 59 kap. 14 § SFL.

18.5.3 Betalningsskyldighet vid skattebrott

Bakgrund

Ett skattebrott kan leda till att skatt undandras eller att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till gärningsmannen eller annan. Om den skattskyldige och gärningsmannen är en och samma person kan Skatteverket ompröva gärningsmannens skattebeslut och därigenom se till att gärningsmannen inte får behålla förtjänsten av brottet och att staten får in det rätta skattebeloppet. Om den skattskyldige däremot är en juridisk

person uppkommer frågan om staten ska kunna kräva in skatten av gärningsmannen. Även i de fallen kan skattebeslutet omprövas men den juridiska personen torde ofta sakna medel att betala den skatt som påförs. Under vissa förutsättningar kan företrädare för den juridiska personen bli solidariskt ansvarig för skatten, dvs. åläggas företrädaransvar.

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

Skattebrott

För skattebrott döms enligt skattebrottslagen (1971:69) den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan (2 §). Straffet för skattebrott är fängelse i högst två år. Är brottet att anse som ringa, döms för skatteförseelse till böter (3 §). Om brottet rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art rubriceras brottet som grovt skattebrott (4 §). Påföljden för grovt skattebrott är fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

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

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

I Uppbördsutredningens betänkande behandlades även möjligheten att i lag införa skadeståndsskyldighet för den ställföreträdare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att redovisa innehållen skatt (SOU 1965:23 s. 185–187, jfr prop. 1967:130 s. 130–132). Utredningen ställde sig emellertid tveksam till en sådan lösning. Bland annat förutsåg utredningen problem som kunde uppstå på grund av varierande preskriptionstider för olika slag av fordringar. En fordran på skadestånd omfattas vanligen av allmänna preskriptionsregler och kan därför komma att hållas vid liv hur länge som helst medan fordran på den skattskyldige preskriberas enligt bestämmelserna i uppbördsförordningen. Ställföreträdarens eventuella regressrätt gentemot den skattskyldige skulle då kunna gå om intet. Dessutom påpekade utredningen att det av praktiska skäl

torde vara svårt att redan i samband med handläggningen av brottmålet bestämma skadans storlek och ens om någon skada uppstått.

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

NJA 2003 s. 390

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

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

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

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

I fråga om skadeståndstalan gentemot annan än den skattskyldige själv eller dess företrädare uttalade domstolen följande. I många fall kan det uppfattas som otillfredsställande att inte alla som har medverkat i ett allvarligt skattebrott kan åläggas betalningsansvar för den skatt som har

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

Skatteverkets hemställan om lagändring

Skatteverket har i en hemställan till regeringen den 13 mars 2006, dnr 131-63985-06/113, begärt att skattebrottslagen ska ändras så att det blir möjligt för staten att få skadestånd av den som har dömts för skattebrott. Enligt Skatteverket kan detta ske genom att det i skattebrottslagen införs en ny bestämmelse, 13 b §, med följande lydelse: ”Bestämmelserna om skadestånd i skadeståndslagen (1972:207) ska tillämpas även i fråga om brott enligt denna lag.”

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

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

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

Av Örebro tingsrätts dom den 16 februari 2005 i mål B 270-05 framgår att en man vid flera olika tillfällen ansökte om organisationsnummer för olika icke existerande ideella föreningar. Därefter lämnade han oriktiga uppgifter i skattedeklarationer och fick på så sätt mervärdesskatt felaktigt

utbetalad till sig. Mannen dömdes för bl.a. grovt skattebrott. Eftersom han inte var företrädare för någon juridisk person omfattades han inte av reglerna om företrädaransvar. Enligt NJA 2003 s. 390 är det inte heller möjligt för staten att få skadestånd av honom. Skatteverkets bedömning är att han därför skulle få behålla vinsten av sitt skattebrott.

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

Förverkande

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

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

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

Det utvidgade förverkandet

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

Den nya förverkandeformen regleras i 36 kap. 1 b § brottsbalken. Av första stycket framgår att om någon döms för ett brott för vilket är

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

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

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

Även brott med lägre straffsats kan utlösa ett utvidgat förverkande. Enligt andra stycket i 36 kap. 1 b § brottsbalken kan den nya förverkandeformen också tillgripas när någon döms för vissa särskilt angivna brott som inte träffas av straffskaleavgränsningen, om brottet har varit av beskaffenhet att kunna ge utbyte. De brott som anges i den kompletterande brottskatalogen är brott som kan antas uppfylla tre i propositionen angivna förutsättningar. För det första bör det vara fråga om ett brott som är av den karaktären att det typiskt sett är ägnat att generera stora vinster. För det andra bör det röra sig om brottslighet som ofta bedrivs i mer eller mindre organiserade former. För det tredje bör det vara fråga om brottslighet som till sin karaktär är särskilt samhällsfarlig eller på annat sätt skadlig (prop. 2007/08:68 s. 56). De i brottskatalogen särskilt angivna brotten är

1. människohandel enligt 4 kap. 1 a § fjärde stycket, koppleri, ocker som är grovt, olovlig befattning med falska pengar som är grovt eller grovt dobbleri,

2. narkotikabrott enligt 1 § narkotikastrafflagen (1968:64) eller olovlig befattning med narkotikaprekursorer enligt 3 b § första stycket samma lag,

3. dopningsbrott enligt 3 § första stycket lagen (1991:1969) om förbud mot vissa dopningsmedel eller grovt dopningsbrott enligt 3 a § samma lag,

4. narkotikasmuggling enligt 6 § första stycket lagen (2000:1225) om straff för smuggling, och

5. människosmuggling enligt 20 kap. 8 § första stycket utlänningslagen (2005:716) eller organiserande av människosmuggling enligt 20 kap. 9 § första stycket samma lag.

Syftet med ett utvidgat förverkande är att skapa ett effektivt och rättssäkert redskap för att komma åt de ekonomiska vinster som görs inom ramen för allvarlig brottslighet. Eftersom förverkande innebär ett ingrepp i enskildas äganderätt betonade regeringen att regleringen ställer

höga krav på förutsebarhet och rättssäkerhet och att den måste lämna utrymme för övervägande i fråga om proportionalitet. Att det var fråga om en helt ny form av rättsverkan av brott medförde också att det enligt regeringens mening var påkallat med viss försiktighet vid avgränsningen av de brott som skulle kunna utlösa förverkande. I propositionen konstaterades vidare att den valda straffskalan skulle innebära att i huvudsak grova brott i brottsbalken och ett mindre antal brott i specialstraffrätten såsom grovt narkotikabrott, grov narkotikasmuggling, grovt skattebrott, grov smuggling och terroristbrott skulle kunna utlösa förverkande. Den valda avgränsningen ansågs därmed väl avvägd också i förhållande till den strafflagstiftning som finns utanför brottsbalken (prop. 2007/08:68 s. 50 och 55–56).

Hos vem ett utvidgat förverkande får ske

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

1. gärningsmannen eller annan som medverkat till det brott som förverkandet grundas på,

2. den som förvärvat egendomen genom bodelning eller på grund av arv eller testamente eller genom gåva,

3. den som förvärvat egendomen på annat sätt och därvid haft vetskap om eller skäligen anledning att anta att egendomen har samband med brottslig verksamhet.

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

Förfarandet vid prövningen

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

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

Proportionalitet

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

Regeringen förutsåg även att den som har fått sin egendom förverkad i efterhand skulle kunna åläggas en betalningsskyldighet som – om den varit känd vid tidpunkten för beslutet av förverkandet – hade medfört att förverkandet helt eller delvis underlåtit. Enligt regeringens uppfattning torde en i efterhand beslutad betalningsskyldighet oftast komma att avse skattetillägg eller tulltillägg. Det ansågs därför tillräckligt att i taxeringslagen, skattebetalningslagen och tullagen (2000:1281) införa bestämmelser om att ett förverkande ska beaktas vid uttag av sådana avgifter (prop. 2007/08:68 s. 77 och 78).

Behovet av utökat ansvar

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

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

För att få en uppfattning om hur stort skadeståndsbehovet är sedan det utvidgade förverkandet infördes kan det vara av intresse att se hur många personer som faktiskt döms för skattebrott. Enligt statistiska uppgifter från Brottsförebyggande rådet dömdes 643 personer för brott enligt skattebrottslagen år 2007. Härav dömdes 254 personer för skattebrott av normalgraden medan 238 personer dömdes för grovt skattebrott. Åren dessförinnan var antalet dömda personer något lägre medan fördelningen mellan ovan nämnda brottstyper var ungefärligen den samma.

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

betalas bör vara personer som medverkar i mer organiserad brottslighet som normalt kan rubriceras som grovt skattebrott.

Slutsatser

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

18.5.4 Är frågan om utökad betalningsskyldighet vid skattebrott tillräckligt utredd?

Regeringens bedömning: Det beslutsunderlag som regeringen nu har tillgång till är, bl.a. med hänsyn till den kritik mot utredningens förslag som har framförts av flera remissinstanser, inte tillräckligt för ett beslut om utökad betalningsskyldighet vid skattebrott.

Utredningens förslag: Den som har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen och som inte annars är eller kan göras ansvarig för den skatt eller avgift som har undandragits genom den brottsliga handlingen, ska kunna göras solidariskt ansvarig för det undanhållna beloppet (se betänkandet s. 696 f.).

Remissinstanserna: Bland de remissinstanser som har uttalat sig om utredningens förslag finns både de som tillstyrker och de som avstyrker utredningens förslag. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* delar utredningens uppfattning om vikten av ett utvidgat ansvar i dessa frågor för att skapa respekt för rättstillämpningen och tillstyrker därför förslaget. *Svea hovrätt* anser att den föreslagna ordningen i och för sig förefaller rimlig. Hovrätten har dock svårt att överblicka konsekvenserna avseende exempelvis relationen med utvidgat förverkande. *Kammarrätten i Stockholm* tillstyrker förslaget om ett utökad betalningsansvar och att det hanteras inom det skatteadministrativa regelverket. Det är dock enligt kammarrätten nödvändigt att lagtexten övervägs och bearbetas ytterligare innan den läggs till grund för ny lagstiftning. Det är vidare nödvändigt att klargöra hur systemet med solidariskt betalningsansvar avses fungera i praktiken vid sidan av systemet med företrädaransvar. Det är också enligt kammarrätten nödvändigt att analysera bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten. *Åklagarmyndigheten* anser att även om förslaget botar brister i den rådande ordningen kan det finnas skäl för en förutsättningslös översyn ur såväl ett skatteförfarandeperspektiv som ur ett straffprocessuellt perspektiv. En sådan översyn med inriktning på ett

mer konsekvent och enhetligt regelverk skulle kunna skapa bättre förutsättningar för myndigheterna att på ett effektivt sätt återföra brottsutbyten. *Kronofogdemyndigheten* anser att det är angeläget att regler om betalningsansvar för den som har dömts för skattebrott och som inte kan göras betalningsskyldig enligt de regler som gäller för företrädaransvar snarast införs. Ett sådant ansvar kan emellertid inte beslutas innan domen i brottmålet har fått laga kraft. *Kronofogdemyndigheten* anser därför att det måste klargöras om betalningssäkring ska kunna utverkas för en fordran av detta slag. Om frågan i stället skulle kunna prövas i samband med brottmålet kan kvarstad utverkas om det finns risk att personen gör sig av med sina tillgångar och förutsättningarna för ett sådant beslut i övrigt är uppfyllda. *Ekobrottsmyndigheten* är tveksam till förslaget eftersom det hänger samman med svåra straffrättsliga frågor. Till exempel kan medhjälpsansvaret vara allt från en ganska låg grad av medverkan till annans brott till ett i det närmaste fullt ansvar för den faktiska brottsligheten. Regelverket är enligt myndighetens uppfattning inte helt lätt att tillämpa och gränssnittet mellan de olika redskapen och även mellan myndigheterna är långt ifrån tydligt. Om syftet med utredningens förslag är att ge ökade möjligheter att återföra undandragen skatt till staten, och regelverket därutöver bör vara så lätt att tillämpa som möjligt, anser myndigheten att det kan vara av värde att som ett alternativ till utredningens förslag pröva möjligheten att utvidga reglerna om förverkande så att de också kan tillämpas på skattebrott. *Skatteverket* avstyrker utredningens förslag och anser att betalningsansvarsproblematiken bör åtgärdas genom en möjlighet att föra talan om skadeståndsanspråk i samband med brottmålet. *Stockholms universitet* avråder från att dessa regler införs. Om de föreslagna reglerna genomförs blir effekten en massiv sanktionskumulation vid oriktigt uppgiftslämnande, underlåtenhet att deklarerera och underlåtenhet att inbetala skatt. De situationer som de nya reglerna är avsedda att träffa förefaller dessutom enligt universitetet vara försvinnande få och intäktsökningen, om reglerna införs, förutspås bli närmast försumbar. Härutöver tillkommer att utredningsansvaret för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna sannolikt ökar. Skattebrott bör enligt *Näringslivets skattedelegations (NSD)* uppfattning behandlas på motsvarande sätt som annan brottslighet och därför bör frågan om ekonomisk skada prövas i samband med brottmålet i allmän domstol. Till NSD:s yttrande har *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* anslutit sig. *Företagarna* anser att förslagen om utökat företrädaransvar inte bör genomföras. Skattebrott bör behandlas på motsvarande sätt som annan brottslighet och frågan om skadestånd bör prövas i samband med brottmålet i allmän domstol. I stället behövs, enligt *Företagarna*, en genomgripande översyn av bestämmelserna om företrädaransvar. Enligt *Lantbrukarnas Riksförbunds (LRF)* mening ska skattebrott jämföras med andra brott och frågan om skada ska prövas av allmän domstol i samband med brottmålet. LRF motsätter sig alltså den metod utredningen har föreslagit för att komma tillrätta med det problem som utredningen har haft att lösa. Frågan är emellertid av stor betydelse, varför LRF anser att den bör utredas vidare med inriktning på en straff- och skadeståndsrättslig reglering.

Skälen för regeringens bedömning: Det är angeläget att den som utan att vara skattskyldig eller företrädare för den skattskyldige har fått vinning av ett skattebrott inte ska få behålla den. Ett utökat ansvar minskar också den skada som staten har vållats genom skattebrottet. Det är därför viktigt att det införs regler om utökad betalningsskyldighet vid skattebrott.

Ett utökat ansvar som uppfyller nämnda syften kan i huvudsak utformas antingen som ett skadeståndsansvar som hanteras av de allmänna domstolarna eller som ett solidariskt betalningsansvar för den undanhållna skatten som hanteras av förvaltningsdomstolarna. Att välja vilken metod som ska användas är en grannlaga uppgift. I detta sammanhang måste bl.a. vägas in att redan i dag kan betalningsansvar, som *Stockholms universitet* också har framhållit, krävas ut i flera olika situationer. Det gäller t.ex. i form av

1. gärningsmannans ansvar för skattebrott enligt skattebrottslagen,
2. medverkansansvar för anstiftan, medhjälp och s.k. utvidgat gärningsmannaskap enligt brottsbalken,
3. ledningsansvar vid passivt skattebrott,
4. rådgivaransvar enligt lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall,
5. utvidgat förverkande enligt brottsbalken,
6. skattetillägg enligt taxeringslagen,
7. företrädaransvar enligt skattebetalningslagen, och,
8. arbetsgivares skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada orsakad genom anställds brottsliga verksamhet.

Dessutom skulle nya regler om en utökad betalningsskyldighet sannolikt bli tillämpliga på ett relativt fåtal personer.

Flera remissinstanser är tveksamma till utredningens förslag och anser att frågan om en utökad betalningsskyldighet bör lösas genom någon form av skadeståndsansvar. *Ekobrottsmyndigheten* anser att möjligheten att utvidga reglerna om förverkande så att de också kan tillämpas på skattebrott bör prövas. *Skatteverket* anser att betalningsansvarsproblematiken bör åtgärdas genom en möjlighet att föra talan om skadeståndsanspråk i samband med brottmålet. *NSD* anser att skattebrott bör behandlas på motsvarande sätt som annan brottslighet och därför bör frågan om ekonomisk skada prövas i samband med brottmålet i allmän domstol. Samma synpunkt har framförts av *Företagarna* och *LRF*.

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

betalningsansvar skulle också innebära att reglerna om ansvar för skatt hålls samman och att lagstiftningen blir mer överskådlig.

Det befintliga administrativa förfarandet inom skatteområdet har även använts som ett argument för att inte lägga skattebrott till grund för förverkande enligt 36 kap. 1 § brottsbalken. Å andra sidan har lagstiftaren gjort reglerna i 36 kap. 1 a § brottsbalken om det utvidgade förverkandet tillämpliga på grova skattebrott.

Regeringen anser mot denna bakgrund och att flera remissinstanser även riktat allvarlig kritik mot den närmare utformningen av utredningens förslag att det inte nu finns ett tillräckligt underlag för ett beslut om utökad betalningsskyldighet vid skattebrott.

19 Betalning och återbetalning av skatter och avgifter

19.1 Skattekontosystemet

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

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

Principerna för skattekontot är att de skatter och avgifter som ska betalas och som omfattas av skattekontosystemet debiteras på kontot. Inbetalningar och andra tillgodoförda belopp krediteras på kontot. En geme nsam förfallodag gäller för de flesta debiteringsposterna och inbetalningarna avräknas mot debiteringsposterna utan någon inbördes ordning.

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

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

19.1.1 Skattekontot används för utbetalning av statligt stöd

Skattekontot konstruerades för att hantera skatte- och avgiftsbetalningar. Under åren som har gått har skattekontot dock kommit att även användas för utbetalning av olika former av ekonomiskt stöd som beslutas av någon annan myndighet än Skatteverket. Utbetalningen genomförs genom att stödbeloppet krediteras mottagarens skattekonto. Under slutet av år 2006 användes skattekontot för hantering av 14 olika statliga stöd. Dessutom användes kontot för inbetalning av den särskilda sjukförsäkringsavgiften som Försäkringskassan beslutade om enligt lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift.

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

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

Två nya statliga stöd som betalas ut genom kreditering på skattekontot har tillkommit, nystartsjobb och jämställdhetsbonus. Stöd för nystartsjobb innebär att arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för den anställde återbetalas genom kreditering på arbetsgivarens skattekonto. Arbetsförmedlingen beslutar om stödet, se lagen (2006:1494) om kreditering på skattekonto av stimulans till arbetsgivare för nystartsjobb och förordningen (2006:1481) om stöd för nystartsjobb. Jämställdhetsbonusen lämnas till föräldrar om uttaget av föräldrapenning har fördelats på visst sätt. Försäkringskassan beslutar om jämställdhetsbonus. Bonusen tillgodoförs genom att den krediteras den arbetande föräldrarnas skattekonto som preliminär skatt, se 14 § lagen (2008:313) om jämställdhetsbonus.

Som det ser ut nu kommer alltså skattekontot framöver att användas för utbetalning av endast tre olika statliga stöd.

19.1.2 Kreditering på skattekontot är inte detsamma som utbetalning

Ur betalningsmottagarnas perspektiv kan utbetalning av statligt stöd genom kreditering på skattekontot inte jämföras med en direkt utbetalning. Skattekontot fungerar som ett avräkningskonto som inte gör skillnad mellan olika typer av debiteringar och krediteringar. En kreditering av ett statligt stöd kommer därmed att behandlas på samma sätt som en inbetalning till skattekontot och räknas av från debiterade skatter under samma period och ett eventuellt ingående underskott. Utbetalning kan bli aktuellt först om det efter en avstämning av skattekontot finns ett överskott.

Om det finns ett hinder mot återbetalning vägras utbetalning även om det inte finns någon skatteskuld. Det gäller t.ex. om det finns en beslutad skatt som ännu inte har förfallit till betalning och därmed ännu inte har debiterats på kontot. I sådana fall spärrar Skatteverket stödet för att i ett senare skede kunna ta det i anspråk för betalning av skatten.

Ett stöd som krediteras ett skattekonto kommer alltså i första hand att användas för betalning av skatter. Det innebär att stödet inte kan

användas för det avsedda ändamålet. Om stödet hade betalats ut på traditionellt sätt hade staten inte kunnat kvitta stödet mot skattefordringar på detta sätt. Krediteringen på skattekontot ger alltså staten möjlighet att få betalt för en skattefordran på ett sätt som annars inte hade funnits.

Om stödet inte tas i anspråk för betalning av skatt kan det betalas ut. Utbetalningen sker dock inte automatiskt, utan först efter en begäran om utbetalning. Kommuner och landsting betalar inte skatten över skattekontot utan betalningen hanteras inom det särskilda kommunavräknings-systemet. Det innebär att kommuner och landsting regelmässigt har varit tvungna att begära utbetalning av det statliga stödet.

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

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

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

19.2 Fortsatt kreditering av statligt stöd på skattekontot

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

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

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

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 580).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot bedömningen. *Ekonomistyrningsverket (ESV)* ser positivt på att krediteringar på skattekontot har minskat i antal eftersom krediteringar på inkomstsidan på statsbudgeten är ett avsteg från brutto-redovisningsprincipen på statsbudgeten och därmed i praktiken inte omfattas av utgiftstaket. ESV anser därför att det är önskvärt att sträva efter att på sikt även avskaffa de krediteringar som i dag sker via skattekontot.

Skälen för regeringens bedömning

Skattekontot bör kunna användas för utbetalning av statligt stöd

Metoden att betala ut statligt stöd genom kreditering på skattekonto är inte oproblematisk. Ur betalningsmottagarnas perspektiv kan utbetalning av statligt stöd genom kreditering på skattekontot, som framgår av avsnittet ovan, inte jämföras med en direkt utbetalning. De problem som kan uppstå för en stödmottagare – stödet används t.ex. för betalning av skatt i stället för att betalas ut – är många gånger svåra att förstå för mottagaren av ett stöd. Att skattekontots användningsområde vidgas innebär också att det blir svårare att överblicka transaktionerna på kontot och att kontoutdragen blir svårare att förstå. Det leder i sin tur till ett ökat behov av informationsinsatser från Skatteverkets sida.

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

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

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

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

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

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

– avräkning mot den sammanlagda skatteskulden går före en utbetalning,

– de spärrar mot återbetalning som gäller enligt 18 kap. 7 § SBL (64 kap. 4 § SFL) hindrar utbetalning, och

– utbetalning förutsätter vanligen en begäran.

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

Rent allmänt kan konstateras att ju större kretsen mottagare är som kommer att behöva begära utbetalning av stödet, desto mer administration uppkommer. Att stödet kan tas i anspråk för betalning av skatter och avgifter är inte särskilt kontroversiellt om stödet avser att ge en skattesubvention, medan det förefaller mer tveksamt om stödet har någon form av socialt ändamål. Ett extremt exempel skulle vara att ett bostadsbidrag eller barnbidrag inte kunde betalas ut på grund av att mottagaren har skatteskulder.

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

Hur effekterna av krediteringsmetoden bör värderas är emellertid ytterst en politiskt fråga som får avgöras från fall till fall. En viktig aspekt är då, som också *Ekonomistyrningsverket* har framhållit, att krediteringar på inkomstsidan på statsbudgeten är ett avsteg från brutto-redovisningsprincipen på statsbudgeten och därmed i praktiken inte omfattas av utgiftstaket.

Fortsatt kreditering av sjöfartsstöd, stöd för nystartsjobb och jämställdhetsbonus

Skattekontot kommer, som det ser ut för närvarande, att användas för utbetalning av tre statliga stöd: sjöfartsstöd, stöd för nystartsjobb och jämställdhetsbonus. Skatteverket konstaterar i sin utvärdering att skattekontot fungerar tillfredställande. Den bedömningen gjordes när skattekontot användes till ett betydligt större antal statliga stöd än vad som för närvarande ser ut att bli fallet. Dessutom användes skattekontot då också för inbetalning av den särskilda sjukförsäkringsavgiften. Hanteringsproblem för Skatteverket motiverar alltså inte att de fåtal stöd som redan hanteras på skattekontot lyfts ut och hanteras utanför skattekontot.

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

samband med inbetalningen av skatt vilket talar för en hantering på skattekontot.

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

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

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot en fortsatt kreditering av sjöfartsstöd, stöd för nystartsjobb och jämställdhetsbonus på skattekonto.

Mot den nu angivna bakgrunden bedömer regeringen att de stöd som i dag betalas ut via skattekontot även i fortsättningen bör få betalas ut på det sättet.

En lag om kreditering på skattekontot?

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

Krediteringen av jämställdhetsbonus på skattekonto regleras i lagen om jämställdhetsbonus. För sjöfartsstödet och nystartsjobb regleras krediteringen i två s.k. krediteringslagar som endast består av en respektive två paragrafer (lagen om kreditering på skattekonto av vissa stöd beslutade av arbetsmarknadsmyndighet och Rederinämnden samt lagen om kreditering på skattekonto av stimulans till arbetsgivare för nystartsjobb). Övriga bestämmelser om förutsättningar för stöd m.m. finns i förordningar (förordningen om sjöfartsstöd och förordningen om stöd för nystartsjobb).

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

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

19.3 Skattekonton som inte längre används

19.3.1 Möjligheterna att avsluta skattekonton

Regeringens bedömning: Skattekonton som inte används och inte heller bedöms komma att användas i framtiden fyller ingen funktion utan skapar bara administrativa olägenheter. Sådana skattekonton bör därför kunna avslutas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 584 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte yttrat sig i denna fråga.

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

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

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

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

I hur stor omfattning det är möjligt att avsluta skattekonton beror på möjligheterna att låta överskott som inte har kunnats återbetalas i stället tillfalla staten och att avskriva mindre underskott som inte lämnas för indrivning och därför inte preskriberas. Det är frågor som behöver regleras i lag. Behovet av förändring av nuvarande reglering i dessa avseenden behandlas i avsnitt 21.3 (mindre underskott ska kunna falla bort) och i det följande avsnittet.

19.3.2 Mindre överskott som inte har kunnat återbetalas ska tillfalla staten

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 586 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* tillstyrker förslaget eftersom en sådan ordning skulle minska Skatteverkets administration över tiden. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* tillstyrker också förslaget men anser att det bör uppmärksammas att det inte är ovanligt att fastigheter finns kvar i oskiftade dödsbon samtidigt som det inte händer något som föranleder kontoföring på skattekontot. Den situationen kan då uppkomma att det därefter inträffar en situation som utlöser beskattning. LRF frågar sig hur den skattskyldige då ska agera för att genom en extra skattebetalning undvika kostnadsränta.

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

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

Om skattekontot inte längre används kommer överskottet inte att kunna tas i anspråk för att betala skatt. Ett litet överskott kan bli kvar under mycket lång tid utan att det tillsammans med tillgodoräknad ränta kommer upp i belopp över 100 kronor. I början av år 2009 fanns det ca 167 200 skattekonton på vilka inga transaktioner hade förekommit sedan den 1 januari 2005, men där det fanns ett överskott. 91 procent av överskotten på passiva skattekonton var mindre än 100 kronor.

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

Tioårsfristen i den nuvarande bestämmelsen om belopp som inte har kunnat återbetalas valdes med tanke på att de allmänna reglerna om preskription i preskriptionslagen (1981:130) tillämpades vid återbetalning av skatt enligt uppbördslagen (1953:272), se prop. 1996/97:100 s. 620 och 621. Med hänsyn till att den bestämmelse som nu föreslås ska tillämpas endast på belopp som understiger 100 kronor, bör det vara tillräckligt med en kortare tid än tio år. Enligt utredningens bedömning är en treårsperiod en lämplig avvägning mellan å ena sidan den skattskyldiges intresse av återbetalning av ett mindre belopp och å andra sidan det allmännas intresse av ett rationellt förfarande.

Regeringen gör samma bedömning som utredningen. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Regeringen föreslår därför att ett överskott på ett skattekonto som är mindre än 100 kronor ska tillfalla staten om inga andra registreringar än

ränta har gjorts på kontot under tre år och ett försök att återbetala beloppet har gjorts.

Regeringen vill med hänsyn till vad *Lantbrukarnas Riksförbund* anfört understryka vikten av att Skatteverket inte rutinmässigt avslutar alla konton som nollställs utan vidare kontroll. Om Skatteverket har uppgift om att dödsboet innehar en fastighet bör skattekontot givetvis inte avslutas.

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

19.4 Avräkningsordningen

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

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 588).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. *Far* anser att det måste klart framgå av lagen hur avräkning ska göras. Det måste vidare vara möjligt att göra inbetalning av viss skatteskuld utan att en sådan betalning tas i anspråk för andra skatter och avgifter. Efter varje transaktion måste saldot visas och det måste också vara möjligt att löpande avläsa hur mycket preliminär skatt som har inbetalats under året. Alla transaktioner måste särredovisas på ett tydligt sätt.

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

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

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

I likhet med utredningen och *Far* anser regeringen att avräkningsordningen bör framgå av lagen. Övriga remissinstanser har inte

heller haft något att invända mot detta. Att göra så stora förändringar som Far anser bör göras kan emellertid inte komma i fråga. Den grundprincip som skattekontot vilar på, dvs. att avräkning normalt ska ske mot samtliga skatter och avgifter som har debiterats på skattekontot oberoende av vad den skattskyldige har begärt bör fortfarande gälla.

Regeringen anser att den avräkningsordning som tillämpas i dag ska tillämpas även fortsättningsvis. En sådan bestämmelse om avräkning föreslås därför i 62 kap. 11 § SFL.

19.4.2 Avräkningsordning för betalare som har mer än ett skattekonto

Regeringens förslag: Den avräkningsordning som Skatteverket tillämpar för ombud för en generalrepresentation och andra företrädare som är betalningsskyldiga för någon annans skatter eller avgifter ska lagfästas genom den nya lagen. En sådan företrädare ska få bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av från den egna skulden eller från skulden som avser någon annans skatt eller avgift. Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från skulden för den verksamhet som beloppet hör till.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 589 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

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

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

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

Det är en fungerande ordning som remissinstanserna inte har haft något att erinra mot. Regeringen föreslår därför att den kommer till uttryck i lagen.

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar bör en annan princip för avräkningen gälla. De belopp som avses är t.ex. belopp

som krediteras skattekontot när anstånd med att betala skatt medges eller när en skatt sätts ned. I sådana fall bör avräkningen styras av om skatten avser den egna verksamheten eller huvudmannens verksamhet. Om en egen skatt sätts ned ska beloppet i första hand räknas av från skulden på det egna skattekontot. Avser beloppet i stället en skatt som hanteras på skattekontot för någon annans skatter och avgifter ska avräkning i första hand göras från skulder på detta skattekonto. Avräkningsordningen som föreslås motsvarar hur Skatteverket i dag hanterar avräkningen. En sådan ordning är också en förutsättning för att de åtgärder som regeringen föreslår i avsnitt 19.5 för att minska antalet s.k. skattebyten ska få avsedd effekt även för den som har två skattekonton.

Bestämmelserna finns i 62 kap. 13 § första och andra styckena SFL.

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

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 590 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: 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 på tid före ett ackordsbeslut sätts ned. Före skattekontoreformen försågs ackordsbeslut regelmässigt med ett villkor om att framtida nedsättning av sådan skatt eller avgift inte kommer att återbetalas utan i stället räknas av mot den fordran som har fallit bort genom ackordet så länge någon del av denna återstår.

Före skattekontoreformen hanterades varje skatt och avgift för sig och en återbetalningsspärr fick då alltid effekt när en skatt eller avgift från tid före ackordet sattes ned. I skattekontomiljön leder en nedsättning av en skatt eller avgift till att skattekontot krediteras. Först om det efter en avstämning finns ett överskott på kontot kan återbetalningsspärren aktualiseras. Det innebär att krediteringen i stället räknas av mot periodens samtliga debiteringar och eventuellt ingående underskott. En näringsidkare som har löpande debiteringar på skattekontot kan därmed undgå avräkning mot den ackorderade fordringen genom att låta bli att göra inbetalningar till skattekontot. Nedsättningen kommer då att räknas av mot de nya skatterna och avgifterna. Skattekontoreformen har alltså gjort att återbetalningsspärren inte är lika effektiv längre vilket i sin tur har lett till att villkor om avräkning blivit ovanliga.

Skälen för att avräkna en nedsatt skatt eller avgift som avser tid före ackordsbeslutet mot den ackorderade fordringen har inte ändrats till följd

av skattekontoreformen. Det är enligt regeringens mening alltför rimligt att avräkning görs; ackordsbeslutet har ju fattats utifrån felaktiga förutsättningar.

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

Bestämmelsen finns i 62 kap. 14 § SFL.

19.5 Åtgärder för att motverka ”skattebyten”

19.5.1 Skattebyte

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

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

19.5.2 Problem med skattebyten

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

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

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

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

I sin utvärdering åskådliggör Skatteverket problemen med ett antal exempel. Några av dessa exempel finns i bilaga 12 i betänkandet.

Skattebyten vid anstånd och nedsättning

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

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

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

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

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

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

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

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

säkert att avräkningen träffar anståndsskatten. Finns det flera restförda skatteskulder ska nämligen avräkning i första hand göras från den skuld som preskriberas först.

När det gäller nedsättningar av en skatt (kreditering) är det ytterst ovanligt att krediteringen möter den ursprungliga debiteringen av skatten. Orsaken är att få beslut omprövas så snabbt att nedsättningen hinner krediteras den period då den skatt som nedsättningen avser debiteras eller ingår i ett eventuellt ingående underskott. Om den skatt som nedsättningen avser (nedsättningsskatten) är restförd och krediteringen leder till ett periodöverskott kan dock krediteringen träffa skatten. Avräkning kan dock i stället ske från andra restförda skulder på samma sätt som när ett anstånd avser en restförd skuld.

Indrivning, verkställighet och preskription

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

När ska indrivning begäras?

Skatteverket ska löpande överlämna obetalda fordringar för indrivning.

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

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

Indrivning när anstånd har beviljats eller nedsättning beslutats

Indrivning får enligt 17 kap. 10 § SBL inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd. Av ordalydelsen att döma reglerar bestämmelsen bara vad som gäller om anståndsbeloppet inte redan har restförts då anstånd beviljas.

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

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

Avräkningsordningen för restförda skatteskulder

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

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

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

Återtagande av indrivningsuppdrag

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

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

Återtagandet är beloppsmässigt och behöver därför inte avse anståndsskatten eller den skatt som har satts ned. Det underskott som kan anses inrymma dessa skatter kan alltså ligga kvar för indrivning trots att anstånd eller nedsättning har beslutats. I stället kan andra restförda underskott komma att helt eller delvis återtas från indrivning.

Verkställighet

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

Hur denna tillämpning förhåller sig till praxis när det gäller hinder för verkställighet kan diskuteras. Högsta domstolen har nämligen, i ett rättsfall från 1989, slagit fast att ett anstånd med inbetalning av skatt, som har medgetts på grund av att den skattskyldige överklagat aktuell skatt, är ett

sådant förhållande som avses i 3 kap. 21 § andra stycket utsökningsbalken och som innebär att vidtagna verkställighetsåtgärder ska återgå (NJA 1989 s. 137). Högsta domstolen ansåg alltså att anståndsbeslutet utgjorde hinder mot verkställighet och att beslutet om utmätning skulle återgå trots att det fattats före anståndsbeslutet. Det bör nämnas att innehållet i 3 kap. 21 § andra stycket utsökningsbalken inte har ändrats sedan Högsta domstolen meddelade sin dom.

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

Hur som helst kan ett indrivningsuppdrag hos Kronofogdemyndigheten inte avse ett större belopp än den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld. Ett anstånd eller en nedsättning innebär att den sammanlagda skatteskulden skrivs ned (eventuellt bara temporärt i anståndsfallen). Om krediteringen i sin helhet räknas av från den aktuella periodens debiteringar och eventuella ingående underskott trots att anståndet eller nedsättningen avser en skatt som har lämnats för indrivning uppkommer inget periodöverskott att räkna av från restförda skattekontunderskott. Det innebär att indrivningsuppdraget är oförändrat och i realiteten kommit att avse en annan skatt än anståndsskatten eller det undanröjda skattebeloppet.

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

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

Avslutningsvis bör det nämnas att när det gäller utlandsindrivning gör hanteringen av anstånd och nedsättningar att det kan vara svårt för Kronofogdemyndigheten att utreda om anstånd eller nedsättning har beslutats avseende den skuld för vilken bistånd med indrivning har begärts. Eftersom de instrument som ligger till grund för det internationella indrivningsarbetet bara omfattar vissa slags skatter måste det i ansökan anges vilka debiteringar den avser.

Företrädaransvar

Företrädaransvar innebär att en företrädare för en juridisk person, t.ex. VD:n för ett aktiebolag, kan göras betalningsansvarig för skatt som den juridiska personen inte har betalat. Ett beslut om ansvar förutsätter att det går att avgöra att ett visst belopp var obetalt på förfallodagen och att det

fortfarande är det. Skattebyten bidrar till att det många gånger kan vara svårt att avgöra detta.

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

Som redan har nämnts sätter den juridiska personens betalningsskyldighet gränsen för vilket ansvar som kan utkrävas av företrädaren. Om skattefordran på den juridiska personen bortfaller eller sätts ned minskar företrädarens ansvar i motsvarande mån.

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

Medges anstånd först efter förfallodagen kan företrädaransvar knytas till förfallodagen. Anstånd i efterhand befriar alltså inte från företrädaransvar, men har anstånd medgetts på grund av att det är tveksamt om skatten kommer att kvarstå, kan det vara svårt att styrka uppsåt eller grov oaktsamhet. Däremot kan inte ansvarsfrågan initieras så länge den juridiska personen har anstånd med betalningen av skatten (prop. 2002/03:128 s. 137 samt Skatteverket,Handledning för företrädaransvar 2009 s. 53 f.).

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

Om företrädar-skulden undanröjs eller sätts ned bortfaller företrädar-ansvaret helt respektive delvis. Här kan samma effekt som vid anstånd uppkomma, dvs. nedsättningen behöver inte innebära att indrivnings-uppdraget återtas helt eller delvis.

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

Likafördelningsmetoden

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

Metoden innebär att ett underskott på skattekontot ska fördelas proportionellt mellan de skattefordringar som registrerades på skattekontot för den aktuella perioden. Ett ingående underskott registreras inte under perioden och ska inte heller påverka beräkningen. Vilka skatter och avgifter ett sådant underskott består av får också avgöras med tillämpning av likafördelningsmetoden för tidigare perioder. Skatt som har lämnats för indrivning ingår alltså inte i fördelningen.

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

19.5.3 Anstånd ska inte registreras på skattekontot före förfallodagen

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

Vid tillämpning av likafördelningsmetoden ska kreditering av anstånds- och nedsättningsbelopp beaktas endast om beloppet avser en skatt eller avgift som har betalats under en tidigare period.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 599 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

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

Den nu beskrivna effekten är ett exempel på ett skattebyte, dvs. beviljat anstånd räknas av från en annan debiterad skatt än anståndsskatten.

Att inbetalningar och krediteringar på skattekontot räknas av utan avräkningsordning bidrar till skattekontots effektivitet. Som framgår i avsnitt 19.5.2 finns det dock i vissa situationer behov av att fastställa om en specifik skatt är obetald. Företrädaransvar kan t.ex. bara beslutas för

skatt som inte har betalats på förfallodagen och som alltså är obetald. När det gäller indrivning och verkställighet finns det också behov av att avgöra om aktuella fordringar är betalda eller inte.

Om det i skattekontosystemet uppkommer behov av att ange om en viss skatt är betald används den s.k. likafördelningsmetoden.

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

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

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

Dagens registrering av anstånd innebär att om anstånd beviljas före förfallodagen kommer beloppet att krediteras innan anståndsskatten förfallit till betalning. Ett sätt att minska antalet skattebyten är att skjuta upp registreringen av anståndet till förfallodagen. Anståndsbeloppet skulle alltså krediteras samma dag som anståndsskatten debiteras. Med en sådan ordning uppkommer i princip inga skattebyten utan anståndsbeloppet kommer att träffa debiteringen av anståndsskatten. Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot ett sådant förfarande. Regeringen föreslår därför att anstånd ska registreras först på anståndsskattens förfallodag. Förslaget innebär att anstånd aldrig ska registreras tidigare än på anståndsskattens förfallodag.

I syfte att ytterligare minska utrymmet för skattebyten föreslår regeringen särskilda bestämmelser för hur anstånds- och nedsättningskrediteringar ska behandlas när ett periodunderskott ska fördelas mellan periodens skatter enligt den s.k. likafördelningsmetoden. Förslaget innebär att sådana krediteringar endast ska beaktas om beloppet avser en skatt eller avgift som har betalats under en tidigare period. Den skatt eller avgift som nedsättningen eller anståndet avser ska inte tas med vid fördelningen.

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

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

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

Regeringens förslag påverkar inte möjligheten att få återbetalning. Det beror på att även om anståndet inte har registrerats ska hänsyn tas till anståndsbeloppet vid bedömningen av om den skatt som anståndet avser är ett återbetalningshinder. Om anstånd med betalningen av skatten har medgetts, kan ett överskott på skattekontot nämligen inte komma att behövas för betalning av denna skatt.

Bestämmelserna finns i 61 kap. 2 och 3 §§, 62 kap. 15 § samt 64 kap. 4 § SFL.

Skattebyten kan även uppkomma i fall där anståndsbeloppet registreras efter det att anståndsskatten förfallit till betalning. Dessa skattebyten behandlas i avsnitt 21.2 (återtagande av indrivningsuppdrag).

19.6 Preliminär och slutlig skatt – ränta och betalningstid

19.6.1 Bakgrunden till dagens regler

Kostnads- och intäktsränta i skattekontosystemet

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

Kostnadsränta är inte avdragsgill och intäktsränta är inte skattepliktig (9 kap. 8 § respektive 8 kap. 6 § inkomstskattelagen [1999:1229]).

Syftena med kostnads- och intäktsröntan

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

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

Retroaktiv beräkning av ränta

Retroaktiv ränteberäkning gäller vid omprövning och överklagande och innebär att ränta påförs eller tillgodoförs som om skatten hade blivit rätt från början men med hänsyn till samtliga transaktioner som har inträffat

på skattekontot från och med den ursprungliga förfallodagen till och med den nya förfallodagen.

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

Kostnadsränta på slutlig skatt

Principerna för ränteberäkningen

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

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

Det som händer när kostnadsränta ska beräknas är att slutlig skatt att betala debiteras retroaktivt men fiktivt. Utifrån denna fiktiva debitering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden. Om saldot, trots den fiktiva debiteringen, uppvisar överskott varje dag under ränteperioden påförs ingen kostnadsränta utan i stället korrigeras tidigare påförd intäktsränta. Orsaken till att skattekontot uppvisar överskott kan t.ex. vara att det rör sig om en näringsidkare som regelmässigt får tillbaka överskjutande ingående mervärdesskatt.

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

Skälen för att beräkna kostnadsränta på slutlig skatt retroaktivt

Skälet till att kostnadsränta på underskott av slutlig skatt ska beräknas för tid före förfallodagen, dvs. redan från och med den 13 februari taxeringsåret, är systemet med preliminär skatt. Det är en grundläggande

princip att preliminär skatt ska betalas med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Skatt ska alltså betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande. Bestämmelserna om preliminär skatt är schablonmässiga och förutsätter att de skattskyldiga bidrar till att den preliminära skatten kommer så nära den slutliga som möjligt. Att kostnadsränta utgår redan innan den slutliga skatten har förfallit till betalning kan ses som ett sätt att förmå de skattskyldiga att betala skatten i rätt tid, dvs. i anslutning till inkomsternas förvärvande eller i vart fall inte senare än då det står klart att den slutliga skatten kommer att överstiga den preliminära.

Preliminär skatt ska betalas löpande under inkomståret och ett underskott av slutlig skatt är därför hänförligt till hela inkomståret. Lagstiftaren ansåg dock att administrativa skäl talade emot att ta ut kostnadsränta redan under inkomståret. I stället borde utgångspunkten vara att kostnadsränta ska utgå från och med den dag då den skattskyldige har möjlighet att beräkna sin slutliga skatt och bedöma hur stor inbetalning till skattekontot som krävs för att undvika slutlig skatt att betala. Detta är bakgrunden till att räntebereäkningen knöts till förfalldagen den 12 februari taxeringsåret (prop. 1996/97:100 s. 342 och 343). Räntan beräknas, som redan nämnts, från och med den 13 februari taxeringsåret, dvs. från och med dagen efter den då det hade uppstått ett underskott på skattekontot om skatten hade debiterats på skattekontot den 12 februari.

Kostnadsränta på slutlig skatt är ett missvisande uttryck

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

Two brytpunkter för räntebereäkningen

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

Den låga kostnadsräntan motsvarar basräntan som i sin tur beräknas med utgångspunkt från en räntesats som motsvarar den räntesats som gäller för sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan är för närvarande noll procent (SKVFS 2009:13). Med mellankostnadsränta avses 125 procent av basräntan, dock lägst 1,25 procent (19 kap. 5 § SBL). Den ränta som brukar benämnas hög kostnadsränta och som utgår vid sen betalning är lika med basräntan plus 15 procentenheter, dvs. för närvarande 15 procent.

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

På skattekontounderskott upp till och med 10 000 kronor utgår alltid låg kostnadsränta, dvs. även då det finns förutsättningar för att beräkna ränta enligt mellannivån eller beräkna hög kostnadsränta. För en skattskyldig som bara ska betala inkomstskatt och vars preliminära skatt betalas genom att arbetsgivaren gör skatteavdrag innebär det att låg kostnadsränta alltid beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret på de första 30 000 kronorna av ett underskott av slutlig skatt. När det gäller andra skattskyldiga, dvs. de som betalar F-skatt, skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och indirekta skatter, får saldot på skattekontot betydelse för hur stor del av ett underskott av slutlig skatt som träffas av mellankostnadsränta. Här kan därför både låg kostnadsränta och mellankostnadsränta förekomma på belopp mellan 20 001–30 000 kronor.

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

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

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

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

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

Att den senare starten för ränteberäkningen bara gäller för slutlig skatt upp till och med 20 000 kronor får ses som uttryck för att lagstiftaren inte anser att det råder osäkerhet om hela den slutliga skatten utan att det är på marginalen som det finns en osäkerhet. Utgångspunkten synes vara att aktuella skattskyldiga redan den 13 februari taxeringsåret har en grov uppfattning om hur stort underskottet av slutlig skatt kommer att bli men inte tillräckligt underlag för en någorlunda säker uppskattning.

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

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

Skälen för brytpunkten på 10 000 kronor avseende underskottet på kontot

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

19.6.2 Betalningstiden för preliminär skatt

Regeringens förslag: Preliminär skatt ska enligt huvudregeln betalas för beskattningsåret under perioden från och med den andra månaden under beskattningsåret till och med månaden efter beskattningsårets utgång.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 453 f.).

Remissinstanserna: Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) tillstyrker förslaget om att preliminär debitering av skatt följer beskattningsåret. Övriga remissinstanser har inte yttrat sig över denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen har i avsnitt 11.8.3 bl.a. föreslagit att andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration senast den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december. Deklarationstidpunkten beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har. Utredningen har föreslagit att även villkoren för betalning av preliminär skatt, dvs. betalningen av F-skatt och särskild A-skatt, ska vara beroende av vilket beskattningsår den juridiska personen har. Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot detta.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 och 5 §§ SFL. Beskattningsåret för juridiska personer är normalt räkenskapsåret. Med beskattningsår för fysiska personer avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår. Att särskilda regler ska gälla för dem som har ett brutet räkenskapsår med en annan slutdag än den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti anges i 3 kap. 5 §.

Regeringen anser att det inte finns skäl att behålla den skattekredit som juridiska personer med brutet räkenskapsår har i dag när det bl.a. gäller betalning av preliminär skatt. Skattekrediten ger en konkurrensfördel genom förbättrad likviditet i förhållande till de företag som har kalenderåret som räkenskapsår. Regeringen föreslår därför att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas i så nära anslutning till beskattningsåret som möjligt. Juridiska personer med brutet räkenskapsår ska alltså behandlas på samma sätt som övriga juridiska personer även när det gäller betalning av den preliminära skatten.

Betalningsperioderna framgår av följande tabell:

Beskattningsår	Betalningsperiod för preliminär skatt
kalenderår 1	februari år 1 – januari år 2
1 maj år 1 – 30 april år 2	juni år 1 – maj år 2
1 juli år 1 – 30 juni år 2	augusti år 1 – juli år 2
1 september år 1 – 31 augusti år 2	oktober år 1 – september år 2

I dag debiterar Skatteverket den preliminära skatten vid ett och samma tillfälle för samtliga skattskyldiga. Enligt utredningens förslag utökas antalet debiteringstillfällen till fyra; ett för dem som har kalenderåret som räkenskapsår och tre för dem som har brutna räkenskapsår. Från och med den 1 januari 2011 har det emellertid blivit tillåtet att ha tolv olika brutna räkenskapsår i stället för tre (prop. 2009/10:235). Av administrativa skäl bör dock Skatteverket inte vara skyldigt att hantera debitering av preliminär skatt vid flera tillfällen än de fyra som har föreslagits av utredningen. Regeringen föreslår därför att för juridiska personer som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti ska betalningen av den preliminära skatten knytas till den av nyss nämnda slutdagar som kommer närmast efter det aktuella räkenskapsårets utgång.

Den skattekredit som juridiska personer med brutet räkenskapsår har i det nuvarande preliminärskattesystemet kommer med regeringens förslag till stor del att försvinna. Betalningen av preliminär skatt tidigareläggs för skattskyldiga som har ett brutet räkenskapsår med slutdag den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti med 8, 6 respektive 4 månader beroende på vilket räkenskapsår den skattskyldige har. För övriga skattskyldiga med brutet räkenskapsår tidigareläggs betalningen med ytterligare några månader.

Bestämmelserna om när F-skatt och särskild A-skatt ska betalas finns i 62 kap. 4–7 §§ SFL.

19.6.3 Betalningstiden för slutlig skatt

Regeringens förslag: Slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från dagen för beslutet om slutlig skatt.

Vid omprövning och överklagande ska slutlig skatt betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för beslutet.

Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Utredningens förslag: Slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för beslutet om slutlig skatt. För fysiska personer ska den tidigaste förfallodagen dock vara den 12 september året efter beskattningsåret. Kostnadsränta ska inte beräknas för tiden mellan beslutet om slutlig skatt och förfallodagen. Vid omprövning och överklagande ska kostnadsränta inte heller beräknas för tiden mellan beslutsdagen och förfallodagen (se betänkandet s. 615 f.).

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. Enligt *Näringslivets skattedelegations* uppfattning, som delas av *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen*, bör tidpunkten för betalning av slutlig skatt vara densamma för alla som har samma deklarationstidpunkt, oavsett om Skatteverket lämnar besked till den skattskyldige vid olika tidpunkter. Den betalningstid på 30 dagar som utredningen föreslår bör alltså räknas från den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång. Denna uppfattning delas av *Far*. *Far* anser också att ränta bör beräknas först från den tidpunkt när skatten kan beräknas, varför ränteberäkningen bör ske först från den tidpunkt då deklarationen ska lämnas. *Tillväxtverket* vill betona att det är viktigt att informationen om de nya betalningstiderna blir bra och tydlig. Detta för att det för de flesta skattskyldiga är fråga om en betydelsefull förändring som, om man inte känner till den, kan få negativa konsekvenser. *Företagarna* avstyrker förslaget eftersom det inte hjälper att beloppet skulle löpa utan ränta. För många småföretag är den avgörande frågan inte räntan utan om de har tillräcklig likviditet för att på så kort tid kunna betala den slutliga skatten. *Företagarna* anser dessutom att betalningstiden bör beräknas så att alla får lika lång betalningstid, oavsett vilket faktiskt beslutsdatum som gäller. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* motsätter sig förslaget och anser att det visserligen kompenseras till viss del av att någon ränta inte utgår efter beslutsdagen. För många näringsidkare är dock enligt LRF likviditetsutrymmet ett större problem än huruvida ränta utgår och till vilket belopp. LRF anser dessutom i likhet med *Företagarna* att betalningstiden bör beräknas så att alla får lika lång betalningstid, oavsett vilket faktiskt beslutsdatum som gäller. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anser att nuvarande kredittid på 90 dagar ska kvarstå. SRF tillstyrker dock förslaget att slutlig debitering av skatt följer beskattningsåret.

Skälen för regeringens förslag

Dagens regler

Enligt dagens regler ska underskott av slutlig skatt betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslutet fattades.

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

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

Problem med dagens betalningstid på 90 dagar

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

Det nu beskrivna problemet skulle givetvis försvinna om kostnadsränta bara beräknades fram till och med den dag då beslutet fattades, dvs. om perioden mellan beslutsdagen och förfallodagen var räntefri. Med en betalningstid på 90 dagar finns det emellertid skäl att påföra ränta fram till förfallodagen. En betydligt kortare betalningstid skulle dock skapa utrymme för en räntefri mellanperiod och därmed för enklare ränteberekningsregler.

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

Ett överskott på skattekontot spärras alltså om överskottet behövs för att täcka slutlig skatt att betala. Spärren gäller under hela betalningsfristen, dvs. från dagen då den slutliga skatten beslutades och fram till förfallodagen drygt 90 dagar senare. Något förenklat kan man säga att

när det gäller återbetalningar hanteras skattekontot som att slutlig skatt att betala redan hade debiterats.

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

Återbetalningsspärrar behövs i skattekontosystemet för att inte återbetalningar och inbetalningar ska följa tätt på varandra. Dessutom bidrar spärrarna till att säkra skatteuppbörden. Långa spärrtider riskerar dock att skapa problem och även om de skattskyldiga inte önskar kortare betalningstider har de sannolikt svårt att förstå att ett underskott av slutlig skatt kan spärra utbetalningar från skattekontot under drygt ett kvartal.

Det kan alltså konstateras att dagens betalningstid på 90 dagar skapar problem och att det därför kan ifrågasättas om inte betalningstiden borde kortas ner.

Dagens betalningstid och preliminärskattesystemet

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

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

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

Effekter av kortare betalningstid

Det är dock inte tillräckligt att konstatera att dagens betalningstid är för lång utan det är viktigt att också se på effekterna av att korta ned betalningstiden. För det första bör det understrykas att i dag beräknas kostnadsränta under hela betalningstiden. Ränta beräknas enligt den s.k. mellannivån, som i dag är 1,25 procent. Regeringen föreslår i avsnitt 19.6.4 att denna nivå slopas och att kostnadsräntan ska beräknas efter en räntesats som motsvarar kostnadsräntan som i sin tur inte får understiga 1,25 procent, vilket motsvarar det golv som i dag gäller för mellankostnadsräntan (prop. 2008/09:181).

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

Skattskyldiga ska ges skälig tid att planera sina skattebetalningar

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

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

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

Näringsidkare och juridiska personer får däremot ingen motsvarande hjälp med att räkna ut om de ska betala eller få tillbaka skatt. Denna kategori skattskyldiga debiteras dock preliminär skatt under inkomståret och har därför intresse av att löpande beräkna den slutliga skatten. De är dessutom skyldiga att lämna en preliminär självdeklaration om det kan antas att den slutliga skatten kommer att överstiga den debiterade preliminära skatten och skillnaden är betydande. Till hjälp för att göra sådana beräkningar tillhandahåller Skatteverket via Internet ett särskilt skatteuträkningsprogram. De uppgifter som behövs för att beräkna den slutliga skatten måste dock den skattskyldige själv lämna.

År 2008 lämnade 201 000 företag av totalt 644 000 företag uppgifter om ändrad debitering (14 000 avsåg höjning). Nästan en tredjedel av alla företag gjorde alltså bedömningen att den debiterade preliminära skatten inte låg rätt i förhållande till den förväntade slutliga skatten. Eftersom näringsidkare och juridiska personer är vana att beräkna slutlig skatt bör de inte ha några nämnvärda problem med att beräkna om ett beslut enligt

deklarerade uppgifter innebär att skatt ska betalas eller fås tillbaka. En mer exakt beräkning av den slutliga skatten kan dock i de flesta fall, även om den skattskyldige använder sig av det särskilda skatteuträkningsprogrammet, inte göras förrän bokslutet har upprättats.

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

Skatteverkets utrednings- och kommunikationsskyldighet innebär dock att skattskyldiga i de allra flesta fall kommer att förvarnas om att Skatteverket avser att avvika från i deklARATIONEN lämnade uppgifter (40 kap.2 § SFL).

Med hänsyn till det nu sagda anser regeringen att även med en betydligt kortare betalningstid än 90 dagar skulle de skattskyldiga ges skälig tid att planera sina skattebetalningar. De allra flesta skattskyldiga kan nämligen beräkna slutlig skatt att betala innan de får slutskattebeskedet. För övriga skattskyldiga är inte hela den slutliga skatten osäker utan osäkerheten är begränsad till en del av skatten eller en eller flera frågor. Dessa skattskyldiga vet därför ofta inom vilken beloppsram den slutliga skatten kommer att hamna. För att ge dem utrymme för en viss felmarginal vid den egna beräkningen av den slutliga skatten och av hur stor fyllnadsinbetalning som eventuellt behövs föreslår regeringen dessutom i avsnitt 19.6.4 ett räntefritt belopp på 30 000 kronor under perioden den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret.

Likviditetsproblem

Den finanskris som inleddes under år 2008 ledde till att många företag fick akuta likviditetsproblem på grund av att utlåningen från banker och andra finansinstitut inte fungerade normalt. Problemen spreds bl.a. genom att ett företag med likviditetsproblem senarelade betalningarna till underleverantörer som då också fick likviditetsproblem. Företag med sådana problem fick i många fall svårt att betala skatter och avgifter i ordinarie tid. Mot denna bakgrund föreslog regeringen i januari 2009 att riksdagen skulle anta en tidsbegränsad lag om anstånd med betalning av skatt i vissa fall (prop. 2008/09:113, bet. 2008/09:SkU27, rskr. 2008/09:175, SFS 2009:99). Förslaget syftade till att dämpa likviditetsproblemen för företag som inte kunde få lån på normala villkor på grund av finanskrisen.

I ett nytt förslag till riksdagen i januari 2010 (prop. 2009/10:91, bet. 2009/10:190, rskr. 2009/10:190, SFS 2010:87) föreslog regeringen en möjlighet till förlängning av anstånd enligt lagen (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i vissa fall. Anstånden föreslogs kunna förlängas efter ansökan, dock längst till januariuppbörden 2011. Lagänd-

ringen trädde i kraft den 1 mars 2010. I propositionen anförde regeringen bl.a. att det finansiella läget sedan lagen antogs hade förbättrats väsentligt men att kreditmarknadens funktion vad gällde tillgången på kredit för mindre företag var svårbedömd.

Nu har både den finansiella och den reala ekonomin börjat återhämta sig från finanskrisen. Den har dock ännu inte helt övervunnits. Många företag, särskilt mindre företag har fortfarande svårt att få de krediter som kan behövas för verksamheten.

Sammanfattning och förslag

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

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

Å andra sidan har många, framför allt mindre, företag fortfarande svårt att få de krediter som kan behövas för verksamheten. Flera remissinstanser har också framhållit dessa svårigheter och några har till och med förklarat att för många småföretag är ett minskat likvidutrymme ett större problem än huruvida ränta utgår och till vilket belopp.

Med hänsyn till att finansmarknaden ännu inte har återhämtat sig fullt ut och eftersom många företag fortfarande hade löpande anstånd enligt lagen om anstånd med inbetalning av skatt i vissa fall ända fram till januariuppbörden 2011 anser regeringen att nuvarande betalningsfrist inte bör kortas ner nu. Detta hindrar givetvis inte att regeringen, när det finansiella läget så tillåter, återkommer till riksdagen med förslag om en sådan förkortning som utredningen har förespråkat. Mot denna bakgrund anser regeringen att betalningstiden för slutlig skatt även i fortsättningen ska vara 90 dagar, dvs. att betalningen ska ske senast den förfallodag som inträffar närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslutet fattades för slutlig skatt.

När det gäller bl.a. skatt som ska betalas till följd av omprövning och överklagande är betalningstiden i dag 30 dagar. Denna frist förefaller väl avvägd även för slutlig skatt att betala.

Med en betalningstid på 90 dagar finns det inte utrymme för att låta perioden mellan den dag då beslutet fattades och förfallodagen vara räntefri. En sådan ordning kan beräknas kosta staten ca 1 115 mnkr och kan inte finansieras inom ramen för detta lagstiftningsärende.

Regeringen anser inte, som några remissinstanser har föreslagit, att det finns skäl att räkna betalningsfristen från ett och samma datum för samtliga skattskyldiga. En bättre ordning är att, som i dag, beräkna fristen från den dag då beslutet fattades. Därigenom undviker man att skattskyldiga får olika längd på betalningsfristen samtidigt som man får ett mer enhetligt system som även kan gälla efterbeskattningsbeslut, dock med den skillnaden att betalningstiden då ska vara 30 dagar.

För att få så enhetliga regler som möjligt bör kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt också beräknas för tiden mellan den dag då beslut fattades och förfallodagen. Kostnadsränta bör dessutom beräknas för tiden mellan den dag då beslut fattades och förfallodag när skatt eller avgift ska betalas till följd av en omprövning eller ett beslut av domstol. Detsamma gäller för punktskatt som ska betalas på grund av att Skatteverket enligt 11 kap. 5 § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi har beslutat att förutsättningarna för skattebefrielse för energi-effektivisering inte är uppfyllda.

Betalningstiden för slutlig skatt samt skatt och avgift som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol anges i 62 kap. 8 § SFL. Bestämmelserna om beräkning av kostnadsränta på slutlig skatt och sent debiterad preliminär skatt finns i 65 kap. 4–6, 8 och 9 §§ SFL. Bestämmelser om ränta på punktskatt som ska betalas på grund av att Skatteverket har beslutat att förutsättningarna för skattebefrielse för energieffektivisering inte är uppfyllda finns i 65 kap. 12 § SFL.

19.6.4 Enhetliga regler för ränteberäkning inom skattekontosystemet

Regeringens förslag: På sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt att betala ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den dag betalning senast ska ske. På belopp upp till och med 30 000 kronor ska ränta dock tas ut först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret.

I övrigt ska kostnadsränta, med undantag för kostnadsränta vid skönsbeskattning och vid för sen betalning, beräknas på underskott på ett skattekonto efter en procentsats som motsvarar basräntan.

Vid skönsbeskattning och vid för sen betalning ska räntan, som i dag, beräknas efter en procentsats som motsvarar basräntan plus femton procentenheter.

Basräntan ska fastställas på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan ska dock få beräknas till lägst 1,25 procent.

Utredningens förslag: Kostnadsränta på slutlig skatt att betala ska beräknas enligt basräntan oavsett skattebeloppets storlek. Kostnadsräntan

ska dock beräknas till lägst 1,25 procent. Ränta ska utan undantag beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsårets utgång. Detta ska även gälla kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt. Basräntan ska fastställas på grundval av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar (se betänkandet s. 610 f.).

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller inte haft något att invända mot det. *Företagarna* anser att det finns ett gott skäl för att ha gynnsammare ränteregler för de första 20 000 kronorna och framhåller att det för småföretagare är först efter bokslut och när korrigeringar som sker direkt i deklarationen är färdiga som skatten kan beräknas. Dessa företag är, enligt *Företagarna*, ofta beroende av deklaraionshjälp vilket de knappast kommer att kunna få så tidigt som i mitten av februari. Mot samma bakgrund motsätter sig *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* förslaget om slopande av brytpunkten på 20 000 kr. *FöretagarFörbundet (FF)* ansluter sig till det yttrande som har avgetts av LRF. FF anser dessutom att den förhöjda räntan på belopp över 20 000 kronor ska avskaffas då den drabbar de skattskyldiga ojämnt genom att det ofta är löntagare som får betala den extra räntan. Det beror på att löntagare som har gjort en kapitalvinst, till exempel sålt en fastighet eller bostadsrätt, sällan är medvetna om hur stor fyllnadsinbetalning de behöver göra. Skatteskulden blir inte verklig för dessa skattskyldiga innan deklarationen är upprättad.

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

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

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

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

Om slutlig skatt att betala understiger 20 000 kronor spelar det alltså ingen roll om skatten bestäms genom beslut om slutlig skatt eller först

efter omprövning eller beslut av domstol. I båda fallen ska låg kostnadsränta beräknas från och med den 4 maj taxeringsåret.

För överskjutande belopp har det emellertid betydelse om slutlig skatt att betala grundar sig på ett beslut om slutlig skatt, omprövningsbeslut eller beslut av domstol. Om slutlig skatt ska betalas till följd av ett beslut om slutlig skatt ska mellankostnadsränta beräknas på den del som överstiger brytpunkten på 20 000 kronor. Däremot ska låg kostnadsränta beräknas om den överskjutande delen har beslutats genom omprövning eller av domstol. Startpunkten för ränteberäkningen är i båda fallen den 13 februari taxeringsåret men räntenivån är alltså högre om grunden är ett beslut om slutlig skatt jämfört med om slutlig skatt att betala grundar sig på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

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

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

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

Mot bakgrund av det nu sagda anser regeringen, i likhet med utredningen, att mellannivån på kostnadsräntan på slutlig skatt bör tas bort för att göra ränteberäkningen enklare och lättare att förstå. I dag beräknas mellankostnadsränta även på debiterad preliminär skatt som ska betalas efter den 17 januari taxeringsåret (sent debiterad preliminär skatt). Även för dessa fall bör mellankostnadsräntan slopas. Inte någon av remissinstanserna har haft något att invända mot förslaget i denna del.

Dessutom anser regeringen att fördelarna med en enhetlig procentsats för beräkning av kostnadsränta inom skattekontosystemet är så stora att nuvarande lägre räntestats för de första 10 000 kronorna av ett underskott på skattekontot bör slopas. Bestämmelserna i 19 kap. 10 § andra stycket andra meningen SBL får därför ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen.

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

Kostnadsränta på de första 20 000 kronorna beräknas i dag från och med den 4 maj taxeringsåret medan överskjutande belopp ränteberäknas redan från och med den 13 februari taxeringsåret. Skälet till att de första 20 000 kronorna i slutlig skatt att betala ränteberäknas först från och med

den 4 maj är att ge de skattskyldiga vissa marginaler vid beräkningen av slutlig skatt. Frågan är om det skälet alltfjämt ska tillmätas betydelse eller om kostnadsränta alltid bör beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret.

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

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

Vid en räntenivå på 1,25 procent är dagens räntefria utrymme på 20 000 kronor värt cirka 52 kronor för en skattskyldig. Om basräntan stiger till fyra procent blir utrymmet värt cirka 167 kronor. Understiger slutlig skatt att betala 20 000 kronor är värdet givetvis mindre.

Trots att det rör sig om relativt små belopp har utredningens förslag i denna del mött allvarlig kritik från flera remissinstanser. När det gäller företag har framhållits att det är först efter det att bokslut har upprättats och sådana korrigeringar som sker direkt i deklarationen har gjorts som skatten kan beräknas. När det gäller privatpersoner görs gällande att de sällan är medvetna om hur stor kompletteringsbetalning de behöver göra om de har gjort en kapitalvinst, t.ex. sålt en villa.

Fördelarna med att bara ha ett utgångsdatum för beräkningen av kostnadsränta på slutlig skatt att betala väger enligt regeringens bedömning inte upp de nackdelar som följer av utredningens förslag. Regeringen anser att värdet för de skattskyldiga av ett system som ger utrymme för en viss felmarginal vid den egna beräkningen av slutlig skatt och av hur stor kompletteringsbetalning som eventuellt behöver göras är så stort att ett räntefritt belopp bör finnas även fortsättningsvis.

För att till viss del kompensera slopandet av den lägre räntesatsen på de första 10 000 kronorna föreslår regeringen att det räntefria beloppet under perioden den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret ska vara 30 000 kronor.

I detta sammanhang bör nämnas att flera av de skatteprogram som i dag används av näringsidkare och deras medhjälpare innehåller kontrollpunkter som instruerar företagaren att göra en inbetalning före den 13 februari om den slutliga skatten beräknas överstiga den preliminära skatten med mer än 20 000 kronor. Det finns alltså redan i dag program som efter viss modifiering kan hjälpa företagarna att undvika kostnadsräntan. Med regeringens förslag om en höjning av brytpunkten till 30 000 kronor bör detta bli ännu lättare.

Brytpunkten på 20 000 kronor för ränteperiodens längd gäller i dag även vid beräkning av kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt.

Även här föreslår regeringen av likformighetsskäl ett motsvarande undantag för ett belopp på 30 000 kronor.

En enhetlig kostnadsränta inom skattekontosystemet måste finansieras inom ramen för de förslag som regeringen nu lägger fram. Utredningens beräkningar av de statsfinansiella effekterna av dess förslag bygger på den prognosränta som då gällde för år 2011. Regeringen har att utgå från den prognosränta som nu gäller för år 2012.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till att utredningens beräkningar inte inkluderade den slutliga skatten för fysiska personer måste det ske en höjning av basräntan. Dessutom måste det ges utrymme för förslaget att behålla betalningsfristen på 90 dagar för betalning av slutlig skatt samtidigt som det ges möjlighet att införa ett räntefritt belopp på 30 000 kronor under tiden den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret. Detta sammantaget leder till en basränta som fastställs på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statskuldväxlar.

Från och med den 1 juni 2009 finns det ett golv för mellankostnadsränta som ska beräknas på slutlig skatt att betala och debiterad preliminär skatt som ska betalas sent. Bakgrunden är att sedan den 1 april 2009 är basräntan noll procent, vilket innebär att mellankostnadsräntan som är 125 procent av basräntan också är noll. I syfte att motverka att de skattskyldiga avstår från att göra kompletteringsbetalningar av preliminär skatt och i stället väntar med betalningen till den slutliga skatten ska betala har riksdagen nyligen beslutat att mellankostnadsräntan på slutlig skatt får beräknas till lägst 1,25 procent (prop. 2008/09:181). Detta räntegolv gäller även mellankostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt.

När regeringen nu föreslår att mellankostnadsräntan slopas och vi därigenom får en möjlighet att ha en enhetlig räntestats inom skattekontosystemet bör räntegolvet i fortsättningen gälla basräntan. Regeringen föreslår därför att basräntan ska beräknas till lägst 1,25 procent.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att kostnadsränta, med undantag för kostnadsränta vid skönsbeskattning och vid för sen betalning, ska beräknas efter en procentsats som motsvarar basräntan. Basräntan ska fastställas på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statskuldväxlar. Basräntan ska beräknas till lägst 1,25 procent. På sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt att betala beräknas dock inte kostnadsränta från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret på belopp upp till och med 30 000 kronor. Vid skönsbeskattning och vid för sen betalning ska räntan, som i dag, beräknas efter en procentsats som motsvarar basräntan plus femton procentenheter (se 65 kap. 11 och 13 §§ SFL).

Avslutningsvis bör nämnas att enligt 8 kap. 1 § SFL ska preliminär skatt betalas för beskattningsår i stället för som i dag inkomstår. Termen inkomstår utgår nu ur lagstiftningen om skatteförfarandet. Eftersom även termen taxeringsår utgår ska kostnadsränta när det finns slutlig skatt att betala som överstiger 30 000 kronor 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 när det gäller den tidpunkt inom vilken kompletterande preliminär skatt ska

betalas för att undvika kostnadsränta. Företag med brutet räkenskapsår måste dock betala in kompletterande preliminär skatt tidigare än i dag för att undvika kostnadsränta.

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

19.7 Slutlig skatt bör även i fortsättningen hanteras på skattekontot

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

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 621 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot bedömningen.

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

I avsnitt 19.6.3 föreslår regeringen, till skillnad mot utredningen, att betalningstiden för slutlig skatt att betala fortfarande ska vara 90 dagar samt att kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske. Därmed kommer Skatteverket inte att kunna ange hur stort skatte- och räntebelopp som kommer att debiteras på förfallodagen.

I avsnitt 19.6.4 föreslår emellertid regeringen enhetliga regler för beräkning av kostnadsränta inom skattekontosystemet. Kostnadsräntan ska motsvara basräntan utom i två fall då kostnadsräntan ska motsvara basräntan plus femton procentenheter (vid skönsbeskattning och vid försen betalning). Kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt och på slutlig skatt att betala ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Fram till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret tas dock inte kostnadsränta ut på belopp upp till och med 30 000 kronor. Förslagen innebär att kostnadsräntan på slutlig skatt att betala oavsett skattebeloppets storlek, dock med nyss angivet undantag, ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den dag betalning senast ska ske enligt en räntesats som motsvarar basräntan. Det leder till en klar förenkling eftersom ränta på slutlig skatt att betala överstigande ett viss belopp inte längre behöver delas upp på två ränteberäkningar.

Regeringens förslag om en enhetlig ränteberäkning inom skattekontosystemet medför sådana förenklingar att frågan om den slutliga skatten bör hanteras utanför kontot förlorar sin aktualitet. Regeringens bedömning är därför att den slutliga skatten alltjämt bör hanteras på skattekontot.

I följande avsnitt föreslås en särskild registreringsbestämmelse för slutlig skatt.

19.8 Överskott på skattekontot som motsvarar slutlig skatt att betala

Regeringens förslag: Om slutlig skatt ska betalas, ska den registreras på förfallodagen.

För en privatperson som har ett överskott på skattekontot som motsvarar slutlig skatt att betala, ska registreringen göras så snart det finns underlag. Om personen har en skatt eller avgift att betala med förfallodag före förfallodagen för den slutliga skatten ska dock registreringen ske på förfallodagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med den skillnaden att något undantag inte görs för det fall personen har en skatt eller avgift att betala med förfallodag före förfallodagen för den slutliga skatten (se betänkandet s. 622 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. *Skatteverket* anser dock att den slutliga skatten bör registreras på förfallodagen om personen har en skatt eller avgift att betala med förfallodag före förfallodagen för den slutliga skatten.

Skälen för regeringens förslag: När slutlig skatt har bestämts ska Skatteverket göra en slutskatteberäkning. Härvid görs bl.a. avdrag för betald preliminär skatt och tillägg för förtidsåterbetald skatt. Beräkningen görs utanför skattekontot och kan resultera i att slutlig skatt ska betalas eller att återbetalning ska göras.

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

Den ovan beskrivna ordningen överensstämmer med vad som gäller enligt skattebetalningslagen.

I förtydligande syfte föreslås nu en bestämmelse som klargör att den slutliga skatten och de övriga beloppen ska registreras samtidigt.

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

egen inbetalning till skattekontot automatiskt får tillbaka det kvarstående överskottet efter avstämningen.

Ett överskott på skattekontot bör däremot inte påverka registrerings-tidpunkten för personer som använder sitt skattekonto löpande under året. I dessa fall finns det normalt inte fog för att göra några antaganden om att egna inbetalningar eller andra överskott på skattekontot avser att täcka just den slutliga skatten. Ett undantag är dock, som *Skatteverket* har påpekat, när kontohavaren har debiterats en skatt eller avgift att betala med förfallodag före förfallodagen för den slutliga skatten. I dessa fall bör den slutliga skatten, även om skattekontot uppvisar ett överskott, registreras på förfallodagen. Detta belyses av följande exempel.

Anta att Skatteverket den 1 augusti beslutar om slutlig skatt att betala med 10 000 kronor och att det vid detta tillfälle finns ett överskott på 12 000 kronor (betalt den 15 juli) på skattekontot som avser att täcka en äldre slutlig skatt som har beslutats genom ett omprövningsbeslut den 1 juli. Sistnämnda skatt förfaller till betalning den 17 augusti. Förfalldagen för slutlig skatt att betala blir enligt 61 kap. 6 § 1 den 1 augusti, eftersom det på denna dag finns ett överskott på skattekontot på 12 000 kronor som överstiger slutlig skatt att betala med 10 000 kronor. Av den betalning på 12 000 kronor som den skattskyldige gjorde den 15 juli för att täcka den skatt som förföll till betalning den 17 augusti, tar Skatteverket sålunda redan den 1 augusti i anspråk 10 000 kronor för att täcka årets slutliga skatt. Trots att den skattskyldige redan den 15 juli har betalat hela ”omprövningsskatten” om 12 000 kronor, så måste han senast den 17 augusti betala ytterligare 10 000 kr.

Bestämmelserna finns i 61 kap. 5 och 6 §§ samt 64 kap. 2 § SFL.

19.9 Sidobetalningsansvaret på skattekontot

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

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

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 625 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot utredningens bedömning. *Näringslivets skattedelegation* (NSD), till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, anser dock att det inte finns något egentligt behov av den särreglering för Skatteverkets fordringar som företrädaransvaret innebär eftersom det även i aktiebolagslagen finns ett strängt personligt ansvar för bolagets företrädare. Enligt NSD:s mening finns flera starka skäl att skyndsamt utreda företrädaransvaret. Även *Företagarna* anser att det behövs en genomgripande översyn av bestämmelserna om företrädaransvar. Enligt *Far* strider företrädaransvaret mot aktiebolagslagen.

Far anser att reglerna bör ändras så att de endast tillämpas vid överträdelse av reglerna i aktiebolagslagen eller när någon döms för skattebrott. *Näringslivets Regelnämnd* finner att reglerna kraftigt bör reformeras eller avskaffas.

Skälen för regeringens bedömning

Problemen med att hantera sidobetalningsansvar i skattekontot

Innan regeringen behandlar frågan om sidobetalningsansvaret, dvs. ansvaret för betalning av någon annans skatt, ska hanteras i skattekontosystemet ska, med hänsyn till vad bl.a. *Näringslivets skattedelegation* har anfört, något sägas om betalningsansvaret som sådant.

Reglerna om företrädaransvar var föremål för en genomgripande översyn av Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer så sent som 2002. De av utredningen föreslagna reglerna trädde i kraft den 1 januari 2004 (prop. 2002/03:128). Med hänsyn till den relativt korta tid som reglerna har varit i kraft ingick det inte i Skatteförfarandeutredningens uppdrag att göra en total översyn av företrädaransvarsreglerna. Det finns därför inte nu underlag för att göra några mer ingripande förändringar i dessa regler. De har alltså i stort sett oförändrade överförts till skatteförfarandelagen.

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

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

En av de grundläggande principerna i skattekontosystemet är att inbetalningarna inte räknas av mot en viss skatt eller avgift utan mot den totala skulden. Det finns alltså ingen avräkningsordning avseende enskilda skatter och avgifter. Av skattekontot går det därför inte att utläsa vilken specifik skatt eller avgift som är obetald. Det komplicerar hanteringen av sidobetalningsansvar eftersom det för sådant ansvar är av avgörande betydelse huruvida en viss skatt är betald eller inte. På grund av skattekontots konstruktion kan det helt enkelt vara svårt att avgöra om en sidobetalare ska åläggas betalningsskyldighet för viss skatt och i så fall med vilket belopp. Efter det att ett beslut om sidobetalningsansvar har fattats kan det vara svårt att bedöma hur stor del av den skuld som ansvarsbeloppet gäller som alljämt är obetald.

De största problemen uppkommer när den skuld som sidobetalningsansvaret avser inte är restförd vid tidpunkten för beslutet om

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

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

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

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

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

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

För tiden efter beslutet om sidobetalningsansvar beräknar Skatteverket alltid låg kostnadsränta på sidobetalningsansvaret. Skälet är att det inte är praktiskt möjligt att åstadkomma en maskinell beräkning av ränta på ansvarsbeloppet som leder till samma ränta som har påförts huvudbetalarens konto för motsvarande belopp. Om huvudskulden är överlämnad till Kronofogdemyndigheten för indrivning beräknas låg kostnadsränta även på huvudskulden. I sådana fall kommer räntan på sidobetalningsansvaret att vara korrekt beräknad eftersom den motsvarar den faktiska räntan på huvudskulden. Är huvudskulden inte överlämnad för indrivning kommer den beräknade räntan på sidobetalningsansvaret inte att överensstämma med den faktiska räntan på huvudskulden. Eftersom låg kostnadsränta beräknas blir räntan på sidobetalningsansvaret i vart fall inte högre än räntan på huvudskulden.

Något som ytterligare komplicerar hanteringen av sidobetalningsansvar är förekomsten av s.k. skattebyten (se avsnitt 19.5).

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

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

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

Vad först gäller skattebyten är den företeelsen inte begränsad till situationer när sidobetalningsansvar är aktuellt. Skattebyten ställer till problem även i andra fall. Regeringen föreslår i avsnitt 19.5 åtgärder för att minska antalet skattebyten. Den fråga som här diskuteras bör därför kunna bedömas utan hänsyn till effekterna av skattebyten.

När sidobetalningsansvar aktualiseras kommer i många fall den skatt eller avgift som ansvaret gäller redan att vara registrerad på huvudbetalarens skattekonto. Det är en ofrånkomlig följd av att skatter och

avgifter löpande registreras på skattekontot. Svårigheterna att vid beslutstidpunkten avgöra om en viss skatt eller avgift är helt eller delvis obetald kan alltså inte lösas genom att lyfta ut skatten eller avgiften från skattekontot. Inte heller problemen med ränteberäkning för tiden före ansvarsbeslutet kan lösas på det sättet.

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

Regeringens slutsats är att det grundläggande problemet – att det kan vara svårt att avgöra huruvida en viss skatt eller avgift är betald – inte kan lösas genom att bryta ut skatter och avgifter som blir föremål för sidobetalningsansvar från skattekontot. Sådan skatt eller avgift bör därför även fortsättningsvis hanteras på huvudbetalarens skattekonto. Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot detta. Ansvarsbeloppet bör inte heller i fortsättningen registreras på sidobetalarens skattekonto. En registrering på sidobetalarens skattekonto innebär att ansvarsbeloppet blir en icke urskiljbar del av sidobetalarens sammanlagda skatteskuld. Det skulle i sin tur resultera i problem med att avgöra hur stor del av ansvarsbeloppet som sidobetalaren har betalat. Att registrera ansvarsbeloppet på sidobetalarens skattekonto skulle alltså inte underlätta utan i stället skapa nya problem. För att det ska framgå av lagen att skatt eller avgift som ska betalas enligt ett ansvarsbeslut inte ska registreras på sidobetalarens skattekonto föreslår regeringen att bestämmelsen om registrering på skattekontot kompletteras med ett uttryckligt undantag.

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

Bestämmelsen om undantag från registrering på skattekonto finns i 61 kap. 1 § andra stycket SFL.

I det följande diskuterar regeringen också möjligheten att minska ränte-problemen vid sidobetalningsansvar.

19.9.2 Förändrade ränteregler för sidobetalningsansvar

Ingen ränta för tid före ansvarsbeslutet och kostnadsränta för tid därefter

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

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Utredningen har dock föreslagit att från och med dagen efter ett beslut om ansvar ska låg kostnadsränta beräknas på ansvarsbeloppet (se betänkandet s. 630 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget.

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

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

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

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

När det gäller den första funktionen – att kompensera för ränteförlust – kan konstateras att ränta givetvis ska beräknas på huvudbetalarens skuld i vanlig ordning. Vad regeringen diskuterar här är bara om sidobetalaren bör vara betalningsskyldig för den ränta som belöper på huvudskulden.

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

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

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

Genom att slopa sidobetalningsansvaret för ränta på huvudskulden för tiden innan ansvarsbeslutet har fattats försvinner en del av nuvarande problem. Det beror på att dagens problem gäller perioden innan huvudskulden restförs. Om ränta inte ska beräknas för tiden innan beslutet blir det också enklare att precisera vad ett ansvarsbeslut avser. Sammantaget innebär ett slopande av sidobetalningsansvar för ränta på huvudskulden för tiden före ansvarsbeslutet en förenkling. Regeringen föreslår därför en sådan ordning.

När det gäller ränta på sidobetalningsansvaret för tiden efter ansvarsbeslutet ser situationen annorlunda ut. Enligt vad utredningen har erfårit från Skatteverket skulle myndigheterna inte kunna hantera skatteskulder som löper utan ränta i sina befintliga system. För att klara det skulle systemutveckling med betydande kostnader krävas framför allt för Kronofogdemyndigheten. Med hänsyn härtill och då skulder som avser sidobetalningsansvar är en marginell del av alla skulder som Kronofogdemyndigheten hanterar, är det inte rimligt att föreslå en sådan ordning. Regeringen föreslår därför att ränta även fortsättningsvis ska beräknas på sidobetalningsansvaret efter ansvarsbeslutet.

För tiden efter ansvarsbeslutet beräknas i dag låg kostnadsränta på sidobetalarens ansvarsbelopp. Det innebär att sambandet mellan den ränta som beräknas på huvudskulden och räntan på sidobetalningsansvaret bryts. Lagstöd för den ordningen saknas. Skälet att ränteberäkningen ändå görs på det sättet är att det inte är praktiskt möjligt att åstadkomma en maskinell beräkning av ränta på ansvarsbeloppet som leder till samma ränta som har påförts huvudbetalarens konto för motsvarande belopp. I praktiken har det oftast inte heller någon betydelse att ränteberäkningen på sidobetalningsansvaret görs självständigt. Huvudskulden är i de flesta fall överlämnad till Kronofogdemyndigheten för indrivning. I sådana fall beräknas låg kostnadsränta även på huvudskulden. Räntan på sidobetalningsansvaret kommer då att motsvara den

faktiska räntan på huvudskulden. Är huvudskulden inte överlämnad för indrivning kommer den beräknade räntan på sidobetalningsansvaret inte att överensstämja med den faktiska räntan på huvudskulden, men den kommer i vart fall inte att bli högre än räntan på huvudskulden.

Eftersom beräkningen är enkel och räntan inte blir för högt beräknad är det enligt regeringens mening acceptabelt att, för ränteberäkningen efter ansvarsbeslutet, bryta sambandet mellan huvudbetalarens skattekonto och sidobetalarens ansvar. Däremot anser regeringen att det finns ett värde i att räntan i båda fallen beräknas efter en och samma räntesats. Regeringen föreslår därför en särskild räntebestämmelse enligt vilken en kostnadsränta motsvarande basräntan ska beräknas på sidobetalningsansvar från och med dagen efter beslutet.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att en sidobetalare inte ska ansvara för ränta för tid före ansvarsbeslutet. Lagtekniskt framgår det av att bestämmelserna i 59 kap. SFL som reglerar förutsättningarna för beslut om ansvar inte längre anger att ränta omfattas. För tid efter ansvarsbeslutet ska kostnadsränta beräknas på sidosvaret. Det framgår av 65 kap. 19 § SFL.

Intäktsränta när betalt ansvarsbelopp sätts ned

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 634).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget.

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

Skatteverkets beslut om ansvar kan komma att ändras genom omprövning eller efter beslut från domstol. Förvaltningsrättens beslut att bifalla en ansökan om företrädaransvar kan också komma att ändras av kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen. Om sidobetalaren frivilligt eller genom exekutiva åtgärder betalar hela eller delar av ansvarsbeloppet och beloppet sedan sätts ned uppkommer frågan om ränta bör beräknas på det belopp som ska tillgodoses av sidobetalaren.

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

Regeringen föreslår att intäktsränta ska beräknas även på ett ansvarsbelopp som har satts ned efter betalning. Sidobetalningsansvaret hanteras

emellertid utanför sidobetalarens skattekonto. Det behövs därför en särskild räntebestämmelse enligt vilken intäktsränta ska beräknas på den del av ansvarsbeloppet som ska tillgodoräknas sidobetalaren. Räntan ska beräknas från och med dagen efter den dag då betalningen gjordes till dess att beloppet tillgodoräknas sidobetalaren. Den vanliga intäktsräntan på 45 procent av basräntan ska tillämpas.

Bestämmelsen finns i 65 kap. 20 § SFL.

19.10 Mindre belopp ska återbetalas automatiskt bara till konto

Regeringens förslag: Återbetalning av skatt eller avgift ska inte göras utan begäran om beloppet som ska återbetalas är mindre än 2 000 kronor och återbetalning inte kan göras till ett bank- eller kreditmarknadsföretagskonto.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 635 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

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

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

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

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

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

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

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

I dag förutsätter återbetalning till ett konto att betalningsmottagaren är aktiv, medan återbetalning på annat sätt inte kräver någon aktiv handling. Häri ligger förmodligen en stor del av förklaringen till det stora antalet återbetalningar med utbetalningsavi och check. Ett effektivt sätt att angripa problemet bör därför vara att minska utrymmet för automatiska återbetalningar på annat sätt än till konto.

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

på grund av att återbetalningen inte kan göras till konto kommer därmed att bli färre redan året efter det år begränsningen har införts.

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

Om samtliga återbetalningar under 2 000 kronor skulle göras genom insättning på konto skulle Skatteverkets kostnader för återbetalning enligt verkets beräkningar minska med 5,3 miljoner kronor. Som ovan sagts kan det förväntas att återbetalning på annat sätt kommer att behövas även i framtiden. I hur stor omfattning är däremot svårt att bedöma. Det är dock tydligt att utrymmet för besparingar är stort. Utredningen föreslår att belopp under 2 000 kronor inte ska återbetalas automatiskt om återbetalningen inte kan ske till ett konto. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. Regeringen föreslår samma sak. Härigenom blir återbetalningsförfarandet mindre kostsamt och mer effektivt.

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

19.11 Betalning och återbetalning av skatt eller avgift för kommuner och landsting

Regeringens förslag: Kommuners och landstings betalning av skatter och avgifter genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. ska utvidgas till att även gälla punktskatt, preliminär skatt och slutlig skatt. Detsamma ska gälla sådan ersättning som debiterats enligt 17 b § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 638 f.). Utredningens förslag omfattar dock inte sådan ersättning som debiterats enligt 17 b § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Remissinstanserna: *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* avstyrker förslaget om att ytterligare skatter ska anses betalda genom den s.k. kommunavräkningen. Förslaget får enligt SKL ytterligare negativa konsekvenser för utbetalningen av momsersättningen.

Skälen för regeringens förslag: Kommunerna och landsting ska enligt 16 kap. 8 § SBL betala avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269)

med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. (kommunavräkningssystemet).

Utanför kommunavräkningssystemet ligger betalning av punktskatt. Sådan skatt ska alltså betalas in till Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar och inbetalningen ska registreras på skattekontot på samma sätt som gäller för andra skattskyldiga. Kommuner och landsting debiteras också preliminär skatt och slutlig skatt som båda avser särskild löneskatt på pensioner samt, i de flesta fall, fastighetsskatt. Inbetalningen av den preliminära skatten och eventuell slutlig skatt registreras på skattekontot.

SKL säger i sitt remissvar att utredningens förslag om att även preliminär och slutlig skatt samt punktskatt ska betalas genom avräkning mot kommunalskattemedlen ytterligare kommer att belasta kommunerna och landstingen.

I dagens system ska kommuner och landsting redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden. Mervärdesskatt och punktskatt ska redovisas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. Betalning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt sker genom avräkning vid utbetalning av kommunalskattemedel. Sådana utbetalningar ska ske månatligen mellan den 18 och den 20. Utbetalningen sker inte via skattekontot. Däremot krediteras avräknade belopp i samband med utbetalningen på skattekontot (i regel den 18). Om kontot därefter visar ett överskott utbetalas beloppet efter begäran till kontohavaren.

Nuvarande ordning kan sägas ge kommuner och landsting en skatte- och avgiftskredit jämfört med andra arbetsgivare på 6 dagar när det gäller skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. När det gäller mervärdesskatt blir kredittiden 22 dagar. Någon ränta tas inte ut. Den kredittiden minskas dock i vissa fall på grund av att utbetalning av den s.k. kommunmomsen, dvs. sådan ersättning som betalas ut enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting, sker genom kreditering på mottagarens skattekonto.

Om en ansökan om utbetalning av kommunmoms kommer in i sådan tid att utbetalningen ska ske någon gång mellan den 12 och den 18 reduceras ersättningen med redovisade skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt innan utbetalning görs. Om utbetalningen hinner göras före den 12 så betalas ersättningen ut ograverat, om det inte finns andra skatter eller avgifter som ska betalas genom att krediteras via kommunavräkningen. Om utbetalningen görs efter den 18:e i månaden görs utbetalningen av ersättningen åter utan reducering.

Eftersom de skatter som i dag avräknas vid utbetalning av kommunmomsen i stället ska avräknas via kommunavräkningssystemet innebär utredningens förslag att kredittiden för dessa skatter förlängs. Det finns enligt regeringens mening ingen anledning att behandla de nu nämnda skatterna annorlunda än övriga skatter och avgifter som en kommun eller ett landsting ska betala. Det är en fördel om alla skatter och avgifter som ska betalas hanteras på samma sätt. Regeringen föreslår därför att punktskatt, preliminär skatt och slutlig skatt ska inordnas i kommunavräkningssystemet. Detsamma ska gälla sådan ersättning som debiterats enligt 17 b § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Inbetalningen av dessa skatter

och ersättningar ska som en konsekvens av detta i fortsättningen inte registreras på skattekontot.

Förslaget innebär att en kommun eller ett landsting inte ska göra några inbetalningar som hanteras på skattekontot. Skattekontot kommer däremot att användas för återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt. Om slutlig skatt ska tillgodoräknas en kommun eller ett landsting kommer även den återbetalningen att göras via skattekontot. Denna typ av återbetalningar ska göras automatiskt utan att kontohavaren behöver begära det.

Återbetalning av överskott på skattekontot kan även aktualiseras på grund av att ett statligt stöd har krediterats skattekontot. Eftersom kommuner och landsting bara ska betala begränsade belopp över skattekontot har debiterade belopp i många fall varit mindre än stödbeloppen. Kommuner och landsting har då tvingats att begära återbetalning för att få ut stödet. Detta har upplevts som ett problem. I fortsättningen ska kommuner och landsting inte göra några inbetalningar alls som ska registreras på skattekontot. Ett överskott som beror på ett statligt stöd bör kunna betalas ut automatiskt på samma sätt som övriga återbetalningar som kan bli aktuella för kommuner och landsting. Regeringen föreslår därför en generell bestämmelse om automatisk återbetalning av överskott på skattekonton som tillhör kommuner och landsting.

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

Bestämmelserna finns i 62 kap. 10 § och 64 kap. 2 § SFL.

19.12 Anstånd med att betala skatter och avgifter

19.12.1 Ökat utrymme för anstånd

Regeringens förslag: Anstånd ska 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 har begärt omprövning eller överklagat utan även i andra fall där en nedsättning av skatt aktualiseras. Skatteverket ska också få bevilja anstånd om det kan antas vara till fördel för det allmänna.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Regeringen anser dock att Skatteverket ska få bevilja anstånd om det kan antas vara till fördel för det allmänna även i de fall skulden har överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning (se betänkandet s. 639 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot förslaget. Några remissinstanser anser dock att reglerna bör göras med generösa. *Stockholms universitet* förordar att anståndsregeln vid begäran om omprövning och överklagande ändras så att den enskilde

får rätt till anstånd vid överklagande, möjligen med undantag för sådana fall där det är uppenbart att han eller hon inte kan vinna bifall till sin talan. *Sveriges advokatsamfund* föreslår att lagtexten kompletteras med föreskrifter som innebär att anstånd ska medges om frågan gäller tillämpning av reglerna om efterbeskattning tillsammans med lagen om skatteflykt och/eller tolkning och tillämpning av rättshandlingars formella innebörd i jämförelse med deras verkliga. *Far* anser att den skattskyldige inte ska behöva betala skatten förrän den har fått laga kraft. *Kammarrätten i Stockholm*, som tillstyrker förslaget, anser att det med hänsyn bl.a. till Skatteverkets nya borgenärsroll finns skäl för att införa en enhetlig grund för anstånd för alla fall där nedsättning av skatt eller avgift blir aktuell. Förslaget har enligt kammarrättens mening också den fördelen att anståndsreglerna blir enklare och mer enhetliga. Kammarrätten tillstyrker också att det införs en ny anståndsgrund som gör det möjligt för Skatteverket att ge anstånd om det är till fördel för det allmänna eftersom man härigenom uppnår en likhet med vad som gäller beträffande Kronofogdemyndighetens möjlighet att medge uppskov med betalning i indrivningssammanhang. *Domstolsverket* anser att regeringen bör överväga frågan om de föreslagna bestämmelserna är i samklang med EG-rättens bestämmelser om statliga stöd eftersom några sådana överväganden inte finns i utredningens betänkande. *Skatteverket* anser att möjligheten att medge anstånd med inbetalning av skatt ska omfatta även restförda fordringar. Skatteverket anser att ett effektivt utnyttjande av verkets nya borgenärsuppgifter förutsätter en sådan ordning. Enligt *Stockholms universitet* lämnar tveksamhetsregeln ett mycket stort utrymme för skönsmässig bedömning, som riskerar att leda till en godtycklig tillämpning i det enskilda fallet. Genom att frågan om anstånd i många fall är av mycket stor betydelse för den enskilde, för att inte i vissa fall säga avgörande för hans, hennes eller företagets ekonomiska situation, är detta enligt fakultetsnämnden ett problem som borde tas på stort allvar och leda till att anståndsregeln förbättras till den skattskyldiges fördel. Fakulteten förordar därför att anståndsregeln vid begäran om omprövning och överklagande ändras, så att den enskilde får en rätt till anstånd vid överklagande, möjligen med undantag för sådana fall där det är uppenbart att han eller hon inte kan vinna bifall till sin talan.

Skälen för regeringens förslag

Anstånd när det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift som ska betalas

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

mycket skatt den skattskyldige kommer att behöva betala (omprövningsanstånd).

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

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

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

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

Regeringen föreslår i avsnitt 21.2 att om anstånd beviljas för en restförd skatt eller avgift ska Skatteverket återta indrivningsuppdraget. Regeringen föreslår också att ett indrivningsuppdrag ska återtas om den restförda fordran sätts ned. Det gäller inte bara nedsättningar till följd av omprövningar och överklaganden utan även när skatte- eller avgiftsfordringar sätts ned enligt 5 § lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter på grund av att förutsättningarna för skuldsanering är uppfyllda. En ackordsuppgörelse innebär att Skatteverket i egenskap av företrädare för det allmännas borgenärsintressen går med på att sätta ned en betalningsskyldigs sammanlagda skatte- och avgiftsskuld med en viss procentsats. Nedsättningen, som krediteras på skattekontot, innebär att en del av indrivningsuppdraget återtas.

Om anstånd beviljas på grund av att det kan antas att ackord kommer att medges ska alltså indrivningsuppdraget återtas. Avser ackordsuppgörelsen skulder som ännu inte har restförts innebär krediteringen av anståndet att förfallodagen skjuts framåt. När ackord senare meddelas ska

den kreditering som följer av ackordsbeslutet mötas av en debitering med anledning av att anståndet samtidigt upphör och skulden förfaller till betalning.

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

Skatteverkets nya borgenärsroll och uttalandena om att Skatteverket bör avvakta med att begära indrivning om en betalningsuppgörelse övervägs samt möjligheten för Kronofogdemyndigheten att avbryta en indrivning i sådana fall gör att det finns skäl att överväga förutsättningarna för anstånd. Mer konkret handlar det om att överväga om Skatteverket bör ges större utrymme att bevilja anstånd i fall där olika betalningsuppgörelser är aktuella. Ett alternativ är att låta det lägre beviskravet för omprövningsanstånd även gälla i fråga om befrielseanstånd dit t.ex. ackordsärendena hör, dvs. att ersätta de två aktuella anståndsgrunderna med en generell regel för fall där skatten eller avgiften kan komma att sättas ned.

I det här sammanhanget är det värt att nämna att Skatteverket anser att man bör avvakta med att begära indrivning om den betalningsskyldige har ansökt om ackord och det finns skäl som talar för att ackord kan komma att medges, men skälen inte är tillräckligt starka för att det ska kunna anses antagligt att en dylik uppgörelse kommer till stånd (Skatteverket, Handledning för skattebetalning 2010 s. 690 f.). När skälen inte når upp till kravet att det ska kunna antas att skatten kommer att sättas ned anser alltså Skatteverket att befogenheten att avvakta med att överlämna fordringar för indrivning bör användas som ett substitut för anstånd.

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

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

Skillnaden i kostnadsränta gör att det är en fördel för den skattskyldige om de situationer som i dag hanteras genom att Skatteverket avvaktar med att begära indrivning i stället kan behandlas inom ramen för anståndsbestämmelserna. Om övervägandena i ett ärende drar ut på tiden och restföringstidpunkten närmar sig bör alltså anstånd kunna beviljas i

stället. Skatteverkets rekommendation att indrivning inte bör begäras om det finns skäl som talar för en ackordsuppgörelse men skälen inte är tillräckliga för anstånd talar för att beviskravet för befrielseanstånd är för högt ställt. Även Skatteverkets nya borgenärsroll talar för generösare möjligheter att bevilja anstånd när olika betalningsuppgörelser är aktuella eller när det är aktuellt att sätta ned en fordran utan att den skattskyldige har begärt omprövning eller överklagat. En annan fördel med att sänka beviskravet är att det öppnar för att slå ihop grunderna för befrielse- och omprövningsanstånd till en anståndsgrund med ett gemensamt beviskrav. Det förenklar anståndsbestämmelserna.

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

Att i detta ärende göra så stora förändringar som *Stockholms universitet* förordat kan inte komma i fråga. För att en sådan förändring ska kunna övervägas behövs en mer genomgripande analys av problematiken än vad som har ingått i Skatteförfarandeutredningens uppdrag. Detta gäller i än högre grad i fråga om det förslag som *Far* lagt fram.

När det gäller den komplettering som *Sveriges advokatsamfund* föreslår bör nämnas att de föreslagna reglerna om ändringsanstånd och anstånd för att undvika betydande skada avses bli tillämpliga i fråga om alla skatter och avgifter som skatteförfarandelagen ska gälla för, dvs. även för skatt som påförs i de fall samfundet nämner. De nya bestämmelserna om anstånd finns i 63 kap. 4 och 23 §§ SFL.

Anstånd när det är till fördel för det allmänna

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

När det gäller fordringar som har lämnats för indrivning har Kronofogdemyndigheten en liknande befogenhet att bevilja uppskov med betalningen. I 7 § första stycket 2 indrivningslagen sägs nämligen att uppskov får beviljas om det är påkallat med hänsyn till gäldenärens

personliga förhållanden, dvs. om det är påkallat av sociala skäl. Den uppskovsgrunden kan tillämpas om den skattskyldige på grund av sociala skäl har fått tillfälliga betalningssvårigheter. Är betalningssvårigheterna bestående ska uppskov inte beviljas utan andra indrivningsåtgärder ska vidtas (prop. 1992/93:198 s. 87 och 88).

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

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

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

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

Det beror ofta på tillfälligheter om en skatte- eller avgiftsskuld har hunnit överlämnats för indrivning till Kronofogdemyndigheten när en ansökan om anstånd ges in och i många fall ges ansökan in till Skatteverket även när skulden har överlämnats till Kronofogdemyndigheten. Med hänsyn till detta och till Skatteverkets nya borgenärsroll samt till regeringens förslag att Skatteverket ska återta ett indrivningsuppdrag om anstånd beviljas för en restförd skatt föreslår regeringen att även Skatteverket ska ha möjlighet att medge anstånd som är till fördel för det allmänna också i fråga om skatt eller avgift som har lämnats för indrivning. En sådan ordning förutsätts dessutom enligt *Skatteverket* för ett effektivt utnyttjande av verkets nya borgenärsuppgifter.

Bestämmelsen om att Skatteverket får bevilja anstånd om det är till fördel för det allmänna finns i 63 kap. 23 § SFL.

19.12.2 Anstånd med betalning av kontrollavgift

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 645 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. Enligt *Kammarrätten i Stockholm* kan det befaras att kontrollavgifternas effektivitet minskar om man kan få anstånd med betalning genom att överklaga eller begära omprövning. Med hänsyn till syftet med förslaget, att åstadkomma en bättre överensstämmelse med artikel 6 i Europakonventionen, tillstyrker dock kammarrätten även denna del av förslaget.

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

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

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

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

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

Förutom i branschkontrollagen och kassaregisterlagen finns bestämmelser om kontrollavgifter i 15 kap. 9 § SBL och 5 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen. Kontrollavgiften i skattebetalningslagen tas ut när en säljare av investeringsguld inte har fullgjort skyldigheten att anteckna

nödvändiga identifikationsuppgifter om köpare. Bestämmelserna om kontrollavgifter kommer i fortsättningen att finnas i skatteförfarandelagen.

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

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

Mot bakgrund av det nu sagda finns det, enligt regeringens mening, även i fråga om kontrollavgifterna för platsupplåtare och säljare av investeringsguld skäl att utforma reglerna så att de rättssäkerhetsgarantier som följer av artikel 6 i Europakonventionen uppfylls. Som redan har nämnts har regeringen tidigare gjort den bedömningen att eftersom kontrollavgifterna enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen uppgår till begränsade belopp är det inte nödvändigt med automatiskt anstånd vid omprövning och överklagande för att undvika att regelverket kommer i konflikt med artikel 6 i Europakonventionen.

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

Bestämmelsen finns i 63 kap. 7 § SFL.

19.12.3 Ersättning för ställd anståndssäkerhet

Regeringens förslag: Möjligheten att få ersättning för kostnaderna för ställd säkerhet ska utvidgas genom att grunden för ersättning i fortsättningen ska vara att Skatteverket inte har behövt ta säkerheten i anspråk.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 647 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* finner att skäl talar för förslaget och tillstyrker därför detta. *Förvaltningsrätten i Stockholm* efterfrågar ytterligare vägledning i författningskommentaren avseende vilka kostnader för ställande av säkerhet som ska ersättas.

Skälen för regeringens förslag: Om det kan antas att den skatt eller avgift som en anståndsansökan avser inte kommer att betalas får Skatteverket i dag, med vissa undantag, kräva säkerhet som villkor för anstånd. Den som får bifall till sin talan har rätt till ersättning för kostnaderna för ställd säkerhet. Grunden för att kräva säkerhet är risken för att skatten eller avgiften inte betalas. Ersättning för ställd säkerhet bör därför beviljas i fall där säkerheten inte behöver tas i anspråk, dvs. i fall där skatten betalas när anståndstiden har gått ut. Regeringen föreslår mot denna bakgrund att förutsättningen för att få ersättning för kostnader för ställd säkerhet ska vara att säkerheten inte har behövts tas i anspråk. Regeringen återkommer till frågan hur kostnaderna ska beräknas i kommentarerna till den aktuella paragrafen.

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

Bestämmelsen om förutsättningarna för ersättning för ställd säkerhet finns i 63 kap. 10 § SFL.

19.13 Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt

Regeringens förslag: Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt ska kunna ske först efter att samtliga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer har lämnats för perioder som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades och redovisade skatter och avgifter har räknats av.

Utredningens förslag: Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt ska kunna ske först efter att övriga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer för avslutade redovisningsperioder har lämnats och dessa skatter och avgifter har räknats av (se betänkandet s. 1411 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det finns inget som hindrar att skatter eller avgifter redovisas så snart redovisningsperioden har gått ut, dvs. före de föreskrivna redovisningstidpunkterna. Det är t.ex. vanligt att skattskyldiga redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt före redovisningsperiodens utgång. Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt får dock enligt 18 kap. 4 § SBL inte ske om enbart den överskjutande ingående mervärdesskatten redovisas tidigt utan i så fall ska skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för samma redovisningsperiod också ha redovisats. 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 och avgifter som förfaller till betalning under samma månad och för tidigare oredovisade belopp. Med andra ord för att avräkning av sådana skatter och avgifter ska kunna göras innan återbetalning sker (prop. 1996/97:100 s. 319–324 och 618).

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 har 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 har lämnats. Någon skyldighet att lämna punktskattedeklaration för tidigare och oredovisade perioder finns inte heller.

Frågan om förevarande bestämmelser även bör omfatta punktskatt berördes inte 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 registreras vid samma tidpunkt. Ett reellt överskott på kontot kan dock bara uppkomma efter avstämning, dvs. när det kan konstateras att kontohavaren har uppfyllt sin redovisningsskyldighet fram till avstämningstidpunkten och tidigare perioder är avstämda 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 överskjutande punktskatt ska återbetalning ske automatiskt.

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 förfallodag för skatt som infaller efter redovisningsperiodens utgång krävs att den skattskyldige har fullgjort sin deklARATIONSSKYLDIGHET 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. 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.

Skattekontosystemet bygger 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).

Mot denna bakgrund och för att få punktskatterna fullt ut infogade i skattekontosystemet föreslår regeringen att det förfarande som används vid återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt ska utvidgas till att även omfatta punktskatt. Regeringen väljer dock inte den lösning som utredningen har föreslagit eftersom den strider mot mervärdesskattedirektivets krav på en skyndsam återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. Förslaget leder till en likviditetsbelastning för vissa företag genom att redovisningen av punktskatt som normalt ska redovisas i andra månaden efter periodens utgång måste tidigareläggas en månad. Regeringen föreslår i stället att återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt ska kunna ske först efter att övriga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskatte-deklarationer för avslutade redovisningsperioder har lämnats och redovisade skatter och avgifter har räknats av.

Kommuner och landsting bör dock undantas från det nu aktuella förfarandet eftersom samtliga skatter och avgifter som dessa ska betala ska betalas genom avräkning från kommunalskattemedlen. Regeringen föreslår en sådan ordning.

Bestämmelserna finns i 64 kap. 3 § SFL.

20 Omprövning samt överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

20.1 Handläggningstider

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

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 651 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har instämt i eller inte haft något att erinra mot bedömningen. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* vill dock särskilt understryka vikten av att Skatteverket internt prioriterar arbetet med att förkorta handläggningstiderna ytterligare, eftersom detta är en viktig punkt för att rättssäkerheten ska kunna upprätthållas.

Skälen för regeringens bedömning: Det ingick i utredningens uppdrag att lämna förslag som kunde leda till ett snabbare omprövningsförfarande hos Skatteverket. Exempel på frågor som enligt direktiven borde övervägas var om tiderna för omprövning och överklagande borde förkortas.

Bakgrunden till uppdraget var att Europadomstolen för mänskliga rättigheter i några domar om skattetillägg har ansett att Sverige har kränkt rätten till domstolsprövning inom skälig tid (Janosevic samt Västberga Taxi och Vulic, no. 34619/97 och 36985/97, den 23 juli 2003). Den som anklagas för brott ska enligt artikel 6.1 i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, ha rätt till domstolsprövning inom skälig tid. Med att anklagas för brott jämställs att anklagas för en gärning som kan medföra skattetillägg.

Skatteverket är skyldigt att snarast ompröva beslut som överklagas (6 kap. 6 § första stycket taxeringslagen [1990:324], förkortad TL och 22 kap. 6 § skattebetalningslagen [1997:483], förkortad SBL, hänvisar till bl.a. 6 kap. 6 § TL). Handläggningstiderna hos verket har därför betydelse för om enskilda får en domstolsprövning inom skälig tid. Av betydelse är givetvis också handläggningstiderna hos de allmänna förvaltningsdomstolarna, men det ingick inte i utredningens uppdrag att föreslå åtgärder för att förbättra och påskynda skattemålshanteringen.

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

Det är svårare att fastställa vad som i Europakonventionens mening generellt sett utgör en skälig handläggningstid. Europadomstolen har inte lagt fast några allmänna principer för vad som utgör skälig tid. I ett antal mål har dock Europadomstolen uttalat att en grov tumregel är att

handläggningstiderna inte bör överstiga ett år per instans (t.ex. Hutchison Reid mot Förenade Kungariket, no. 50272/99, den 20 februari 2003, p. 79 och SOU 2008:16 s. 36).

Utredningens direktiv beslutades sent under år 2005 och det har alltså förflutit förhållandevis lång tid sedan frågan om långa handläggningstider hos Skatteverket uppmärksammades genom nyssnämnda domar och beslut. Av rapporten Ett snabbare omprövningsförfarande hos Skatteverket (den 25 juni 2007, dnr 131 189971-07/113), som verket har tagit fram på uppdrag av utredningen, framgår att Skatteverket som svar på kritiken om långa handläggningstider har genomfört åtgärder för att korta dessa tider och att åtgärderna har gett gott resultat.

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

Tabell 20.1 Andel omprövningar klara inom en månad respektive tre månader

<i>Målsättning</i>		2006	2007	2008	2009
Obligatoriska omprövningar ska handläggas skyndsamt					
Inom 1 månad är minst 50 procent klara	Riket	38 %	42 %	47 %	47 %
	Regional spridning	16–45 %	26–50 %	41–57 %	22–58 %
Inom 3 månader är minst 90 procent klara	Riket	75 %	79 %	83 %	82 %
	Regional spridning	48–81 %	64–89 %	74–90 %	69–93 %
Omprövningar på skattebetalarens initiativ ska handläggas skyndsamt					
Inom 1 månad är minst 60 procent inom inkomsttaxeringen klara	Riket	52 %	61 %	65 %	61 %
	Regional spridning	42–62 %	50–73 %	56–72 %	46–71 %
Inom 2 månader är minst 80 procent inom inkomsttaxeringen klara	Riket	72 %	79 %	82 %	81 %
	Regional spridning	65–79 %	73–85 %	76–88 %	71–88 %

Källa: Skatteverket, bl.a. Skatteverkets årsredovisning 2008, utdrag ur tabell Bemötande s. 75.

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

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

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

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

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

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

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

Dessutom anser utredningen, i likhet med Skatteverket, att kortare tider för omprövning och överklagande skapar behov av fler bestämmelser om att en fråga ska omprövas trots att begäran eller överklagandet har kommit in för sent. Sådana undantagsbestämmelser komplicerar

förfarandet och leder till fler tvistiga ärenden. Det finns därför en klar risk för att kortare omprövnings- och överklagandetider inte alls leder till färre ärenden och kortare handläggningstider.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden anser utredningen att det inte behövs några lagändringar för att Skatteverket ska kunna fortsätta att hålla handläggningstiderna på en acceptabel nivå och på sikt förkorta tiderna ytterligare. Ingen remissinstans har haft något att erinra mot utredningens bedömning. Regeringen delar utredningens bedömning, varför några förslag på lagändringar inte lämnas i denna del. En begäran om omprövning eller ett överklagande av Skatteverkets beslut ska fortfarande enligt huvudregeln ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 7 § och 67 kap. 12 § skatteförfarandelagen, förkortad SFL). Om det i framtiden skulle visa sig att det behövs några andra åtgärder än de som Skatteverket har vidtagit vill regeringen understryka att enskilda inte ska behöva drabbas av förkortade omprövnings- och överklagandetider för att få ett beslut omprövat inom acceptabel tid.

När det gäller handläggningstiderna hos de allmänna förvaltningsdomstolarna kan lagen (2009:1058) om förtursförklaring i domstol nämnas. Bestämmelserna i lagen syftar till att förbättra den enskildes möjligheter att påskynda handläggningen av ett mål eller ett ärende i domstol. Enligt lagen kan den enskilde påskynda handläggningen av ett mål eller ärende i domstol. Om handläggningen av målet eller ärendet har oskäligt fördröjts, ska målet eller ärendet, efter ansökan, förklaras ha förtur i domstolen (förtursförklaring). I departementspromemorian En mer ändamålsenlig förvaltningsprocess föreslås att tiden för överklagande av domstolsavgöranden i bland annat skattemål kortas ned till tre veckor i enlighet med vad som i övrigt gäller inom förvaltningsprocessen. Tiden för anslutningsöverklagande i skattemål föreslås vara en vecka (Ds 2010:17). Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 april 2011.

Förvaltningslagsutredningen har bl.a. haft i uppdrag att utreda vilka åtgärder som kan vidtas för att komma tillrätta med alltför långa handläggningstider hos myndigheter (dir. 2008:36). Utredningens slutsatser i detta avseende tas upp i betänkandet En ny förvaltningslag (SOU 2010:29 s. 655 f.). Där föreslås vissa åtgärder vid dröjsmål. Det föreslås bl.a. att om sex månader har förflutit utan att ett ärende, som har väckts av en enskild part, blivit avgjort i första instans, kan parten skriftligen begära att så sker. Härigenom skulle alltså den enskilde få möjlighet att påskynda handläggningen. Den nya förvaltningslagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

20.2 Skattenämndernas roll i förfarandet

20.2.1 Dagens reglering

Utredningen skulle enligt direktiven överväga om lekmannainflytandet i Skatteverkets verksamhet löses bäst genom nuvarande skattenämnder eller om det finns andra mer effektiva sätt för insyn och medverkan. Fastighetstaxeringen omfattades inte av utredningens uppdrag. I detta

avsnitt redovisas dagens reglering i korthet och i efterkommande avsnitt den kritik som har lämnats mot skattenämnderna.

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

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

Skattenämnderna ingår i Skatteverket och fattar beslut i verkets namn. Det ska finnas en skattenämnd vid varje skattekontor (2 kap. 1 § andra stycket TL). År 2010 var antalet skattenämnder 70 stycken. Vid de större kontoren är skattenämnden indelad i avdelningar. I en skattenämnd finns ordförande, vice ordförande och övriga ledamöter. Om nämnden består av flera avdelningar, ska det finnas en ordförande för varje avdelning (2 kap. 5 § TL). Ordföranden och vice ordföranden i skattenämnden förordnas av Skatteverket och ska vara tjänstemän vid verket (2 kap. 6 § första stycket TL). Val av övriga ledamöter förrättas av landstingsfullmäktige i det landsting där skattekontoret är beläget (vid skattekontor i Gotlands län av kommunfullmäktige). En allsidig sammansättning av lekmanakåren med hänsyn till ålder, kön och yrke ska eftersträvas (7 kap. 5 § TL). Valbar till ledamot i skattenämnd är den som har rösträtt vid val till kommunfullmäktige och inte har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken (7 kap. 6 § TL).

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

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

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

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

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

Skattenämnd beslutar alltså främst i omprövningsärenden och beslut som innefattar en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse. En skälighetsfråga föreligger när verkets beslut grundar sig på en sköns- eller skälighetsuppskattning av den skattskyldiges inkomster eller avdragsgilla kostnader. Med bedömningsfrågor avses rena tillämpningsfrågor där rättsläget är oklart.

Väsentlighetskravet bör enligt Skatteverket generellt knytas till skatteeffekten av det tilltänkta beslutet. Tjänsteman får enligt verket avgöra ärenden om det skattebelopp som ska tas ut med anledning av beslut i en fråga som rör fysiska personer och dödsbon inte uppenbart

överstiger 20 procent av prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (lagen har upphävts och ersatts av socialförsäkringsbalken). Med skattebelopp avses den faktiska skatten utom i underskottsfallen. I dessa fall jämföras med faktisk skatt en fjärdedel av minskningen av underskottet. Detsamma bör gälla för andra juridiska personer än dödsbon i fall omsättningen uppgår till högst 250 prisbasbelopp. Om omsättningen för sådana personer överstiger 250 prisbasbelopp men är högst 10 000 prisbasbelopp gäller i stället för 20 procent av prisbasbeloppet ett prisbasbelopp och överstiger omsättningen 10 000 prisbasbelopp gäller två prisbasbelopp. Övriga ärenden av skälighets- eller bedömningskaraktär ska enligt verket avgöras i skattenämnd. Med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen utgör ett straff och till att ärenden om skattetillägg nästan undantagslöst innehåller moment av bedömningskaraktär anser Skatteverket att ett beslut om skattetillägg, oavsett beloppets storlek, av rättssäkerhetsskäl alltid ska fattas av skattenämnd (Skatteverkets ställningstagande Väsentlig ekonomisk betydelse enligt 2 kap. 4 § p. 2 taxeringslagen, dnr 130 358422-05/111).

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

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

20.2.2 Kritiken mot skattenämnderna

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

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

Enligt Skatteverkets rapport, som nämns i avsnitt 20.1, har skattenämnderna följande styrkor:

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

– Ledamöterna i nämnden står för sunt förnuft och medborgarinsyn.

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

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

– Bedömningsfrågor och skälighetsuppskattningar lämpar sig för lekmananämnder.

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

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

– Ledamöterna är inte pålästa inför mötet.

– Skattenämnderna har en sned åldersfördelning med överrepresentation av pensionärer.

– Det är svårt att rekrytera ledamöter till nämnden.

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

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

Även Svenskt Näringsliv anser att skattenämnderna bör avskaffas. Nämnderna bör enligt Svenskt Näringsliv ersättas med ett skatteråd som knyts till varje skattekontor inom Skatteverket. Rådet bör inrättas efter samråd mellan företrädare för enskilda, företag, föreningar osv. anpassat efter lokala förhållanden. Rådet ska inte delta i handläggning som avser myndighetsutövning mot enskild. De omprövningsbeslut som i dag avgörs i skattenämnd bör enligt Svenskt Näringsliv i fortsättningen inte få fattas av samma tjänsteman som har fattat tidigare beslut i ärendet. När det gäller ärenden av särskild betydelse bör det allmänna ombudet höras innan omprövningsbeslut fattas (begäran den 11 november 2004 hos Finansdepartementet om översyn av taxeringslagen, dnr Fi2005/3052).

Svenskt Näringsliv hänvisar till rapporten Medborgarnas insyn och inflytande i Skatteverkets verksamhet – överväganden och förslag (Börje Leidhammar, Ernst & Young/Karlstads universitet, juni 2004). I rapporten redovisas en enkätundersökning från år 2002 där lekmanaledamöter, föredragande och ordförande vid dåvarande Skattemyndigheten i Stockholm har deltagit. Undersökningens resultat var bl.a. att en stor majoritet av lekmanaledamöterna ansåg att de har bra eller mycket bra skatterättsliga kunskaper. Bland föredragande och ordförande var det emellertid bara 24 respektive 22 procent som ansåg att lekmanaledamöterna har tillräckliga skatterättsliga kunskaper för att kunna göra en korrekt bedömning av ärendena. Drygt fyra av fem lekmanaledamöter ansåg att de fyller en viktig funktion vid beslutsfattandet.

Funktionen bestod enligt många av att tillföra livserfarenhet eller sunt förnuft samt att genom den demokratiska insynen medverka till en rättssäker bedömning. En betydande majoritet av föredragande (70 procent) och ordförande (78 procent) ansåg att lekmanaledamöterna inte fyller en viktig funktion i beslutsfattandet eller var tveksamma till om de gör det.

I rapporten dras i huvudsak följande slutsatser:

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

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

– Det är inte någon större skillnad i ändringsfrekvensen på länsrättsnivå (i dag förvaltningsrätt) mellan å ena sidan beslut om inkomstskatt som har avgjorts i skattenämnd och å andra sidan beslut om mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter som inte har avgjorts i skattenämnd. Med hänsyn till att lekmanaledamöter sällan lämnar avvikande mening och att ändringsfrekvensen i länsrätten inte är markant högre i ärenden som inte avgörs i skattenämnd, kan nödvändigheten av lekmanainflytande enbart avseende beslut om inkomstskatt starkt ifrågasättas.

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

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

På socialförsäkringsområdet fanns genom socialförsäkringsnämnderna tidigare ett lekmanainflytande liknande det i skattenämnderna. Social-

försäkringsnämnderna avskaffades fr.o.m. den 1 januari 2008. Numera är det tjänstemän vid Försäkringskassan som fattar besluten. Regeringen pekade på att det är Försäkringskassans ansvar att handläggningen av enskilda ärenden är rättssäker och att lagstiftningen tillämpas lika i hela landet. För att regeringen ska kunna utkräva ansvar för verksamhetens resultat måste myndighetens ledning ha ansvar för hela verksamheten, inklusive beslutsfattandet. I detta avseende utgör socialförsäkringsnämnderna ett hinder för regeringen att utkräva ansvar av myndighetsledningen. Ett tungt vägande skäl för att avskaffa socialförsäkringsnämnderna var enligt regeringen risken för att ovidkommande subjektiva faktorer förs in vid bedömningen av frågor som bör avgöras utifrån strikt förvaltningsmässiga och försäkringsmässiga kriterier. Rättssäkerheten och effektiviteten borde enligt regeringen öka genom att socialförsäkringsnämnderna avskaffas (prop. 2006/07:117 s. 54 och 55).

20.2.3 Skattenämnderna bör avskaffas

Regeringens bedömning: Skattenämnderna bör avskaffas.

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning och förslag (se betänkandet s. 663 f.).

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att erinra mot förslagen. *Förvaltningsrätten i Malmö* anser dock att även fastighetstaxeringen borde omfattas av förslaget och föreslår att de kvalificerade tjänstemännen ska benämnas ”beslutsfattare med utökade befogenheter”. *Skatteverket* lyfter bl.a. fram att ett avskaffande av skattenämnderna innebär att beslutsprocessen påskyndas och därmed förbättras också möjligheterna till korta handläggningstider. *Statskontoret*, som inte har något emot att skattenämnderna avskaffas, delar dock inte utredningens uppfattning att medborgarnas insyn och inflytande över Skatteverkets verksamhet kommer att uppnås effektivare genom informella organ. Av rättssäkerhetsskäl anser *Företagarna* att det är viktigt att alla omprövnings- och överklagandeärenden ska behandlas av dessa kvalificerade beslutsfattare och inte av samma person som har fattat det beslut som ska omprövas. *Far* tillstyrker förslagen och betonar att det är viktigt att det i lagen anges att det ska vara en annan tjänsteman som ska besluta i omprövningsärendet. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, anser att det är mycket viktigt att lagreglera hur beslutsfattandet vid omprövningar ska gå till när skattenämnderna avskaffas. Ambitionen bör inte endast vara att behålla de ”kvalitetsstärkande inslagen” som finns i det system vi har i dag med skattenämnderna utan kvaliteten bör utöver det stärkas. NSD anför vidare att förslaget om att påförande av skattetillägg ska koncentreras till en grupp särskilt kompetenta tjänstemän hos Skatteverket är helt

nödvändigt. Det är viktigt för tilltron till det nya systemet att beslutsordningen inom Skatteverket organiseras så att den inger förtroende hos de skattskyldiga och att det blir en verklig förbättring av kvaliteten i besluten. Det är likaså viktigt att den utvärdering av den nya beslutsordningen som utredningen efterlyser genomförs på ett sådant sätt att de skattskyldigas intressen säkerställs.

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) anser att det finns fördelar ur ett rättssäkerhetsperspektiv med att ha kvar skattenämnderna. Om skattenämnderna avskaffas bör det i lag regleras hur tvistiga beslut ska fattas inom Skatteverket. Det är särskilt angeläget att det regleras att omprövningsbeslut ska fattas av särskilt kvalificerade handläggare, som inte tidigare har prövat ärendet. *Landsorganisationen i Sverige (LO)* framhåller att det finns skäl att ifrågasätta utredningens förslag. LO anser att skattesystemets legitimitet och förtroendet för Skatteverkets beslut är viktiga för välfärdens finansiering. I dag har myndigheterna ett insynsråd på central nivå. Tas skattenämnderna bort försvinner en kontaktyta på lokal nivå mellan myndigheten och samhället i övrigt. LO är öppet för att skattenämnderna avvecklas i sin nuvarande form under förutsättning att de ersätts av nya organ, exempelvis på Skatteverkets lokala nivå. Dessa organ (nämnder eller råd) bör inte vara beslutande utan enbart ha allmänhetens insyn som sitt huvudsyfte. Detta måste också lagregleras.

Skälen för regeringens bedömning och förslag

Behövs skattenämnderna?

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

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

Argumentet att lekmän ska bidra med person- och lokalkännedom har förlorat sin giltighet. Skatteverkets arbetsätt har ändrats på ett sådant sätt att besluten inte alltid fattas där den skattskyldige är bosatt. Därmed är det i många fall inte möjligt för lekmännen att bidra med person- och lokalkännedom. Det är vidare tveksamt om ledamöterna bör bidra med sådan kännedom. En förskjutning har skett från ett beslutsfattande där enskilda ledamöters kännedom om den skattskyldige och lokala förhållanden värderas till en allt större betoning av vikten av objektivitet i beslutsfattandet. Information om lokala förhållanden ska vid behov tillföras ärendet som en del av utredningen och inte vid beslutsfattandet. I annat fall finns det risk att irrelevanta subjektiva faktorer får betydelse och att lika fall inte bedöms på samma sätt. Det är enligt utredningen negativt från rättssäkerhetssynpunkt och stärker inte allmänhetens tilltro till myndighetens objektivitet.

I takt med att skattelagstiftningen har blivit mer omfattande och komplicerad ställs allt större krav på kunskaper inom ekonomi och juridik för att det ska vara möjligt att sätta sig in i de enskilda ärendena.

Möjligheterna för en lekman att bidra till ökad kvalitet i beslutsprocessen och påverka beslutens innehåll har därmed blivit mindre. Enligt utredningens bedömning är lekmännens inflytande i dag i realiteten mycket begränsat.

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

I detta sammanhang bör också nämnas att Skatteverket har kostnader för skattenämnderna. Under år 2003 användes 38 årsarbetskrafter för arbete i skattenämnd.¹⁹ Kostnaden för lekmanaledamöternas arvode och reseersättning uppgick till 4,6 miljoner kronor under år 2004 (Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, Medborgarinflytande genom skattenämnderna?, s. 48, 51 och 52). Enligt Skatteverket utbetalades 3,3 miljoner kronor i arvoden till lekmanaledamöterna under år 2009. Uppgift om kostnad för lekmanaledamöternas reseersättning saknas, då den inte längre särredovisas. Kostnaden för lekmanaledamöternas arvode och reseersättning torde uppgå till ungefär samma belopp som för år 2004.

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

Majoriteten av remissinstanserna delar utredningens bedömning. Enbart två remissinstanser, *SKL* och *LO*, är tveksamma till ett avskaffande av skattenämnderna. Regeringen delar utredningens bedömning att skattenämnderna bör avskaffas. Som skäl för lekmannainflytande har bl.a. anförts att lekmännen kan tillföra person- och lokalkännedom. I och med att tio skattemyndigheter och Riksskatteverket avvecklades och Skatteverket inrättades har Skatteverkets arbetssätt förändrats (prop. 2002/03:99). En deklaration som avser en person, som bor och arbetar i Stockholm kan granskas av skattekontoret i Göteborg. Skälet att lekmän kan tillföra person- och lokalkännedom är således överspelat. Ett annat skäl som har anförts är att lekmännens medverkan är ett sätt att ge allmänheten insyn i och inflytande på taxeringsarbetet. Regeringen delar utredningens bedömning att värdet av den insynen inte är tillräckligt stort för att motivera skattenämndernas existens. Inflytande och insyn kan även ske på ett annat sätt, genom informella organ (se efterföljande avsnitt). Enligt *Förvaltningsrätten i Malmö* borde ett förslag om avskaffande av skattenämnder även omfatta fastighetstaxering. Det

¹⁹ Uppgiften om årsarbetskrafter avser ordförandes, vice ordförandes och föredragandes arbete i nämnden enligt Skatteverkets tidrapporteringsystem. Den tid som har redovisats kan enligt verket vara underskattad och bara avse sammanträdestid i nämnden.

ingick inte i utredningens uppdrag att se över lekmannainflytandet på fastighetstaxeringsområdet, varför någon bedömning inte kan göras inom ramen för detta lagstiftningsarbete.

Inflytande och insyn genom informella organ

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

Även vid några av Skatteverkets regioner prövas nya former för att öka insynen och dialogen med medborgare och företag genom informella organ. Erfarenheterna är så gott som uteslutande positiva. Nästan alla insynsorgan har vänt sig till intresseorganisationer och företagare. En region har försökt att starta ett medborgarråd för privatpersoner, men har skjutit detta på framtiden på grund av svårigheter att hitta deltagare (Medborgarinflytande genom skattenämnderna?, Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, dnr 130 747465-04/122).

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

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

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

LO är öppet för att skattenämnderna avskaffas under förutsättning att de ersätts av nya lagreglerade organ. Regeringen delar dock utredningens bedömning att det saknas behov av sådan lagreglering. Övriga

remissinstanser som har yttrat sig i denna del ser dessutom inga problem med att inflytande och insyn sker genom informella icke lagreglerade organ.

Rättssäkert beslutsfattande

Det är regeringens, liksom utredningens, uppfattning att skattnämndernas lekmannaledamöter har ett mycket begränsat inflytande på besluten.

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

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

Hur Skatteverket organiserar beslutsfattandet har betydelse för kvaliteten i besluten och därmed för rättssäkerheten. En annan för rättssäkerheten viktig aspekt måste emellertid också beaktas i detta sammanhang, nämligen de enskildas intresse av att få ett beslut inom rimlig tid. Utredningen har undersökt Skatteverkets handläggningstider för omprövningar utifrån frågeställningen om bestämmelserna om omprövning bör justeras, se avsnitt 20.1. I det sammanhanget har utredningen konstaterat att handläggningstiderna stadigt har förkortats sedan slutet av december 2005 och att handläggningstiderna håller på att stabiliseras på en acceptabel nivå. Det får inte ställas sådana krav på Skatteverkets beslutsordning att arbetet med att hålla nere handläggningstiderna äventyras. När formerna för beslutsfattandet diskuteras måste alltså en avvägning göras mellan intresset av ett effektivt förfarande och behovet av särskilda kvalitetsstärkande åtgärder.

I dag avgörs taxeringsärenden i skattnämnd inte enbart i samband med omprövning utan även om ärendet avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige eller om ärendet av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden. Även det första beslutet grundläggande beslut om årlig taxering kan alltså i vissa fall avgöras i skattnämnden.

Beslut om skattetillägg och omprövningsärenden där den som beslutet gäller och Skatteverket inte är ense (tvistiga ärenden) förtjänar att lyftas fram särskilt. Det är enligt regeringens mening rimligt att bygga in ett kvalitetsstärkande moment när den enskilde är missnöjd med ett beslut och begär omprövning eller överklagar. Det bör ske genom att omprövningsbeslutet fattas av en erfaren och kvalificerad tjänsteman efter föredragning. Förutom att hög kompetens tillförsäkras har en sådan ordning den fördelen att en annan tjänsteman än den som har fattat

grundbeslutet kopplas in. En ofta framförd kritik mot Skatteverket är att den enskilde möts av samma person genom hela processen och därför inte anser sig få en objektiv omprövning. I undantagsfall kan det t.o.m. förekomma att den tjänsteman som har fattat det ursprungliga beslutet också är ordförande i skattenämnd och själv föredrar ärendet för nämnden. För legitimitetens skull är det därför av betydelse att det inte är samma tjänsteman som har fattat grundbeslutet som beslutar i omprövningsärendet.

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

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

Som har konstaterats ovan finns det inget hinder mot att Skatteverket reglerar hur beslutsfattandet ska organiseras i arbetsordningen. Regeringen bedömer dock att det kan finnas skäl för en lagreglering när det gäller tvistiga omprövningsärenden. Det är av rättssäkerhetsskäl viktigt att de kvalitetsstärkande inslagen som dagens prövning av skattenämnd för med sig inte går förlorade när nämnderna avvecklas. Omprövningen är också av central betydelse i skatteförandet. En lagreglering torde även, som *NSD* lyfter fram, medföra att kvaliteten på besluten förbättras.

Flera remissinstanser, bl.a. *SKL* och *Far*, har betonat hur viktigt det är att det i lagen anges hur beslutsfattandet ska gå till när skattenämnderna avskaffas och att det ska vara en annan tjänsteman som ska besluta i omprövningsärendet. *Företagarna* anser dock att alla omprövnings- och överklagandeärenden ska behandlas av dessa kvalificerade beslutsfattare. Övriga remissinstanser som har yttrat sig i denna fråga är positiva till införandet av särskilt kvalificerade beslutsfattare hos Skatteverket.

Regeringen föreslår att en bestämmelse enligt vilken en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska avgöra tvistiga omprövningsärenden. Det bör dock inte gälla ärenden som inte ska prövas i sak och inte heller om prövningen är enkel. I dessa fall bör av effektivitetsskäl den enklare beslutsformen gälla, dvs. att handläggande tjänsteman själv fattar beslut.

När det gäller grundbeslut gör regeringen bedömningen att det inte är lämpligt att reglera beslutsordningen i lag. Det bör lämnas till Skatteverket att organisera beslutsfattandet på ett effektivt och rättssäkert sätt. Regeringen anser att vissa särskilda överväganden bör göras beträffande vissa beslut.

Med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen anses utgöra ett straff finns det skäl att göra särskilda överväganden avseende beslutsfattandet även för grundbeslut när det gäller skattetillägg. För närvarande beslutas skattetillägg vid inkomsttaxeringen alltid i skattenämnd. Beslut som fattas på skattebetalningsområdet och som

innebär att skattetillägg ska påföras, ska enligt Skatteverket förankras hos handledare eller annan lämplig person (Skatteverkets åtgärdsplan den 27 november 2006, dnr 131 525362-05/121).

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

Även kontrollavgifter är sannolikt att betrakta som straff enligt Europakonventionen. Ett beslut om kontrollavgift gäller dock vanligen ett begränsat belopp och är typiskt sett inte lika komplicerat som ett beslut om skattetillägg. Därför behövs ingen särskild ordning för kontrollavgifter.

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

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

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

Avslutningsvis ska något sägas om möjligheten att lämna muntliga uppgifter. Enligt 14 § första stycket förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL, ska sökande, klagande eller annan part som vill lämna uppgift muntligt i ett ärende som avser myndighetsutövning, få tillfälle till det om det kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång. När skattenämnderna försvinner kan muntliga uppgifter inte längre lämnas till skattenämnd. Den som vill lämna muntliga uppgifter kan i stället i fortsättningen göra det till Skatteverkets tjänstemän enligt den generella bestämmelsen i förvaltningslagen. Förslaget bör därför inte leda till att möjligheten att lämna uppgifter muntligt blir mindre än i dag.

Bestämmelsen finns i 66 kap. 5 § SFL.

20.3 Beslut som ska omprövas enligt skatteförfarandelagen

Regeringens förslag: Beslut som i dag omprövas enligt förvaltningslagen (1986:223) eller allmänna förvaltningsrättsliga principer ska i stället omprövas enligt skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1453 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag.

Skälen för regeringens förslag

Beslut som i dag omprövas enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer

Skatteförfarandelagen ska inte bara ersätta taxeringslagen och skattebetalningslagen utan även andra lagar ska upphävas och ersättas av bestämmelser i skatteförfarandelagen (se närmare avsnitt 5.1). Vissa av dessa lagar innehåller inga bestämmelser om omprövning. Det rör sig om lagen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen, lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK, och lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Att betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen inte innehåller några bestämmelser om omprövning kan bero på att det är förvaltningsrätten som beslutar om betalningssäkring och särskilda tvångsåtgärder 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. Vad som avses med granskningsledare framgår av 3 kap. 8 § SFL.

Beslut enligt LSK får inte överklagas. Däremot säger lagen inget om omprövning.

Att betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen, ersättningslagen, LSK och lagen om deklarationsombud saknar bestämmelser om omprövning utesluter dock inte att beslut får 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 har utvecklats i praxis. Denna 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. Förvaltningsmyndigheters omprövningsskyldighet gäller alltså även beslut som inte får överklagas. Givetvis får

förvaltningsmyndigheter även ändra sådana beslut enligt de befogenheter som har utvecklats i praxis.

Det bör även nämnas att det bara är ett av överklagandeförbuden inom skatteförfarandet som har 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 innebär att övriga beslut får omprövas även om de inte får överklagas.

Frågan är om Skatteverkets beslut i frågor som avser betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för biträde, inkomstdeklarationer, kontrolluppgifter och deklarationsombud i fortsättningen ska kunna omprövas enligt de bestämmelser som i dag finns i taxeringslagen och skattebetalningslagen och som nu förs över till skatteförfarandelagen. Om besluten inte ska omfattas av de omprövningsbestämmelser som nu ges i 66 kap. SFL krävs att besluten undantas från kapitlets tillämpningsområde.

Omprövningsskyldigheten enligt 27 § FL är inte lika vid som skyldigheten enligt taxeringslagen och skattebetalningslagen att ompröva beslut. Omprövningsskyldigheten enligt de sistnämnda lagarna motverkar därför i större utsträckning att beslut som får överklagas och där frågan inte längre är tvistig förs vidare till allmän förvaltningsdomstol. Att enskilda redan hos Skatteverket snabbt och enkelt kan få alla felaktigheter rättade och inte bara de som är uppenbart felaktiga är positivt för rättssäkerheten.

Skyldigheten enligt 27 § FL att ompröva uppenbart oriktiga 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 skatteförfarandelagen har gått ut. I den förvaltningspolitiska debatten har det bl.a. av den anledningen hävdats att 27 § FL gäller vid sidan av taxeringslagen (Wennergren, Förvaltningslagen och taxeringslagen, Skattenytt 2008 s. 722–725). Om 27 § FL kommer att gälla vid sidan av bestämmelserna om omprövning i skatteförfarandelagen 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 anser regeringen att Skatteverket på begäran av den som beslutet gäller ska vara skyldigt att ompröva beslut i frågor som avser betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för biträde, inkomstdeklarationer, kontrolluppgifter och deklarationsombud. Sådana beslut ska kunna omprövas enligt bestämmelserna i 66 kap. SFL. Som redan har nämnts är detta positivt för rättssäkerheten och bidrar, i fall där det rör sig om beslut som får överklagas, till att förskjuta tyngdpunkten i processen till första instans.

I sammanhanget bör nämnas att regeringen föreslår, till skillnad från vad som gäller enligt taxeringslagen men i enlighet med skattebetalningslagen, att Skatteverket på eget initiativ, utan begränsningar i tid, får ompröva beslut till fördel för enskilda (66 kap. 19 § SFL och avsnitt 20.7). Denna befogenhet gäller alltså i likhet med 27 § FL även beslut som har fått laga kraft, låt vara att Skatteverket

enligt ordalydelsen i bestämmelsen i skatteförfarandelagen 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 skatteförfarandelagens 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 inte ändras. Vissa undantag finns.

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 att bevilja ersättning för kostnader för biträde 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 har lämnat felaktiga uppgifter. Om Skatteverket har beslutat om ersättning och den enskilde har lämnat korrekta uppgifter är det alltså bara förvaltningsrätten som, efter överklagande av det allmänna ombudet, kan besluta att sätta ned ersättningen.

Den som får avslag på en ansökan om ersättning ska som har nämnts ovan enligt regeringens mening kunna begära omprövning enligt skatteförfarandelagen. Om den enskilde överklagar ett ersättningsbeslut bör vidare Skatteverkets skyldighet att ompröva beslutet följa av skatteförfarandelagen och inte av 27 § FL. Med hänsyn till det nu sagda bör även Skatteverkets befogenhet att ompröva ersättningsbeslut till nackdel för den som beslutet gäller regleras i skatteförfarandelagen. Eftersom ersättningsbeslut är gynnande beslut bör dock befogenheten inte utvidgas utan i likhet med vad som i dag gäller enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer bör Skatteverket i princip bara få ompröva ersättningar som skattskyldiga har utverkat genom felaktiga uppgifter. En bestämmelse med det innehållet finns i 66 kap. 25 § SFL.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden bör alltså Skatteverkets beslut i frågor som avser betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för biträde, inkomstdeklarationer, kontrolluppgifter och deklarationsombud i fortsättningen omprövas enligt skatteförfarandelagen 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 förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer. 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 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 förelägganden 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 förelägganden, revision m.m. ska enligt regeringens mening i fortsättningen också omprövas enligt skatteförfarandelagen.

Bestämmelser om omprövning finns i 66 kap. SFL.

Särskild skattekontroll och kassaregister

Även lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, och lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen, ska upphävas och i stället ska den särskilda skattekontrollen och kravet på kassaregister regleras 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 i 66 kap. SFL.

Några bestämmelser om omprövning av andra beslut än beslut om kontrollavgifter enligt de tre lagarna finns inte i dag. Däremot innehåller torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen förbud mot att överklaga vitesförelägganden och beslut om kontrollbesök, särskilda kontrollåtgärder och tillsyn. Som har nämnts ovan gäller omprövnings-skyldigheten enligt 27 § FL även beslut som inte får överklagas. Ett förbud mot överklagande hindrar inte heller att beslutet ändras enligt de befogenheter som har 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 skatteförfarandelagen föreslår regeringen att andra beslut än beslut om kontrollavgifter inte längre ska omprövas enligt 27 § FL utan enligt 66 kap. SFL.

20.4 Återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EU-rätten

<p>Regeringens bedömning: Frågan om återkrav av skattelättnader som är otillåtet statsstöd bör övervägas i ett annat sammanhang. Det behövs inte särskilda regler för återbetalning av skatter och avgifter</p>

som har tagits ut i strid med EU-rätten utan de enskildas anspråk på återbetalning kan, utan att några konflikter med EU-rätten uppkommer, hanteras inom det ordinarie förfarandet för omprövning och överklagande.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 670 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens bedömning.

Skälen för regeringens bedömning

Det ingick i utredningens uppdrag att överväga om det borde införas särskilda lagregler om betalning eller återbetalning av skatt eller avgift i fall där Sverige har tillämpat ett EU-direktiv felaktigt eller inte har genomfört det på rätt sätt.

Återkrav av otillåtet statsstöd inom skatte- och avgiftsområdet

Skatte- och avgiftslättnader av olika slag kan falla in under EU-fördragets bestämmelser om statligt stöd. Av bestämmelserna framgår att sådant stöd är otillåtet men att undantag kan beviljas under vissa förutsättningar (artiklarna 87–89). I EU-rätten regleras återkrav av otillåtna statsstöd i procedurförordningen (Rådets förordning [EG] nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [88] i EU-fördraget). Av artikel 14 i förordningen följer att kommissionen ska besluta att en medlemsstat som har betalat ut olagligt stöd ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stöd jämte av kommissionen bestämd ränta från mottagaren.

Med hänsyn till att frågan om återkrav av statsstöd inte handlar om huruvida Sverige har tillämpat ett EU-direktiv felaktigt eller genomfört det på rätt sätt ansåg utredningen att det inte ingick i uppdraget att överväga förfaranderegler för återkrav av otillåtet statsstöd som har getts genom skattelättnader av olika slag. Regeringen delar utredningens bedömning.

Det kan ändock nämnas att regeringen har tillkallat en utredare med uppgift att se över vissa frågor om statligt stöd (dir. 2010:9). Uppdraget ska redovisas senast den 1 mars 2011. Frågan om återkrav av statsstöd har även behandlats av Utredningen om allmännyttans villkor. Enligt utredningen behövs det regler om kontroll och sanktioner för all verksamhet i Sverige som berörs av statsstödsreglerna och inte enbart för de kommunala bostadsaktiebolagen. Utredningen lämnade därför inga förslag om kontroll och sanktioner utan gjorde i stället bedömningen att frågan om ett nytt regelverk om kontroll och sanktioner med generell giltighet för alla politikområden bör ses över i särskild ordning (SOU 2008:38 s. 29 och 324). I prop. 2009/10:185 s. 76 f. uttalade regeringen att ett nationellt system för tillsyn, kontroll och sanktion av åtgärder inom ramen för kommunernas bostadsförsörjningsansvar inte borde införas. Tillsynen enligt lagen (2007:1091) om offentlig upphandling

utövas av Konkurrensverket och några särskilda regler för upphandling av bostadsförsörjningsåtgärder behövs inte.

Återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EU-rätten

Medlemsstaterna är skyldiga att betala tillbaka skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EU-rätten. EU-rätten innehåller inga bestämmelser om återbetalning av nationella skatter eller avgifter. Medlemsstaterna är dock skyldiga att ha regler som gör det möjligt för enskilda att få återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EU-rätten. En medlemsstats bestämmelser om återbetalning av sådana skatter eller avgifter får inte vara mindre förmånliga än de som avser liknande yrkanden som grundas på nationell rätt eller göra det i praktiken orimligt svårt att få återbetalning med hänvisning till EU-rätten (se EG-domstolens domar i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft och andra, ECR 2001 I-1727, samt i mål nr C 432-05, Unibet, ECR 2007 I-2271).

Nämnas bör också att EU-rätten inte kräver att förvaltningsmyndigheter omprövar beslut som har fått laga kraft men som avviker från senare meddelad praxis från EU-domstolen. Om beslutet, trots laga kraft, får omprövas enligt den nationella rätten kan dock myndigheten under vissa förutsättningar vara skyldig att ompröva beslutet med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EU-domstolen. Förutsättningarna är att beslutet har fått laga kraft genom avgörande av den högsta förvaltningsdomstolen i medlemsstaten och att denna domstol, utan att begära förhandsavgörande, har gjort en tolkning av EU-rätten, som enligt ett senare avgörande från EU-domstolen har visat sig vara felaktig. Som ytterligare förutsättning gäller att den enskilde begär omprövning så snart kännedom fås om EU-domstolens avgörande (se EG-domstolens domar i de förenade målen C-392/04 och C-422/04, Arcor and i-21, ECR 2006 I-8559, samt i mål nr C-453/00, Kühne och Heitz mot Productschap voor Pluimvee en Eieren, ECR 2004 I-837).

De svenska skatteförfattningarna innehåller inga bestämmelser om återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EU-rätten. Den som anser att ett beslut av Skatteverket strider mot EU-rätten kan dock begära omprövning eller överklaga beslutet. Fristerna för det är sex år. Anstånd beviljas om det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift den enskilde ska betala. Om beslutet gäller skattetillägg eller kontrollavgift beviljas anstånd automatiskt efter ansökan, om den som avgiften gäller har begärt omprövning eller överklagat till förvaltningsrätten.

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

Förfarandet är detsamma i fall en enskild begär omprövning eller överklagar med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EU-domstolen

eller på grund av ett nytt avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten) där domstolen tolkar EU-rätten.

Det bör noteras att beslut av Skatteverket får laga kraft när omprövnings- och överklagandetiden på sex år har löpt ut och att besluten då i princip blir definitiva. Däremot får beslut av förvaltningsrätten och kammarrätten som har fått laga kraft under sexårsfristen omprövas under förutsättning att besluten avviker från ett senare avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen. När den fristen har löpt ut finns det inte längre någon rätt till omprövning av vare sig Skatteverkets eller domstolarnas beslut. Skatteverket får dock utan tidsbegränsning ompröva till den enskildes fördel. Enligt nuvarande regler gäller detta bara på skattebetalningsområdet. I fortsättningen föreslås det dock gälla generellt (66 kap. 19 § SFL).

Mot bakgrund av det nu sagda anser regeringen att det inte behövs särskilda regler för återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EU-rätten utan de enskildas anspråk på återbetalning kan, utan att några konflikter med EU-rätten uppkommer, hanteras inom det ordinarie förfarandet.

20.5 Omprövning med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EU-domstolen

Regeringens bedömning: Skatteverket bör inte få ompröva en fråga som har avgjorts av de allmänna förvaltningsdomstolarna genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från EU-domstolen som har meddelats senare. Omprövning bör inte heller kunna ske med hänvisning till ny eller ändrad praxis från Europadomstolen.

Utredningens förslag: Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens bedömning (se betänkandet s. 673 f.). Utredningen föreslog att Skatteverket på begäran av den som ett beslut gäller ska få ompröva avgöranden från de allmänna förvaltningsdomstolarna om rättstillämpningen avviker från ett senare avgörande från EU-domstolen. Utredningen gjorde dock ingen bedömning när det gäller frågan om omprövning ska kunna ske med hänvisning till ny eller ändrad praxis från Europadomstolen.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* och *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* lyfter fram att den praktiska betydelsen av förslaget torde bli begränsad på grund av den s.k. sexårsfristen. *Förvaltningsrätten i Malmö* avstyrker förslaget och anser att de skattskyldiga ska ansöka om resning i stället. Ett stort antal avgöranden från EU-domstolen ger upphov till olika tolkningar. Avgörandena är sällan så pass klara att de kan tillämpas direkt. Det är inte tillfredsställande att Skatteverket ska ges möjlighet att ompröva lagakraftvunna domar utan detta bör i stället ankomma på förvaltningsdomstolarna. Dessutom behövs det inte någon förändring av nu gällande bestämmelse då den inte har ansetts strida mot EU-rätten. Ett

flertal remissinstanser, såsom *Stockholms universitet*, *Sveriges advokatsamfund* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, anser att omprövning även ska kunna ske med hänvisning till praxis från Europadomstolen.

Skälen för regeringens bedömning

Dagens bestämmelse

Skatteverket får inte ompröva en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Det är ett uttryck för principen om *res judicata*. Om den som beslutet gäller begär omprövning, får dock Skatteverket ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätten eller kammarrätten genom ett beslut som har fått laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (undantaget från *res judicata*). Bestämmelserna finns i 4 kap. 8 och 12 §§ TL samt 21 kap. 3 § SBL.

Bakgrunden till undantaget för ny eller ändrad praxis är att den som inte har överklagat har möjlighet att vid ändrad praxis få rättelse genom att begära omprövning, så vida inte tiden för omprövning har gått ut. För den som har överklagat och där domstolens avgörande har fått laga kraft innebär dock bestämmelsen om *res judicata* att det inte finns någon möjlighet att få en ny prövning.

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

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

Om Högsta förvaltningsdomstolen har begärt förhandsavgörande kan dock omprövning ske med hänvisning till Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Det går dock inte om förhandsavgörandet har begärts av en domstol i ett annat EU-land eller om EU-domstolens avgörande avser en talan om fördragsbrott.

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

Ett nationellt skatteförfarande får inte göra det svårt eller omöjligt för enskilda att åberopa EU-rätten utan måste säkerställa ett effektivt domstolsskydd för enskildas rättigheter enligt EU-rätten (effektivitetsprincipen). Tidsfrister för omprövning och överklagande är tillåtna liksom bestämmelser om *res judicata*, men förfarandet får inte vara

mindre förmånligt i fall där grunden för den begärda ändringen är EU-rätten än i fall där grunden är inhemsk rätt (likvärdighetsprincipen, se EG-domstolens dom i mål nr C-231/96, Edis mot Ministero delle Finanze, ECR 1998 I-4951).

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

Justitiekanslerns bedömning av om dagens undantag är förenligt med EU-rätten

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

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

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

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

Det är vidare värt att notera att bestämmelserna om omprövning och undantaget från res judicata enligt Justitiekanslern inte kan bedömas skilda från sitt sammanhang. Sammanhanget är att av den grundläggande principen om domstolarnas självständighet följer att ingen myndighet får bestämma hur en domstol ska döma i det enskilda fallet eller hur en domstol i övrigt ska tillämpa en rättsregel i ett särskilt fall (11 kap. 2 §

regeringsformen). Till sammanhanget hör också att Högsta förvaltningsdomstolen är landets högsta förvaltningsdomstol.

Justitiekanslern anför därefter att undantaget från res judicata inte får komma i konflikt med de grundläggande principerna om rättsskipningen. Det gör enligt Justitiekanslern inte dagens bestämmelse eftersom Skatteverkets behörighet att ompröva frågor som har avgjorts av förvaltningsrätten eller kammarrätten är avhängig av att Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning.

Bör undantaget från res judicata även omfatta avgöranden från EU-domstolen?

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

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

Utredningen ansåg att den som har överklagat inte bör ha ett sämre läge att få sin sak omprövad än den som inte har gjort det när Skatteverket korrigerar sin tillämpning med hänsyn till ett nytt avgörande från EU-domstolen. Utredningen fann vidare att Skatteverket är fullt kapabelt att göra de bedömningar som en sådan behörighet för med sig och att behörigheten inte rubbar vare sig Högsta förvaltningsdomstolens status som högsta förvaltningsdomstol eller domstolarnas självständighet. Sammanfattningsvis ansåg utredningen därför att undantaget från principen om res judicata vid ny eller ändrad praxis även bör omfatta avgöranden från EU-domstolen. Skatteverkets behörighet att ompröva ska inte enbart gälla avgöranden från förvaltningsrätten och kammarrätten utan även Högsta förvaltningsdomstolen.

Regeringen delar utredningens bedömning om att bestämmelserna bör, om möjligt, utformas på ett sådant sätt att den som överklagar inte ska hamna i ett sämre omprövningsläge än den som inte gör det. Ett undantag från res judicata får dock inte komma i konflikt med de grundläggande principerna om rättsskipningen i regeringsformen.

Förvaltningsrätten i Malmö avstyrker förslaget och anser att de skattskyldiga ska ansöka om resning i stället. Förvaltningsrätten lyfter fram att ett stort antal avgöranden från EU-domstolen ger upphov till olika tolkningar. Avgörandena är sällan så pass klara att de kan tillämpas direkt. Det är inte tillfredsställande att Skatteverket ska ges möjlighet att ompröva lagakraftvunna domar utan detta bör i stället ankomma på

förvaltningsdomstolarna. Dessutom behövs det inte någon förändring av nu gällande bestämmelse då den inte har ansetts strida mot EU-rätten.

Även regeringen ser problem med en sådan ordning som utredningen föreslår. Ett problem med en sådan ordning är att många avgöranden från EU-domstolen snarare är till ledning för lagstiftaren än för den som ska tillämpa den befintliga lagstiftningen, dvs. många avgöranden uttrycker enbart vad lagstiftaren måste iaktta för att skattesystemet ska vara förenligt med EU-rätten och går inte att använda som ledning för hur ett enskilt fall ska bedömas.

Det kan vidare ifrågasättas om ett sådant förslag är förenligt med grundlagsfästa principer om domstolars självständighet och Högsta förvaltningsdomstolens ställning som högsta förvaltningsdomstol. Det är de allmänna förvaltningsdomstolarna och ytterst Högsta förvaltningsdomstolen som avgör vilket genomslag ett nytt avgörande från EU-domstolen bör få i tillämpningen. En enskild som får avslag på en begäran om omprövning med motiveringen att åberopat avgörande från EU-domstolen inte är skäl att ändra verkets tidigare bedömning får nämligen överklaga beslutet till förvaltningsrätten. Även det allmänna ombudet har rätt att överklaga Skatteverkets beslut och kan därmed lyfta nu aktuella frågor till de allmänna förvaltningsdomstolarna.

En utvidgning av undantaget från res judicata till ny eller ändrad praxis från EU-domstolen är vidare inget som krävs enligt EU-rätten.

Med hänsyn till ovanstående anser regeringen sammanfattningsvis att undantaget från principen om res judicata vid ny eller ändrad praxis inte bör omfatta avgöranden från EU-domstolen.

Bestämmelsen om undantag från principen om res judicata med anledning av ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen finns i 66 kap. 3 § SFL.

Bör undantaget från res judicata även omfatta avgöranden från Europadomstolen?

Några remissinstanser anser att undantaget från res judicata även bör omfatta avgöranden från Europadomstolen. *Stockholms universitet* anför bl.a. att avgöranden från Europadomstolen oftast gäller processuella frågor, som är överspelade i och med att målet har avgjorts. Det kan dock inte uteslutas att en dom från Europadomstolen i undantagsfall kan ha betydelse även för de materiella frågorna.

Regeringen anser, av flera skäl, att undantaget från res judicata inte bör omfatta avgöranden från EU-domstolen. Redan av den anledningen anser regeringen att undantaget från res judicata inte heller bör omfatta avgöranden från Europadomstolen.

20.6 Förlängd tid för begäran om omprövning av beslut som meddelas sent

<p>Regeringens förslag: Den s.k. omprövningsventilen för beslut som meddelas sent ska utformas på samma sätt som ventilen för överklagande. Omprövningsventilen ska bara omfatta beslut som har</p>

meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och som den som beslutet gäller har fått del av efter utgången av oktober samma år.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1483 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag.

Skälen för regeringens förslag: Dagens omprövningsfrister i 4 kap. 9 § andra stycket TL och 21 kap. 4 § andra stycket SBL 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 har 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).

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 har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (i taxeringslagen sägs dock femte året efter taxeringsåret; i sak finns det ingen skillnad). Dessutom krävs att den skattskyldige har 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.

Ett syfte med de långa tiderna för omprövning och överklagande är att Skatteverket inte ska behöva delge skattskyldiga sina beslut. Tvåmånadersventilen för omprövning har i likhet med ventilen för överklagande tillkommit för beslut som har fattats 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 det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har 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) och 63 § tredje stycket skattebetalningsförordningen (1997:750) sägs nämligen att den skattskyldige ska delges beslut som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. De beslut som ska delges är beslut där den skattskyldige inte har fått fullt bifall till

sin begäran om omprövning och beslut där Skatteverket på eget initiativ har omprövat till den skattskyldiges nackdel.

Det kan noteras att trots att tvåmånadersventilen för överklagande även gäller beslut som inte har gått den skattskyldige emot ska sådana beslut inte delges.

Värt att notera är också att de delgivningar som ska ske enligt taxerings- och skattebetalningsförfordningarna 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 svårförklarlig skillnad mellan de båda ventilerna är att om Skatteverket efter sexårsfristens utgång beslutar i enlighet med vad den skattskyldige har begärt så kan beslutet överklagas men inte omprövas. Överklagas beslutet ska dock Skatteverket snarast ompröva beslutet och överklagandet förfaller om verket ändrar beslutet så som den skattskyldige begär. En omprövning av ett beslut som inte har 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 har fått kännedom om beslutet inom två månader före utgången av det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

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 det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, utan där är det Skatteverket som har bevisbördan för att överklagandet har 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. Därför föreslås att tvåmånadersventilen för omprövning i fortsättningen bara ska gälla beslut som har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått 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 den dag då beslutet meddelades.

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 det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och är till nackdel för den skattskyldige.

Överklagandeventilen omfattar redan i dag beslut där den skattskyldige har 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 har gått den skattskyldige emot ska delges.

Mot bakgrund av det nu sagda ska omprövningsventilen bara omfatta beslut som har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och som den som beslutet gäller har fått del av efter oktober månads utgång samma år. Om dessa förutsättningar är uppfyllda får den som beslutet gäller begära omprövning trots att sexårsfristen har gått ut om begäran kommer in inom två månader från det att den som beslutet gäller fick del av detsamma.

Bestämmelsen finns i 66 kap. 8 § SFL.

20.7 Omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket

Regeringens förslag: Skatteverket ska på eget initiativ, utan någon tidsgräns eller någon annan begränsning, få ompröva ett beslut till fördel för den som beslutet gäller.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1494 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: 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).

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 också utrymme för omprövning till fördel även efter sexårsfristen. Regleringarna skiljer sig dock åt. I 4 kap. 13 § första stycket TL 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 fastighets-taxeringslagen (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 i stället för lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. är tillämplig för den aktuella inkomsten,

6. Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked.

Vidare sägs i 4 kap. 13 § andra stycket TL att Skatteverket får ompröva ett beslut om skattetillägg till fördel för den som beslutet gäller så länge beslutet i den taxeringsfråga som har föranlett skattetilägget inte har vunnit laga kraft.

De beslut som får omprövas efter sexårsfristen benämns följdändringsbeslut 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 uppräknig 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).

Uttalandet i förarbetena att omprövning får ske utan tidsbegränsning när felet framgår av material 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 har preskriberats. Lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar innehåller i och 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.

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 gått 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 har 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 fråga om följdändringsbeslut eller att omprövningen avser skattetillägg och att den fråga som har föranlett skattetillägget inte har vunnit 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 bestämmelsens 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 skatteförfarandelagen behöver begränsas, t.ex. genom en uppräkningsliknande den som finns i taxeringslagen. Mot en sådan ordning 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 i princip ges 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 praxis att ompröva beslut till enskildas fördel (27 § FL). Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ ompröva till den skattskyldiges fördel bör därför enligt regeringen inte begränsas till vissa slags situationer utan ska gälla generellt, dvs. oavsett vilken fråga omprövningen gäller och oavsett vad som har 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 deklarationer och andra handlingar sparas under en längre tid 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 har 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 under en längre tid än i dag.

Mot bakgrund av det nu förda resonemanget anser regeringen att det i bestämmelsen bara ska föreskrivas 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 föreslagen bestämmelse.

Däremot kan en enskild som är missnöjd med att Skatteverket inte fattar något omprövningsbeslut inte vända sig till domstol. Det är alltså bara Skatteverkets beslut att avvisa en begäran som för sent inkommen som kan överklagas. Någon möjlighet att klaga på att Skatteverket inte initierar en omprövning till fördel finns med andra ord inte.

Bestämmelsen om omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket finns i 66 kap. 19 § SFL.

20.8 Ändringar av skatte- eller avgiftsbeslut i efterhand

Regeringens förslag: Efterbeskattning genom följdändring ska även få ske när det är fråga om en annan skatt eller avgift än som avses i omprövningsbeslutet.

Utredningens förslag: Utredningen har inte uttryckligen behandlat frågan.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

Skatteverkets förslag: I promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder (dnr Fi2006/2548) föreslår Skatteverket att det bör införas nya bestämmelser i inkomstskattelagen som reglerar korrigeringar av inkomstbeskattningen som bl.a. har orsakats av ändringar som har gjorts i efterhand av mervärdesbeskattningen eller av arbetsgivaravgifter. Det lämnas också förslag på bestämmelser som innebär att mervärdesbeskattningen kan ändras genom efterbeskattning när inkomstbeskattningen har ändrats i efterhand.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inte något att erinra mot förslaget. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svensk Industriförening*, *Svenska Bankföreningen*, *Sveriges Försäkringsförbund*, *Sveriges Byggindustrier* och *Fastighetsägarna Sverige* har anslutit sig, delar uppfattningen att reglerna bör vara sådana att ändringar bör kunna göras för att beskattningen totalt sett ska bli korrekt. Eftersom det är mycket svårt att överblicka vilka effekter som uppstår i olika situationer om beskattningstidpunkten ändras enligt förslaget anser NSD dock att det bör utredas om det är möjligt att åstadkomma en sammanhållen lagstiftning. Även *Företagarna* anser att förslaget bör utredas ytterligare för att rättssäkerheten inte ska kunna ifrågasättas. *Företagarna* påpekar att Skatteverkets förslag kringgår reglerna om eftertaxering och efterbeskattning som finns i taxeringslagen och skattebetalningslagen till skydd mot att den skattskyldige drabbas av beslut till sin nackdel flera år efter att transaktionerna genomfördes. *Sveriges advokatsamfund* delar synsättet att den problematik som finns inbyggd i sambandet mellan mervärdesbeskattningen och inkomstbeskattningen behöver få en hållbar och långsiktig lösning. Advokatsamfundet anser dock att en lagändring i linje med Skatteverkets förslag i vissa fall kan få oönskade konsekvenser och att grundligare analys behövs. *Stockholms universitet* tillstyrker Skatteverkets förslag,

men anser att det skulle vara mer principiellt tilltalande att fånga upp sådana mekaniska korrigeringar som det handlar om i det processuella regelsystemet. Även *Kammarrätten i Stockholm* anser att förslaget behöver bearbetas ytterligare innan det läggs till grund för lagstiftning. Kammarrätten instämmer dock i att rena följdändringar bör kunna göras oberoende av tidsfrister m.m. så att beskattningen totalt sett blir riktig.

Bakgrunden till regeringens förslag: Grundfrågan är om en ändring av ett beslut som rör ett skatteslag kan göras i efterhand genom eftertaxering eller efterbeskattning om det indirekt påverkas av en ändring av ett beslut som rör ett annat skatteslag. Ett exempel på en sådan situation är om ett beslut som rör inkomstskatt (taxeringsbeslut) kan ändras genom eftertaxering på grund av att ett beslut om mervärdesskatt har ändrats.

I sin promemoria tar Skatteverket upp att bestämmelserna i taxeringslagen inte medger någon ändring av inkomstbeskattningen genom s.k. följdändring efter att beslut i mål om t.ex. mervärdesskatt har fattats enligt skattebetalningslagen. Enligt Skatteverket skulle en uttrycklig lagstiftning underlätta både för de skattskyldiga och för Skatteverket vid sådana korrigeringar. Bakgrunden till förslagen i Skatteverkets promemoria är att Skatteverket anser att det finns problem som bl.a. rör sambandet mellan inkomstbeskattningen och mervärdesbeskattningen vid ändringar av skattebeslut i efterhand. Enligt Skatteverket förekommer denna form av ändringar ofta och det finns ett stort behov av en långsiktig och hållbar lösning. Några av de problem som Skatteverket tar upp i sin promemoria är att ändringar av inkomstbeskattningen i efterhand ofta innebär praktiska hanteringsproblem för Skatteverket och de skattskyldiga samt att ändringar av tidigare års taxeringar kan påverka efterföljande års taxeringar och andra beskattningsfrågor. Vidare nämner Skatteverket att omprövningsfristerna i taxeringslagen och skattebetalningslagen kan vara passerade, vilket ofta är fallet när en domstol meddelar beslut i en fråga. Detta innebär att någon korrigering inte kan göras av skattebeslutet. Ett annat exempel som Skatteverket tar upp är att någon korrigering inte kan göras på grund av att skäl för eftertaxering eller efterbeskattning saknas, vilket kan leda till att den skattskyldige får avdrag för ett belopp vid både inkomstbeskattningen och mervärdesbeskattningen.

I promemorian föreslår Skatteverket därför nya bestämmelser i inkomstskattelagen som reglerar korrigeringar av inkomstbeskattningen som har orsakats av ändringar av mervärdesbeskattningen i efterhand. Tidpunkten för när ett belopp ska tas upp, återföras eller dras av vid inkomstbeskattningen efter sådana ändringar föreslås vara det beskattningsår då beslut om ändrad debitering för mervärdesskatt har meddelats enligt skattebetalningslagen. Vidare föreslås att det införs en bestämmelse i skattebetalningslagen som innebär att mervärdesbeskattningen kan ändras genom efterbeskattning på grund av Skatteverkets beslut om taxering eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering. Med hänsyn till att mervärdesskattereglerna är baserade på EU-rätten har Skatteverket ansett att utrymmet för att införa regler om beskattningstidpunkten liknande de som föreslås för inkomstbeskattningen är begränsat. Skatteverket föreslår därför att dessa ändringar ska ske genom följdändring. Slutligen föreslås att en höjning eller nedsättning i

efterhand av en särskild skatt eller avgift ska medföra att höjningsbeloppet dras av respektive avdraget återförs det beskattningsår då beslut om ändrad debitering meddelas.

Frågan om hur ändringar av inkomstbeskattningen ska ske när mervärdesbeskattningen har ändrats i efterhand har bedömts i rättspraxis. I avgörandet RÅ 2006 ref. 25 kom Regeringsrätten fram till att eftertaxering inte var möjlig, trots att oriktig uppgift hade lämnats. Uppgiften ansågs nämligen inte ha medfört att taxeringsbeslutet hade blivit felaktigt. På grund av detta fick bolaget i praktiken avdrag för ingående mervärdesskatt både i mervärdesskattesystemet och i inkomstskattesystemet.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om förfarandet vid mervärdesbeskattningen finns i dag i skattebetalningslagen, bortsett från då mervärdesskatt ska redovisas i självdeklarationen. I dessa situationer gäller bestämmelserna i taxeringslagen (10 kap. 31 § andra stycket SBL). I taxeringslagen finns bestämmelser om fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagen (1 kap. 1 § första stycket TL).

Skatteverkets skyldighet att ompröva taxeringsbeslut framgår av 4 kap. 7 § TL. Skyldigheten innebär bl.a. att ett beslut ska omprövas om det har betydelse för inkomstbeskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna, om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Bestämmelser för omprövning av ett taxeringsbeslut på Skatteverkets initiativ finns i 4 kap. 13 och 14 §§ TL. Beslut om omprövning till den skattskyldiges nackdel ska meddelas före utgången av året efter taxeringsåret. Skatteverket kan dock meddela omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel med stöd av 4 kap. 16 § första stycket TL, om villkoren för eftertaxering är uppfyllda. Som grundläggande förutsättning gäller generellt sett att den skattskyldige ska ha lämnat en oriktig uppgift och att den oriktiga uppgiften har medfört att ett taxeringsbeslut har blivit felaktigt. Ett beslut om eftertaxering måste enligt huvudregeln meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret (4 kap. 19 § TL; beträffande undantag se 4 kap. 20–22 §§ TL).

När det gäller omprövning enligt skattebetalningslagen framgår det av 21 kap. 1 § SBL att Skatteverket ska ompröva ett beslut i en fråga som har betydelse för betalning eller återbetalning av skatt om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. En sådan begäran om omprövning ska som regel ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 4 § första stycket SBL). Omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får normalt inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 9 § första stycket SBL). Skatteverket får dock i normalfallet besluta om efterbeskattning senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 14 § SBL). Även i dessa situationer är huvudregeln att ett beskattningsbeslut ska ha blivit felaktigt på grund av att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift för att Skatteverket ska kunna fatta beslut om efterbeskattning. Såväl tidsfristerna som förutsättningarna

för efterbeskattning enligt skattebetalningslagen motsvarar alltså de bestämmelser som gäller för eftertaxering enligt taxeringslagen.

Skatteverket får enligt både taxeringslagen och skattebetalningslagen besluta om följdändring genom eftertaxering eller efterbeskattning även efter femårsfristens/sexårsfristens utgång (4 kap. 20 § första stycket TL och 21 kap. 15 § första stycket SBL). I sådana fall ska det s.k. följdändringsbeslutet fattas inom sex månader från det att det beslut som föranleder följdändringen meddelades.

Följdändringen måste vara en omedelbar konsekvens av ett beslut av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol (prop. 1989/90:74 s. 405). Det får alltså inte finnas något utrymme för några bedömningar och ändringen ska vara en mekanisk följd av huvudbeslutet.

Ett följdändringsbeslut till den skattskyldiges fördel kan enligt 4 kap. 13 § andra stycket 1 TL fattas bl.a. till följd av Skatteverkets taxeringsbeslut eller förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering ”avseende annat beskattningsår eller annan skattskyldig”. Vidare kan följdändring till den skattskyldiges nackdel ske enligt 4 kap. 17 § 3 TL ”när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5” TL. I dessa fall kan ändringen ske utan att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift (prop. 1989/90:74 s. 407). Ett taxeringsbeslut kan alltså ändras om det föranleds av ett annat taxeringsbeslut eller beslut i mål om taxering. Någon ändring av inkomstbeskattningen genom följdändring kan alltså inte ske när huvudbeslutet utgör ett beslut enligt skattebetalningslagen, t.ex. om mervärdesskatt.

Förutsättningarna för följdändring enligt skattebetalningslagen motsvarar reglerna i taxeringslagen och finns i 21 kap. 12 § 2, 3 och 4 SBL. Av 21 kap. 12 § 2 SBL framgår bl.a. att en följdändring enligt skattebetalningslagen är begränsad till ”beskattningsbeslut eller en förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag”. Denna begränsning i tillämpningen innebär att bestämmelserna i skattebetalningslagen om omprövning efter sexårsfristen inte möjliggör någon ändring av mervärdesbeskattningen eller ett beslut om arbetsgivaravgifter när huvudbeslutet rör inkomstbeskattningen och därför har fattats enligt taxeringslagen.

Med hänsyn till att det inte finns någon koppling mellan omprövningsreglerna i taxeringslagen och skattebetalningslagen kan alltså inte ett taxeringsbeslut ändras genom följdändring med anledning av ett beskattningsbeslut eller beslut i mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen. Ändring genom eftertaxering är inte heller alltid möjlig, t.ex. om tidsfristerna har passerats eller om förutsättningarna brister i något annat avseende.

Några av remissinstanserna som har yttrat sig över förslagen i Skatteverkets promemoria har framfört att det skulle vara önskvärt om problemet med ändringar mellan skatteslag kunde lösas inom ramen för skatteförfarandet.

Utredningen har inte uttryckligen behandlat de frågor som tas upp i Skatteverkets promemoria. Emellertid följer det av utredningens förslag om en ny skatteförfarandelag att ett beslut om omprövning kan avse alla beslut om skatter eller avgifter som omfattas av lagen. Av intresse här är bl.a. beslut om mervärdesskatt enligt 53 kap. och beslut om slutlig skatt

enligt 56 kap., där det framgår att beslut om mervärdesskatt ska fattas för varje redovisningsperiod (53 kap. 1 §) och att beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår (56 kap. 2 §). Vidare framgår det av utredningens förslag i 66 kap. 25 § 4 a SFL att efterbeskattning får 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. Frågan om detta innebär att det även skulle vara möjligt att fatta ett beslut om omprövning när det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål som gäller en annan skatt eller avgift än omprövningsbeslutet berörs inte av utredningen eller någon av remissinstanserna. En sådan tolkning av förslaget är dock enligt regeringen en naturlig följd av att skatteförfarandelagen ska ersätta de nuvarande regelverken för skatteförfarandet, dvs. bl.a. taxeringslagen och skattebetalningslagen. Genom att dessa lagar förs samman i en ny lag blir konsekvensen att det kommer att vara möjligt att göra en följdändring även om besluten gäller andra skatteslag eller avgifter. För att ytterligare tydliggöra detta anser regeringen dock att det är lämpligt att det uttryckligen anges i lagtexten att efterbeskattning även får ske när det handlar om ”en annan skatt eller avgift”. Mot denna bakgrund väljer regeringen en annan lösning än den som Skatteverket har föreslagit i sin promemoria.

Detta innebär alltså att framöver får ett beslut som avser inkomstskatt ändras genom efterbeskattning när ett beslut som avser mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter har ändrats i efterhand. Vidare får ett beslut som avser mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter ändras genom efterbeskattning när ett beslut som avser inkomstskatt har ändrats i efterhand.

Bestämmelsen finns i 66 kap. 27 § 4 a SFL.

20.9 Vitesförelägganden ska få överklagas

Regeringens förslag: Vitesförelägganden ska få överklagas. Förelägganden utan vite ska inte få överklagas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 678 f.).

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* tillstyrker förslaget. *Företagarna* och *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* välkomnar förslaget men anser att vitets lämplighet måste kunna prövas även vid utdömandet av vitet. Enligt *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, är det en viktig rättssäkerhetsfråga att vitesförelägganden ska få överklagas. NSD framhåller att det är viktigt att domstolarna vägrar s.k. inhibition endast vid klart ogrundade överklaganden. *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Förvaltningsrätten i Malmö* avstyrker förslaget att vitesförelägganden ska få överklagas. De båda domstolarna anser att de effektivitetsskäl som ligger bakom dagens överklagandeförbud föreligger alltjämt. Förvaltningsrätten i Malmö anser

att för det fall vitesförelägganden ska få överklagas att överklagandetiden ska vara endast tre veckor.

Skälen för regeringens förslag

Vitesförelägganden

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

Den som inom skatteförfarandet föreläggs att komma in med handlingar eller lämna uppgifter kan dock hos förvaltningsrätten begära att handlingar och uppgifter ska undantas från föreläggandet.

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

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

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

Regeringen anser att det skulle vara en klar fördel om en förelagd som har invändningar mot ett vitesföreläggande kan få föreläggandet prövat utan att behöva riskera att vitet döms ut. Frågan blir då om det finns någon nackdel med att slopa överklagandeförbudet, närmare bestämt om de effektivitetsskäl som har åberopats till stöd för förbudet väger tyngre än den förelagdes intresse av att kunna få vitesföreläggandet prövat direkt. Två domstolar anser att de effektivitetsskäl som ligger bakom dagens överklagandeförbud föreligger alltjämt och avstyrker därför förslaget. Samtidigt tillstyrker en annan domstol förslaget.

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

På skatteförfarandeområdet är det vanligt att beslut gäller omedelbart. Ett överklagande påverkar t.ex. inte skyldigheten att betala skatten.

Beslut enligt skatteförfarandelagen ska, enligt regeringens förslag, med få undantag gälla omedelbart (68 kap. 1–3 §§ SFL). Vitesförelägganden tillhör de beslut som enligt förslaget ska gälla omedelbart.

Att vitesförelägganden gäller omedelbart gör att möjligheterna att förhala processen genom att överklaga är begränsade. Eftersom besluten gäller omedelbart, stoppas bara processen om förvaltningsrätten beslutar att beslutet tills vidare inte ska gälla, s.k. inhibition. Ogrundade överklaganden lär inte leda till inhibition och att överklaga enbart i syfte att förhala går då inte (prop. 1984/85:96 s. 42). Det är självklart upp till domstolarna att i varje mål avgöra huruvida förutsättningarna för inhibition är uppfyllda eller inte.

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

För att undvika parallella processer ska den som har förelagts vid vite inte längre kunna vända sig till förvaltningsrätten och begära att uppgifter eller handlingar ska undantas från vitesföreläggandet. En förelagd som överklagar ett vitesföreläggande ska dock kunna göra samma invändningar mot föreläggandet som i dag kan göras i ett mål om undantag (se avsnitt 16.2).

Att tillåta en prövning av vitets lämplighet även i ett mål om utdömande av vite, som några remissinstanser har ansett borde vara möjligt, bidrar till att kontrollprocessen kan förhållas genom dubbla processer i samma fråga. Enligt regeringens mening är det därför tillräckligt, också i fråga om vitesförelägganden med korta tidsfrister, att möjligheten till lämplighetsprövning finns endast vid överklagande av själva vitesföreläggandet.

En konsekvens av regeringens förslag blir alltså att det inte längre behövs någon bestämmelse om att en domstol vid prövningen av en ansökan om utdömande av vite även får pröva vitets lämplighet.

Förelägganden utan vite

Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer har ett föreläggande utan vite sådan verkan för den som föreläggs att beslutet är överklagbart. Det innebär att det krävs ett överklagandeförbud för att sådana förelägganden inte ska få överklagas. LSK innehåller ett generellt förbud mot att överklaga beslut enligt lagen (19 kap. 3 § LSK), vilket innebär att inga förelägganden enligt den lagen är överklagbara. Inom skatteförfarandet i övrigt gäller i dag dock att förelägganden utan vite får överklagas.

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

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

Det är förvaltningsrätten som på ansökan av granskningsledaren beslutar om sådan eftersökning i form av bevissäkring. Om det finns en påtaglig risk för sabotage och risken är akut får granskningsledaren besluta om åtgärden. Granskningsledaren ska dock i sådana fall så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten (45 kap. 14 § SFL). Den enskilde kan begära att förvaltningsrätten ska undanta handlingar från åtgärden. Förvaltningsrätten ska besluta om undantag om handlingen inte omfattas av kontrollen, inte får tas i beslag eller har ett betydande skyddsintresse (47 kap. SFL).

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

Ett föreläggande kan även avse annat än handlingar och uppgifter. Skatteverket får t.ex. förelägga den som är skyldig att använda kassaregister att fullgöra sina skyldigheter. Även den som är skyldig att föra personalliggare får föreläggas att fullgöra sina skyldigheter (39 kap. 17 § SFL). Kontrollavgift får inte tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande. Däremot finns det inget som hindrar att Skatteverket, efter att ha konstaterat brister i fullgörandet av skyldigheterna, först förelägger näringsidkaren utan vite att fullgöra sina skyldigheter och därefter följer upp föreläggandet med ett beslut om kontrollavgifter för det fall näringsidkaren inte fullgör sina skyldigheter.

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

Den som har lämnat deklaration genom ett deklaraionsombud får föreläggas att personligen bekräfta eller komplettera uppgifterna. Här finns ingen annan sanktion (jfr kontrollavgifter) än att föreläggandet får förenas med vite. Ett föreläggande utan vite kan därför inte leda till någon sanktion. Nu aktuellt föreläggande innebär vidare inget annat än

att deklaraitionsombudet tillfälligt kopplas bort och att den deklaraitions-skyldige blir tvungen att själv fullgöra sina skyldigheter.

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

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

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att ett föreläggande utan vite inte har några direkta rättverkningar utan det kan mer ses som en uppmaning till den enskilde att göra något. Om den förelagde inte följer föreläggandet och Skatteverket följer upp med ett vite, bevissäkring eller kontrollavgift eller beslutar i en fråga ändå, har den förelagde rätt till domstolsprövning. En rätt att överklaga även förelägganden utan vite skulle därför ge enskilda rätt till domstolsprövning på ett tidigare stadium än vad som är motiverat från rättssäkerhetssynpunkt. Samma fråga skulle då kunna komma att prövas i flera olika mål, vilket skulle leda till ökade kostnader utan att rättssäkerheten ökar i motsvarande mån. För att undvika onödiga omgångar i förvaltningsdomstolarna anser regeringen därför att förelägganden utan vite inte ska få överklagas.

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

20.10 Rätten för kommuner och landsting att överklaga slopas

Regeringens bedömning: Rätten för kommuner och landsting att överklaga beslut om taxering till kommunal inkomstskatt bör slopas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1544 f.).

Remissinstanserna: Det är endast *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* som har yttrat sig över utredningens bedömning i denna del. SKL anser att kommuners rätt att överklaga den kommunala taxeringen bör slopas. SKL förutsätter att Skatteverket ser till att fysiska personer beskattas i rätt kommun. Det är enligt SKL bra att bestämmelser som inte används tas bort. Som exempel på att bestämmelsen om kommuners överklaganderätt inte används anges att Stockholms kommun inte har utnyttjat sin möjlighet att överklaga på 20 år.

Skälen för regeringens bedömning: I dag gäller att en kommun får överklaga beslut om taxering till kommunal inkomstskatt (6 kap. 1 § första stycket TL). Vad som sägs om kommun gäller även för landsting (1 kap. 3 § tredje stycket TL). Kommunerna 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. Bestämmelsen utnyttjas numera ytterst sällan om ens någonsin.

I mitten av 1980-talet gjordes en rad förenklingar av den kommunala taxeringen. 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.

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 år 2003 den kommun där den fysiska personen författningsenligt 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 det år då beslutet fattades (prop. 2002/03:99 s. 306). Detta kommer att gälla även enligt skatteförfarandelagen (3 kap. 10 § första stycket SFL).

Det innebär att för en kommun som anser att en fysisk person betalar kommunal inkomstskatt i fel kommun är det meningslöst att överklaga Skatteverkets beslut om skatt. Frågan avgörs ju numera av den faktiska folkbokföringsorten den 1 november året före det år då det aktuella beslutet fattades 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. Att en kommun har rätt att överklaga sådana beslut följer av 40 § 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 det år då aktuellt beslut fattades, 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 det år då aktuellt beslut fattades (3 kap. 10 § tredje stycket SFL).

Ett annat exempel är personer som har varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige någon del av det år då aktuellt beslut fattades men som inte var folkbokförda här den 1 november föregående år. I sådana fall avses med hemortskommun den kommun där personen först var bosatt eller vistades stadigvarande (3 kap. 10 § andra stycket SFL).

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 numera få. Dessutom är det rimligt att anta att dessa fall har väldigt liten betydelse för en kommuns ekonomi.

Mot denna bakgrund anser regeringen, i likhet med *SKL*, att övervägande skäl talar för att det nu har blivit dags att slopa kommuners och landstings rätt att överklaga beslut i frågor som avser den kommunala beskattningen.

20.11 Återkallelse av överklagande

Regeringens bedömning: Bestämmelsen om att Skatteverket får ge den som har överklagat tillfälle att återkalla sitt överklagande bör slopas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1589 f.).

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har berört bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: 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 i anledning av ett överklagande bara delvis går den klagande till mötes så ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Syftet är att motverka att förvaltningsrätten belastas med rena resposter 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 har beslutat så som den klagande har begärt. Med andra ord fall där det kan antas att den skattskyldige aldrig hade överklagat den kvarvarande frågan självständigt. I sådana fall bör, enligt förarbetena, Skatteverket när omprövningsbeslutet sänds till den klagande ge honom eller henne tillfälle att återkalla överklagandet (prop. 1989/90:74 s. 320 och 414).

Förvaltningslagen reglerar 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 förfaller på grund av att beslutsmyndigheten har ändrat det överklagade beslutet så som den klagande har begärt.

Det kan alltså konstateras att förvaltningslagen inte ger beslutsmyndigheten befogenhet att avsluta ett överklagandeärende på grund av att klaganden har återkallat sitt överklagande. Den befogenheten har bara den myndighet som ska pröva överklagandet.

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 den 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 förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer. 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 har begärt anses överklagandet omfatta det nya beslutet och verket ska då överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet (akten) till förvaltningsrätten (6 kap. 7 § TL). Kravet på snabb handläggning i 7 § FL bör innebära att Skatteverket ska överlämna akten till förvaltningsrätten i nära anslutning till att omprövningsbeslutet expedieras. Att vila på överlämnandet för att se om den skattskyldige återkallar sitt överklagande torde inte vara förenligt med kravet på snabb handläggning.

Eftersom Skatteverket är den skattskyldiges motpart efter det att akten har överlämnats till förvaltningsrätten 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 har hunnit överlämna akten till förvaltningsrätten. Att en klagande som är nöjd med omprövningsbeslutet hinner återkalla överklagandet innan akten går över till förvaltningsrätten 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 förvaltningsrätten. Skatteverket bör därför inte ge den klagande tillfälle att återkalla ett överklagande och verket bör följaktligen överlåta åt förvaltningsrätten att avsluta överklaganden som klaganden återkallar. Det leder till bedömningen att bestämmelsen om att Skatteverket ska ge den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet bör slopas.

20.12 Det allmänna ombudets överklagande

Regeringens bedömning: Det behövs inte några bestämmelser om att det allmänna ombudet får överklaga ett beslut till en enskilds fördel.

Det allmänna ombudet bör inte ha befogenhet att hos förvaltningsrätten begära att en arbetsgivare ska betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag eller att en skattskyldig ska betala mervärdesskatt och punktskatt eller påföras skattetillägg.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1597 f.).

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår att det ska införas en bestämmelse om att det allmänna ombudet hos förvaltningsrätten ska kunna framställa ett yrkande om beskattning och särskild avgift. Denna bestämmelse skulle enligt verket ge det allmänna ombudet en möjlighet att få en fråga prövad även i fall där ombudet varken kan eller bör kräva att Skatteverket fattar ett formligt beslut.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt dagens bestämmelser får det allmänna ombudet inom den för ombudet gällande tiden för överklagande föra talan till den skattskyldiges förmån (6 kap. 9 a § TL och 22 kap. 8 § andra stycket SBL). Ombudet har då samma behörighet som den skattskyldige.

Förvaltningsmyndigheters beslut får överklagas av den som beslutet angår om det har gått honom eller henne emot (22 § FL). 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 har ansett att allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut enbart inkluderar en rätt att överklaga beslut som kan anses ha gått ombudet emot.

I utgångsläget är det allmänna ombudet neutralt till alla beslut som Skatteverket fattar. Det är först när det 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 skattskyldiges motpart i förvaltningsrätten (67 kap. 11 § andra stycket SFL). Förvaltningsrättens beslut kan därför vara till fördel eller nackdel för det allmänna ombudet. Om förvaltningsrätten bifaller överklagandet följer det av 33 § andra stycket FPL att det allmänna ombudet inte får överklaga förvaltningsrättens beslut.

Den förvaltningsrättsliga principen om att ett beslut ska ha gått parten emot för att denne ska få överklaga går inte att tillämpa på det allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut. Av själva syftet med funktionen allmänt ombud följer dock att det allmänna ombudet får överklaga alla Skatteverkets beslut.

Det behövs därför ingen bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut till fördel för den som beslutet gäller. Däremot behövs det en bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga förvaltningsrättens och kammarrättens beslut till fördel för den som beslutet gäller. Den bestämmelsen finns i 67 kap. 31 § SFL.

Det allmänna ombudet får hos förvaltningsrätten begära att en arbetsgivare ska betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag samt att en skattskyldig ska betala mervärdesskatt och punktskatt (22 kap. 9 § första stycket SBL).

Tanken bakom bestämmelsen måste vara att om Skatteverket inte har 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 har 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 det 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 det allmänna ombudet överklaga det beslutet.

Med en annan ordning än den nu beskrivna skulle förvaltningsrätten 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 förvaltningsrätten enbart ska pröva frågor som har omprövats av Skatteverket (prop. 1989/90:74 s. 319). Mot den bakgrunden bör det 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.

Mot bakgrund av det som nu har anförts förs bestämmelsen i 22 kap. 9 § första stycket SBL inte över till skatteförfarandelagen.

I dag får det allmänna ombudet på det sätt som gäller för överklagande hos förvaltningsrätten begära att skattetillägg tas ut (22 kap. 9 § andra stycket SBL). 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 det allmänna ombudet måste överklaga ett eftertaxeringsbeslut till nackdel för den skattskyldige, att lagstiftaren har utgått från att om Skatteverket har beslutat om eftertaxering men inte om 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 har lämnat oriktig uppgift, dvs. samma förutsättning som gäller för att ta ut skattetillägg, får det anses rimligt att anse att Skatteverket har tagit ställning i skattetilläggsfrågan även om verket inte har berört frågan i eftertaxeringsbeslutet. Skatteverket har ju konstaterat att den skattskyldige har 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 förvaltningsrätten som första instans beslutar om skattetillägg. Som redan har nämnts är dagens bestämmelse tänkt att tillämpas i fall där Skatteverket inte har meddelat något beslut i skattetilläggsfrågan. Tillämpningsområdet måste dock rimligen vara begränsat till fall där Skatteverket har 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 har utrett och övervägt att påföra skattetillägg men beslutat att inte göra det bör verket enligt 21 § FL underrätta den skattskyldige om beslutet. Det allmänna ombudet kan i sådana fall överklaga Skatteverkets beslut att avskriva ärendet och yrka att skattetillägg ska tas ut.

Att tillåta att det allmänna ombudet vänder sig direkt till förvaltningsrätten och yrkar att skattetillägg ska tas ut utan att Skatteverket först har utrett och övervägt frågan är inte förenligt med principen att förvaltningsrätten endast bör pröva frågor som Skatteverket har utrett och omprövat (prop. 1989/90:74 s. 319). Förvaltningsrätten 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 förvaltningsrätten få begära att skattetillägg tas ut om inte Skatteverket först har beslutat i frågan. Att införa en sådan bestämmelse om utvidgad möjlighet för det allmänna ombudet att framställa yrkanden i förvaltningsrätten när Skatteverket inte har fattat något beslut, som *Skatteverket* föreslår, går stick i stäv med den nyssnämnda principen. Någon sådan bestämmelse införs alltså inte.

Om Skatteverket har utrett och övervägt men beslutat att inte ta ut skattetillägg finns det däremot inga skäl mot att låta det allmänna ombudet överklaga. Det är i princip ingen skillnad på den situationen och den att det 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.

21 Verkställighet

21.1 Höjd beloppsgräns för indrivning

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 648 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. *Kronofogdemyndigheten* anser att förslaget bör genomföras så snart som möjligt, eftersom det innebär en mer kostnadseffektiv användning av Kronofogdemyndighetens resurser.

Skälen för regeringens förslag: En fordran på skatt eller avgift som inte betalas i tid ska lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Det finns dock beloppsgränser som innebär att mindre belopp inte ska

lämnas för indrivning om det inte finns särskilda skäl (20 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL).

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

Beloppsgränserna har gällt sedan skattebetalningslagen trädde i kraft. I förarbetena sägs att det är en viktig utgångspunkt för lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. att det ska gälla en näst intill ovillkorlig skyldighet att begära indrivning av en obetald skatt. Endast om det finns förutsättningar för att meddela anstånd, eftergift eller på annat sätt formellt förfoga över fordran får myndigheten underlåta att begära indrivning. Dessutom får indrivning underlåtas när det gäller mycket små fordringar. Beloppsgränsen 500 kronor för fordringar enligt skattebetalningslagen valdes med hänvisning till att Kronofogdemyndighetens grundavgift för allmänna mål var 500 kronor. Enligt regeringen borde det inte komma i fråga att regelmässigt överlämna belopp som är mindre än grundavgiften för indrivning (prop. 1996/97:100 s. 350 och 351).

Ett överlämnande för indrivning får negativa effekter för den betalningsskyldige. Kronofogdemyndigheten tar ut en grundavgift och registrerar fordran i utsöknings- och indrivningsdatabasen enligt lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet. Grundavgiften är 600 kronor sedan den 1 januari 2008 (6 § förordningen [1992:1094] om avgifter vid Kronofogdemyndigheten). Att förekomma i utsöknings- och indrivningsdatabasen kan få långtgående konsekvenser för den enskilde eftersom uppgifterna lämnas ut till kreditupplysningsföretag och används av banker, hyresvärdar och andra vid bedömningen av en persons kreditvärdighet. För en privatperson finns uppgiften normalt kvar i kreditupplysningsföretagens register under tre år.

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

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

Eftersom preskriptionstiden inte börjar löpa förrän fordran har lämnats för indrivning innebär en höjd beloppsgräns inte några risker för att en fordran preskriberas utan att något indrivningsförsök har gjorts. En annan sak är att regeringen föreslår att underskott på skattekonton som är passiva (t.ex. för att den skattskyldige har avlidit eller inte längre är skattskyldig i Sverige) ska falla bort efter fem år om de understiger beloppsgränsen för indrivning, se avsnitt 21.3.

Under år 2008 överlämnade Skatteverket ungefär 230 000 indrivningsuppdrag till Kronofogdemyndigheten. Omkring 17 procent av dessa avsåg belopp mellan 500 och 1 999 kronor. Skuldbeloppet inom intervallet motsvarade 0,3 procent av det totala beloppet som lämnades för indrivning. En beloppsgräns på 2 000 kronor är enligt regeringens mening en rimlig avvägning. Remissinstanserna har inte uttryckt någon annan uppfattning. Beloppet är inte så lågt att grundavgiften och övriga konsekvenser av registreringen i utsöknings- och indrivningsdatabasen framstår som oproportionella. Beloppet är inte heller större än att en skattskyldig privatperson normalt bör kunna betala det. Beloppsmässigt innebär höjningen, beräknat på 2008 års siffror, att det totala beloppet som lämnas för indrivning kommer att minska med 0,3 procent. Endast en liten andel av de totala fordringarna skulle alltså beröras vilket talar för att effekterna för uppbördseffektiviteten blir begränsade.

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

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

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

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

21.2 Återtagande av indrivningsuppdrag

<p>Regeringens förslag: Om anstånd medges med inbetalning av skatt eller avgift som redan har lämnats över till Kronofogdemyndigheten för indrivning eller om en sådan skatt eller avgift undanröjs eller sätts ned, ska Skatteverket återta indrivningsuppdraget i motsvarande mån.</p>

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 602 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget. *Kronofogdemyndigheten* anser att det är angeläget att förslaget genomförs, trots att förslaget innebär att ett omfattande utvecklingsarbete måste göras i Kronofogdemyndighetens IT-stöd. Enligt myndigheten innebär förslaget bl.a. att det blir enklare i samband med handräckning i andra länder eftersom Kronofogdemyndigheten kommer att på ett enklare sätt kunna identifiera vilka skatter som en viss skattekontoskuld består av. Vidare slipper myndigheten oklarhet om hur stort det indrivningsbara beloppet är när t.ex. anstånd har meddelats.

Skälen för regeringens förslag: Om ett beviljat anstånd avser en specifik skatt (anståndsskatten) och denna skatt förfaller till betalning och registreras (debiteras) skattekontot under samma period som anståndsbeloppet registreras (krediteras) på skattekontot tar beloppen ut varandra på skattekontot. Anståndsbeloppet får då anses ha räknats av mot anståndsskatten. Detsamma gäller om anståndsskatten ingår i periodens ingående underskott och ett anståndsbelopp registreras på skattekontot under innevarande period.

Om ett periodöverskott trots allt uppstår på skattekontot i dessa situationer beror det alltså inte på anståndskrediteringen utan på något annat och det är därför rimligt att periodöverskottet på skattekontot då får räknas av mot skulder som redan har lämnats över till Kronofogdemyndigheten för indrivning (restförda skulder).

Annorlunda förhåller det sig om anståndet avser en restförd skatt. I sådana fall kan nämligen ett s.k. skattebyte ske, dvs. krediteringen av anståndsbeloppet på skattekontot räknas av mot en annan skatt än anståndsskatten. Anståndsbeloppet på skattekontot kan t.ex. räknas av mot innevarande periods debiteringar av andra skatter och avgifter eller mot ett eventuellt ingående periodunderskott och inte mot den restförda anståndsskatten. Om ett periodöverskott uppkommer på skattekontot förs det över till Kronofogdemyndigheten som, om det finns flera restförda skattekontounderskott, räknar av det från den äldsta restförda skulden (se 62 kap. 11 § SFL). Ingår anståndsskatten i ett annat, senare restfört skattekontounderskott kvarstår indrivningsuppdraget för anståndsskatten trots att anstånd har medgetts.

Även vid nedsättning av en specifik skatt (nedsättningsskatten) på grund av ett omprövningsbeslut uppkommer samma problem. Är nedsättningsskatten restförd kan nämligen krediteringen på skattekontot på grund av omprövningsbeslutet komma att räknas av mot den aktuella periodens skatteskulder och andra tidigare restförda skulder. Indrivningsuppdraget avseende nedsättningsskatten kvarstår då oförändrat trots att skattefordran har satts ned eller rentav undanröjts.

Ett anstånds- eller ett nedsättningsbeslut kan i ovan beskrivna situationer sägas leda till ett automatiskt återtagande av en beloppsmässig del av de samlade indrivningsuppdragen, men inte till att en specifik skatt återtas från indrivning. Det beloppsmässiga återtagandet innebär alltså inte att anståndsfordran eller den fordran som har satts ned eller helt fallit bort tas bort från den skuld som är registrerad hos Kronofogdemyndigheten i utsöknings- och indrivningsdatabasen.

Vid nedsättningen sker inte heller någon korrigerig av fordringens belopp.

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

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

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

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

Efter återtagandet ska fordran inte längre ingå i en skuld som är registrerad för indrivning i utsköknings- och indrivningsdatabasen. Genom att indrivningsuppdraget återtas kommer anstånd eller nedsättning avseende restförda skulder inte att räknas av mot andra skulder utan träffa den återtagna skulden.

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

Förslaget föranleder en ny bestämmelse om återtagande av indrivningsuppdrag.

Bestämmelsen finns i 70 kap. 5 § SFL.

21.3 Mindre underskott ska kunna falla bort

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

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 585 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. *Kronofogdemyndigheten* bedömer att förslaget innebär en mer kostnadseffektiv användning av myndighetens resurser och anser att förslaget bör genomföras så snart som möjligt. *Sveriges*

Redovisningskonsulters Förbund (SRF) tillstyrker förslaget eftersom en sådan ordning skulle minska Skatteverkets administration över tiden.

Skälen för regeringens förslag: Mindre underskott på skattekonton lämnas inte över till Kronofogdemyndigheten för indrivning. För näringsidkare (skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller som har F-skattsedel) är beloppsgränsen 10 000 kronor. För andra skattskyldiga ska beloppsgränsen enligt regeringens förslag till skatteförfarandelag vara 2 000 kronor (se avsnitt 21.1). Om ett belopp har varit obetalt under längre tid ska beloppsgränsen 2 000 kronor gälla även för näringsidkare. Lägre belopp än 2 000 kronor ska alltså inte lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

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

Den nuvarande ordningen får olämpliga effekter om underskottet finns på ett skattekonto som inte längre används, t.ex. för att den skattskyldige har avlidit eller inte längre är skattskyldig i Sverige. Det förekommer i sådana fall normalt inte några transaktioner över skattekontot som kan täcka underskottet. Underskottet kommer alltså att kvarstå även om det i de flesta fall helt saknas utsikter för att betalning kommer att ske. Det innebär att det kommer att ta lång tid innan skattekontot kan avslutas om underskottet är mycket lägre än 2 000 kronor. I början av år 2009 fanns det ca 94 500 skattekonton på vilka inga transaktioner hade förekommit sedan den 1 januari 2003, men där det fanns ett underskott.

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

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. Regeringen, som anser förslaget vara välgrundat, föreslår att ett underskott på ett skattekonto som understiger 2 000 kronor ska falla bort om det har varit obetalt under fem år och det inte har förekommit några andra registreringar än ränta på skattekontot under lika lång tid.

Bestämmelsen finns i 70 kap. 6 § SFL.

Regeringens förslag: Skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2012. Lagen ska tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Detsamma gäller reglerna om mervärdesskattedeklaration för beskattningsår. De nya reglerna om skattedeklaration ska i övriga fall tillämpas första gången på den redovisningsperiod som börjar den 1 januari 2012. I fråga om skatteavdrag ska de nya reglerna tillämpas första gången på skatt som dras av från ersättningar som betalas ut efter utgången av år 2011.

Från och med den 1 januari 2012 ska bara skatteförfarandelagens skattekontosystem finnas. Saldon på skattekonton enligt skattebetalningslagen (1997:483) och sammanlagd skatteskuld enligt den lagen ska vid utgången av år 2011 föras över till skatteförfarandelagens skattekontosystem. Därefter ska registreringar enligt den upphävda skattebetalningslagen göras i skatteförfarandelagens skattekontosystem.

De nya räntereglerna i skatteförfarandelagen ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänför sig till tid dessförinnan ska bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) gälla.

Skatteförfarandelagens bestämmelser om anstånd ska gälla även för skatter och avgifter som avser beskattningsår och redovisningsperioder på vilka skattebetalningslagens bestämmelser i övrigt ska tillämpas.

De lindringar som regeringen föreslår i fråga om särskilda avgifter ska tillämpas redan från och med skatteförfarandelagens ikraftträdande.

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

Bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) om skattenämnd och dess medverkan i skatteärenden ska inte gälla efter utgången av år 2011. I stället ska bestämmelserna i 66 kap. 5 § skatteförfarandelagen om särskilt kvalificerad beslutsfattare gälla.

Utredningens förslag: Överensstämmer i stora delar med regeringens förslag. Utredningen har dock föreslagit att skatteförfarandelagen, inklusive räntereglerna, ska träda i kraft redan den 1 januari 2011 och tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 januari 2011 (se betänkandet s. 708.).

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* tillstyrker förslaget om ikraftträdande men anser att behovet av övergångsregler behöver analyseras ytterligare i det fortsatta beredningsarbetet. Det är enligt kammarrätten angeläget att så långt möjligt undvika två parallella regelverk. Enligt kammarrättens mening är det därför angeläget att i det fortsatta beredningsarbetet göra sig en klar bild av vilka tillämpningsproblem som eventuellt skulle kunna uppkomma om skatteförfarandelagen skulle gälla även för skatter och avgifter som avser tiden före den 1 januari 2011. Kammarrätten tillstyrker också förslaget om ett skattekontosystem samt att de nya bestämmelserna om anstånd och

möjligheten att överklaga vitesförelägganden ska gälla från nämnda datum och det oavsett om äldre bestämmelser gäller för skatten eller avgiften eller om föreläggandet har beslutats enligt sådana bestämmelser. Kammarrätten delar också utredningens uppfattning att det inte behövs några särskilda övergångsbestämmelser för de nya tidpunkterna för lämnande av deklaration och betalning av slutlig skatt. *Företagarna* anser att beträffande tidsfristen för betalning av skatt leder förslaget till alltför korta betalningsfrister. Företag med räkenskapsår som slutar den 30 april skulle tvingas betala slutlig skatt dels den 12 mars för räkenskapsår som slutar 2011, dels den 12 maj för räkenskapsår som slutar år 2012. Det blir således endast två månader mellan betalningarna av slutlig skatt. För dem som har räkenskapsår som avslutas den 30 juni blir slutskattebetalningarna den 12 mars respektive den 12 juli. Tidsperioden mellan dessa betalningar är fyra månader. För dem som har räkenskapsår som avslutas den 31 augusti blir tidsperioden sex månader. Detta skulle enligt *Företagarna* riskera företagens likviditet. *Företagarna* anser att övergången måste kunna genomföras betydligt smidigare, bl.a. genom att den längre betalningstiden, 90 dagar, behålls. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser, inte minst mot bakgrund av att det i stor utsträckning är mindre företag som kommer att beröras, att i den mån utredningens förslag om förkortad betalningstid för slutlig skatt genomförs dessa företag övergångsvis ska få behålla betalningstiden 90 dagar. *Far* tillstyrker att skatteförfarandelagen träder i kraft redan från den 1 januari 2011. *Far* framhåller att vid övergången innebär reglerna en försämring för företag med brutna räkenskapsår och vid övergången blir det i många fall en negativ påverkan på likviditeten. Det är i stor utsträckning mindre företag med dålig likviditet som berörs. Den ”dubbelbetalning” som blir följderna bör helst fördelas under en något längre tidsperiod. Ett sätt kan, enligt *Far*, vara att under övergångsåret senarelägga tidpunkten för inbetalning av slutlig skatt. När det gäller bl.a. skattetillägg bör dessa enligt *Far*, på samma sätt som gäller i brottsbalken, kunna träda i kraft omedelbart, det vill säga även för tidigare redovisningsperioder och beskattningsår. Detta står i överensstämmelse med traditionella straffrättsliga principer om att ”mildare” lag ska gälla omgående. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, pekar också på att övergångsvis kommer det i många fall att uppkomma en negativ påverkan på likviditeten för företag med brutna räkenskapsår. Det är i stor utsträckning mindre företag som kommer att beröras. NSD föreslår att dessa företag vid övergången får behålla betalningstiden 90 dagar i stället för den nu föreslagna betalningstiden 30 dagar.

Skälen för regeringens förslag

Ikraftträdandet

Det finns inga skäl att vänta med ikraftträdandet av skatteförfarandelagen, förkortad SFL, utan lagen bör träda i kraft så snart som möjligt. Regeringen föreslår därför att skatteförfarandelagen ska träda i kraft den

1 januari 2012. De lagar som skatteförfarandelagen ersätter ska upphöra att gälla vid utgången av år 2011.

När ska skatteförfarandelagen tillämpas första gången?

Utän övergångsbestämmelser skulle skatteförfarandelagen tillämpas i alla ärenden och mål som avgörs efter ikraftträdandet och det oavsett om ärendet eller målet avser äldre förhållanden, dvs. i fråga om skatter och avgifter som avser tid före ikraftträdandet. Ikraftträdandet av skatteförfarandelagen ska vara rättssäkert och förutsebart, vilket innebär att frågan om nya eller äldre bestämmelser ska tillämpas i ett ärende eller mål inte ska vara beroende av tillfälliga omständigheter som om beslutet har fått laga kraft före eller efter ikraftträdandet. En annan utgångspunkt är att tillämpningsproblem bör undvikas. Här är det ofta en fördel om äldre bestämmelser gäller för äldre förhållanden eftersom t.ex. äldre kontrollbestämmelser är utformade med hänsyn till de uppgiftsskyldigheter som gällde då.

Att som *Kammarrätten i Stockholm* synes förespråka låta skatteförfarandelagen gälla även för skatter och avgifter som avser tid före ikraftträdandet skulle enligt regeringens mening kunna leda till allvarliga tillämpningsproblem. Det skulle bl.a. innebära att tillämpliga regler skulle bytas ut under pågående handläggning och att enskilda skulle kunna begära omprövning eller överklaga äldre avgöranden med hänvisning till nya bestämmelser. Lika fall skulle kunna komma att behandlas olika enbart beroende på om besluten har fått laga kraft eller inte när skatteförfarandelagen träder i kraft.

Vidare kan det många gånger vara svårt att tillämpa nya bestämmelser på äldre förhållanden. För att det ska fungera behöver de nya bestämmelserna ofta "översättas" till äldre förhållanden eller om man så vill till den normativa miljö som då gällde. Som exempel kan nämnas 37 kap. 6 § SFL som ger Skatteverket befogenhet att förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. samma lag att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. Även om uppgiftsskyldigheterna i stort sett är desamma som i dag är det tveksamt om befogenheten går att använda för att kontrollera äldre uppgiftsskyldigheter. Slutsatsen är helt enkelt att det är svårt att överblicka vilka tillämpningsproblem som skulle uppkomma om skatteförfarandelagen skulle gälla även för skatter och avgifter som avser tiden före den 1 januari 2012.

Mot bakgrund av det nu sagda anser regeringen att det behövs särskilda övergångsbestämmelser som anger när skatteförfarandelagen ska tillämpas för första gången. Skatter och avgifter redovisas och betalas nästan uteslutande för perioder; beskattningsår eller redovisningsperioder. Även uppgiftsskyldigheterna avser som huvudregel perioder. Regeringen anser därför att övergångsbestämmelserna bör knyta an till beskattningsår och redovisningsperioder.

Den första perioden då skatteförfarandelagen ska tillämpas kommer, som framgår nedan, att variera mellan olika skatter och avgifter samt uppgifter.

Regeringen föreslår av administrativa skäl att de nya reglerna om tidpunkter för att lämna inkomstdeklaration och om deklarationens innehåll ska tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Det innebär att de nya reglerna ska börja tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012 eller senare. Det första inlämningstillfället för inkomstdeklarationer för juridiska personer med brutna räkenskapsår blir därmed, med hänsyn till regeringens förslag om hur brutna räkenskapsår ska kopplas till beskattningsår (se 3 kap. 4 och 5 §§ SFL), den 1 november 2013. När det gäller juridiska personer som har kalenderåret som beskattningsår, blir det första inlämningstillfället den 1 juli 2014. För fysiska personer, som ju alltid har kalenderåret som beskattningsår, blir det första inlämningstillfället den 2 maj 2014.

Preliminär skatt ska i fortsättningen betalas för beskattningsår. Detta gäller även för dem som har ett brutet räkenskapsår. Regeringen föreslår att även i fråga om preliminär skatt ska den nya lagstiftningen tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Den första betalningen av preliminär skatt enligt de nya bestämmelserna ska då, med hänsyn till regeringens förslag om hur brutna räkenskapsår ska kopplas till beskattningsår (se 3 kap. 4 och 5 §§ SFL), ske senast den 12 juni 2012.

Inkomstskatten ska också i fortsättningen betalas för beskattningsår. En och samma lag bör gälla samtidigt för både preliminär och slutlig skatt. Den nya lagstiftningen bör därför också när det gäller betalning av slutlig skatt tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012.

Fysiska personer, som alltid har kalenderåret som beskattningsår ska betala debiterad preliminär skatt för beskattningsåret enligt den nya lagen med början senast den 12 februari 2013.

Med nu föreslagna övergångsbestämmelser kan alla beskattningsår och alla deklarationstyper hanteras enligt den gamla ordningen våren 2013. Den 1 november samma år kommer det första deklarationstillfället enligt skatteförfarandelagen.

När det gäller skatter och avgifter som ska redovisas för redovisningsperioder föreslår regeringen att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på de redovisningsperioder som börjar vid ikraftträdandet, dvs. den 1 januari 2012.

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska redovisas i en arbetsgivardeklaration och betalas för redovisningsperioder. Redovisningsperioden är en kalendermånad. Regeringen föreslår att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på skatt och avgift som avser redovisningsperioden januari 2012. Detta innebär att redovisningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter börjar med samma redovisningsperioder. Samma börjedag gäller för mervärdesskatt och punktskatt som också ska redovisas i skattedeklarationer för en eller flera kalendermånader.

När det gäller sådan mervärdesskatt och punktskatt som redovisas för beskattningsår ska dock den nya lagstiftningen tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Därigenom kommer skatteförfarandelagen att börja tillämpas på ett och samma beskattningsår i fråga om såväl inkomstdeklaration som skattedeklaration. Regeringens förslag innebär att det första hela beskattningsåret med redovisning av

mervärdesskatt eller punktskatt i en skattedeklaration för beskattningsår blir beskattningsåret den 1 februari 2012–den 31 januari 2013.

Genom att peka ut den period då lagen ska tillämpas första gången (ny period) i fråga om t.ex. skatt sägs implicit att för tidigare perioder (äldre perioder) gäller äldre bestämmelser, t.ex. taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483), och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

På äldre perioder ska alltså skattebetalningslagen m.fl. lagar, som nu upphävs, fortfarande tillämpas. Det innebär att ett beslut som t.ex. avser mervärdesskatt för redovisningsperioden januari 2011 ska omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen. Vidare ska bestämmelserna i skattebetalningslagen om bl.a. företrädaransvar, kontroll och betalningstider tillämpas på skatt som avser äldre perioder.

Ett problem och en invändning mot den nu redovisade övergångsordningen, som också *Kammarrätten i Stockholm* har påtalat, är att under en relativt lång övergångsperiod kommer två regelsystem att gälla parallellt. De långa omprövnings- och överklagandetiderna i taxeringslagen och skattebetalningslagen gör att omprövning kan begäras och beslut överklagas fram till utgången av år 2018 och i vissa fall (företag med brutna räkenskapsår som beskattningsår) till utgången av år 2019. Rör det sig om följdändringar eller efterbeskattning i samband med skattebrott kan beslut om omprövning komma att fattas ännu senare.

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

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

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

Nu behandlade övergångsbestämmelser finns i punkten 1.

För att underlätta övergången till bestämmelserna i skatteförfarandelagen behövs särskilda övergångsbestämmelser för räkenskapsår som har

förlängts eller förkortats. Sådana bestämmelser finns i punkterna 25 och 26.

Ett enda skattekontosystem från och med ikraftträdandet

Som redan har sagts ska skattebetalningslagen fortfarande gälla för beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012 och för redovisningsperioder som har avslutats före ikraftträdandet. Skattebetalningslagen och skatteförfarandelagen kommer därför att gälla parallellt under en förhållandevis lång övergångsperiod.

Det bör dock inte finnas två parallella skattekontosystem. Skälet är att det är komplicerat att hålla ordning på saldona i två olika system och göra avräkningar däremellan. En sådan ordning skulle dessutom kräva övergångsbestämmelser som gör det möjligt att räkna av skatt eller avgift som återbetalas i det ena systemet mot en fordran i det andra systemet. Från och med den 1 januari 2012 ska det därför fortfarande bara finnas ett skattekontosystem.

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

1. Den som vid utgången av år 2011 har ett skattekonto enligt skattebetalningslagen ska vid ingången av år 2012 anses ha ett skattekonto enligt skatteförfarandelagen. Ingående saldo enligt den nya lagen är utgående saldo enligt skattebetalningslagen.

2. Den som vid utgången av år 2011 har en sammanlagd skatteskuld enligt skattebetalningslagen ska vid ingången av år 2012 anses ha en lika stor sammanlagd skatteskuld enligt skatteförfarandelagen.

3. På ett skattekonto enligt skatteförfarandelagen ska även registreringar enligt skattebetalningslagen göras.

Nu behandlade övergångsbestämmelser finns i punkterna 2–4.

För att underlätta övergången till de nya räntereglerna i skatteförfarandelagen föreslår regeringen att dessa ska börja tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänför sig till tid dessförinnan gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. SBL. Sådana övergångsbestämmelser finns i punkten 12.

Särskilda övergångsregler för debiterad preliminär skatt

Regeringen har ovan föreslagit att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Regeringen föreslår att andra juridiska personer än dödsbon ska betala preliminär skatt för beskattningsår samt att tidpunkterna för att lämna inkomstdeklaration och betala slutlig skatt ska räknas från utgången av beskattningsåret. För skattskyldiga med brutet räkenskapsår gäller särskilda bestämmelser. För dem innebär det bl.a. att den skattecredit som nuvarande system innebär minskas och att deklarationstidpunkten tidigare läggs.

Regeringen föreslår inga särskilda övergångsbestämmelser för skattskyldiga med kalenderår som räkenskapsår och beskattningsår när

det gäller de nya tidpunkterna för att lämna inkomstdeklaration och betalning av preliminär och slutlig skatt. Det innebär att det beskattningsår som avslutas den 31 december 2012 ska hanteras enligt gamla regler och att det beskattningsår som börjar den 1 januari 2013 är det första som ska hanteras enligt skatteförfarandelagen.

För juridiska personer med brutet räkenskapsår som beskattningsår ska skatteförfarandelagens bestämmelser om preliminär skatt tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Från och med den 1 februari 2012 ska alltså skatteförfarandelagens bestämmelser om beräkning och betalning av preliminär skatt för beskattningsår tillämpas även i fråga om beskattningsår som har påbörjats dessförinnan men avslutas efter nämnda datum om inte en särskild övergångsbestämmelse införs. En sådan bestämmelse behövs dock enligt regeringens mening eftersom ett företag inte ska behöva betala preliminär skatt för två beskattningsår samtidigt.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att under år 2012 ska preliminär skatt betalas enligt skattebetalningslagen för de månader som återstår av beskattningsåret vid ingången av år 2012 (förkortat inkomstår). Den som t.ex. har räkenskapsåret den 1 maj 2011–30 april 2012 som beskattningsår ska alltså betala preliminär skatt enligt skattebetalningslagen för det förkortade inkomståret januari–april 2012. Från och med maj 2012 ska preliminär skatt betalas enligt skatteförfarandelagens bestämmelser. Av förenklingsskäl bör ingen ny beräkning göras för det förkortade inkomståret utan debiteringen bör utan uppräknings baseras på föregående års debitering av preliminär skatt.

Nu behandlade övergångsbestämmelser finns i punkten 19.

Översikt

Tillämplig lagstiftning samt tidpunkterna för deklaration och betalning av slutlig skatt framgår sammanfattningsvis av följande tabell.

Lag	Räkenskapsår	Deklarationstidpunkt	Sista dag för besked	Sista dag att betala skatt ²⁰
LSK+SBL	1 maj 2011 – 30 april 2012	2 maj 2013	15 dec 2013	12 mars 2014
SFL	1 maj 2012 – 30 april 2013	1 nov 2013	15 april 2014	12 juli 2014
LSK+SBL	1 juli 2011 – 30 juni 2012	2 maj 2013	15 dec 2013	12 mars 2014

²⁰ Förfallodagen är angiven under förutsättningen att Skatteverket fattar beslut i slutet av tidsfristen. Om beslut fattas tidigare kommer också förfallodagen att infalla tidigare. Betalningsfristen räknas från dagen för beslut om slutlig skatt och är alltid minst 90 dagar (16 kap. 6 § SBL och 62 kap. 8 § SFL).

SFL	1 juli 2012 – 30 juni 2013	15 dec 2013	15 juni 2014	12 sept 2014
LSK+SBL	1 sept 2011 – 31 aug 2012	2 maj 2013	15 dec 2013	12 mars 2014
SFL	1 sept 2012 – 31 aug 2013	1 mars 2014	15 aug 2014	12 nov 2014
LSK+SBL	1 januari 2012 – 31 dec 2012	2 maj 2013	15 dec 2013	12 mars 2014
SFL	1 jan 2013 – 31 dec 2013	1 juli 2014	15 dec 2014	12 mars 2015

Övergången kommer att innebära en ökad belastning för revisionsbyråer och andra som lämnar deklarationshjälp under slutet av år 2013 och början av år 2014. Den ökade arbetsbelastningen infaller dock utanför de perioder då övriga företag och enskilda ska lämna inkomstdeklaration och bör därför kunna hanteras.

För den som t.ex. har räkenskapsåret den 1 maj 2012–den 30 april 2013 innebär övergången att betalningen av slutlig skatt den 12 mars 2014 avser ett beskattningsår för vilket preliminär skatt bara har betalats under en begränsad period. När det däremot gäller betalningen den 12 juli 2014 har preliminär skatt betalats för hela beskattningsåret. Den slutliga skatten ska således i huvudsak redan vara betald. Flera remissinstanser har förordat en längre betalningsfrist övergångsvis för betalning av slutlig skatt än de 30 dagar som utredningen har föreslagit. Med hänsyn till att regeringen har föreslagit att betalningsfristen även fortsättningsvis generellt ska vara minst 90 dagar (se avsnitt 19.6.3) anser regeringen att några särskilda övergångsbestämmelser inte behövs. De skattekrediter som det nuvarande systemet leder till måste avvecklas och enligt regeringens bedömning finns det inte skäl att göra den processen längre. Det föreslagna införandet innebär att de nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2012 och får genomslag fullt ut först den 12 juli, den 12 september respektive den 12 november 2014 beroende på vilket brutet räkenskapsår som tillämpas.

Några förslag för att underlätta övergången

För att underlätta övergången från dagens ordning med F-skattsedel och F-skattebevis till skatteförfarandelagens ordning med godkännande för F-skatt föreslås att den som vid utgången av år 2011 har en F-skattsedel vid ingången av år 2012 ska anses vara godkänd för F-skatt. En liknande bestämmelse föreslås för dem som är registrerade som deklarationsombud enligt lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Som redan har sagts ska det av förenklings-skäl från och med den 1 januari 2012 bara finnas ett skattekontosystem. För att underlätta övergången ytterligare föreslår regeringen att de nya och något generösare reglerna om anstånd i skatteförfarandelagen ska gälla från och med ikraftträdandet, dvs. även för skatter och avgifter som avser

redovisningsperioder som har avslutats före ikraftträdandet och för beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012. Detsamma gäller de åtgärder som regeringen föreslår i avsnitt 19.5 och 21.2 för att motverka s.k. skattebyten.

Nu behandlade övergångsbestämmelser finns i punkterna 5–11.

Särskilda avgifter

Regeringen föreslår att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012 och på redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012. Det innebär inte bara 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. Några undantag bör dock göras för att de lindringar av sanktionssystemet som regeringen föreslår ska få genomslag så snart som möjligt. Detta gäller undantaget från skattetillägg för oriktig uppgift som kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret (49 kap. 10 § 1 SFL). Kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret ska även beaktas vid beräkning av skattetillägg som tas ut vid skönsbeskattning (49 kap. 15 § första stycket 2 b SFL). Delvis befrielse från en särskild avgift ska kunna beviljas på annat sätt än till hälften eller en fjärdedel (51 kap. 1 § SFL). Även dessa lindringar bör få genomslag så snart som möjligt.

I 49 kap. 15 § SFL regleras beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning. Den termen täcker in det som i taxeringslagen benämns skönstaxering. Även i detta fall bör skatteförfarandelagens mer generösa bestämmelse tillämpas trots att äldre bestämmelser om särskilda avgifter ska tillämpas i övrigt. Bestämmelsen om rättelse på eget initiativ i 49 kap. 10 § 2 SFL är också generösare än dagens regler. Den bör också tillämpas på rättelser som den skattskyldige vidtar från och med ikraftträdandet även om rättelsen avser uppgifter som har lämnats eller skulle ha lämnats före ikraftträdandet.

Regeringen föreslår att skatteförfarandelagen ska tillämpas på skatt som ska dras av från ersättningar som betalas ut efter utgången av 2011. Det innebär att de nya bestämmelserna om skattetillägg på icke avdragen skatt ska tillämpas på skatt som skulle ha dragits av från och med den 1 januari 2012. Även för skatt som skulle ha dragits av tidigare bör den nya bestämmelsen om befrielse tillämpas.

Bestämmelsen i 49 kap. 10 § 2 SFL om undantag från skattetillägg för den som på eget initiativ lämnar uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, bör också tillämpas om åtgärden vidtas efter den 1 januari 2012. Det gäller även om skatteavdraget skulle ha gjorts tidigare.

Nu aktuella övergångsbestämmelser finns i punkten 10.

Även vitesförelägganden enligt äldre bestämmelser ska få överklagas

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Motiveringen är att de effektivitetsskäl som låg bakom att ett överklagandeförbud infördes inte längre är giltiga och att den som har invändningar mot ett vitesföreläggande ska kunna få föreläggandet prövat utan att riskera att vitet döms ut. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförfarandelagen ska med vissa undantag gälla omedelbart. Möjligheterna att förhala processen genom att överklaga ett vitesföreläggande är därför begränsade. Eftersom besluten gäller omedelbart förhalas processen bara om förvaltningsrätten beslutar att beslutet tills vidare inte ska gälla, s.k. inhibition. Ogrundade överklaganden lär inte leda till inhibition och att överklaga enbart i syfte att förhala går då inte.

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

Nu behandlad övergångsbestämmelse finns i punkterna 16 tredje stycket, 18 andra stycket, 21 andra stycket och 22 andra stycket.

Skattenämnd

I avsnitt 20.2.3 gör regeringen bedömningen att skattenämnderna bör avskaffas och vid omprövning ersättas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare (66 kap. 5 § SFL). De övergångsbestämmelser som regeringen har föreslagit innebär att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Detta innebär, om inte en särskild övergångsbestämmelse införs att skattenämnderna måste finnas kvar vid Skatteverkets kontor under en relativt lång övergångsperiod. Vid slutet av denna period kan det dessutom antas bara förekomma ett fåtal ärenden som kräver medverkan av skattenämnd. Regeringen föreslår därför att bestämmelserna i taxeringslagen om skattenämnd och dess medverkan i ärenden inte ska gälla efter utgången av år 2011. I stället ska bestämmelserna i 66 kap. 5 § SFL om särskilt kvalificerad beslutsfattare tillämpas.

Nu behandlad övergångsbestämmelse finns i punkt 16 andra stycket.

23 Följdändringar

23.1 Allmänt

Skatteförfarandelagen, förkortad SFL, ersätter de tre stora skatteförfarandelagarna; taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, skattebetal-

ningslagen (1997:483), förkortad SBL, och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK, som upphävs. Detsamma gäller de lagar som i dag innehåller bestämmelser inom skatteförfarandet om särskild dokumentationsskyldighet, tvångsåtgärder samt ersättning för kostnader i ärenden och mål. Bestämmelser i dessa frågor kommer i fortsättningen också att finnas i skatteförfarandelagen. Det innebär att bestämmelserna endast blir tillämpliga på skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen, om inte något annat särskilt anges. Vissa av bestämmelserna ska dock även fortsättningsvis gälla för skatter, tull och avgifter som tas ut enligt andra lagar. För att det ska vara möjligt kompletteras respektive lag med hänvisningar till aktuella bestämmelser i skatteförfarandelagen.

De skatter som inte kommer att omfattas av skatteförfarandelagen räknas upp i 2 kap. 1 § nämnda lag. Det gäller skatt enligt följande lagar:

- kupongskattelagen (1970:624),
- lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
- lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
- tullagen (2000:1281),
- lagen (2004:629) om trängselskatt, och
- vägtrafikskattelagen (2006:227).

Följändringar som regeringen föreslår

Regeringen lämnar i denna lagrådsremiss inte förslag till alla de följändringar som behöver göras när skatteförfaranderegler samlas i en lag. Regeringen föreslår emellertid de följändringar som behövs för att behålla möjligheten att bevilja ersättning för biträde samt att använda bevissäkring och betalningssäkring för skatter, tull och avgifter som inte kommer att omfattas av skatteförfarandelagen. Dessutom föreslår regeringen följändringar för att förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och transporttillägg som beslutas av Skatteverket även fortsättningsvis ska kunna hanteras inom skattekontosystemet.

I vissa fall föreslår regeringen följändringar som innebär att bestämmelser som inte får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen förs över till annan lag. Så är fallet med taxeringslagens bestämmelser om skattenämnd som förs över till fastighetstaxeringslagen och skattebetalningslagens bestämmelser om bevarande av fakturor som förs över till mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Därmed upprätthålls förfarandet med skattenämnd inom fastighetstaxeringsområdet. Genom ändringen i mervärdesskattelagen förs skattebetalningslagens särskilda bestämmelser om bevarande av fakturor över till den lag som reglerar att fakturor ska utfärdas.

Inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, har central betydelse på skatteområdet. Regeringen föreslår därför fullständiga följändringar för denna lag. Fullständiga följändringar föreslås också för de lagar som tar över bestämmelser från författningar som ska upphävas. Detsamma gäller för de lagar som ändå måste ändras för att ersättning för kostnader för biträde, bevissäkring och betalningssäkring även fortsättningsvis ska gälla.

Det finns fler slag av följändringar i andra lagar än dem som regeringen föreslår nu som behöver göras. Följändringar, som ersätter hänvisningar till författningar som nu upphävs med hänvisningar till skatteförfarandelagen, tas inte med i lagrådsremissen. Exempel på en bestämmelse med en sådan hänvisning är 5 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, enligt vilken bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen gäller för särskild löneskatt på pensionskostnader.

Inte heller följändringar i andra lagar som innebär att hänvisningar till en viss bestämmelse i en lag som upphävs ska ersättas med en hänvisning till motsvarande bestämmelse i skatteförfarandelagen, tas med i lagrådsremissen. Sådana bestämmelser finns i ett stort antal författningar, bl.a. i lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens och radions område och lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Ett tredje slag av följändringar som inte omfattas av lagrådsremissen är de som är föranledda av att vissa begrepp utmönstras och ersätts med en för hela förfarandområdet gemensam begreppskatalog. Exempel på en sådan ändring är att termen taxeringsår byts ut mot beskattningsår. Andra termer som byts ut är taxering, inkomstår och självdeklaration. Dessa ändringar ska göras i ett stort antal författningar. Ändringar är nödvändiga men tas, med vissa undantag, inte med i lagrådsremissen.

23.2 Lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Regeringens förslag: Bestämmelserna om den särskilda ordningen för redovisning och betalning av mervärdesskatt i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) ska med vissa justeringar tas in i en ny lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1677 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Från och med den 1 juli 2003 kan en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller annat EU-land välja att redovisa och betala mervärdesskatt för sådana tjänster som är elektroniska enligt 5 kap. 7 § andra stycket 12 ML i de fall tjänsten tillhandahålls en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land. Denna särskilda ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt motsvarar den särskilda ordning som numera föreskrivs i artiklarna 357–369 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt av den 28 november 2006, benämnt mervärdesskatte-direktivet. Beskattningsordningen ska enligt rådets direktiv 2008/8/EG tillämpas till och med den 31 december 2014. Avsikten är att medlemsstaterna efter denna tidsperiod ska ha kommit överens om en ordning som bygger på långtgående tekniska lösningar.

Den särskilda ordningen för redovisning och betalning av mervärdesskatt har genomförts i svensk lagstiftning och har hitintills reglerats i 10 a kap. SBL.

Skattebetalningslagen kommer att upphävas i samband med att skatteförfarandelagen införs. I förarbetena till skattebetalningslagen diskuterades aldrig om den särskilda ordningen borde regleras någon annanstans än i skattebetalningslagen. Att föra in reglerna i skattebetalningslagen var en naturlig lösning eftersom de allmänna bestämmelserna om redovisning och betalning av mervärdesskatt finns där. All mervärdesskatt redovisas och betalas dock inte enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen. Mervärdesskatt vid import av varor ska enligt 1 kap. 2 a § SBL betalas enligt tullagstiftningen. Sådan skatt föreslås inte heller omfattas av skatteförfarandelagen.

Den som tillämpar den särskilda ordningen för att redovisa och betala mervärdesskatt berörs inte av de allmänna bestämmelserna om redovisning och betalning av skatt. Dessutom är det endast ett fåtal personer som använder den särskilda beskattningsordningen.

Mot denna bakgrund är det svårt att se några administrativa fördelar med att föra över bestämmelserna om den särskilda ordningen för redovisning och betalning av mervärdesskatt till skatteförfarandelagen. Mot detta talar också att reglerna är tidsbegränsade. Regeringen föreslår därför att bestämmelserna om den särskilda ordningen ska tas in i en ny lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Innehållet i denna lag motsvarar i huvudsak bestämmelserna i 10 a kap. SBL.

I 10 a kap. SBL finns hänvisningar till andra kapitel i skattebetalningslagen. Dessa ersätts nu med hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Skatteförfarandelagens bestämmelser har på grund av den översyn som har skett av bestämmelserna i skattebetalningslagen och andra förfarandebestämmelser i samband med överförandet till skatteförfarandelagen fått ett delvis ändrat innehåll. De paragrafer som inte har någon motsvarighet i 10 a kap. SBL och de som har fått ett i jämförelse med skattebetalningslagens bestämmelser ändrat innehåll, behandlas i kommentaren till respektive paragraf. Övriga paragrafer kommenteras endast genom en hänvisning till motsvarande lagrum i skattebetalningslagen.

23.3 Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Regeringens förslag: Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska tas ut enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1703 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Den som är bosatt utomlands och har inkomst av tjänst från Sverige ska beskattas enligt lagen (1991:586) om

särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 procent av den skattepliktiga inkomsten och är en definitiv källskatt. Skatten betalas i de flesta fall genom att den som betalar ut ersättningen gör ett skatteavdrag och betalar in avdraget till Skatteverket.

Fram till utgången av år 2004 gällde skattebetalningslagen vid redovisning och betalning av skatt enligt SINK. Detta framgick av en uttrycklig bestämmelse i 1 kap. 1 b § SBL. I förarbetena till bestämmelsen uttalade regeringen att med redovisning och betalning av skatt (10–23 kap. SBL) avsågs uppbördsbestämmelserna i en mer inskränkt mening (prop. 1996/97:100 del 1 s. 516 och 517).

Genom lagstiftning år 2005 upphävdes dock 1 kap. 1 b § SBL och ersattes av hänvisningar i 21 § SINK till merparten av de bestämmelser som finns i 10–23 kap. SBL (prop. 2004/05:19 s. 21, 22, 64 och 65). Motivet för ändringen var att det inte längre skulle råda några tveksamheter om vilka bestämmelser i skattebetalningslagen som gällde i fråga om den särskilda inkomstskatten.

I samband med att bestämmelserna om förfarandet för den särskilda inkomstskatten flyttades från skattebetalningslagen till 21 § SINK föreskrevs i 11 kap. 1 § andra stycket 7 SBL att beslut om betalningsskyldighet för särskild inkomstskatt enligt SINK ska anses som beskattningsbeslut. I förarbetena sägs att punkten infördes med anledning av den generella hänvisningen i 21 § SINK (prop. 2004/05:19 s. 66).

I dag är alltså inte förfarandet i skattebetalningslagen direkt tillämpligt på den särskilda inkomstskatten. Hänvisningen i 21 § SINK till skattebetalningslagens bestämmelser om skyldighet att lämna deklaration, beskattningsbeslut, utredning i skatteärenden, särskilda avgifter, inbetalning av skatt, anstånd med inbetalning av skatt, ränta, indrivning, omprövning och överklagande innebär dock att i praktiken tas den särskilda inkomstskatten ut enligt förfarandet i skattebetalningslagen.

Här bör också nämnas att trots att det i 21 § SINK hänvisas till skattebetalningslagens bestämmelser om deklarationsskyldighet i 10 kap. 9 § 2 SBL sägs i nyss nämnda paragraf att en skattedeklaration ska lämnas av den som har betalat ut sådan ersättning som skatteavdrag ska göras från enligt SINK. Redovisningsskyldigheten följer alltså direkt av skattebetalningslagen.

Hänvisningen i 21 § SINK omfattar inte skattebetalningslagens kapitel om preliminär skatt och beräkning av arbetsgivaravgifter (4–9 kap.). Genom en hänvisning i 9 § SINK till 5 och 8 kap. SBL klargörs dock att om en utbetalare inte ska göra skattavdrag för särskild inkomstskatt gäller bestämmelserna om skatteavdrag i skattebetalningslagen. Av 9 § SINK framgår även att vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag ska förmåner värderas enligt bestämmelserna i 8 kap. 14–17 §§ SBL.

Hänvisningen i 21 § SINK omfattar inte heller skattebetalningslagens bestämmelser om ansvar för skatt och återbetalning av skatt (12 och 18 kap.). Skälet till det är att SINK har egna bestämmelser om detta (prop. 2004/05:19 s. 54). Bestämmelserna om återbetalning i SINK innehåller dock hänvisningar till några av skattebetalningslagens bestämmelser om återbetalning.

Skälet till att lagstiftningstekniken med hänvisningar valdes i SINK var att det var oklart med vad som avsågs med att skattebetalningslagen gäller vid redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Det som ansågs tveksamt var om ordalydelsen ”redovisning och betalning” även omfattade skattebetalningslagens bestämmelser om omprövning och efterbeskattning (prop. 2004/05:19 s. 53).

Skatteförfarandelagen ska gälla för skatt med vissa undantag, som t.ex. vägtrafikskatt. Tillämpningsområdet anges genom att de skatter som ska undantas räknas upp. Om SINK inte undantas kommer alltså skatteförfarandelagen att gälla vid uttag av särskild inkomstskatt. En sådan reglering skapar inga oklarheter om huruvida bestämmelserna om omprövning och efterbeskattning i skatteförfarandelagen gäller för beslut om särskild inkomstskatt.

Med hänsyn till det nu sagda och till att det inte förefaller finnas några problem med att låta skatteförfarandelagen gälla för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta undantas inte SINK från skatteförfarandelagens tillämpningsområde (se 2 kap. 1 § SFL). Beslut om att ta ut skatt enligt SINK ska i fortsättningen fattas enligt skatteförfarandelagen.

Eftersom skatteförfarandelagen redan innehåller bestämmelser om skatteavdrag och ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp förs motsvarande bestämmelser i SINK över till skatteförfarandelagen. Regelverken hänger nämligen ihop och det finns därför fördelar med att regleringen ges i en lag i stället för två.

I likhet med i dag ska den skattskyldige själv redovisa och betala skatten om utbetalaren är hemmahörande i utlandet. Redovisningen och betalningen ska även i denna del regleras i skatteförfarandelagen. Bestämmelsen i 17 § SINK ersätts därför av bestämmelser i 26 kap. 9 § SFL om att den som själv ska betala särskild inkomstskatt ska lämna en särskild inkomstskattedeklaration för varje skattepliktig ersättning.

Bestämmelsen i 10 kap. 9 § SBL om att den som är skyldig att göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt ska lämna skattedeklaration har flyttats över till 26 kap. 2 § SFL.

Slutligen förs bestämmelserna om återbetalning över till skatteförfarandelagen.

Genom de ändringar som nu görs blir SINK en renodlat materiell lag, dvs. den kommer enbart att innehålla bestämmelser om vem som är skattskyldig, vilka inkomster som är skattepliktiga och skattesatsen.

23.4 Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Regeringens förslag: Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska tas ut enligt skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se promemorian s. 15 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Skattskyldiga enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, är fysiska personer som är bosatta utomlands och juridiska personer som är hemmahörande i utlandet och som uppbär enligt nämnda lag skattepliktig inkomst. Med bosatt utomlands avses om fysisk person att denne är begränsat skattskyldig. Med hemmahörande i utlandet avses i fråga om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket och inte heller har fast driftställe här. Den särskilda inkomstskatten tas ut med 15 procent av den skattepliktiga inkomsten och är en definitiv källskatt. Skatten betalas i de flesta fall genom att den som betalar ut ersättningen gör ett skatteavdrag och betalar in avdraget till Skatteverket.

De skäl som regeringen har anfört i föregående avsnitt för förslaget att särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska tas ut enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen talar också för att särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska tas ut enligt skatteförfarandelagen. Regeringen föreslår därför en sådan ordning.

Genom de ändringar som nu görs blir A-SINK en renodlat materiell lag, dvs. den kommer enbart att innehålla bestämmelser om vem som är skattskyldig, vilka inkomster som är skattepliktiga och skattesatsen.

23.5 Inkomstskattelagen (1999:1229)

Regeringens förslag: De begrepp, termer och uttryck inom förfarandemrådet som används i inkomstskattelagen (1999:1229) ska anpassas till den nya terminologin i skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 1723 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Följdändringar behöver göras i inkomstskattelagen för att anpassa den till skatteförfarandelagen. En stor del av ändringarna beror på att skatteförfarandelagen får en terminologi som i viss utsträckning skiljer sig från den som nu används i taxeringslagen, skattebetalningslagen och i övriga lagar som skatteförfarandelagen ersätter.

Ett exempel på ett begrepp som inte kommer att användas i skatteförfarandelagen är ”taxering”.

Enligt 1 kap. 1 § första stycket TL är taxering fastställelse av underlaget för att ta ut skatt och avgift enligt bl.a. inkomstskattelagen. I 4 kap. 1 § första stycket TL anges vad som menas med taxeringsbeslut. Taxeringsbeslut är grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut. 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 ett beslut om slutlig skatt (se avsnitt 18.4). Beslutet ska innehålla såväl underlagen för skatterna och avgifterna som de olika skatternas och avgifternas storlek (56 kap. 3 och 6 §§). Det som i dag bestäms vid taxeringen i ett taxeringsbeslut kommer i framtiden att ingå i beslutet om slutlig skatt. I skatteförfarandelagen används därför inte termerna taxering, taxeringsbeslut och liknande termer.

Även begreppet ”taxeringsår” utmönstras. Taxeringsåret är enligt 1 kap. 12 § IL det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas enligt 4 kap. 2 § TL. När det beslut som ska fattas under taxeringsåret inte längre benämns taxeringsbeslut blir beteckningen givetvis inte längre adekvat.

Det är emellertid inte bara beteckningen utan också begreppets innebörd som inte kommer att fungera. Regeringen föreslår förändringar av deklarationstidpunkterna för juridiska personer som innebär att den strikt kalenderårsbundna taxeringen överges (se avsnitt 11.8.3). För juridiska personer med brutna räkenskapsår kommer taxeringsperioden att sträcka sig över ett kalenderårsskifte. Begreppet taxeringsår kan därför inte längre användas. Den ersätts i stället med andra lämpliga begrepp, i det flesta fall används begreppet beskattningsår.

Begrepp som anknyter till fastighetstaxeringen, så som taxeringsenhet och taxeringsvärde, berörs inte av regeringens förslag och behålls därför.

Vidare finns i inkomstskattelagen en del bestämmelser som hänvisar till ett visst tidigare års taxering. Ett sådant exempel är 33 kap. 14 § IL enligt vilken övergångsposten vid räntefördelning är ett negativt fördelningsunderlag vid 1995 års taxering. Dessa bestämmelser påverkas inte heller av att taxeringsåret inte kommer att användas i skatteförfarandet i fortsättningen.

23.6 Socialavgiftslagen (2000:980)

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om värdering av förmåner och kostnadsavdrag i skattebetalningslagen (1997:483) bör flyttas över till socialavgiftslagen (2000:980).

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1744 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: Bestämmelser om beräkning av arbetsgivaravgifter finns i dag i 9 kap. 1–3 §§ SBL. När arbetsgivaravgifter ska betalas regleras i socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, närmare bestämt i 2 kap. Där finns också bestämmelser om vem som är avgiftsskyldig, vilka ersättningar som är avgiftspliktiga, underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter och avgiftssatserna.

Med arbetsgivaravgifter enligt skattebetalningslagen avses inte bara arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL, utan även särskild löneskatt och

allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, förkortad SLF, respektive 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, förkortad AL. Som samlingsnamn för de tre nyss nämnda lagarna används uttrycket de tre materiella lagarna.

Enligt 9 kap. 1 § SBL ska arbetsgivaravgifter beräknas för varje redovisningsperiod efter de procentsatser och på det underlag som anges i 2 kap. SAL, 1 § SLF samt 1 och 3 §§ AL. De övriga två paragraferna i 9 kap. SBL avser värdering av förmåner (2 §) och hur ersättningar som till en del avser utgifter i arbetet ska behandlas vid avgiftsberäkningen (3 §).

Frågan är om bestämmelserna i skattebetalningslagen om beräkning av arbetsgivaravgifter bör flyttas över till skatteförfarandelagen eller ges i socialavgiftslagen. Bakgrunden till frågan är att skattebetalningslagen inte innehåller några bestämmelser om beräkning av mervärdesskatt eller punktskatt. Där har det uppenbarligen ansetts tillräckligt med de materiella bestämmelserna om skattskyldighet, skattepliktig omsättning/händelse och skattesatser i mervärdesskattelagen och de olika punktskattelagarna samt bestämmelserna i skattebetalningslagen om när och för vilken period en skattedeklaration ska lämnas samt vad deklarationen ska innehålla.

Skatteförfarandelagen innehåller i likhet med skattebetalningslagen en definition av arbetsgivaravgifter som utöver arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL inkluderar skatt enligt 1 § SLF och avgift enligt 1 § AL (3 kap. 3 § SFL).

Uttaget av allmän löneavgift bygger, bortsett från avgiftssatsen, helt och hållet på bestämmelserna i 2 kap. SAL. Underlaget för den särskilda löneskatten beräknas enligt bestämmelser i socialavgiftslagen. Den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten är som synes starkt knutna till den lagens bestämmelser om beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter.

Enligt 9 kap. 1 § SBL ska arbetsgivaravgifter beräknas för varje redovisningsperiod efter de procentsatser och på det underlag som anges i de tre materiella lagarna.

I 2 kap. 24 § SAL sägs att underlaget för beräkningen av arbetsgivaravgifter (avgiftsunderlaget) är summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har gett ut under en kalendermånad. Den allmänna löneavgiften beräknas på samma underlag. Dessutom gäller nyssnämnda paragraf i socialavgiftslagen även vid bestämmandet av underlaget för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Enligt 10 kap. 9 § 1 SBL ska den som har varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter lämna en skattedeklaration. Av 13 § samma kapitel följer att en skattedeklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod. För arbetsgivaravgifter är kalendermånad redovisningsperiod (10 kap. 14 § SBL). Enligt 10 kap. 17 § första stycket 4 SBL ska en skattedeklaration där arbetsgivaravgifter redovisas innehålla uppgift om den sammanlagda ersättning för vilken utbetalaren ska betala arbetsgivaravgifter, sammanlagt avdrag för den del av ersättningen som avser utgifter i arbetet och periodens sammanlagda avgifter. Motsvarande bestämmelser finns i 26 kap. SFL.

Att arbetsgivaravgifter ska beräknas för varje redovisningsperiod följer av de tre materiella lagarna och bestämmelserna om skattedeklaration i 26 kap. SFL och behöver därför inte anges särskilt som i 9 kap. 1 § SBL (jfr mervärdesskatt och punktskatt). Det finns vidare inget behov av att upplysa om att avgifterna ska beräknas på de underlag och efter de procentsatser som anges i de tre materiella lagarna. Skatteförfarandelagen innehåller därför ingen motsvarighet till 9 kap. 1 § SBL.

Övriga bestämmelser i 9 kap. SBL gäller avgiftspliktiga förmåner, närmare bestämt hur dessa ska värderas och vem som ska anses som utgivare i vissa specialfall, som t.ex. när det gäller s.k. frequent flyer-rabatter och liknande förmåner (2 §). Dessutom finns det en bestämmelse som anger hur kostnadsavdrag ska beräknas när det inte finns någon fastställd schablon (3 §).

Enligt 2 kap. 10 § första stycket SAL är löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete avgiftspliktiga. I andra stycket samma paragraf sägs att bestämmelser om värdering av förmåner finns i 9 kap. 2 § SBL. Bestämmelser om avgiftsfria förmåner finns i 2 kap. 12–23 §§ SAL. Som exempel kan nämnas att en förmån som är skattefri enligt inkomstskattelagen är avgiftsfri enligt socialavgiftslagen.

Det förefaller onödigt krångligt att ha bestämmelser om avgiftsplikt för förmåner i socialavgiftslagen och bestämmelser om hur dessa förmåner ska värderas i en annan lag. Systematiken blir klarare och överskådligheten bättre om avgiftsplikt och värdering regleras i en och samma lag, dvs. i socialavgiftslagen. Detta är inget problem i förhållande till de två andra materiella lagarna eftersom underlaget för arbetsgivaravgifter även gäller för allmän löneavgift och 1 § SLF hänvisar till bestämmelserna om avgiftsplikt och avgiftsfrihet i socialavgiftslagen.

Enligt 2 kap. 21 § SAL ska arbetsgivaravgifter inte betalas på en ersättning till den del denna motsvarar utgifter i arbetet. För avgiftsfrihet krävs att utgifterna kan beräknas till minst tio procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under året. Av tredje stycket nämnda paragraf framgår att utgifterna för bestämda yrkesgrupper får beräknas enligt schablon grundad på de genomsnittliga utgifterna inom respektive grupp. Sådana schabloner fastställs av Skatteverket. Vad som gäller om det inte finns någon tillämplig schablon för en arbetstagare regleras dock inte i socialavgiftslagen utan i skattebetalningslagen, närmare bestämt genom en hänvisning i 9 kap. 3 § SBL till 8 kap. 22 § andra och tredje styckena samma lag. Denna lagstiftningsteknik är otydlig. Tydligheten förbättras avsevärt om alla bestämmelser om kostnadsavdrag samlas i socialavgiftslagen.

Mot bakgrund av det ovan sagda anser regeringen att skattebetalningslagens bestämmelser om värdering av förmåner och kostnadsavdrag i fortsättningen bör ges i socialavgiftslagen. Överflyttningen kräver att det i lagen också införs bestämmelser om omprövning och överklagande av de aktuella besluten. Dessa bestämmelser bör tas in i ett andra stycke i 4 kap. 1 § SAL.

24 Konsekvenser

24.1 Skatteförfarandet i en lag

Regeringens bedömning: En ny skatteförfarandelag leder till att den administrativa kostnaden för att sätta sig in i regelverket minskar betydligt för företag, andra enskilda, domstolar och andra myndigheter. I ett övergångsskede blir dock kostnaden högre eftersom den som redan har kunskap om befintliga regler måste lära sig nya regler.

Skatteverket får vid införandet ökade kostnader för bl.a. information och anpassningar av IT-stöd.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 713 f.).

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget om en ny lag om skatteförfarandet. I princip samtliga remissinstanser har uttalat sig positivt om förslaget och lyfter fram flera fördelar med att ha en gemensam lag, bl.a. ökad enhetlighet och överskådlighet, mer lättillgängliga regler och minskad regelbörda. *Skatteverket* lyfter fram att all information, både på papper och i elektronisk form, samt alla blanketter och elektroniska formulär måste gås igenom och i flertalet fall omarbetas. Dessutom krävs omfattande förändringar i IT-systemet. Sammantaget beräknas omställningen kosta 65 miljoner kronor under tre år (året före ikraftträdandet och de två åren närmast därefter). Vid ett ikraftträdande den 1 januari 2012 skulle kostnaderna fördela sig med 40 miljoner kronor för år 2011, 20 miljoner kronor för år 2012 och 5 miljoner kronor för år 2013. Den årliga besparing som avskaffandet av skattenämnderna beräknas ge, 17 miljoner kronor, uppstår redan år 2012. Ytterligare besparingar om 18 miljoner kronor uppstår först år 2014. Dessa besparingar avser nya deklarationstidpunkter för juridiska personers inkomstdeklaration, redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration i stället för självdeklaration och utökade möjligheter att använda deklarationsombud. *Domstolsverket* delar utredningens bedömning att den nya lagstiftningen kommer att medföra ökade kostnader i ett övergångsläge, bl.a. utbildningskostnader och kostnader för anpassning av IT-stöd. Domstolsverkets bedömning är dock att dessa åtgärder kan genomföras inom ramen för Domstolsverkets befintliga anslag. Även *Kammarrätten i Stockholm* lyfter fram att en reform av den här omfattningen kräver omfattande utbildningsinsatser.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen föreslår²¹ att en ny skatteförfarandelag ska ersätta taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK, samt ett antal andra mindre lagar (avsnitt 5.1).

Resultatet är ett tydligare och överskådligare regelverk. För företag och andra enskilda innebär det att den administrativa kostnaden för att sätta

²¹ I avsnitt 24 redovisas alla former av ändringar av gällande rätt som förslag.

sig in i vilka skyldigheter de har minskar. Även för domstolar och andra myndigheter är det givetvis en fördel att bestämmelserna är samlade på ett ställe och är så enkla som möjligt.

Det är svårt att uppskatta effekterna av förslag av det här slaget. Skillnaderna mellan den nuvarande regleringen och den nya lagen är dock stor. Regeringens bedömning är att förslaget innebär en betydande minskning av de administrativa kostnaderna.

I ett övergångsskede innebär en ny lagstiftning ökade kostnader. Skatteverket måste informera om de nya reglerna. Informationsmaterial och blanketter måste arbetas om. Det gäller även bestämmelser som inte ändras i sak. Exempelvis måste hänvisningar till de upphävda lagarna ersättas med hänvisningar till den nya lagen. Alla som ska tillämpa den nya lagen måste ta reda på vilka förändringar som lagen innebär. Den nya lagstiftningen kommer att kräva utbildningsinsatser även för domstolarna.

Ändringar i sak kan dessutom innebära att tekniska system och rutiner måste justeras. Det gäller både för Skatteverket, domstolar och för enskilda. Eftersom det är fråga om engångskostnader för att införa ett regelverk som ska användas under många år bör betydelsen härav inte överdrivas.

I det följande beskrivs konsekvenserna av de förslag regeringen bedömer har mer än försumbara effekter för staten, företag och andra enskilda personer. Konsekvensanalyserna fokuserar främst på offentligfinansiella effekter och administrativa kostnader. I avsnitten där förslagen motiveras finns en mer allmän beskrivning av förslagets konsekvenser.

Förslagen leder till den typ av engångskostnader för införandet av nya bestämmelser som har beskrivits i det här avsnittet. Dessa kostnader tas bara upp på nytt i det följande om det är särskilt motiverat i fråga om något förslag. Regeringen återkommer dock i sammanfattningen i avsnitt 24.12 till frågan om behov att tillskott av medel till bl.a. Skatteverket.

24.2 Större möjligheter att använda deklara-tionsombud

Regeringens bedömning: Större möjligheter att använda deklara-tionsombud innebär för Skatteverket sammantaget en minskning av de administrativa kostnaderna.

För företag och andra enskilda minskar de administrativa kostnaderna påtagligt. Risken för negativa effekter för brottsbekämpningen är marginell.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 714 f.).

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anser att den utökade möjligheten att anlita deklara-tionsombud kan leda till en ökad arbetsbörda för förvaltningsdomstolarna även om den hittillsvarande erfarenheten av måltypen tyder på att risken för detta är begränsad. *Åklagarmyndigheten* pekar på att en utökad krets av ombud medför en risk för missbruk men att denna risk i allt väsentligt är försumbar ur ett straffrättsligt perspektiv. *Ekobrottsmyndigheten* ser fördelar med att

möjligheten att deklarerat genom ombud utökas på det sätt som utredningen föreslår. *Företagarna* anser att detta är ett förslag som kan förenkla för många företag. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att de utvidgade reglerna för deklarationsombud kommer att medföra förenklingar och ökad flexibilitet. *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* finner att det är väldigt positivt att förslag nu presenteras som möjliggör en utvidgad ombudsmöjlighet. Både för den skattskyldige och ombuds-företaget underlättar det om flera ombud kan få hjälpa till att fullgöra skyldigheterna för en given kunds räkning. *Sveriges Redovisningskon-sulters Förbund (SRF)* anser att förslaget att nu även inkomstdeklara-tioner kan inges genom ombud utgör en väsentlig förenkling jämfört med tidigare och därmed även leder till minskad administration.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

Regeringen föreslår i avsnitt 8.1.4 att möjligheterna att använda deklarationsombud ska utvidgas till att gälla generellt för skatte-deklarationer och inkomstdeklarationer. En deklarations-skyldig ska få ha fler än ett deklarationsombud (avsnitt 8.1.3). Inga deklarations-skyldiga ska längre undantas från möjligheten att lämna deklara-tion genom ombud (avsnitt 8.1.5).

Eftersom deklarationsombud endast kan lämna deklara-tion elektroniskt kommer förslagen att bidra till att fler lämnar deklara-tion på det sättet. Det är positivt eftersom de relativt vanligt förekommande summerings-och överförings-felen inte kan uppkomma vid elektronisk deklara-tion. Skatteverket slipper då den administration som krävs för att rätta sådana fel. Färre pappersdeklara-tioner som ska hanteras minskar också verkets administrativa kostnader.

Ansökningar om godkännande som deklarationsombud ska hanteras. Det innebär en ökad administration för Skatteverket. Sammantaget bedömer regeringen dock att förslagen minskar verkets administration något.

Även punkt-skattedeklara-tioner ska enligt förslaget kunna lämnas genom deklarationsombud (avsnitt 8.1.4). I dag finns det inte möjlighet att lämna punkt-skattedeklara-tion elektroniskt. En e-tjänst för punkt-skattedeklara-tion måste alltså utvecklas. Kostnaderna för att skapa en e-tjänst och utveckla övriga tekniska rutiner som behövs kan enligt Skatteverket uppskattas till 25 miljoner kronor. Att tillåta elektroniskt uppgifts-lämnande även på punkt-skatteområdet är en nödvändig utveckling alldeles oavsett om det ska bli möjligt att lämna punkt-skattedeklara-tioner genom ombud eller ej. Enligt regeringens bedömning kan de angivna utvecklingskostnaderna bara till en mindre del anses vara konsekvenser av regeringens förslag.

Genom ökade möjligheter att anlita ett deklarationsombud blir det lättare för de skattskyldiga att anlita kompetent hjälp för att lämna såväl inkomstdeklara-tion som skattedeklara-tioner. Detta bör i sin tur leda till färre felaktigheter och överklaganden. Regeringen delar därför inte *Kammarrättens i Stockholm* farhågor för en ökad arbetsbörda för förvaltningsdomstolarna.

Effekter för företag och andra enskilda personer

Mätningar av företagens administrativa kostnader visar att kravet på att firmatecknaren ska skriva under deklarationen i förhållande till andra föreskrifter orsakar mycket stora administrativa kostnader. Genom att utvidga systemet med deklarationsombud bör alltså en avsevärd minskning av företagens administrativa kostnader kunna uppnås.

Förslagen gäller alla som är deklarationskyldiga. Störst betydelse har de dock för företag som lämnar deklaration mer än en gång per år och där deklarationen upprättas av någon annan än firmatecknaren.

Som framgår ovan är en effekt av förslagen att andelen som lämnar deklaration elektroniskt kommer att öka vilket i sin tur innebär att antalet summerings- och överföringsfel minskar. Även för de deklarationskyldiga innebär det att mindre arbete krävs för att rätta sådana fel. Kringkostnader som porto m.m. minskar även i betydande grad.

Betydelsen för brottsligheten

Förslagets betydelse för brottsligheten diskuteras i avsnitt 8.1.4. Regeringens sammantagna bedömning är att risken för negativa effekter för brottsbekämpningen är marginell.

24.3 Preliminär skatt

24.3.1 Ett godkännande för F-skatt ska ersätta F-skattsedeln

Regeringens bedömning: Förslaget har marginella effekter för de administrativa kostnaderna.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 718 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig i denna fråga. *Far* framhåller dock att Skatteverket måste upprätta ett online-system som gör det möjligt för företagen att själva gå in och få besked om ett visst bolag eller en viss företagare har F-skatt.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen föreslår i avsnitt 10.2 att dagens F-skattsedel ska ersättas med ett godkännande för F-skatt som ska gälla tills vidare. Förslaget innebär att det årliga utskicket av F-skattsedlar och F-skattebevis avskaffas. För Skatteverkets del har det ingen större betydelse eftersom verket ändå måste underrätta företagen om den årliga debiteringen av F-skatt. Förslaget förutsätter att Skatteverket vidareutvecklar tjänster där uppgift enkelt kan fås om godkännande för F-skatt.

För företagen och andra enskilda personer har förslaget inte heller annat än marginella effekter. Företagen ska i fortsättningen inte hantera F-skattsedlar och F-skattebevis. Uppgift om godkännande ska företagen i stället som huvudregel lämna i avtal eller liknande handling. Den som vill ha ett registerutdrag som visar godkännandet ska kunna beställa det från Skatteverket.

24.3.2 Ändrade förutsättningar för F-skatt

Regeringens bedömning: Förslagen innebär marginella förändringar.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 719).

Remissinstanserna: *Företagarna* anser att det är väldigt viktigt att villkoren för avslag på ansökan om F-skatt och återkallande av F-skatt framgår tydligt.

Skälen för regeringens bedömning: I avsnitt 10.3 föreslår regeringen några mindre justeringar av förutsättningarna för godkännande för F-skatt. Förändringarna innebär sammantaget att reglerna blir något generösare, men förändringen är av marginell betydelse.

Regleringen som i dag är svårtillgänglig har fått en bättre struktur. Ett tydligare regelverk innebär fördelar för såväl Skatteverket som företagen.

24.3.3 Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas

Regeringens bedömning: Förslagen att avskaffa skyldigheten att göra skatteavdrag för dricks och att slopa vissa undantagsbestämmelser har inga eller mycket begränsade effekter.

Förslaget att skatteavdrag ska göras från annan avkastning än ränta och utdelning innebär minskade administrativa kostnader för företag, andra enskilda och Skatteverket.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 719 f.).

Remissinstanserna: *Euroclear Sweden AB*, som är den enda remissinstans som har yttrat sig i frågan, anser att det är mycket betungande att avgöra om en betalning är ränta eller annan avkastning, dvs. om betalningen ska omfattas av preliminärskatteavdrag eller inte. Förslaget motverkar därför utredningens uppdrag att underlätta och förenkla administration för företagen. Enligt Euroclear Sweden AB är en framkomlig väg att annan avkastning i inkomstskattelagen (1999:1229) likställs med ränta.

Skälen för regeringens bedömning: Förslaget att avskaffa skyldigheten att göra skatteavdrag för drickspengar i avsnitt 10.4.1 har inga effekter eftersom bestämmelsen inte tillämpas i dag.

Förslagen i avsnitt 10.4.2 att slopa vissa undantag i bestämmelserna om skatteavdrag har ingen eller mycket liten betydelse i praktiken.

I avsnitt 10.4.4 föreslår regeringen en skyldighet att göra skatteavdrag från annan ersättning än ränta och utdelning som betalas ut samtidigt med sådan ränta eller utdelning från vilken skatteavdrag ska göras. Förslaget underlättar för de skattskyldiga genom att det blir lättare att förstå kontrolluppgifterna när avkastning som betalas ut samtidigt med ränta och utdelning i skatteavdragshänseende behandlas på samma sätt. Skatteverket kommer därmed att få färre frågor från de skattskyldiga.

För flertalet kreditinstitut och andra utbetalare minskar de administrativa kostnaderna för att göra skatteavdrag eftersom utbetalningar som avser såväl ränta eller utdelning som annan avkastning inte längre

behöver delas upp. När det gäller *Euroclear Sweden AB:s* förslag att utvidga skyldigheten att göra skatteavdrag till att även avse annan avkastning som inte betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning har regeringen gjort bedömningen att en sådan ändring kräver överväganden som inte kan göras i detta lagstiftningsärende.

24.3.4 Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten

Regeringens bedömning: Förslagen innebär en marginell ökning av Skatteverkets administration.

För företag och andra enskilda är förslaget positivt eftersom möjligheterna att anpassa den preliminära skatten efter beräknade inkomster blir större. Utbetalarna drabbas dock av en marginell ökning av de administrativa kostnaderna.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 720).

Remissinstanserna: Bara *Företagarna* har yttrat sig i denna fråga. De anser att förslaget är bra och bör genomföras.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen föreslår i avsnitt 10.5 att utrymmet för den som vill få sin preliminära skatt bestämd med ledning av beräknade inkomster ska bli större. Förslaget kan förväntas leda till ett ökat antal ansökningar. Eftersom en ansökan kräver vissa arbetsinsatser bedömer regeringen att ökningen inte kommer att bli särskilt stor. Ökningen av Skatteverkets administration kan därför bedömas bli marginell.

Ett större antal beslut om att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund leder till ökad administration för arbetsgivare och andra utbetalare. Ökningen bör dock bli marginell.

24.4 Minskat uppgiftslämnande

Regeringens bedömning: Förslagen leder till att företagens administrativa kostnader minskar påtagligt. För Skatteverket är effekterna försumbara.

Förslaget att ge fler punktskatteskyldiga möjlighet att redovisa för helår leder till en negativ offentligfinansiell effekt på ca 8 miljoner kronor.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 716 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker eller har inget att erinra mot förslagen om minskat uppgiftslämnande och därmed en minskning av den administrativa bördan hos företag och andra enskilda.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se promemorian s. 24 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig avseende minskat uppgiftslämnande.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

Regeringen föreslår i avsnitt 11.2.1 att de särskilda uppgiftsskyldigheterna för företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående som infördes för att kontrollera de s.k. stoppreglerna i huvudsak ska slopas. Fysiska personer som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska dock lämna uppgift om tillskott till och uttag från bolaget i inkomstdeklarationen. För Skatteverket är konsekvenserna av förslaget försumbara.

Pensionsstiftelser ska inte behöva lämna särskilda uppgifter (avsnitt 11.2.2) och handelsbolag ska inte behöva underteckna särskilda uppgifter (avsnitt 11.2.3). För Skatteverket är konsekvenserna av förslagen försumbara.

Det nya förfarandet för kontroll av insättningar på skogs- och skogsskadekonto samt upphovsmannakonto innebär en övergång från ett pappersbaserat system där blanketter stämplas och skickas in till ett kontrolluppgiftsbaserat system, vilket gör att uppgifter om insättningar i stället kan lämnas elektroniskt (avsnitt 11.2.4). För Skatteverket leder förslaget till enklare administration.

Förslaget att enskilda näringsidkare inte längre ska behöva lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter innebär att uppgifterna inte kommer att kunna förtryckas och att de deklara-tionsskyldiga måste lämna tilläggsuppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter. Antalet tillkommande tilläggsuppgifter är dock försumbart och kommer inte att märkas i deklara-tionsarbetet. Slopandet av kontrolluppgiftsskyldigheten bedöms inte påverka Skatteverkets förutsättningar att bedriva en effektiv kontroll (avsnitt 11.2.5).

Även konsekvenserna av förslaget att kontrolluppgift inte behöver lämnas om ersättning eller förmån som är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och som har redovisats i en arbetsgivardeklaration är försumbara för Skatteverket (avsnitt 11.2.6).

Regeringens förslag att ge fler punktskatteskyldiga möjlighet att redovisa punktskatt för beskattningsår i stället för kalendermånad innebär att risken för uppbördsförluster ökar något och beräknas leda till en negativ offentligfinansiell effekt på 8 miljoner kronor (avsnitt 11.2.7).

Effekter för företag och andra enskilda personer

Förslaget i avsnitt 11.2.1 att i huvudsak slopa de särskilda uppgiftsskyldigheterna för företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående som infördes för att kontrollera stoppreglerna innebär minskade administrativa kostnader för de berörda personerna. Fysiska personer som är delägare i fåmanshandelsbolag ska även i fortsättningen lämna uppgift om tillskott till och uttag från bolaget. Den uppgiftsskyldigheten ska i fortsättningen också gälla delägare i andra handelsbolag. För de sistnämnda innebär förslaget en tidigareläggning av uppgiftsskyldigheten. Förslaget innebär att uppgiften ska lämnas när den är aktuell och att Skatteverket kan

informera om uppgiften i samband med följande års deklarationsutskick. Förslagen minskar de administrativa kostnaderna för samtliga berörda.

Förslaget att pensionsstiftelser inte ska behöva lämna särskilda uppgifter (avsnitt 11.2.2) innebär en avsevärd minskning av de administrativa kostnaderna för de pensionsstiftelser som inte är deklarations-skyldiga. Det handlar dock sannolikt om en mycket begränsad grupp.

Förslaget att handelsbolag inte ska behöva underteckna särskilda uppgifter (avsnitt 11.2.3) innebär en minskning av de administrativa kostnaderna för handelsbolagen.

Dagens förfarande för kontroll av avdrag för insättningar på skogs-konto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto innebär onödiga bördor för såväl näringsidkarna som kreditinstituten. Regeringens förslag att ersätta dagens förfarande med en skyldighet för kreditinstituten att lämna kontrolluppgift om insättningarna leder till minskade administrativa kostnader. Det beror dels på att näringsidkarna slipper lämna uppgift om insättningarna på fastställt formulär, dels på att kreditinstituten slipper att genom kontorsstämpel eller maskinkvittering bekräfta att insättningen verkställts (avsnitt 11.2.4).

Förslaget att slopa skyldigheten för enskilda näringsidkare att lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter leder till minskade administrativa kostnader för berörda näringsidkare. Å andra sidan innebär förslaget att de deklarationsskyldiga i stället måste lämna uppgifterna. De kontrolluppgiftsskyldiga saknar ofta anställda och är därför ovana vid att lämna kontrolluppgift. De berörda deklarationsskyldiga är i många fall näringsidkare som ändå alltid måste lämna tilläggsuppgifter. Ökningen av de deklarationsskyldigas administrativa kostnader bör därför bli något mindre än den minskning av kostnaderna som upp-kommer för dem som slipper lämna kontrolluppgift. Förslaget leder alltså till att den sammanlagda administrativa kostnaden för enskilda minskar något (avsnitt 11.2.5).

Det föreslås att kontrolluppgift inte behöver lämnas om ersättning eller förmån som är skattepliktig enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och som har redovisats i en arbetsgivardeklaration (avsnitt 11.2.6). Förslaget innebär att den dubbla uppgiftsskyldighet som finns i dag försvinner.

Förslaget att ge fler punktskatteskyldiga möjlighet att redovisa punktskatt för beskattningsår i stället för kalendermånad leder till färre redovisningstillfällen och därmed till minskade administrativa kostnader för berörda skattskyldiga (avsnitt 11.2.7).

24.5 Skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska tas ut enligt skatteförfarandelagen

Regeringens bedömning: Förslagen medför sammantaget minskade administrativa kostnader för dem som redovisar och betalar skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Även för Skatteverket innebär förslagen minskade administrativa kostnader.

Förslagen medför inga konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se promemorian s. 24 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker eller har inget att erinra mot att den särskilda inkomstskatten tas ut enligt skatteförfarandelagen. *Musikarrangörer i samverkan* har dock invänt mot förslaget att arrangören redan i samband med redovisningen av skatteavdragen och i en särskild bilaga till den ordinarie skattedeklarationen ska behöva redovisa nödvändiga identifikationsuppgifter i stället för att skicka årliga kontrolluppgifter.

Skälen för regeringens bedömning: Antalet personer som beskattades enligt A-SINK, uppgick år 2008 till 10 471 stycken. Antalet redovisningsskyldiga som har lämnat redovisning under det året var 856 och antalet redovisningar uppgick till 2 856 stycken. Intäkterna från A-SINK uppgick enligt Skatteverket till ca 114 miljoner kronor 2008. Detta motsvarar ett underlag för A-SINK på ca 714 miljoner kronor.

Förslagen rör enbart förfarandet. En nyhet är att Skatteverket ska kunna besluta att den som är skattskyldig själv ska betala skatt enligt A-SINK när skatteavdrag inte har gjorts eller skatten inte har kunnat betalas med skatteavdrag. Det ökar möjligheterna att kräva in skatten men bedöms inte ha några offentligfinansiella effekter, vilket även gäller övriga förslag.

Den mest betydelsefulla konsekvensen av att skatteförfarandelagen föreslås gälla för skatt enligt A-SINK är att skatten enligt A-SINK därmed kommer att infogas i skattekontosystemet. Fördelen med det är att skatten kommer att redovisas och betalas på samma sätt som övriga skatter och avgifter.

De som ska redovisa och betala skatt enligt A-SINK är nämligen ofta även skyldiga att betala skatter och avgifter som redan omfattas av skattekontosystemet. Genom förslaget slipper de att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter på samma ersättning enligt två olika förfaranden utan i fortsättningen kan både skatteavdraget och arbetsgivaravgifterna redovisas och betalas i skattekontosystemet, dvs. enligt skatteförfarandelagen (avsnitt 7.1).

Skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska enligt förslaget, i likhet med vad som i dag gäller för skatteavdrag för preliminär skatt och skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, redovisas i klump. I samband med den redovisningen ska nödvändiga

identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren, uppgifter om ersättningen m.m. lämnas. Det innebär inget ökat uppgiftslämnande utan enbart att uppgifterna ska lämnas enligt en annan lag och enligt andra formulär (avsnitt 11.3).

Infogningen i skattekontosystemet gör att det blir lättare att redovisa och betala skatt enligt A-SINK. Det leder till minskade administrativa kostnader för dem som redovisar och betalar skatt enligt A-SINK.

Att skatten enligt A-SINK infogas i skattekontosystemet innebär även minskade administrativa kostnader för Skatteverket.

Däremot får förslagen inga konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

24.6 Redovisning av mervärdesskatt

Regeringens bedömning: Förslagen leder sammantaget till en varaktig negativ offentligfinansiell effekt på ca 22 miljoner kronor.

Skatteverkets administrativa kostnader minskar.

För vissa företag ökar den administrativa bördan medan den minskar för andra. Sammantaget är dock förslagen till fördel för företagen eftersom risken för fel minskar, skattekrediten blir konkurrensneutral och berörda företag gör likviditetsvinster.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 723 f.).

Remissinstanserna: Bland de remissinstanser som har uttalat sig om utredningens förslag om att möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen ska slopas finns både de som tillstyrker helt och de som avstyrker helt eller delvis. *Kammarrätten i Stockholm* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* framhåller bl.a. att förslaget ökar effektiviseringen av skatteverksamheten. Enligt verket försvinner risken för att mervärdesskatt dubbelredovisas eller inte alls redovisas. Förslaget motverkar dessutom problemet med undandragande av mervärdesskatt. Flera remissinstanser, såsom *Företagarna*, *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Far*, *Näringslivets Regelnämnd* och *Näringslivets skattedelegation* till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* samt *IT & Telekomföretagen* har anslutit sig, har invänt mot förslaget bl.a. mot bakgrund av att det innebär att tidpunkten för att lämna en deklaration tidigareläggs och att två deklarerationer måste lämnas i stället för en. Några av de nämnda remissinstanserna anser att om mervärdesskatt för beskattningsår ska redovisas i en skattedeklaration måste tidpunkten för denna sammanfalla med tidpunkten för att lämna inkomstdeklaration.

Andra remissinstanser anser att förslaget för de berörda skattskyldigas administrativa börda inte ökar nämnvärt. *Tillväxtverket* anser t.ex. att ökningen av administrationen endast är marginell då möjligheten att redovisa mervärdesskatt för helår ska finnas kvar. Enligt *Företagarförbundet* är det administrativa merarbetet för att fylla i en skattedekla-

ration försumbart. *Regelrådet* delar utredningens bedömning att förslaget är till fördel för företagen.

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot de övriga förslagen som innebär ett ökat utrymme att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår och att en ny regel om från när en ny redovisningsperiod ska börja gälla.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

Förslaget i avsnitt 11.5.2 att slopa möjligheten att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklarationen innebär med automatik att mervärdesskatt inte längre ska ingå i den slutliga skatten och därmed inte heller i den preliminära skatten. Det innebär att mervärdesskatt inte längre kommer att debiteras preliminärt varje månad utan alla som redovisar för beskattningsår kommer att betala mervärdesskatt först efter beskattningsårets utgång, dvs. senast den 26 i andra månaden efter utgången av året. För mervärdesskatt som i dag betalas som preliminär skatt innebär det att betalningen senareläggs. Däremot tidigareläggs betalningen för mervärdesskatt som i dag ska betalas först i samband med att den slutliga skatten betalas, dvs. som s.k. kvarskatt. För staten leder detta sammantaget till en negativ ränteeffekt på ca 12 miljoner kronor. Beräkningen bygger på antagandet att 75 procent av mervärdesskatten betalas som preliminär skatt och 25 procent först i samband med den slutliga skatten. Beräkningen är mycket känslig för det antagandet.

Skattskyldiga med ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor ska få redovisa mervärdesskatt för beskattningsår i en skattedeklaration. För handelsbolag och skattskyldiga som inte ska lämna inkomstdeklaration innebär det att gränsen för helårsredovisning höjs från 200 000 kronor till en miljon kronor (avsnitt 11.5.3). Det beräknas leda till en negativ ränteeffekt för staten på ca 10 miljoner kronor.

Förslaget om från när en ny redovisningsperiod ska gälla leder till att övergången till en ny kortare redovisningsperiod sker senare än i dag. Om det inträffar senareläggs även betalningarna (avsnitt 11.5.4 och 11.5.5). Det är svårt att beräkna effekterna av förslaget men ett rimligt antagande är att effekten kommer att vara liten.

För Skatteverket innebär förslagen minskade administrativa kostnader. Fördelen med att mervärdesskatt utan undantag ska redovisas i en skattedeklaration är att det minskar risken för fel och att den i dag närmast helt manuella hanteringen av mervärdesskatteuppgifter försvinner. De nya bestämmelserna om från när en ny redovisningsperiod ska gälla förenklar den praktiska hanteringen och leder därmed till minskade kostnader för Skatteverket.

Förslagen innebär att deklARATIONSTIDPUNKTEN tidigareläggs för dem som i dag redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen och senareläggs för sådana handelsbolag och skattskyldiga som inte ska lämna deklARATION och har ett beskattningsunderlag mellan 200 000 kronor och en miljon kronor. Detta bedöms sammantaget inte påverka Skatteverkets förutsättningar att bedriva en effektiv skattekontroll.

Effekter för företag och andra enskilda personer

Företag som i dag redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen får genom förslaget att slopa denna möjlighet två deklARATIONstillfällen i stället för ett. Den ökade bördan uppvägs av att risken för fel minskar och att skattekrediten blir konkurrensneutral i stället för som i dag beroende av hur mycket mervärdesskatt som redovisas som preliminär skatt respektive kvarskatt. Dessutom leder förslaget till likviditetsvinster för företagen.

I gruppen handelsbolag och skattskyldiga som inte ska lämna inkomstdeklaration kommer fler att kunna redovisa mervärdesskatt för beskattningsår, vilket leder till färre deklARATIONstillfällen och därmed minskade administrativa kostnader. Dessutom innebär förslaget likviditetsvinster för de företag som kan börja redovisa för beskattningsår.

Den nya regeln om från när en ny redovisningsperiod ska börja gälla innebär förenklingar även för de skattskyldiga.

24.7 Tidpunkt för inkomstdeklaration

Regeringens bedömning: Skatteverkets administrativa kostnader påverkas endast marginellt.

För företag med brutet räkenskapsår är förslagen negativa eftersom deklARATIONstidpunkten tidigareläggs. Sammantaget är förslagen dock till fördel för företagen eftersom deklARATIONstidpunkten för senareläggs.

Företagens administrativa kostnader minskar något.

Utredningens bedömning: Utredningens bedömning gäller ett förslag som delvis inte har följts av regeringen (se betänkandet s. 721 f.). Enligt utredningens förslag ska andra juridiska personer än dödsbon deklARERA inkomst senast den 1 i den sjunde månaden eller, om deklARATIONEN sker elektroniskt, senast den 1 i den åttonde månaden efter utgången av räkenskapsåret.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* lyfter fram att flera deklARATIONstidpunkter åstadkommer en jämnare och mer utspridd arbetsbelastning under året för rådgivare, vilket leder till såväl lägre kostnader som högre kvalitet i rådgivningen. Ingen annan remissinstans har yttrat sig i denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

Enligt regeringens förslag ska förfarandet att lämna deklARATION för att kunna bestämma underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagen (1999:1229) behållas och begreppet självdeklARATION ska ersättas med begreppet inkomstdeklARATION (avsnitt 11.6). Andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklARATION den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december eller, om deklARATION lämnas elektroniskt, en månad senare (avsnitt 11.8.3). DeklARATIONs-

tidpunkten beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har. Fysiska personer och dödsbon ska fortfarande lämna deklaration senast den 2 maj.

Det får till följd att också betalningen av slutlig skatt tidigareläggs för dem som har brutet räkenskapsår. Konsekvenserna av detta behandlas i avsnitt 24.10.1.

Förslaget innebär att dagens enda deklarationstidpunkt ersätts med fem. Skatteverket kommer att behöva framställa deklaraionsblanketter och broschyrer tidigare än i dag. Flera deklarationstidpunkter är positivt för Skatteverket eftersom arbetsbelastningen blir jämnare. Samtidigt ställer det ökade krav på information.

Förslaget att förlänga deklaraionsfristen för den som lämnar deklaration elektroniskt med en månad bör bidra till ett ökat elektroniskt uppgiftslämnande. Det innebär i sin tur minskade administrativa kostnader för Skatteverket.

Sammantaget innebär de föreslagna förändringarna av deklarationstidpunkterna en marginell förändring av Skatteverkets administrativa kostnader.

Effekter för företag och andra enskilda personer

Deklarationstidpunkten beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har.

De begränsningar som har gällt för andra räkenskapsår än kalenderår (brutna räkenskapsår) har tagits bort från och med den 1 januari 2011 (prop. 2009/10:235). Ett brutet räkenskapsår ska dock även fortsättningsvis påbörjas den första dagen i en kalendermånad och omfatta tolv kalendermånader. Med hänsyn till att de nya reglerna har gällt så kort tid och att det kan antas att det vid ikraftträdandet av skatteförfarandelagen endast är ett fåtal företag som har begagnat sig av möjligheten att ha ett annat brutet räkenskapsår än de tre som var tillåtna före den 1 januari 2011 har regeringen vid bedömningen av konsekvenserna av förslaget utgått från att de företag som har ett brutet räkenskapsår vid ikraftträdandet har ett räkenskapsår som slutar den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

Förslaget i avsnitt 11.8.3 om nya deklarationstidpunkter för andra juridiska personer än dödsbon innebär för majoriteten att deklarationstidpunkten senareläggs.

För många juridiska personer som har brutet räkenskapsår innebär däremot de nya deklarationstidpunkterna att deklarationstidpunkten tidigareläggs.

Sammantaget innebär de nya deklarationstidpunkterna betydande fördelar för revisionsbyråer och andra som lämnar deklaraionshjälp. Genom att en gemensam deklarationstidpunkt ersätts med fem kommer de att få betydligt bättre möjligheter att sprida arbetet. Det bör i sin tur innebära att de deklaraionssskyldiga får bättre service.

För den som lämnar deklaration elektroniskt innebär de nya deklarationstidpunkterna i många fall att det blir möjligt att samordna uppgiftslämnandet till Bolagsverket och Skatteverket. Det minskar de administrativa kostnaderna för fler lagområden.

Regeringens bedömning: Förslagen leder till något ökade kostnader för det allmänna.

Skatteverkets och de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda kan öka något, men förslagen bedöms inte leda till några beaktansvärda merkostnader.

Utredningens bedömning: Förslagen leder till ökade kostnader för staten. Effekten är dock svår att beräkna. Konsekvenserna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna är svåra att uppskatta (se 725 f.).

Utredningens bedömning gäller förslag som till stora delar inte har följts av regeringen.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* avstyrker förslaget om att den enskilde ska kunna få ett överklagbart förhandsbesked i ersättningsfrågan. Förslaget skulle, enligt kammarrätten, bl.a. leda till en väsentligt ökad arbetsbörda för domstolarna. Kammarrätten är inte helt övertygad om att sloandet av framgångskravet är det bästa sättet att ge de enskilda ökade möjligheter att få ersättning för sina biträdeskostnader. Liknande synpunkter lämnas av *Kammarrätten i Jönköping* och *Förvaltningsrätten i Stockholm*. Enligt *Domstolsverket* kommer förslaget om mer generösa möjligheter till ersättning för kostnader för biträde att medföra ett ökat antal prövningar som kommer att ombesörjas av de allmänna förvaltningsdomstolarna, antingen som separata mål eller som en särskild fråga i skattemål. Det kan enligt verket inte uteslutas att anspråk på ersättning för kostnader för biträde kommer att bli ett regelmässigt inslag i samband med skattemål. Med möjligheten till en särskild inledande prövning finns även en risk för att skattemålen drar ut på tiden. *Statskontoret* menar att statens kostnader kan öka ordentligt i anledning av förslagen. *Regelrådet* avstyrker förslagen om rätt till ersättning för biträdeskostnader. Enligt Regelrådets uppfattning är konsekvenserna av det föreslagna systemet om ersättning för biträdeskostnader ofullständigt belysta och systemets administrativa effekter outredda. Det kan enligt Regelrådet ifrågasättas om utredningens förslag är den från administrativ synpunkt lämpligaste lösningen.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen föreslår i avsnitt 14.2 att rätten till ersättning för kostnader för biträde ska omfatta alla ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Det innebär att ersättning ska kunna beviljas i fler typer av ärenden och mål än vad som är möjligt enligt nuvarande regler. Rätten till ersättning utvidgas till bl.a. ärenden och mål om kontrollavgifter samt undantag av uppgifter och handlingar från kontroll.

Utöver nyssnämnda utvidgning av rätten till ersättning föreslår regeringen, till skillnad från utredningen, endast några små materiella ändringar i dagens bestämmelser om ersättning för kostnader för biträde. Regeringens förslag innebär alltså att ersättning kommer att kunna beviljas i fler ärenden och mål än i dag. Eftersom dagens förutsättningar för rätt till ersättning bibehålls kommer dock antalet ytterligare ärenden och mål där ersättning faktiskt beviljas bli litet. Under år 2009 betalade

Skatteverket ut ca 14,5 miljoner kronor i ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen. Den allra största andelen av det utbetalda beloppet torde avse sådana kostnader som framöver kommer att ersättas med stöd av skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning för kostnader för biträde. Regeringen gör den bedömningen att ökningen av det allmännas kostnader för ersättning för biträdeskostnader kommer att bli ytterst liten.

Antalet ärenden och mål där ansökan om ersättning för kostnader för biträde görs kan visserligen antas öka något eftersom antalet ärenden och mål där ersättning kan komma i fråga ökar. Nu föreslås dock att framgångskravet – som är den viktigaste förutsättningen för rätt till ersättning – bibehålls. Prövningen av ersättningsfrågan i de tillkommande ärendena och målen torde därför bli förhållandevis snabb och enkel. Det kan därför förutsättas att förslagen endast i någon liten mån ökar arbetsbördan för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Inte heller när det gäller Tullverket bedöms förslagen medföra några beaktansvärda merkostnader.

24.9 Skattetillägg

Regeringens bedömning: Förslagen bör inte påverka antalet ärenden hos Skatteverket. De bör inte heller få några märkbara effekter på antalet mål i domstol.

För företag och andra enskilda är förslagen till övervägande del positiva eftersom sanktionssystemet mildras.

Det ökade utrymmet för frivillig rättelse innebär att det straffsanktionerade området minskar marginellt.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 726 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig i denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

De förändringar av bestämmelserna om skattetillägg som regeringen föreslår i avsnitt 17.7 innebär att skattetillägg kommer att påföras i något mindre omfattning vilket innebär minskad administration för Skatteverket. I de fall skattetillägg tas ut kan de ökade möjligheterna till nyanserade bedömningar möjligen leda till att fler begär omprövning och överklagar. Bestämmelsen om skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattning kan också leda till fler ärenden (avsnitt 17.9). Ett ökat utrymme för frivillig rättelse kommer att leda till ett ökat antal rättelser (avsnitt 17.7.2). Sammantaget kan antalet ärenden inte antas påverkas av förslagen.

Förslagen bör inte heller få några märkbara effekter på antalet mål i domstol.

Effekter för företag och enskilda personer

Förslagen att ta bort nivåerna för delvis befrielse (avsnitt 17.7.1), öka utrymmet för frivillig rättelse (avsnitt 17.7.2), ge normalt tillgängligt kontrollmaterial större betydelse (avsnitt 17.7.3 och 17.7.4) och att sänka procentsatsen för skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts (avsnitt 17.7.5) är positiva för företag och andra enskilda eftersom de innebär att skattetillägg kommer att tas ut i färre fall och med lägre belopp.

I avsnitt 17.9 föreslås en bestämmelse om skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattning. Förslaget innebär att den som trots skönsbeskattning inte lämnar deklaration och därefter får skönsbeskattningen höjd drabbas av ett skattetillägg som han eller hon inte kan bli av med genom att lämna deklaration. Bestämmelsen innebär en skärpning av sanktionssystemet.

Företagens och andra enskilda personers administrativa kostnader påverkas inte.

Betydelsen för brottsligheten

Förslaget i avsnitt 17.7.2 om att öka utrymmet för frivillig rättelse innebär att det straffsanktionerade området minskar. Antalet anmälningar som Skatteverket gör om misstänkta skattebrott bör kunna minska något. Å andra sidan innebär förslaget om skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattning viss skärpning av sanktionssystemet (avsnitt 17.9). Effekterna bör bli marginella.

24.10 Betalning och återbetalning av skatter och avgifter

24.10.1 Tidpunkt för betalning av skatt för andra juridiska personer än dödsbon

Regeringens bedömning: Förslagen leder när det gäller betalning av den preliminära skatten till en varaktig positiv offentligfinansiell effekt på ca 221 miljoner kronor per år och när det gäller betalning av den slutliga skatten till en varaktig positiv offentligfinansiell effekt på ca 314 miljoner kronor per år.

Övergångsbestämmelserna avseende preliminär skatt leder till en varaktig negativ offentligfinansiell effekt på ca 218 miljoner kronor. Denna varaktiga effekt uppkommer på grund av en negativ engångseffekt på ca 309 miljoner kronor fördelat på år 2012 om 243 miljoner kronor och år 2013 om 66 miljoner kronor.

För företag med brutet räkenskapsår är förslagen negativa eftersom skattebetalning ska ske tidigare än enligt dagens regler. Sammantaget är förslagen dock till fördel för företagen eftersom en icke konkurrensneutral skattecredit försvinner.

Utredningens bedömning: Utredningens bedömning gäller ett förslag (se betänkandet s. 721 f.) som inte har följts av regeringen. Förslaget innebär bl.a. att betalningsfristen för slutlig skatt ska kortas till drygt 30

dagar. För fysiska personer ska dock den tidigaste förfallodagen vara den 12 september året efter beskattningsåret. Ränta på den slutliga skatten ska räknas på hela beloppet fr.o.m. den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med beslutsdagen. Räntesatsen ska motsvara basräntan, dock lägst 1,25 %. Ränta ska inte beräknas för tiden mellan beslutsdagen och förfallodagen. Basräntan fastställs på grundval av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser har avstyrkt utredningens förslag eftersom betalningsfristen anses vara för kort. Det gäller bl.a. *Företagarna* som anser att det inte hjälper att ränta inte ska tas ut mellan beslutsdagen och förfallodagen. För många småföretag är, enligt *Företagarna*, den avgörande frågan inte räntan utan om de har tillräcklig likviditet för att på så kort tid kunna betala den slutliga skatten. *Företagarna* anser dessutom att betalningstiden bör beräknas så att alla får lika lång betalningstid, oavsett vilket faktiskt beslutsdatum som gäller.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

Enligt regeringens förslag ska andra juridiska personer än dödsbon lämna deklaration senast den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december. Deklarationstidpunkten beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har. Om deklarationen sker elektroniskt får deklarationen lämnas en månad senare (avsnitt 11.8.3). De nya reglerna får till följd att också betalningen av slutlig skatt tidigareläggs för dem som har brutet räkenskapsår.

De begränsningar som har gällt för andra räkenskapsår än kalenderår (brutna räkenskapsår) har tagits bort från och med den 1 januari 2011 (prop. 2009/10:235). Ett brutet räkenskapsår ska dock även fortsättningsvis påbörjas den första dagen i en kalendermånad och omfatta tolv kalendermånader. Med hänsyn till att de nya reglerna har gällt så kort tid och att det kan antas att det vid ikraftträdandet av skatteförfarandelagen endast är ett fåtal företag som har begagnat sig av möjligheten att ha ett annat brutet räkenskapsår än de tre som var tillåtna före den 1 januari 2011 har beräkningarna i det följande utgått från att de företag som har ett brutet räkenskapsår vid ikraftträdandet har ett räkenskapsår som slutar den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

I avsnitt 19.6.2 föreslås att betalningen av preliminär skatt ska tidigareläggas med 8, 6 respektive 4 månader för personer med brutet räkenskapsår. Förslaget innebär en varaktig positiv offentligfinansiell effekt på ca 221 miljoner kronor. Det bör betonas att beräkningarna är ungefärliga då vissa antaganden måste göras.

I avsnitt 19.6.3 föreslår regeringen att andra juridiska personer än dödsbon som har ett brutet räkenskapsår ska betala slutlig skatt tidigare än i dag. Beroende av vilket räkenskapsår som tillämpas tidigareläggs betalningen med 8, 6 respektive 4 månader. Förslaget innebär en varaktig positiv offentligfinansiell effekt på ca 314 miljoner kronor.

De särskilda övergångsbestämmelser som föreslås i avsnitt 22 får också offentligfinansiella effekter. När de nya reglerna om betalning av preliminär skatt träder i kraft den 1 januari 2012 finns det skattskyldiga

som har ett pågående beskattningsår. Det gäller sådana juridiska personer som har ett brutet räkenskapsår. Övergångsbestämmelserna innebär en senareläggning av en andel av preliminärskattebetalningen för dessa personer. Senareläggningen gäller en del av den preliminära skatten för det beskattningsår som pågår den 1 januari 2012. Andelen av preliminärskatten som senareläggs beror på vilket räkenskapsår som tillämpas. För det första brutna till det tredje är det i ordning räknat 8, 6 respektive 4 månader av den preliminära skatten som senareläggs. Senareläggningen sker med 14–24, 14–22 respektive 14–20 månader. Senareläggningen innebär att en extra stor inbetalning kommer att ske i samband med betalningen av slutlig skatt för det aktuella beskattningsåret. Övergångsbestämmelsen innebär en negativ offentligfinansiell engångseffekt på ca 243 miljoner kronor under år 2012 samt ytterligare ca 66 miljoner kronor år 2013. Den varaktiga negativa offentligfinansiella effekten är ca 218 miljoner kronor. Även dessa beräkningar är ungefärliga.

Effekter för företag och andra enskilda personer

De nya deklarationstidpunkterna påverkar som redan har nämnts också betalningstidpunkten för slutlig skatt för juridiska personer med brutet räkenskapsår. En följd av att de ska lämna deklaration tidigare är att beslut om slutlig skatt ska fattas tidigare och att den slutliga skatten därmed ska betalas tidigare. Betalningen tidigareläggs med 8, 6 respektive 4 månader beroende av vilket brutet räkenskapsår som tillämpas. Den skattecredit som denna grupp i dag får jämfört med juridiska personer som har kalenderår som räkenskapsår försvinner alltså.

Förslaget att den preliminära skatten ska beräknas och betalas för beskattningsår innebär att också betalningen av den preliminära skatten tidigareläggs med 8, 6 respektive 4 månader för juridiska personer med brutet räkenskapsår. Den skattecredit som juridiska personer med brutet räkenskapsår i dag har när det gäller betalning av preliminär skatt försvinner alltså också. Regleringen blir likformig vilket är positivt.

24.10.2 Enhetliga regler för ränteberäkning

Regeringens bedömning: Förslaget om en betalningsfrist för slutlig skatt på 90 dagar med kostnadsränta innebär en varaktig positiv offentligfinansiell effekt på ca 37 miljoner kronor.

Förslaget om en enhetlig kostnadsränta vid betalning av slutlig skatt beräknas dessutom leda till en varaktig positiv offentligfinansiell effekt på ca 188 miljoner kronor.

Förslaget om ny beräkning av basräntan påverkar också räntor som betalas beträffande arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt och beräknas i denna del leda till en varaktig positiv effekt på ca 266 miljoner kronor. Förslaget om beräkning av intäktsränta beräknas leda till en varaktig negativ offentligfinansiell effekt på ca 485 miljoner kronor.

Skatteverkets administrativa kostnader minskar något.

Företagens administrativa kostnader minskar påtagligt.

Förslaget om att behålla en betalningsfrist för slutlig skatt på 90 dagar är till fördel för företagen som därigenom inte får större krav på sin likviditet än i dag.

Utredningens bedömning: Utredningens bedömning gäller ett förslag som inte har följts av regeringen (se betänkandet s. 727 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte yttrat sig i denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

I avsnitt 19.6.4 föreslår regeringen att basräntan ska fastställas på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan får dock beräknas till lägst 1,25 procent. I samma avsnitt föreslås enhetliga regler för ränteberäkning inom skattekontosystemet. Mellankostnadsräntan slopas. I avsnittet föreslås dessutom att kostnadsräntan ska, om inte annat sägs, beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

I avsnitt 19.6.3 föreslår regeringen att slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från dagen för beslutet om slutlig skatt. Det innebär att betalningsfristen blir densamma som i dag. Kostnadsränta ska utgå fram till och med den dag betalning sker. Förslagen beräknas ge upphov till en varaktig positiv offentligfinansiell effekt på ca 37 miljoner kronor.

I samma avsnitt föreslår regeringen att på slutlig skatt att betala ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den dag betalning senast ska ske. På belopp upp till och med 30 000 kronor ska dock kostnadsränta tas ut först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret. Detta innebär att ränta på slutlig skatt att betala kommer att börja beräknas tidigare än i dag för juridiska personer med brutna räkenskapsår. Förslagen ger upphov till en varaktig positiv offentligfinansiell effekt på ca 188

miljoner kronor. Det bör påpekas att det rör sig om en mycket osäker uppskattning.

Förslaget om ny beräkning av basräntan påverkar också räntor som betalas beträffande arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt och beräknas i denna del leda till en varaktig positiv effekt på ca 266 miljoner kronor. Förslaget om hur basräntan ska beräknas påverkar inte bara kostnadsräntan utan också hur intäktsräntan ska beräknas. Förslaget i denna del beräknas ge upphov till en varaktig negativ offentligfinansiell effekt på ca 485 miljoner kronor.

De enhetliga regler för ränteberäkningen som regeringen föreslår innebär att det blir enklare att beräkna ränta på slutlig skatt. Förslagen innebär därför att Skatteverkets kostnader för att löpande administrera ränta på slutlig skatt i skattekontosystemet minskar något.

När det gäller kostnader för utveckling av skattekontosystemet hänvisas till avsnitt 24.9.4.

Effekter för företag och andra enskilda personer

Förslagen om mer enhetliga regler för ränteberäkningen innebär att enskilda får lättare att förstå hur räntan beräknas. Effekten är störst för företag eftersom de har många transaktioner på skattekontot och därmed komplicerade ränteberäkningar. Förslagen leder därför till att företagens administrativa kostnader minskar påtagligt.

En fördel för företag och andra är att på de första 30 000 kronorna av slutlig skatt att betala kommer ränta att börja beräknas först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret.

Vid en samlad bedömning får förslagen om enklare ränteregler anses vara till fördel för såväl företag som andra enskilda.

Förslaget om att behålla en betalningsfrist för slutlig skatt på 90 dagar är till fördel för företagen som därigenom inte får större krav på sin likviditet än i dag.

24.10.3 Anstånd med betalning

Regeringens bedömning: De statsfinansiella effekterna är svåra att beräkna, men det är rimligt att anta att effekterna blir marginella.

För företag och andra enskilda personer är förslagen positiva eftersom förutsättningarna för anstånd och ersättning för ställd anståndssäkerhet blir något generösare.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 730).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig i denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

Förslagen i avsnitt 19.12 att öka utrymmet för anstånd innebär att skatter och avgifter i vissa fall kommer att betalas senare än i dag. Å andra sidan är ett förslag att anstånd ska kunna medges om det är till fördel för det allmänna, dvs. om det förbättrar förutsättningarna för det allmänna att få betalt. Denna nya anståndsbehoftighet, som är en följd av Skatteverkets nya borgenärsroll, kan därför innebära att skatter och avgifter betalas som annars inte skulle ha betalats. Det är svårt att i siffror beräkna de statsfinansiella effekterna av förslagen men det finns fog för att anta att effekterna blir marginella.

Även när det gäller förslaget att utvidga rätten till ersättning för ställd anståndssäkerhet (avsnitt 19.12.3) är det svårt att beräkna de statsfinansiella effekterna. Allt talar dock för att det rör sig om en ytterst marginell effekt.

Det bör även nämnas att befohgenheten att bevilja anstånd på grund av att det är till fördel för det allmänna innebär att Skatteverket ges förutsättningar att utöva sin borgenärsroll på ett mer effektivt sätt.

Effekter för företag och andra enskilda personer

Att förutsättningarna för anstånd och ersättning för ställd anståndssäkerhet blir generösare är positivt för företag och andra enskilda personer.

24.10.4 Övriga betalnings- och återbetalningsfrågor

Regeringens bedömning: Förslagen har marginella effekter för det allmänna, företag och andra enskilda personer.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 731 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig om dessa frågor förutom *Kronofogdemyndigheten* som anser att det är angeläget att förslagen genomförs. Kronofogdemyndigheten anför bl.a. att förslaget om återtagande av indrivningsuppdrag då anstånd medges eller skatt undanröjs eller sätts ned efter att skatten har lämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning leder till att ett omfattande utvecklingsarbete får göras i myndighetens IT-stöd, till en kostnad av ca 1,7 miljoner kronor. Trots kostnaden anser Kronofogdemyndigheten att fördelarna med att ha en bättre möjlighet att följa upp vad den restförda skatteskulden består av överväger nackdelarna. Det blir bl.a. enklare i samband med handräkning i andra länder eftersom Kronofogdemyndigheten kommer att på ett enklare sätt kunna identifiera vilka skatter som en viss skattekontoskuld består av. Vidare slipper myndigheten oklarhet om hur stort det indrivningsbara beloppet är när t.ex. anstånd har meddelats.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

I avsnitt 19.3.2 och 21.3 föreslås att mindre överkott och underskott på skattekonton som inte längre används ska tillfalla staten respektive falla bort. En effekt av förslagen är att skattekonton som inte längre används kommer att kunna avslutas. Att konton som inte längre används finns kvar i de tekniska systemen innebär administrativa och tekniska kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader kommer att minska till följd av förslaget.

Den särskilda avräkningsbestämmelse som föreslås i avsnitt 19.4.3 för skatt eller avgift som har satts ned genom ackord kommer att innebära en marginell ökning av administrationen för Skatteverket.

Förslagen i avsnitt 19.5 för att motverka skattebyten innebär att Skatteverket får lättare att avgöra om en viss skatt är betald, vilket bör göra det lättare att hantera vissa frågor, som t.ex. ansökning om företrädaransvar. Å andra sidan kan förslaget att återta indrivningsuppdrag för skatter och avgifter för vilka anstånd har beviljats eller som har satts ned leda till visst merarbete.

Regeringen föreslår i avsnitt 19.9.2 förändrade ränteregler för sidosbetalningsansvar. Jämfört med dagens regler innebär förslagen förenklingar för Skatteverket.

I det underlag som Skatteverket har gett in till utredningen anger verket kostnaderna för förslagen i betalnings- och återbetalningsfrågor till minst 15 miljoner kronor. Kostnaderna avser utveckling av skattekontosystemet för att möta förslagen och nya blanketter och broschyrer. I sitt underlag framhåller verket att flera av förslagen överensstämmer med Skatteverkets tekniska rutiner. Med hänsyn till att förslagen leder till betydande förenklingar, särskilt när det gäller ränteberäkningen, och till att en del av förslagen redan förefaller genomförda tekniskt anser regeringen att det är rimligt att utgå från att eventuella engångskostnader täcks av de resurser som frigörs genom förslagen.

Regeringen föreslår i avsnitt 21.2 att Skatteverket i vissa situationer ska återta indrivningsuppdraget, nämligen då anstånd medges med inbetalning av skatt som redan har lämnats över till Kronofogdemyndigheten för indrivning eller då sådan skatt undanröjs eller sätts ned. Detta förslag kommer att underlätta för Kronofogdemyndigheten att hantera restförda skattekontoskulder. Det kräver dock att myndighetens IT-stöd utvecklas.

Effekter för företag och andra enskilda personer

Förslagen i avsnitt 19.3.1 innebär att skattekonton som inte längre används kommer att kunna avslutas. Att ett konto som inte längre används inte har kunnat avslutas har gett upphov till en del irritation, särskilt då kontot tillhör en avliden. För anhöriga och andra berörda är förslaget därför positivt.

En särskild avräkningsbestämmelse för skatt eller avgift som har satts ned genom ackord föreslås i avsnitt 19.4.3. Förslaget är en skärpning eftersom en nedsättning av en skatt eller avgift som omfattas av ett

villkor om avräkning i ett beslut om ackord kommer att räknas av mot den ackorderade fordran och därmed inte kommer att kunna användas för att betala nya skatter och avgifter.

Förslagen i avsnitt 19.5 för att motverka skattebyten innebär att vissa effekter som är minst sagt svåra att förklara för enskilda försvinner, som t.ex. att en skatt måste betalas trots att anstånd har beviljats på grund av att anståndet har ”betalat” en annan skatt.

I avsnitt 19.9.2 föreslår regeringen förändrade ränteregler för sidobetalningsansvar som är till fördel för den som ett beslut om ansvar gäller eftersom ränta inte ska beräknas för tid före beslutet. Det blir också lättare att förstå vad det belopp som ska betalas består av.

24.11 Omprövning samt överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

24.11.1 Skattenämnderna ersätts av särskilt kvalificerade beslutsfattare

Regeringens bedömning: Skatteverkets administration bedöms minska. Den administrativa bördan för företag och andra enskilda påverkas inte.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 732 f.).

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens bedömning

Effekter för det allmänna

Regeringen föreslår i avsnitt 20.2.3 att skattenämnderna ska avskaffas på inkomsttaxeringsområdet. Allmänhetens behov av inflytande och insyn i Skatteverkets verksamhet ska tillgodoses genom informella organ. Skatteverkets administration minskas eftersom skattenämnd inte längre ska sammankallas och inga nämndmöten ska hållas. Under år 2003 användes 38 årsarbetskrafter för arbete i skattenämnd. De nya informella formerna för allmänhetens inflytande och insyn kommer att innebära en mycket begränsad administration. Förslaget innebär vidare minskade kostnader för arvode och annan ersättning till ledamöterna i skattenämnden. Under år 2009 betalade Skatteverket ut 3,3 miljoner kronor i arvoden till lekmanaledamöter.

Skattenämndernas medverkan i beslutsprocessen ska ersättas av en ny beslutsordning. Den nya ordningen innebär att vissa omprövningsbeslut ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare efter föredragning. Beslutsordningen gäller fler beslut än sådana där skattenämnd i dag medverkar. Eftersom endast Skatteverkets tjänstemän är involverade bör dock administrationen ändå sammantaget inte bli större än i dag. Skatteverket bedömer att den sammantagna effekten av att ersätta

skattenämnderna med en särskilt kvalificerad beslutsfattare är en nettobesparing på 20 årsarbetskrafter, dvs. ca 17 miljoner kronor.

Möjligheten till personlig inställelse inför skattenämnd försvinner i och med att nämnderna avskaffas. Redan i dag kan dock muntliga uppgifter lämnas till Skatteverkets tjänstemän. Den administrativa bördan kommer inte att förändras.

Eftersom skattenämnderna på fastighetstaxeringsområdet inte omfattas av regeringens förslag kommer landstingsfullmäktige (kommunfullmäktige i Gotlands kommun) även i fortsättningen att få förrätta val av ledamot i skattenämnd. Ett färre antal ledamöter kommer dock att behövas.

Effekter för företag och andra enskilda personer

Förslaget att ersätta skattenämnderna med informella kontakter för allmänhetens insyn och inflytande samt omprövning av en särskilt kvalificerad beslutsfattare innebär för företag och andra enskilda effektivare insyn och inflytande samt ett rättssäkrare omprövningsförfarande. De administrativa kostnaderna kommer inte att påverkas.

24.11.2 Ändringar av skatte- eller avgiftsbeslut i efterhand

Regeringens bedömning: Förslaget bör sammantaget få positiva offentligfinansiella effekter, eftersom efterbeskattning genom följdändring även kommer att kunna ske mellan skatteslag samt då antalet domstolsprocesser på området kommer att minska.

Utredningens bedömning: Utredningen har inte uttryckligen behandlat frågan.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till frågan om ändringar i efterhand mellan skatteslag.

Skatteverkets bedömning: I promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder (dnr Fi2006/2548) föreslår Skatteverket att Skatteverkets nuvarande administrativa praxis för ändringar av inkomstbeskattningen och mervärdesbeskattningen renodlas och ersätts av uttryckliga bestämmelser i inkomstkattelagen och skattebetalningslagen. När det gäller de offentligfinansiella konsekvenserna anser Skatteverket att förslaget sammantaget leder till positiva offentligfinansiella effekter. Enligt Skatteverket kan den nuvarande hanteringen variera och i vissa fall föra med sig domstolsprocesser framförallt gällande frågor om Skatteverkets eftertaxeringar och påförande av skattetillägg, men förslaget innebär att antalet processer inom området i stort sett helt försvinner. Vidare innebär förslaget inte någon skillnad i hanteringen för små eller stora företag. Den osäkerhet i hanteringen som i vissa situationer präglar dagens system, och som i bland leder till rättsprocesser, försvinner. Förslaget innebär lättnader i företagens administrativa hantering av ändringar eftersom regleringen skapar förutsebarhet i denna hantering. Sammantaget anser Skatteverket

att förslaget innebär att de skattskyldigas hantering av ändringar av inkomstbeskattningen och mervärdesbeskattningen i efterhand underlättas. Färre processer för även med sig minskade processkostnader för de skattskyldiga. De kostnadsbesparingar som lättnader i hanteringen kan föra med sig för företagen låter sig dock inte beräknas. För Skatteverkets del innebär förslaget att verkets hantering av ändringar av inkomstbeskattningen underlättas. De ändringar som i dag görs genom omprövning av taxeringarna innebär ofta komplicerade ändringar och omräkningar av inkomstbeskattningen i efterhand. Dessutom påverkas andra skattefrågor när inkomstbeskattningen ändras. Dessa problem försvinner i stort sett helt om förslaget genomförs. Färre processer för även med sig minskade processkostnader för Skatteverket.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft några synpunkter på konsekvensanalysen.

Skälen för regeringens bedömning: Utredningen har inte uttryckligen behandlat de frågor som tas upp i Skatteverkets promemoria, i vilken Skatteverket bl.a. föreslår nya bestämmelser i inkomstskattelagen som reglerar korrigeringar av inkomstbeskattningen som har orsakats av ändringar av mervärdesbeskattningen i efterhand. Den föreslagna tidpunkten för ändringen är det beskattningsår då beslut om ändrad debitering för mervärdesskatt har meddelats enligt skattebetalningslagen. Den lösning som regeringen har valt skiljer sig åt från Skatteverkets förslag. Genom att skatteförfarandelagen ersätter bl.a. taxeringslagen och skattebetalningslagen kommer följdändringar för både inkomstskatt och mervärdesskatt att hanteras inom ramen för en lag. Enligt förslaget ska följdändringar kunna göras även om besluten gäller ett annat skatteslag eller en annan avgift. Med hänsyn till att det problem som Skatteverket hade identifierat i sin promemoria åtgärdas genom en annan lösning än den Skatteverket föreslog är Skatteverkets konsekvensanalys visserligen inte direkt tillämplig. Regeringen bedömer dock att slutsatsen, att ändringen sammantaget bör leda till positiva offentligfinansiella effekter, också gäller för den nu valda modellen. Det är dock inte möjligt att beräkna dessa effekter.

Att förslaget väntas få positiva effekter för det allmänna beror huvudsakligen på att ändringar kommer att kunna göras i efterhand mellan olika skatteslag. Enligt dagens regler finns det inte någon koppling mellan omprövningsreglerna i taxeringslagen och skattebetalningslagen. Därför kan ett taxeringsbeslut i dag inte ändras genom följdändring med anledning av ett beskattningsbeslut eller beslut om betalning eller återbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen. Ändring genom eftertaxering är inte heller alltid möjligt, t.ex. om tidsfristerna har passerats eller om förutsättningarna brister i något annat avseende. Detta har medfört negativa offentligfinansiella konsekvenser, bl.a. eftersom den skattskyldige i vissa situationer har fått avdrag för ett belopp både vid inkomstbeskattningen och vid mervärdesbeskattningen.

Vidare kan den nuvarande hanteringen variera och i vissa fall föra med sig domstolsprocesser, framförallt gällande frågor om Skatteverkets eftertaxeringar och påförande av skattetillegg. Förslaget medför att reglerna blir enkla och förutsägbara och kan tillämpas på ett konsekvent sett. Dessutom upphör de problem och den osäkerhet som i vissa situationer präglar dagens system. Antalet processer på området väntas

därför minska i antal. Färre processer för även med sig minskade processkostnader för Skatteverket och företagen.

24.11.3 Överklagande av vitesföreläggande

Regeringens bedömning: Förslaget har marginella effekter för det allmänna.

För företag och andra enskilda personer är förslaget positiva eftersom de utökar rätten till domstolsprövning.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 734).

Remissinstanserna: *Domstolsverket* anser att möjligheten att överklaga vitesförelägganden kan medföra en viss ökning av antalet mål. Även om förslaget kan förväntas medföra en minskad administrativ börda för samhället i stort, föranleder vissa delar av förslaget merkostnader för Sveriges domstolar. *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Förvaltningsrätten i Malmö* framhåller att antalet mål i domstolarna kommer att öka om utredningens förslag att möjliggöra överklagande av vitesförelägganden genomförs.

Skälen för regeringens bedömning: Förslaget i avsnitt 20.9 om att vitesförelägganden ska få överklagas påverkar antalet omprövningsärenden hos Skatteverket och antalet mål i förvaltningsdomstolarna. Rätten att överklaga vitesförelägganden ersätter dagens rätt att hos förvaltningsrätten begära att handlingar och uppgifter ska undantas från ett föreläggande. Regeringen föreslår vidare ett generellt överklagandeförbud för förelägganden utan vite. I dag gäller det enbart enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Regeringens bedömning är att förslaget inte kommer att öka vare sig Skatteverkets eller de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda i någon vidare utsträckning. Domstolsverket och två förvaltningsrätter anför att förslaget kan medföra en viss ökning av antalet mål. Eventuella merkostnader som uppstår för de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms dock kunna rymmas inom domstolarnas befintliga anslagsramar.

24.12 Sammanfattning

Offentligfinansiella effekter (varaktiga)

Förslag	Offentligfinansiella effekter
Minskat uppgiftslämnade – flera ska få redovisa punktskatt för helår	– 8 miljoner kronor
Redovisning av mervärdesskatt	– 22 miljoner kronor
Preliminär skatt för juridiska personer med brutet räkenskapsår	+ 221 miljoner kronor
Slutlig skatt för juridiska personer med brutet räkenskapsår	+ 314 miljoner kronor
Övergångsregler preliminär skatt	– 218 miljoner kronor ²²
Betalningsfrist för slutlig skatt (90 dagar med ränta)	+ 37 miljoner kronor
Enhetlig ränta (30 000 kronor räntefritt)	+ 188 miljoner kronor
Ränta avseende arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt (ny beräkning av basräntan)	+ 266 miljoner kronor
Intäktsränta (ny beräkning av basräntan)	– 485 miljoner kronor
Totalt	+ 293 miljoner kronor

Effekter för Skatteverket och andra myndigheter

Skatteverket kommer att ha omställningskostnader under åren 2011–2013, som beräknas uppgå till 40 miljoner kronor år 2011, 20 miljoner kronor år 2012 och 5 miljoner kronor år 2013. Å andra sidan uppstår det en årlig besparing på 17 miljoner kronor genom att skattenämnderna tas bort och den får effekt redan år 2012. Från och med år 2014 bedöms

²² Beloppet avser den varaktiga effekten. Det första året uppkommer en temporär effekt på ytterligare ca 25 miljoner kronor.

besparingarna uppgå till ytterligare 18 miljoner kronor per år. De varaktiga besparingarna uppgår därmed till 35 miljoner kronor fr.o.m. år 2014. Skatteverkets anslag bör därför sänkas med motsvarande belopp fr.o.m. år 2014.

Kronofogdemyndigheten kommer att ha kostnader för utveckling av IT-stödet under år 2011 med 1,7 miljoner kronor.

Regeringen avser att återkomma om finansiering i budgetpropositionen för år 2012.

Effekterna för Tullverket bedöms vara marginella.

Effekter för domstolarna

Effekterna för de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms vara marginella.

Effekter för uppgiftsskyldiga

Förändrade administrativa kostnader för företag m.fl.

Förslag (avsnitt)	Påverkan på företags och andra enskildas administrativa kostnader²³
<i>Skatteförfarandet samlas i en lag (avsnitt 5.1)</i>	--
<i>Större möjligheter att deklarerera med ombud (avsnitt 8.1)</i>	--
<i>Preliminär skatt:</i> – Nya bestämmelser om godkännande för F-skatt (avsnitt 10.2 och 10.3) – Enklare bestämmelser om skatteavdrag (avsnitt 10.4) – Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten (avsnitt 10.5)	–
<i>Minskat uppgiftslämnande:</i> – De särskilda uppgiftsskyldigheterna som infördes för att kontrollera de s.k. stoppreglerna slopas i huvudsak	--

²³ Med -- respektive – avses att de administrativa kostnaderna minskas påtagligt respektive minskas marginellt. Med + avses att de administrativa kostnaderna ökar marginellt.

(avsnitt 11.2.1)	
– Pensionsstiftelser ska inte behöva lämna särskilda uppgifter	
(avsnitt 11.2.2)	
– Handelsbolag ska inte behöva underteckna särskilda uppgifter	
(avsnitt 11.2.3)	
– Nytt förfarande för att styrka avdrag för insättningar på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	
(avsnitt 11.2.4)	
– Enskilda näringsidkare ska inte längre lämna kontrolluppgifter om räntor	
(avsnitt 11.2.5)	
– Kontrolluppgift behöver inte lämnas för ersättningar och förmåner som har redovisats i en skattedeclaration	
(avsnitt 11.2.6)	
– Fler punktskatteskyldiga ges möjlighet att redovisa för beskattningsår	
(avsnitt 11.2.7)	
<i>Skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska tas ut enligt skatteförfarandelagen</i>	–
<i>Redovisning av mervärdesskatt:</i>	
– Mervärdesskatt ska inte längre få redovisas i samband med att självdeklaration lämnas	+
(avsnitt 11.5.2)	
– Ökat utrymme för skattskyldiga som inte lämnar inkomstdeklaration och handelsbolag att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår	--
(avsnitt 11.5.3)	
<i>Nya deklARATIONSTIDPUNKTER FÖR ANDRA JURIDISKA PERSONER ÄN DÖDSBON</i>	–
(avsnitt 11.8.3)	
<i>Enhetligare regler för beräkning av ränta på slutlig skatt</i>	--
(avsnitt 19.6)	

25 Författningskommentar

25.1 Förslaget till skatteförfarandelag

I författningskommentaren anges för varje paragraf vilken bestämmelse i gällande rätt den ersätter eller om paragrafen inte har någon motsvarighet i gällande rätt.

Förarbetena till gällande rätt och historiken i övrigt framgår av författningskommentaren i betänkandet s. 845 f.

AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER

1 kap. Lagens innehåll

I det inledande kapitlet finns en innehållsförteckning över lagens avdelningar och kapitel, vilket gör det lättare att hitta i lagen.

2 kap. Lagens tillämpning

Tillämpningsområde

1 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, 1 kap. 1 och 2 a §§ skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, samt 1 kap. 1–4 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK. De delar av bestämmelserna som avser avgifter ersätts dock av 2 § där det anges vilka avgifter skatteförfarandelagen gäller för. Den definition av punktskatt som finns i 1 kap. 1 § andra stycket SBL finns här i 3 kap. 15 §.

De bestämmelser som i dag går under beteckningen ”skatteförfarandet” finns i huvudsak i taxeringslagen, skattebetalningslagen samt LSK (de tre stora lagarna). Skatteförfarandelagen ska ersätta dessa tre lagar, vilket innebär att tillämpningsområdet för skatteförfarandelagen ska vara lika stort som det sammanlagda tillämpningsområdet för de tre stora lagarna.

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

Skattebetalningslagen gäller inte för skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. Den särskilda inkomstskatten ska dock i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Anledningen till det är att den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta i dag i praktiken tas ut enligt förfarandet i skattebetalningslagen och att bestämmelserna i skattebetalningslagen nu förs över hit. Se vidare kommentarerna till 13 kap. och lagen om ändring i SINK.

Skatteförfarandelagen ska även gälla för skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad

A-SINK. Syftet är att underlätta administrationen hos såväl Skatteverket som hos dem som redovisar och betalar den särskilda inkomstskatten. Den som är skyldig att redovisa och betala särskild inkomstskatt enligt A-SINK är nämligen ofta även skyldig att redovisa skatter och avgifter som i dag omfattas av skattekontosystemet. Detta medför bl.a. att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK kan redovisas i en skattedeklaration, dvs. i samma deklaration som arbetsgivaravgifterna på den ersättning som avdraget har gjorts ifrån. Se kommentarerna till 13 kap. samt förslaget till lag om ändring i A-SINK.

Skatteförfarandelagens tillämpningsområde kommer när det gäller skatter att vara så stort att det är enklare att räkna upp de skatter som undantas än dem som lagen ska gälla för. Huvudregeln är alltså att lagen gäller för alla skatter. Endast de skatter som särskilt undantas faller utanför tillämpningsområdet (jfr 1 § skattebrottslagen [1971:69]).

Tillämpningsområdet för LSK anges genom att det räknas upp i vilket syfte självdeklarationer, särskilda uppgifter och kontrolluppgifter ska lämnas, t.ex. sägs det att i självdeklarationer lämnas uppgifter till ledning för bl.a. egen taxering enligt taxeringslagen. Det innebär att det inte bara är nu aktuell paragraf som ersätter bestämmelserna i 1 kap. 1–4 §§ LSK utan det gör även 14 kap. 1 § där det sägs i vilket syfte kontrolluppgifter lämnas, 29 kap. 1 § där det sägs i vilket syfte en inkomstdeklaration lämnas och 33 kap. 2 § där syftet med särskilda uppgifter anges.

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

Betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen och ersättningslagen innehåller uppräknin-gar av de skatter och avgifter som lagarna är tillämpliga på. I lagen om deklara-tionsombud sägs vilka deklara-tioner som får lämnas genom ombud. Bestämmelser på dessa områden kommer i fortsättningen att ges i skatteförfarandelagen och bestämmelserna kommer att gälla för de skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen om inte annat särskilt anges. Se vidare kommentarerna till 6 kap. 4–8 §§ (deklara-tionsombud), 43 kap. (ersättning för kostnader för biträde), 45 kap. (bevissäkring) och 46 kap. (betalningssäkring).

De särskilda anteckningsskyldigheterna och kontrollbefogenheterna i torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen gäller för vissa slag av verksamhet. Tillämpningsområdet är alltså inte skatteanknutet. En annan sak är att anteckningsskyldigheterna och kontrollbefogenheterna enbart har betydelse för skatter och avgifter som tas ut

enligt skatteförfarandelagen. Tillämpningsområdet för skyldigheterna och befogenheterna anges i 39 och 42 kap.

Av första stycket punkterna 1–3, 5 och 6 framgår att skatteförfarandelagen inte ska vara tillämplig på skatt som tas ut enligt kupongskattelagen (1970:624), lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskotomedel, lagen (2004:629) om trängselskatt, och vägtrafikskattelagen (2006:227). Varken taxeringslagen eller skattebetalningslagen är i dag tillämplig på dessa skatter.

Enligt 1 kap. 2 a § SBL gäller inte skattebetalningslagen när skatt ska tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, vid import av varor eller när punktskatt ska betalas till Tullverket, utan i sådana fall gäller tullagen (2000:1281).

I 23 kap. 1 § ML sägs att i fråga om betalning och återbetalning av skatt samt förfarandet i övrigt finns det även bestämmelser i skattebetalningslagen, i fortsättningen skatteförfarandelagen. Däremot sägs det inget om att vid import gäller tullagen. Regleringen vinner i tydlighet om det av 23 kap. 1 § ML framgår att tullagen gäller för mervärdesskatt som ska tas ut vid import. Bestämmelsen i 1 kap. 2 a § SBL om att tullagen gäller för mervärdesskatt som ska betalas till Tullverket flyttas därför inte till skatteförfarandelagen utan till mervärdesskattelagen. Av 26 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, 19 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, 18 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS och 5 kap. 5 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, framgår när nämnda punktskatter ska betalas till Tullverket.

Upplysningar om att bestämmelser om förfarandet finns i skattebetalningslagen, i fortsättningen skatteförfarandelagen, finns i 33 § lagen om skatt på annonser och reklam, 34 § LTS, 34 § LAS och 6 kap. 1 § LSE. Däremot sägs det inte i dessa lagar att om punktskatten ska betalas till Tullverket så gäller tullagen. Regelverket blir tydligare om detta framgår av aktuella punktskattelagar. Bestämmelsen i 1 kap. 2 a § SBL om att tullagen gäller för punktskatt som ska betalas till Tullverket flyttas därför inte till skatteförfarandelagen utan till respektive punktskattelag.

För att gränsen mot förfarandebestämmelserna i tullagen ska framgå klart sägs i *punkten 4* att förevarande lag inte gäller för skatt som tas ut enligt tullagen.

Skatteförfarandelagens bestämmelse om befrielse från bl.a. mervärdesskatt och punktskatt ska inte längre gälla för skatt som tas ut enligt tullagen. Befrielse ska dock kunna medges även i fortsättningen, men då enligt bestämmelsen om befrielse i 5 kap. 13 § tullagen. Se även kommentaren till 60 kap. 1 §.

Andra stycket ersätter 1 kap. 1 § första stycket 5 SBL. Där anges att lagen även gäller för belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML. Enligt bestämmelsen i mervärdesskattelagen ska till staten också betalas belopp som i en faktura eller liknande handling har betecknats som mervärdesskatt, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt lagen (felaktigt debiterad mervärdesskatt). I 12 § förevarande kapitel likställs felaktigt debiterad mervärdesskatt med mervärdesskatt.

Denna utvidgning av skattebetalningslagens tillämpningsområde trädde i kraft den 1 januari 2008 (prop. 2007/08:25 s. 89–96 och 266). Då

infördes betalningsskyldighet för den som på en faktura eller liknande handling betecknar ett belopp som mervärdesskatt utan att det är fråga om mervärdesskatt. Betalningsskyldigheten föreskrivs i 1 kap. 2 e § ML.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.1.

2 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 1 § första stycket 5 och 6 TL, 1 kap. 1 § första stycket 1, 2, 4, 6 och 7 SBL samt 1 kap. 2 § 4 och 6 samt 4 § 2 och 4 LSK.

Här anges de avgifter som skatteförfarandelagen gäller för.

Punkten 1 avser avgift enligt begravningslagen (1990:1144). Sådan avgift tas i dag ut enligt skattebetalningslagen, vilket följer av 1 kap. 1 § första stycket 4 SBL.

I *punkten 2* anges avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift. Av 1 kap. 1 § första stycket 6 TL framgår att i dag fastställs underlaget för avgiften enligt taxeringslagen och av 1 kap. 1 § första stycket 1 SBL följer att avgiften i dag bestäms och betalas enligt skattebetalningslagen.

Enligt *punkten 3* ska avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, förkortad AL, tas ut enligt förevarande lag. Av 1 kap. 1 § första stycket 6 SBL framgår att löneavgiften i dag tas ut enligt skattebetalningslagen. I 1 kap. 2 § 6 och 4 § 4 LSK anges att i självdeklarationerna och kontrolluppgifterna ska uppgifter lämnas till ledning för bestämmande av underlag för avgift enligt AL.

Punkten 4 avser avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund. Sådan avgift tas i dag ut enligt skattebetalningslagen, vilket följer av 1 kap. 1 § första stycket 7 SBL.

I *punkten 5* anges avgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, dvs. arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Av 1 kap. 1 § första stycket 2 SBL framgår att sådana avgifter tas ut enligt skattebetalningslagen. I 1 kap. 2 § 4 och 4 § 2 LSK anges att i självdeklarationerna och kontrolluppgifterna ska uppgifter lämnas till ledning för bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. SAL.

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

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.1.

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

Bestämmelsen i 1 kap. 2 § 2 SBL om bestämmande, debitering och betalning av förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Detsamma gäller för bestämmelsen i 1 kap. 2 § 6 SBL om bestämmande, debitering och betalning av transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av trans-

porter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, benämnd punktskattekontrollagen.

För att bibehålla dagens ordning är det inte nödvändigt att ange att skatteförfarandelagen gäller vid uttag av förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen utan det är tillräckligt att i 18 kap. 46 § den lagen föreskriva att i fråga om debitering och betalning av förseningsavgift gäller bestämmelserna om debitering och betalning av förseningsavgift i skatteförfarandelagen. Det är vidare tillräckligt att i 4 kap. 9 a § punktskattekontrollagen föreskriva att i fråga om transporttillägg som har beslutats av Skatteverket gäller bestämmelserna om debitering och betalning av skattetillägg i skatteförfarandelagen.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 848 f.

3 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 2 b § SBL.

I *första stycket* regleras förhållandet mellan den här lagen och punktskattekontrollagen. Skatteförfarandelagen ska ha samma förhållande till punktskattekontrollagen som skattebetalningslagen har i dag.

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

4 §

Från och med den 1 juli 2003 kan en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller annat EU-land under vissa förutsättningar välja en särskild ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt för sådana tjänster som är elektroniska enligt 5 kap. 7 § andra stycket 12 ML. Denna särskilda ordning för att redovisa och betala mervärdesskatt har hittills reglerats i 10 a kap. SBL.

Den som tillämpar den särskilda ordningen för att redovisa och betala mervärdesskatt berörs inte av de allmänna bestämmelserna om redovisning och betalning av skatt, varför det är bättre att den särskilda ordningen för elektroniska tjänster regleras i en särskild lag. I paragrafen anges därför att lagen inte ska gälla för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Vissa bestämmelser i skatteförfarandelagen ska dock gälla. För att det ska vara möjligt görs i lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster hänvisningar till aktuella bestämmelser i förevarande lag.

Se avsnitt 7.1 och kommentaren till förslaget till lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Proportionalitetsprincipen

5 §

Paragrafen upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller vid beslut enligt lagen och vad det innebär. Skälen för att i lagen upplysa om proportionalitetsprincipen redovisas i avsnitt 7.3.

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

3 kap. Definitioner och förklaringar

Kapitlet är utformat efter förebild av 2 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 15 f.).

I detta kapitel anges ett antal av de definitioner av vissa begrepp och förklaringar till hur vissa termer och uttryck som finns i lagen används, men inte alla. Vissa termer och uttryck används bara i ett sammanhang och då finns det inte någon anledning att placera förklaringen till hur de används i detta kapitel. Andra termer och uttryck kan hänga intimt samman med övriga bestämmelser i ett kapitel och de förklaras därför bäst där.

Med *begrepp* avses det som ska definieras, t.ex. näringsverksamhet som avser hårvård. *Term* står för ett begrepp och kan definieras som ett språkligt uttryck för ett fackspecifikt begrepp, t.ex. frisörverksamhet (se 39 kap. 2 §). Att ordet *uttryck* också används beror på att vissa ord inte förklaras särskilt, innebörden är inte lika fastslagen som i fråga om en term. Det kan finnas bestämmelser om att ett uttryck ska tillämpas på eller inte tillämpas på vissa företeelser som normalt inte omfattas respektive omfattas av uttrycket, t.ex. juridisk person (se 3 kap. 11 §). Med *förklaringar* avses att en term eller ett uttryck används på ett visst sätt i lagen, t.ex. arbetsgivaravgifter (se 3 kap. 3 §).

Termerna och uttrycken i 3–18 §§ tas upp i bokstavsordning. I några fall har dock vissa termer och uttryck som hör ihop placerats efter varandra, t.ex. punktskatt och överskjutande punktskatt. För att underlätta för läsaren att hitta dessa definitioner och förklaringar samt de definitioner och förklaringar som finns på andra håll i lagen, inleds kapitlet med en paragraf som innehåller en uppräkningsordning i bokstavsordning. Efter varje begrepp, term eller uttryck finns en hänvisning till den eller de paragrafer där det finns en definition eller förklaring.

Många vanliga termer och uttryck som används i lagen definieras inte. Då avses den allmänna innebörden. Termen eller uttrycket kan också vara definierad i annan lagstiftning eller kan vara en allmänt vedertagen term inom civilrätten (se 2 §).

Var finns definitioner och förklaringar?

1 §

Paragrafen är utformad efter förebild av 2 kap. 1 § IL.

I paragrafen finns en inledning till kapitlet samt en lista med begrepp, termer och uttryck som används i lagen. Listan är uppställd i bokstavsordning. Där finns de begrepp, termer och uttryck som är förklarade i detta kapitel samt de som är förklarade i andra kapitel och som används främst i andra sammanhang i lagen än i samband med förklaringen.

Listan i denna paragraf är tänkt att vara till hjälp för läsaren att hitta olika begrepp, termer och uttryck. Vanliga begrepp, termer och uttryck listas därför i denna paragraf. Utgångspunkten för vilka ord som har tagits med är följande. De definitioner och förklaringar som har betydelse för tillämpningen av flera bestämmelser på olika ställen i lagen finns i detta kapitel. Definitioner och förklaringar som är hårdare knutna till ett visst kapitel placeras i stället i det kapitlet. För att det ska vara lätt att hitta även en sådan definition eller förklaring finns här alltså en lista som hänvisar till rätt paragraf. Om t.ex. ett uttryck endast används i två olika sammanhang med samma innebörd, är det dock oftast lämpligast med en hänvisning till definitionsparagrafen, vilket innebär att uttrycket inte tas med här. Det gäller exempelvis uttrycket oriktig uppgift, som är av betydelse både när det gäller skattetillägg (49 kap.) och efterbeskattning (66 kap.).

Betydelsen och tillämpningsområdet framgår av någon annan lag

2 §

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

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

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

Arbetsgivaravgifter

3 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 6 § LSK och delar av 1 kap. 3 § SBL.

I paragrafen görs ett undantag från vad som sägs i 2 §, eftersom termen arbetsgivaravgifter får en vidare innebörd här än vad som gäller enligt socialavgiftslagen.

Med arbetsgivaravgifter avses nämligen inte bara avgifter enligt 2 kap. SAL utan även skatt enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa

förvärvsinkomster och avgift enligt 1 och 3 §§ AL omfattas. Det är alltså fråga om skatt och avgift enligt de sistnämnda två lagarna som ska betalas av den som har betalat ut ersättning.

Bestämmelsen i LSK gäller generellt för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift. Det innebär att även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som ska betalas av den enskilde själv omfattas av termen arbetsgivaravgifter. Här används skattebetalningslagens snävare definition. I de fall sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som ska betalas av den enskilde själv omfattas av en bestämmelse anges det särskilt (se 29 kap. 1 §, 31 kap. 2 § och 56 kap. 6 §).

Beskattningsår

4 §

Paragrafen ersätter delar av 1 kap. 6 § SBL och 21 § andra stycket SINK.

Av paragrafen framgår vad som avses med beskattningsår. Det som sägs i *första stycket* framgår i dag av 1 kap. 6 § SBL med undantag för beskattningsår för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och för utomlands bosatta artister m.fl.

Av *punkten 1* framgår att för skatt enligt inkomstskattelagen, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastnings-skatt på pensionsmedel, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader samt avgift enligt lagen om kommunal fastighetsavgift avses med beskattningsår det beskattningsår som anges i 1 kap. 13–15 §§ IL.

För skatt enligt SINK och A-SINK avses med beskattningsår det kalenderår då ersättningen betalas ut (*punkten 2*). Bestämmelsen om beskattningsår för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns i dag i 21 § andra stycket SINK. Det finns dock inte någon motsvarande bestämmelse i A-SINK.

Av 23 § A-SINK följer dessutom att vad som sägs om omprövning och överklagande i 21 och 22 kap. SBL gäller i tillämpliga delar i fråga om särskild inkomstskatt. Någon uttrycklig bestämmelse om vad som ska avses med beskattningsår vid tillämpningen av omprövnings- och överklagandefristerna i skattebetalningslagen finns dock inte. Däremot sägs i 2 § A-SINK att termer och uttryck som används i skattebetalningslagen har samma betydelse och tillämpningsområden i A-SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Det innebär möjligen att med beskattningsår avses det kalenderår för vilket skatten ska betalas (1 kap. 6 § SBL).

I förslaget ska skatt enligt A-SINK tas ut enligt förevarande lag och hänvisningarna i 23 § A-SINK blir då överflödiga och slopas, se vidare kommentaren till förslaget om ändring i A-SINK.

Tidsfristerna för omprövning och överklagande i 66 och 67 kap. förevarande lag räknas från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Den definition av beskattningsår som ges här för skatt enligt A-SINK är densamma som för skatt enligt SINK, nämligen det kalenderår då ersättningen betalas ut.

Utländska arrangörer som är skattskyldiga enligt A-SINK ska själva redovisa och betala skatten (13 kap. 7 §). Skattepliktig inkomst för arrangörer är biljettintäkter, reklamintäkter och andra intäkter av en tillställning i Sverige. I sådana fall får med beskattningsår avses det kalenderår då intäkterna betalas till arrangören.

I *punkten 3* anges att för skatt enligt mervärdesskattelagen som ska redovisas för redovisningsperioder ska beskattningsåret enligt 1 kap. 14 § ML utgöra beskattningsår.

Punkten 4 gäller annan mervärdesskatt än sådan som avses i *punkten 3* och omfattar därmed felaktigt debiterad mervärdesskatt. *Punkten* gäller också mervärdesskatt för förvärv av sådana nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 eller 2 ML. Beskattningsår är det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts eller förvärvet har skett.

I *punkterna 5* och *6* anges vad som avses med beskattningsår för punktskatter. För punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder gäller det beskattningsår som enligt 1 kap. 14 § ML utgör beskattningsår. I övriga fall avses med beskattningsår det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat.

Punkten 8 gäller de avgifter som lagen tillämpas på. Bestämmelsen behövs eftersom lagen inte likställer avgifter med skatter. Med arbetsgivaravgifter avses enligt 3 § arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL och sådan allmän löneavgift som arbetsgivaren ska betala. Även skatt enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster omfattas av begreppet arbetsgivaravgifter. Skatt enligt 2 § nyss nämnda lag faller dock in under *punkten 7* som gäller övriga skatter.

Förutom arbetsgivaravgifter gäller *punkten 8* även avgifter som ingår i slutlig skatt. Det är enligt 56 kap. 6 § allmän pensionsavgift, kommunal fastighetsavgift, egenavgift enligt 3 kap. SAL, sådan allmän löneavgift som den enskilde själv ska betala, begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund. Särskilda avgifter ingår inte i slutlig skatt och omfattas inte av bestämmelsen. Kontrollavgifterna har egna frister för beslut, omprövning och överklagande som inte anknyter till beskattningsår. För skattetillägg och förseningsavgift tillämpas det beskattningsår som gäller för den skatt eller avgift som inte har redovisats eller redovisats på fel sätt.

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

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

för kalenderår. Det uppnås genom här aktuell definition av beskattningsår för fysisk person i fråga om preliminär skatt.

5 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Ett brutet räkenskapsår ska enligt 3 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) i dess lydelse till och med utgången av 2010 omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. De begränsningar till vissa tidsperioder som gäller för andra räkenskapsår än kalenderår har emellertid tagits bort från och med den 1 januari 2011. Ett brutet räkenskapsår ska dock även fortsättningsvis påbörjas den första dagen i en kalendermånad och omfatta tolv kalendermånader (prop. 2009/10:235).

Att ha särskilda regler för att bl.a. lämna inkomstdeklaration och utskick av besked om slutliga skatt för tolv olika beskattningsår i stället för fyra innebär att skatteförfarandet blir mer komplicerat för såväl Skatteverket som de skattskyldiga. Därför föreskrivs i denna paragraf att om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än någon av de tre perioder som före den 1 januari 2011 har varit tillåtna för brutna räkenskapsår eller kalenderåret ska med beskattningsår i stället avses den period som går ut närmast efter den juridiska personens egentliga beskattningsår. Tillämpningen av de aktuella reglerna begränsas sålunda till de fyra perioder som var tillåtna fram till och med år 2010. Det innebär exempelvis att om ett företags räkenskapsår omfattar perioden den 1 mars 2013–den 28 februari 2014, dvs. att företagets beskattningsår enligt inkomstskattelagen avser samma period, ska företagets beskattningsår vid tillämpning av de i paragrafen angivna lagrummen i stället anses vara den 1 maj 2013–den 30 april 2014.

Att regeln har placerats här och inte i anslutning till de aktuella paragraferna, som då skulle bli mer svårtolkade, beror på att det sannolikt kommer att bli förhållandevis få skattskyldiga som använder sig av de nya räkenskapsåren.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar

6 §

Paragrafen har utformats med 1 kap. 5 § första stycket SBL som förebild, men ersätter också delar av 1 kap. 5 § andra stycket LSK.

Av paragrafen framgår att det som sägs i lagen om svenska handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG). Bestämmelsen är en likställighetsbestämmelse.

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 2 §, om inte annat sägs, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. I likhet med *Skatteverket* anser regeringen att det är lämpligt att skatteförfarandelagen, så långt detta är möjligt, har samma terminologi som bl.a. inkomstskattelagen. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”handelsbolag” ersatts med ”svenska handelsbolag”.

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

om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om EEIG samt för delägare respektive andelar i dem. Eftersom inkomstskattelagens bestämmelser om juridiska personer enligt 2 kap. 3 § IL inte ska tillämpas på svenska handelsbolag kommer de inte heller att tillämpas på EEIG. Genom att förevarande paragraf anger att det som gäller för svenska handelsbolag också ska gälla EEIG, kommer lagens bestämmelser om såväl juridiska personer (11 §) som svenska handelsbolag att tillämpas för EEIG.

Bestämmelsen i 1 kap. 5 § första stycket SBL gäller inte om annat föreskrivs. Reservationen för fall då annat föreskrivs togs in med hänvisning till en särskild bestämmelse om beslutande myndighet i 2 kap. 2 § andra stycket SBL (prop. 1996/97:100 s. 519 och 520). Sedan Skatteverket ersatte Riksskatteverket och skattemyndigheterna har bestämmelsen slopats. Den enda bestämmelse där behandlingen av handelsbolag och EEIG skiljer sig åt är nu forumbestämmelsen i 22 kap. 1 b § SBL. Den finns här i 67 kap. 8 §.

I LSK har en något annorlunda lagstiftningsteknik valts. Enligt 1 kap. 5 § andra stycket LSK ska med juridisk person även avses EEIG. Däremot finns inte någon bestämmelse som generellt anger att bestämmelser om handelsbolag ska tillämpas även för EEIG. I stället anges i de enskilda bestämmelserna att så ska vara fallet (se t.ex. 3 kap. 24 § och 15 kap. 2 § andra stycket LSK). I fortsättningen kommer bestämmelserna inte att ange att även EEIG omfattas utan det framgår i stället av här aktuell bestämmelse. Ett undantag bör dock göras från huvudregeln att bestämmelser om svenska handelsbolag även gäller EEIG. Det gäller skyldigheten för delägare i svenska handelsbolag att i inkomstdeklarationen lämna uppgift om tillskott och uttag. Att den bestämmelsen inte ska tillämpas för delägare i EEIG framgår av ett uttryckligt undantag (se vidare kommentaren till 31 kap. 30 §).

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

Europeiska grupperingar för territoriellt samarbete

7 §

Paragrafen har utformats med 1 kap. 5 § andra stycket SBL som förebild.

Bestämmelsen anger att det som sägs i lagen om ekonomiska föreningar även gäller europeiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS). Bestämmelsen är en likställighetsbestämmelse.

Granskningsledare

8 §

Definitionen av granskningsledare är hämtad från 3 § tvångsätgärds-lagen.

Den som har utsetts att vara granskningsledare har behörighet att i vissa fall fatta beslut om tvångsätgärder och verkställighet av beslut om tvångsätgärder. I förarbetena till bestämmelsen i tvångsätgärds-lagen uttalades att det är angeläget att frågor om tvångsätgärder handläggs av särskilt utbildade tjänstemän med hög kompetens (prop. 1993/94:151 s. 103). Ordet ”särskilt” framför ordet ”förordnats” finns inte med här eftersom det inte anses tillföra något.

Termen granskningsledare används bl.a. i 45 kap. om bevissäkring, 46 kap. om betalningssäkring och 69 kap. om verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring.

Handling

9 §

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

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

Begreppet handling har bl.a. betydelse för tillämpningen av bestämmelserna om revision i 41 kap.

Hemortskommun

10 §

Paragrafen motsvarar 22 kap. 1 a § andra stycket SBL.

I paragrafen finns en definition av hemortskommun. Definitionen får betydelse för att fastställa tillämplig skattetabell för preliminär skatt och för att avgöra vilken förvaltningsrätt som är rätt forum när en fysisk person överklagar ett beslut enligt lagen.

Juridisk person

11 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 3 § andra stycket TL, 1 kap. 5 § andra stycket LSK och 1 kap. 3 § SBL.

I paragrafen finns ett undantag från 2 § som gäller innebörden av uttrycket juridisk person. Enligt 2 kap. 3 § första stycket IL tillämpas inte bestämmelserna om juridiska personer på bl.a. dödsbon och svenska

handelsbolag. Skatteförfarandelagens bestämmelser om juridiska personer ska dock tillämpas även på dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. En särskild bestämmelse med den innebörden finns därför här.

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 2 §, om inte annat sägs, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”handelsbolag” ersatts med ”svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer”. Med en ”i utlandet delägarbeskattad juridisk person” avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma (5 kap. 2 a § IL).

Felaktigt debiterad mervärdesskatt

12 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL.

Av 2 kap. 1 § andra stycket framgår att skatteförfarandelagen även gäller för belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML. Se författningskommentaren till den bestämmelsen. Enligt bestämmelsen i mervärdesskattelagen ska till staten också betalas belopp som i en faktura eller liknande handling har betecknats som mervärdesskatt, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt lagen (felaktigt debiterad mervärdesskatt).

I 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL likställs belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML med skatt. För att redovisning och betalning ska fungera måste det som gäller mervärdesskatt och den som är skattskyldig för sådan skatt även gälla felaktigt debiterad mervärdesskatt och den som är betalningsskyldig för sådan skatt. Det bästa sättet att uppnå det är med en sådan likställighetsbestämmelse som nu ges här. Att den som är skyldig att betala felaktigt debiterad mervärdesskatt likställs med skattskyldig enligt mervärdesskattelagen innebär t.ex. att bestämmelsen i 26 kap. 2 § 2 om att den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen ska lämna en skattedeklaration även gäller för den som är betalningsskyldig för felaktigt debiterad mervärdesskatt. Vidare kommer felaktigt debiterad mervärdesskatt att ingå i beslut om mervärdesskatt enligt 53 kap. 1 §.

Överskjutande ingående mervärdesskatt

13 §

Paragrafen motsvarar del av 1 kap. 6 § SBL.

I paragrafen förklaras vad som avses med överskjutande ingående mervärdesskatt.

Näringsverksamhet

14 §

Paragrafen motsvarar del av 1 kap. 6 § SBL.

I paragrafen förklaras vad som avses med näringsverksamhet genom en hänvisning till 13 kap. IL.

Punktskatt

15 §

Innehållet i paragrafen är hämtat från 1 kap. 1 § andra stycket SBL.

I paragrafen anges genom en uppräkningslista vad som avses med punktskatt.

Överskjutande punktskatt

16 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen förklaras vad som avses med överskjutande punktskatt. Överskjutande punktskatt uppkommer i de fall avdragen är större än skattens bruttobelopp. Med överskjutande punktskatt avses det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

Punktskatt kan antingen redovisas i en punktskattedeklaration (26 kap. 6 §) eller i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 och 8 §§). Överskjutande punktskatt kan t.ex. uppkomma i en viss deklaration eller för en viss redovisningsperiod.

Termen överskjutande punktskatt används bl.a. i 59 kap. 14 § om företrädaransvar, 61 kap. 4 § om när registrering på skattekontot ska göras och i 64 kap. 3 § om förtidsåterbetalning. Av respektive bestämmelse framgår det, i vart fall indirekt, vad som menas med överskjutande punktskatt i just den bestämmelsen.

Särskilda avgifter

17 §

Paragrafen ersätter delvis 1 kap. 1 § andra stycket TL.

I paragrafen definieras vad som avses med särskilda avgifter. Förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift är särskilda avgifter. I likhet med *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser regeringen att bestämmelsen inte ska innehålla klargöranden om att dessa avgifter ska tillfalla staten. Detta regleras i stället i 52 kap. 11 §.

Verksamhetslokal

18 §

Definitionen av verksamhetslokal är hämtad från 3 § tvångsåtgärdslagen. Den definition som ges här ersätter även hänvisningarna i 4 § branschkontrollagen och 8 § kassaregisterlagen till 3 § tvångsåtgärdslagen.

Termen verksamhetslokal har betydelse för bl.a. tillämpningen av bestämmelser om revision i 41 kap., om tillsyn och kontrollbesök i 42 kap. samt om bevissäkring i 45 kap.

Likställighetsbestämmelser som inte får någon motsvarighet

Regeringens utgångspunkt har varit att hålla nere antalet likställighetsbestämmelser. Regeringen har därför strävat efter att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas. Det har lett till att i stort sett alla dagens likställighetsbestämmelser kan slopas. Se avsnitt 7.2.

Följande bestämmelser (helt eller delvis) i skattebetalningslagen och taxeringslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 1 kap. 4 § första stycket 1 SBL (avgift och avgiftsskyldig),
 - 1 kap. 4 § första stycket 2 SBL (avdragen skatt och den som är skyldig att göra skatteavdrag),
 - 1 kap. 4 § första stycket 3 SBL (ränta och den som är skyldig att betala ränta),
 - 1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL (belopp som ska betalas enligt ett beslut om ansvar för skatt),
 - 1 kap. 4 § andra stycket 2 SBL (belopp som betalas tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beslut om skatt ska betalas in igen till Skatteverket),
 - 1 kap. 4 § tredje stycket 1 SBL (handelsbolag som inte är skattskyldigt för någon av de skatter som ska tas ut enligt skatteförfarandelagen),
 - 1 kap. 4 § tredje stycket 2, 7 och 8 SBL (den som har rätt till återbetalning av punktskatt eller ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML),
 - 1 kap. 4 § tredje stycket 3 SBL (den som utan att vara skattskyldig har en F-skattsedel),
 - 1 kap. 4 § tredje stycket 4 och 5 SBL (den som är huvudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. 4 § ML och den som Skatteverket beslutar ska svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi),
 - 1 kap. 4 § tredje stycket 6 SBL (delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt),
 - 1 kap. 4 § tredje stycket 9 SBL (den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig eller som har träffat en överenskommelse om betalningsskyldighet), och
 - 1 kap. 3 § tredje stycket TL (kommun likställs med landsting).
- Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 861 f.

Övriga bestämmelser som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen och LSK, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte heller någon motsvarighet i skatteförfarandelagen (beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 875 f.):

Definitioner

- 1 kap. 6 § SBL (arbetsgivare och arbetstagare),
- 1 kap. 6 § SBL (grupphuvudman),
- 1 kap. 6 § SBL (inkomstår), och
- 1 kap. 5 § andra stycket LSK (investeringsfond).

Andra inledande bestämmelser

- 2 kap. 3–7 §§ och 7 kap. 5–8 §§ TL samt 2 kap. 8 § SBL (skattnämnderna), och
- 2 kap. 1 § SBL och 2 kap. 2 § TL (Skatteverket fattar beslut), och
- 2 kap. 1 § TL (Skatteverkets uppgifter och organisation).

AVDELNING II. FÖRETRÄDARE

4 kap. Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning

Huvudregel

1 §

Paragrafen ersätter 3 § första stycket lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

En deklaration eller någon annan uppgift som har lämnats av en behörig företrädare anses enligt paragrafen ha lämnats av den som företräds. Det framgår alltså att det är den uppgiftsskyldige och inte företrädaren som ansvarar för att lämnade uppgifter är lämnade i rätt tid och är korrekta och som, om så inte är fallet, kan drabbas av förseningsavgift respektive skattetillägg. Det gäller generellt redan i dag på skatteområdet, men ett uttryckligt lagstadgande om detta finns endast i 3 § första stycket lagen om deklarationsombud. Den bestämmelsen görs nu tillämplig inom skatteförfarandelagens hela tillämpningsområde.

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

Möjligheterna att företrädas av ombud är begränsat inom skatteförfarandelagens tillämpningsområde. Endast ombud för utländska företagare, deklarationsombud och ombud för dödsbon är behöriga att fullgöra deklarationsskyldigheten, dvs. att skriva under och lämna en deklaration (6 kap. 2 och 5 §§ samt 38 kap. 3 §). Det finns däremot inte några begränsningar i rätten att använda ombud vid omprövning eller överklagande.

Se överväganden i avsnitt 8.2.1.

Presumtionsregel

2 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 3 § andra stycket taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, och 23 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

Enligt paragrafen anses en deklARATION eller någon annan uppgift som har lämnats för en juridisk person ha lämnats av den juridiska personen, om det inte var uppenbart att den som lämnade uppgiften saknade behörighet att företräda den juridiska personen.

Regeln innebär bl.a. att skattetillägg kan komma att påföras en juridisk person i de fall en oriktig uppgift har lämnats i en deklARATION för den juridiska personen av en obehörig företrädare. I ett sådant fall kan dock bestämmelsen om befrielse från en särskild avgift i 51 kap. 1 § SFL bli tillämplig (se även överväganden i avsnitt 8.2.2).

5 kap. Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare

Ombud för en generalrepresentation

1 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 c § SBL och 2 kap. 7 § 6 lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

Paragrafen reglerar vem som ska ansvara för att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN och betala skatter och avgifter samt i övrigt företräda ett utländskt skadeförsäkringsföretag när företaget bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation. Ombudet för generalrepresentationen ska fullgöra dessa skyldigheter.

Skatteförfarandelagens tillämpningsområde är vidare än skattebetalningsslagens och omfattar även skyldigheten att lämna inkomstdeklARATION. Att ombudet inte bara ska lämna skattedeklARATION utan även inkomstdeklARATION inklusive skyldigheten att i vissa fall lämna en preliminär inkomstdeklARATION eller en skalbolagsdeklARATION, bör framgå av här aktuell bestämmelse. Lokutionen ”redovisning och betalning av den skatt” som används i skattebetalningsslagen omfattar inte på ett bra sätt inkomstdeklARATIONER och de uppgifter som ska lämnas i sådana deklARATIONER enligt 29–32 kap. SFL. I *första stycket* anges därför i stället att ombudet ska fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN och betala skatter och avgifter för verksamheten samt i övrigt företräda företaget i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

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

Av *andra stycket*, som är helt nytt, framgår att underlag för kontroll av deklARATIONSSKYLDIGHETEN ska finnas tillgängligt hos ombudet.

Representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi

2 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 § SBL.

Skatteverket får enligt paragrafens *första stycke* besluta att en av delägarna i ett enkelt bolag eller ett partrederi ska svara för redovisning och betalning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och

punktskatt samt i övrigt företräda företaget i frågor som rör sådana skatter och avgifter. Ett sådant beslut förutsätter att samtliga delägare ansöker om det.

Delägare i enkla bolag måste i dag var för sig redovisa sin andel av punktskatt som hänför sig till verksamheten. Det innebär att redovisningen blir onödigt betungande för de skattskyldiga och att det hindrar en rationell hantering av bl.a. återbetalningsansökningar. Tillämpningsområdet för paragrafen har därför utvidgats till att även omfatta punktskatt. Härigenom kan den administrativa bördan minskas såväl för berörda skattskyldiga som för Skatteverket.

Av *andra stycket* framgår att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

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

Huvudman för en mervärdesskattegrupp

3 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 a § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om huvudman för en mervärdesskattegrupp. Bestämmelserna om mervärdesskattegrupp finns i 6 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML.

Det är enligt *första stycket* grupp-huvudmannen som ska redovisa och betala den mervärdesskatt som hänför sig till mervärdesskattegruppens verksamhet och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt. Av bestämmelsen följer bl.a. att det är huvudmannen som ska lämna mervärdesskattedeklaration. Bestämmelsen i 10 kap. 9 § 5 SBL som säger att grupp-huvudmannen ska lämna skattedeklaration är alltså överflödig. Den får därför ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Av *andra stycket* framgår att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos huvudmannen.

Ansvar för övriga näringsidkare som ingår i mervärdesskattegruppen regleras i 59 kap. 23 § (12 kap. 8 b § SBL).

Skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare

4 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 d § första stycket SBL.

En utländsk försäkringsgivare som inte bedriver sin verksamhet i Sverige genom sekundäretablering ska ha en skatterepresentant här. Denna representant är enligt *första stycket* primärt betalningsansvarig för den skatt som tas ut enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikför-

säkringspremie m.m. Representanten ska vidare svara för redovisning av skatten och i övrigt företräda försäkringsgivaren i frågor som rör denna skatt.

Om försäkringsgivaren bedriver verksamhet genom generalrepresentation i Sverige är det i stället ombudet för generalrepresentationen som enligt 1 § svarar för deklarationsskyldigheten och betalningen av trafikförsäkringspremiesskatten. I 23 kap. 3 d § andra stycket SBL finns en bestämmelse som säger att 3 c § gäller i sådana fall. Det framgår emellertid redan av 1 § (23 kap. 3 c § SBL) och behöver inte sägas här. Någon motsvarighet till 3 d § andra stycket föreslås därför inte.

Av *andra stycket*, som är helt nytt, framgår att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos skatterepresentanten.

6 kap. Ombud

Överväganden i fråga om bestämmelser i detta kapitel finns i avsnitt 8.1.

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ombud för en utländsk företagare

2 §

Paragrafen motsvarar 23 kap. 4 § första stycket SBL.

I *första stycket* finns bestämmelser om ombud för utländska företagare som är skattskyldiga för mervärdesskatt. Ombudet är inte betalningskyldigt, men ska enligt fullmakt svara för redovisning m.m. för den utländske företagarens räkning.

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

Av *andra stycket*, som är helt nytt, framgår att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet på motsvarande sätt som bl.a. gäller för ombud för en generalrepresentation.

3 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 4 § andra stycket SBL.

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att utse ombud. Företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden behöver inte ha ombud. Överenskommelsen ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

kapitel V i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92, rådets förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri samt rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

De angivna EU-rättsliga²⁴ föreskrifterna är inte desamma som i 23 kap. 4 § SBL. Det beror på att den EU-rättsliga grunden för bestämmelsen (artikel 204 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt) numera anger att räckvidden av en överenskommelse om ömsesidigt bistånd ska vara likartad den som föreskrivs i rådets direktiv 76/308/EEG och rådets förordning (EG) nr 1798/2003. Direktivet 76/308/EEG är emellertid upphävt och ersatt med direktivet 2008/55/EG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (kodifierad version). Detta direktiv upphävs och ersätts den 1 januari 2012 med direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder. Av det nya direktivets artikel 29 respektive artikel 25 i direktiv 2008/55/EG framgår att hänvisningar till de upphävda direktiven ska anses som hänvisningar till det nya direktivet. Förordningen (EG) nr 1798/2003 upphävs och ersätts också den 1 januari 2012 med förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning). Av den nya förordningens artikel 61 framgår dock att kapitel V, med undantag av artikel 27.4, i förordning (EG) nr 1798/2003 ska fortsätta att gälla t.o.m. den 31 december 2012. Vidare framgår att hänvisningar till den upphävda förordningen ska anses som hänvisningar till den nya förordningen. I förevarande paragraf anges därför kapitel V, med undantag av artikel 27.4 i förordningen (EG) nr 1798/2003, förordningen (EU) nr 904/2010 samt direktivet 2010/24/EU.

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

Deklarationsombud

Definition

4 §

Paragrafen motsvarar delar av 2 § första stycket lagen om deklarationsombud.

I paragrafen sägs att ett deklarationsombud är en fysisk person som den deklarationsskyldige har utsett och som är godkänd av Skatteverket som ombud för den deklarationsskyldige. Härav framgår dels att det bara är

²⁴ I och med Lissabonfördragets ikraftträdande bytte Europeiska gemenskaperna namn till Europeiska unionen.

fysiska personer som kan godkännas som deklarationsombud, dels att ett deklarationsombud inte kan delegera uppdraget till någon annan.

I lagen om deklarationsombud anges att ombudet ska vara registrerat av Skatteverket. En sådan terminologi är mindre lämplig när bestämmelserna nu fogas in i en gemensam skatteförfarandelag. Ett stort antal skattskyldiga ska vara registrerade enligt bestämmelserna i 7 kap. En sådan registrering är inte frivillig och innefattar inte någon lämplighetsprövning. Något förenklat uttryckt är det skatt- eller avgiftsskyldiga personer som ska lämna skattedeklaration som är skyldiga att anmäla sig för registrering enligt de bestämmelserna. Registreringen av deklarationsombud har dock större likheter med godkännandet för F-skatt (9 kap.). Här används därför ”godkännande” i stället för ”registrering”. Detta ligger också i linje med vad som gäller i fråga om en utländsk företagare; ett sådant ombud ska vara godkänt av Skatteverket. Förändringen gäller endast terminologin och påverkar inte den deklarationsskyldiges ansvar.

Ett deklarationsombuds behörighet

5 §

Paragrafen motsvarar delar av 2 § lagen om deklarationsombud.

I avsnitt 8.1.4 föreslås att tillämpningsområdet för systemet med deklarationsombud ska utvidgas till att även omfatta inkomstdeklarationer. Dessutom ska alla skattedeklarationerna omfattas. Begränsningen till att lämna deklARATION elektroniskt ska dock gälla även i fortsättningen. I *första stycket 1* anges därför att ett deklarationsombud får bara lämna deklARATION elektroniskt. Innehållet i *punkten 2* är helt nytt. Av bestämmelsen framgår att ett deklarationsombud har rätt att ta del av uppgifter om den deklarationsskyldige. Skatteverkets e-tjänster förutsätter att den deklarationsskyldige får direktåtkomst till uppgifter om sig själv. Vilka uppgifter som direktåtkomsten avser regleras i Skatteverkets föreskrifter om e-tjänster. I detta sammanhang är det e-tjänsterna för deklARATION och skattekonto som är relevanta (SKVFS 2006:2, 2006:5 och 2008:3). För att ett deklarationsombud ska kunna fullgöra sitt uppdrag behöver han eller hon få tillgång till motsvarande uppgifter.

Bestämmelserna om direktåtkomst i 2 kap. 9 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och 16 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet hindrar inte att den deklarationsskyldige genom en fullmakt ger deklarationsombudet rätt att ta del av uppgifterna genom direktåtkomst. Den sekretess som kan gälla för uppgifterna gäller inte i förhållande till den enskilde och kan efterges av honom eller henne (12 kap. 1 § och 2 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen [2009:400]). Hittills har deklarationsombudets tillgång till uppgifter hanterats genom samtycke från den deklarationsskyldige. I ansökningsblanketten har den deklarationsskyldige fått ange i vilken utsträckning ombudet ska få tillgång till uppgifter.

För att minska administrationen anges nu i stället direkt i lagen att ett deklarationsombud får ta del av de deklarations- och skattekonto-

uppgifter som den deklarationskyldige har direktåtkomst till. Vilka uppgifter som omfattas beror alltså på hur Skatteverket genom föreskrifter om direktåtkomst vid e-tjänster för deklaration och skattekonto har reglerat den deklarationskyldiges direktåtkomst. Bestämmelsen bryter den sekretess som gäller för vissa av uppgifterna (8 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen).

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

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

Kommunikation av nya uppgifter, t.ex. sådana som Skatteverket har inhämtat vid en revision, ska inte ske med deklarationsombudet utan direkt med den deklarationskyldige. Det är då inte längre fråga om att lämna deklaration eller komplettera lämnade uppgifter i deklarationen och det faller därför utanför deklarationsombudets behörighet. Inget hindrar dock att den person som har fullgjort uppdraget som deklarationsombud också agerar som ombud – annat än deklarationsombud – för den deklarationskyldige även i detta och andra sammanhang (prop. 2005/06:31 s. 32).

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

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

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

Vem kan godkännas som deklarationsombud?

6 §

Paragrafen motsvarar 5 § lagen om deklarationsombud.

Enligt *första stycket* ska ett deklarationsombud godkännas och inte registreras. Terminologin kommenteras i författningskommentaren till 4 §.

I första stycket finns också villkoret för godkännande av ombudet, nämligen att han eller hon kan antas vara lämplig för uppdraget. Prövningen ska göras med utgångspunkt i det aktuella uppdragets art, dvs. komplexiteten i den deklarationsskyldiges förhållanden.

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

Av tredje stycket framgår att godkännandet ska begränsas till att avse viss tid om den deklarationsskyldige begär det. Godkännandet får inte begränsas på annat sätt. Den deklarationsskyldige kan alltså inte på något annat sätt inskränka deklarationsombudets behörighet. För godkännande krävs med andra ord att den deklarationsskyldige är beredd att ge ombudet hela den behörighet som följer av 5 §. Bestämmelsen har ingen motsvarighet i lagen om deklarationsombud, men av propositionen framgår att avsikten har varit att lagen ska tillämpas på det sättet (prop. 2005/06:31 s. 32).

7 §

Paragrafen ersätter 4 § lagen om deklarationsombud.

I paragrafen anges de förhållanden som är absoluta hinder mot godkännande som deklarationsombud, nämligen att vara underårig eller ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken eller vara i konkurs, ha näringsförbud eller ha ålagts förbud enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall.

Här utökas de förhållanden som hindrar ett godkännande med näringsförbud. Av förarbetena framgår att den som har näringsförbud inte ska registreras som deklarationsombud enligt dagens regler; han eller hon ska inte anses vara lämplig (prop. 2005/06:31 s. 40). För att regleringen ska bli tydligare anges nu direkt i lagen att näringsförbud är ett hinder mot godkännande. Dessutom har ytterligare ett förhållande som hindrar ett godkännande lagts till. Det gäller den som har ålagts förbud enligt 3 § lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall. Tillägget har gjorts efter ett påpekande i *Kronofogdemyndighetens* remissvar.

Återkallelse

8 §

Paragrafen ersätter 6 § lagen om deklarationsombud.

I paragrafen anges under vilka förutsättningar ett godkännande ska återkallas. Enligt 4 § ska ett deklarationsombud godkännas och inte registreras. Här regleras därför återkallelse av godkännande och inte

avregistrering. Terminologin kommenteras i författningskommentaren till 4 §.

En grund för avregistrering enligt nuvarande bestämmelser är att den deklarationsskyldige har utsett ett nytt ombud för uppdraget. Skälet till bestämmelsen är att den deklarationsskyldige inte får ha fler än ett deklarationsombud samtidigt. I avsnitt 8.1.3 föreslås att begränsningen till ett deklarationsombud ska slopas. Ett godkännande ska därför i fortsättningen inte återkallas i detta fall.

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

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

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

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

Här aktuella bestämmelser om återkallelse är sådana begränsande föreskrifter. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om godkännande som deklarationsombud. Av tydlighetsskäl har i 66 kap. 20 § andra stycket tagits in ett förbud mot omprövning till nackdel för beslut som kan återkallas. Beslut att godkänna deklarationsombud får alltså bara ändras till nackdel om förutsättningarna för återkallelse är uppfyllda. Som ovan har konstaterats får, till skillnad från vad som gäller vid omprövning till nackdel enligt 66 kap., återkallelse inte ske på oförändrat utredningsmaterial.

Ett beslut om återkallelse gäller enligt 68 kap. 1 § som huvudregel omedelbart. Skatteverket kan dock med stöd av 68 kap. 3 § bestämma att beslutet ska gälla från en senare tidpunkt (se författningskommentarerna till nämnda paragrafer).

Bestämmelser om företrädare som inte får någon motsvarighet

Bestämmelserna om behöriga ställföreträdare i 19 kap. 1 § LSK, 7 kap. 3 § första stycket TL och 23 kap. 5 § SBL får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 891 och 892.

AVDELNING III. REGISTRERING

7 kap. Registrering

Vem ska registreras?

1 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

Paragrafen reglerar vem som ska registreras. Vem som är skyldig att anmäla sig för registrering anges i 2 §.

Innehållet i *första stycket 1 och 2* motsvarar 3 kap. 1 § första stycket 1 SBL. *Punkten 3* motsvarar 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL med undantag för vad som sägs om en mervärdesskattegrupp. Den bestämmelsen finns nu i andra stycket tillsammans med vad som sägs i 3 kap. 1 § första stycket 3 SBL. *Punkterna 4–7* motsvarar 3 kap. 1 § första stycket 4–5 b SBL.

Punkten 8 är helt ny. Den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, är inte skattskyldig. Personen ska dock redovisa jämkningen i en skattedeclaration. För att skatteadministrationen ska fungera bör den som är skyldig att jämka vara registrerad. Det sägs därför särskilt i punkten 8 att Skatteverket ska registrera den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt.

Punkterna 9 och 10 motsvarar 3 kap. 1 § första stycket 6 och 7 SBL. I förhållande till skattebetalningslagens bestämmelser (3 kap. 1 § första stycket 7 b SBL) har lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel utgått ur uppräkningslagen. Lagen har upphävts men ska fortfarande tillämpas i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2010 (prop. 2009/10:41). Att nu aktuell paragraf ska tillämpas i fråga om den som alltjämt är skattskyldig enligt lagen om skatt på gödselmedel framgår av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen.

I *punkten 11* finns också en helt ny bestämmelse enligt vilken Skatteverket ska registrera den som är skyldig att använda kassaregister enligt bestämmelserna i 39 kap. 4–6 §§. Se vidare kommentaren till 3 §.

Bestämmelsen om registrering av grupphuvudman i 3 kap. 1 § första stycket 3 SBL placeras nu i *andra stycket* som också ersätter vad som sägs om en mervärdesskattegrupp i 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL. I stycket ges en gemensam reglering för de företrädare som enligt 5 kap. ska betala huvudmannens skatt. Dessa företrädare ska enligt bestämmelsen registreras i stället för den skattskyldige. Bestämmelsen omfattar förutom grupphuvudmannen även representant för enkelt bolag eller partrederi, ombud för en generalrepresentation och en skatte-representant. I dag innehåller skattebetalningslagen ingen bestämmelse

om att en representant för en mervärdesskattegrupp eller ett enkelt bolag eller ett partrederi ska registreras. I praktiken är det mervärdesskattegruppen respektive bolaget eller partrederiet som registreras och ges ett särskilt registreringsnummer och momsregistreringsnummer. Att det nu i stället är företrädaren som ska registreras anges i lagtexten.

Anmälan för registrering

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 2 § SBL.

Här ges bestämmelser om vem som ska anmäla sig för registrering.

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

Till skillnad från regleringen i skattebetalningslagen sägs det här redan i första stycket när en anmälan senast ska göras. En anmälan ska göras innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas (se avsnitt 9.1).

Enligt *andra stycket* ska den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt göra en anmälan för varje verksamhet.

Regler om att i princip samtliga som är skattskyldiga för mervärdesskatt ska anmäla sig för registrering infördes i mervärdesskattelagen den 1 januari 1995. Bakgrunden var den centrala betydelse registreringen och det särskilda momsregistreringsnummer som tilldelas vid registreringen har för mervärdesbeskattningen inom EU och därmed för handeln inom unionen (prop. 1994/95:57 s. 91 och 92). Av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, benämnd mervärdesskattedirektivet, följer dessutom att varje skattskyldig ska uppge när hans eller hennes verksamhet inleds, förändras eller upphör.

Nuvarande undantag från anmälningsskyldigheten i 3 kap. 2 § tredje stycket andra meningen SBL får ingen motsvarighet i förevarande lag. Det innebär att alla som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras enligt 1 § ska vara skyldiga att anmäla sig för registrering (se avsnitt 9.1.1).

3 §

Paragrafen ersätter anmälningsskyldigheten i 11 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen. Anmälningsskyldigheten vid ändrade förhållanden regleras dock i 4 §.

Av paragrafen framgår att en anmälan för registrering som görs av en näringsidkare som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§ ska innehålla uppgifter om de kassaregister som finns i verksamheten. Anmälningsskyldigheten omfattar inte kassaregister som utgör lagertillgång i inkomstskattelagens (1999:1229) mening (prop. 2006/07:105 s. 92).

4 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 3 § SBL och delar av 11 § kassaregisterlagen.

Paragrafen reglerar registrerades skyldighet att underrätta Skatteverket om ändrade uppgifter.

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

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

Dagens bestämmelse omfattar förhållanden som har tagits upp i anmälan och enligt en strikt tolkning inte förhållanden som Skatteverket underlättats om senare. För att det inte ska råda någon tvekan om att skyldigheten även omfattar sådana uppgifter föreskrivs här att Skatteverket ska underrättas om ändringar i de uppgifter som ligger till grund för registreringen.

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

Enligt ordalydelsen i 3 kap. 3 § SBL ska den som gjort anmälan underrätta Skatteverket om ändrade förhållanden. Här sägs i stället att den registrerade ska underrätta verket. Det rör sig om ett förtydligande.

Föreläggande

5 §

Motsvarande bestämmelse finns i dag i 3 kap. 4 § SBL.

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att förelägga den som inte anmäler sig för registrering eller inte underrättar verket om ändrade uppgifter att fullgöra sina skyldigheter. Befogenheten får även användas för att hämta in uppgifter som behövs för att avgöra om det finns en skyldighet att anmäla sig för registrering eller underrätta verket.

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

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

Avregistrering

6 §

Det finns i dag inga uttryckliga bestämmelser om avregistrering i skattebetalningslagen. Däremot sägs i 7 § andra stycket skattebetalningsförordningen (1997:750) att en registrering kvarstår till dess att Skatteverket beslutar att den ska upphöra.

I *första stycket* ges nu Skatteverket dels befogenhet att avregistrera den som inte längre ska vara registrerad, dels skyldighet att avregistrera den som begär det och som inte längre ska vara registrerad. Detta är inget nytt utan utgör bara en reglering av vad som gäller enligt dagens författningsbestämmelser och praxis.

Nämnas bör att den som är registrerad inte behöver lämna arbetsgivardeklaration för perioder då det inte finns något att redovisa, t.ex. vid ett säsongsuppehåll, om Skatteverket skriftligen har upplysts om att det inte finns något att redovisa. Genom en sådan upplysning kan en skattskyldig med säsongsbetonad verksamhet fortsätta att vara registrerad utan att för den skull behöva lämna arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Däremot måste en mervärdesskattedeclaration lämnas även om det inte finns någon mervärdesskatt att redovisa.

Bestämmelsen i *anda stycket* har beröringspunkter med föreskriften i 10 kap. 37 § SBL. Där föreskrivs att om en verksamhet avvecklas, ska redovisningen fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts.

Det kan gå flera år mellan det att en näringsverksamhet upphör till dess att verksamheten är helt avvecklad. För att Skatteverket ska kunna kontrollera att avvecklingen redovisas föreskrivs nu i andra stycket att om en person begär att få bli avregistrerad på grund av att näringsverksamhet inte längre bedrivs får Skatteverket låta registreringen bestå till dess att verksamheten avvecklats. Paragrafen behandlas även i avsnitt 9.3.

AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT

8 kap. Preliminärskattesystemets grunder

1 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL. Den innehåller huvudregeln om betalning av preliminär skatt, nämligen att den så nära som möjligt ska motsvara den slutliga skatten för samma år. Detta ska vara utgångspunkten vid all beräkning av preliminär skatt och utgör grunden för övriga bestämmelser om uttag av sådan skatt.

Preliminär skatt ska i fortsättningen alltid betalas för beskattningsår (se avsnitt 19.6.2). Det gör det möjligt att formulera bestämmelsen enklare än i dag. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

I paragrafen sägs inte längre att preliminär skatt betalas för en skattskyldig. Det är inte nödvändigt att i den inledande paragrafen särskilt ange att betalning avser viss skattskyldig. Uttrycket för dessutom

tankarna till skatt som ska betalas in av någon annan än den skattskyldige, vilket inte gäller för F-skatt och särskild A-skatt.

2 §

Paragrafens *första stycket* ersätter 4 kap. 2 § SBL. Av stycket framgår på vilka olika sätt preliminär skatt ska betalas.

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

3 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 4 § SBL.

Nuvarande reglering med utfärdande av F-skattsedel har ersatts med ett godkännande för F-skatt. Förändringen kommenteras i avsnitt 10.3 och det inledande avsnittet i författningskommentaren till 9 kap. För nu aktuell paragraf innebär förändringen att F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt.

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 3 § SBL.

I paragrafen anges vem som ska göra skatteavdrag.

Tillägget ”eller annan avkastning” beror på den utvidgning som har gjorts i 10 kap. 15 § (se kommentarerna till denna paragraf).

5 §

Paragrafen motsvarar 4 kap. 5 § SBL.

I paragrafen anges att särskild A-skatt ska betalas av den skattskyldige efter beslut av Skatteverket och när ett sådant beslut får fattas.

9 kap. Godkännande för F-skatt

Allmänt

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

Rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt ska endast vara knutna till godkännandet som sådant och till återopande på särskilt angivet sätt (se författningskommentarerna till 10 kap. 11 och 12 §§). F-skattsedlar och F-skattebevis kommer inte längre att utfärdas. Skälen för förändringarna finns i avsnitt 10.2.

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

om preliminär skatt som inte får någon motsvarighet” som avslutar författningskommentaren till avdelning IV).

Förutsättningarna för godkännande

1 §

Paragrafen ersätter bestämmelserna om utfärdande av F-skattsedel efter ansökan i 4 kap. 7, 10 och 11 §§ och delar av bestämmelsen om återkallelse i 13 § SBL.

I paragrafen finns förutsättningarna för godkännande för F-skatt. Här struktureras bestämmelserna om och förenklas (se avsnitt 10.3).

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

I *första stycket* anges grundförutsättningen för godkännande för F-skatt, nämligen att godkännande ska meddelas efter ansökan för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige.

I *andra stycket punkterna 1–3* anges under vilka förutsättningar ett beslut om godkännande för F-skatt inte ska fattas.

Av *punkt 1* följer, på motsvarande sätt som i dag, att godkännande inte ska ske om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. (Vad som avses med näringsverksamhet framgår av 3 kap. 14 §).

Av *punkt 2* framgår att beslut om godkännande för F-skatt inte ska fattas för en delägare i ett svenskt handelsbolag enbart på grund av intäkterna från bolaget. Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag”.

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

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

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

– inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § eller bara har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning (3 c),

– har näringsförbud (3 d), eller

– är försatt i konkurs (3 e).

Dessa hinder mot godkännande ersätter återkallelsegrunderna i 4 kap. 13 § 3–7 SBL. Härigenom kommer samtliga förutsättningar för godkännande för F-skatt att framgå direkt av 1 och 2 §§. De många hänvisningar till återkallelsereglerna som dagens regelverk är uppbyggt kring kan alltså avvaras.

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

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

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

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

Förutsättningarna för godkännande för F-skatt behandlas även i avsnitt 10.3.

2 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 13 § 8 och 9 SBL.

I paragrafen anges under vilka förutsättningar förhållanden hos någon annan än innehavaren ska beaktas vid bedömning av om beslut om godkännande för F-skatt kan fattas; det kan gälla en företagsledares, ett fåmanshandelsbolags eller ett fåmansföretags förhållanden. Genom att 4 § som grund för återkallelse av godkännande anger att förutsättningarna för godkännande inte är uppfyllda får 2 § betydelse även vid återkallelse.

Första stycket 1 jämförd med *tredje stycket* reglerar prövningens omfattning när den som ansöker om ett godkännande för F-skatt är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag. Då ska prövningen förutom sökanden även avse företagsledare i företaget eller bolaget. Om företagsledaren också är eller under de två senaste åren har varit företagsledare i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska prövningen dessutom avse sådana företag och bolag. Det gäller enligt *andra stycket* dock

endast missförhållanden i företaget eller bolaget som kan hänföras till företagsledaren. Genom att det ska vara fråga om missförhållanden har en precisering gjorts i förhållande till nuvarande lagtext. Bestämmelsen i 4 kap. 13 § 8 SBL avser förhållande som kan hänföras till företagsledaren. En konkurs bör inte förstås som ett missförhållande om reglerna som gäller när ett företag kommer på obestånd har iakttagits.

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

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

Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 10.3.

F-skatt med villkor

3 §

Paragrafens *första stycke* ersätter 4 kap. 9 § SBL.

Fysiska personer kan enligt paragrafen få ett godkännande för F-skatt med villkoret att det endast får åberopas i näringsverksamheten. För den som vid sidan av näringsverksamheten har en anställning innebär villkoret att godkännandet inte får åberopas i anställningen. Från anställningsinkomsten ska i stället utbetalaren göra skatteavdrag.

Av förarbetena till 4 kap. 9 § SBL framgår att avsikten är att Skatteverket ska kunna byta ut en F-skattsedel utan villkor mot en F-skattsedel med villkor utan att den först utfärdade F-skattsedeln behöver återkallas (prop. 1991/92:112 s. 81). Detsamma bör i fortsättningen gälla för ett godkännande för F-skatt. Det är rimligt att denna befogenhet framgår av lagen. Ett *andra stycke* med den innebörden föreslås därför.

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

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

Det finns dock skäl att framhålla betydelsen av att Skatteverket tydligt informerar om såväl vilka delar av en verksamhet som bedöms som näringsverksamhet som att bedömningen är preliminär. Informationen bör lämnas i sådan form att det framgår att den inte är en del av beslutet. Om den skattskyldige är osäker på om godkännandet för F-skatt bör

åberopas i ett uppdrag kan han eller hon vända sig till Skatteverket för att få råd. Den ledning som Skatteverket kan ge är inte bindande vid beskattningen, men bör ge den skattskyldige en god uppfattning om hur frågan kommer att bedömas. När beslut om slutlig skatt har fattats får den skattskyldige ett definitivt beslut som kan omprövas och överklagas.

Återkallelse av godkännande för F-skatt

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 13 och 14 §§ SBL. Motsvarigheten till delar av 4 kap. 13 § finns dock i bestämmelserna om godkännande för F-skatt (1 och 2 §§).

I paragrafen finns bestämmelserna om återkallelse av godkännande för F-skatt.

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

Förevarande bestämmelser om återkallelse är sådana begränsande föreskrifter. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om godkännande för F-skatt. Godkännanden för F-skatt får alltså bara ändras till nackdel om förutsättningarna för återkallelse är uppfyllda. För att det ska vara klart och tydligt anges i 66 kap. 20 § andra stycket att beslut som får återkallas inte får omprövas till nackdel.

Till skillnad från vad som gäller vid omprövning till nackdel enligt 66 kap. får återkallelse inte ske på oförändrat utredningsmaterial. Någon särskild föreskrift om det behövs dock inte eftersom det får anses självklart att Skatteverket inte får återkalla på samma utredningsmaterial som legat till grund för godkännandet. Det följer av att en återkallelse i allmänhet bör ses som en ingripande åtgärd, vilket också är skälet till att grunderna för återkallelse anges i detalj i lagtexten (prop. 1991/92:116 s. 16 och 117). Bestämmelsen om återkallelse ska därför tolkas restriktivt varför det inte är rimligt att återkalla på oförändrat utredningsmaterial.

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

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

Återkallelse ska ske med stöd av *första stycket 2* om förutsättningarna för att besluta om godkännande för F-skatt inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket. Det innebär i fråga om 1 § andra stycket 1 att godkännandet ska återkallas om näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivs i Sverige. Nuvarande bestämmelse (4 kap. 13 § 2 SBL) anger att en F-skattsedel ska återkallas om innehavaren upphör att bedriva näringsverksamhet. Den bestämmelsen har inte bara

tillämpats för att återkalla en F-skattsedel när näringsverksamheten har upphört, utan också när den som har fått en F-skattsedel på grund av en avsikt att bedriva näringsverksamhet trots att en tid gått överhuvudtaget inte har påbörjat någon verksamhet eller bedriver en verksamhet som inte är att betrakta som näringsverksamhet. Återkallelsegrundens nya lydelse omfattar på ett tydligare sätt båda situationerna. Det i 1 § andra stycket 1 angivna särskilda beviskravet ”skälig anledning att anta” är inte en förutsättning för godkännande i den mening som avses i återkallelsebestämmelsen. Vid återkallelsen ska alltså normala beviskrav tillämpas. Den nya regleringen innebär alltså inte någon ändring i förhållande till de beviskrav som gäller enligt nuvarande regler.

Hänvisningen till förutsättningarna i 1 § andra stycket innebär, med hänsyn till vad som sägs i punkten 3 samma stycke, att det inte endast är innehavarens förhållanden utan, under vissa förutsättningar, också andras som kan föranleda en återkallelse. I vilken omfattning andras än innehavarens förhållanden är relevanta framgår av 2 §. Återkallelse ska ske om innehavaren eller annan som ska prövas enligt 2 §:

- har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt har missbrukat sitt godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt,

- inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig,

- inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § eller bara har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning,

- har näringsförbud, eller

- är försatt i konkurs.

Se vidare kommentarerna till 1 och 2 §§.

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

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

Ett beslut om återkallelse av godkännande för F-skatt innebär att tidigare debiterad F-skatt omprövas; det är därmed ett beslut om debitering av skatt. Sådana beslut är offentliga enligt 27 kap. 6 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), se prop. 2008/09:150 s. 373. Det råder alltså inte någon sekretess för uppgift om återkallelse av godkännande för F-skatt. För uppgiftsbehandling i Skatteverkets beskattningsverksamhet gäller lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Enligt 10 § nämnda förordning får uppgifter om bl.a. slag av preliminär skatt som en uppdragstagare ska betala lämnas ut till en uppdragsgivare.

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

10 kap. Skatteavdrag för preliminär skatt

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Skyldighet att göra skatteavdrag

2 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 1 § SBL.

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen om att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning är skyldig att göra skatteavdrag.

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

Efter påpekande i remissvaret från *Förvaltningsrätten i Malmö*, har ”annan avkastning” lagts till i enlighet med vad som sägs i avsnitt 10.4.4. Ett motsvarande tillägg finns i 8 kap. 4 §.

Skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete – huvudregeln

3 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 2 § samt 8 kap. 19 och 20 §§ SBL.

Av *första stycket* framgår att huvudregeln är att skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete. Undantagen från regeln finns i 4–13 §§.

I *andra stycket* anges vilka olika ersättningar som vid tillämpningen av denna lag ska likställas med ersättning för arbete.

Punkterna 1–8 motsvarar 5 kap. 2 § andra stycket 1–8 SBL.

Enligt *punkt 9* ska ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa likställas med ersättning för arbete till den del ersättningen överstiger vissa schablonbelopp för avdrag vid beskattningen eller, när det

gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. Bestämmelser med motsvarande innebörd finns i dag i 8 kap. 19 § SBL.

Av *punkt 10* framgår att även andra ersättningar för kostnader i tjänsten ska likställas med ersättning för arbete till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen. Bestämmelser med motsvarande innebörd finns i dag i 8 kap. 20 § SBL. Bestämmelserna innebär att skyldighet att göra skatteavdrag från nu nämnda ersättningar inte gäller generellt. Av strukturella skäl har bestämmelserna därför placerats i anslutning till övriga bestämmelser om skyldigheten att göra skatteavdrag.

Bestämmelsen i *punkt 11* motsvarar 5 kap. 2 § andra stycket 9 SBL. Den bestämmelsen avser att träffa bl.a. avgångsvederlag, skadestånd enligt lagen (1982:80) om anställningsskydd och liknande ersättningar som utgör skattepliktig intäkt av tjänst (prop. 1997/98:33 s. 44).

Bestämmelsen i punkt 11 innebär att också andra typer av kostnadsersättningar än sådana som behandlas i punkterna 9 och 10 blir likställda med ersättning för arbete. Att sådana ersättningar under vissa förutsättningar inte ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag framgår av 11 kap. 12 och 13 §§.

Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete

Begränsade belopp

4 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 3 § 1–4 SBL. De övriga punkterna i den bestämmelsen (5–7) är inte relaterade till ersättningsbeloppet och har i syfte att göra regelverket mer lättillgängligt placerats i en egen paragraf, 5 §. Den nuvarande punkten 6 får ingen motsvarighet i lagen, se författningskommentaren till 5 §.

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

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

Vissa ersättningar och betalningsmottagare

5 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 3 § 5 och 7 SBL samt 5 kap. 4 § första stycket 1 SBL.

I paragrafen finns undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från kontant ersättning för arbete som är beroende av till vilken mottagare och i vissa fall även vilken ersättning det är fråga om. Det gäller delägarers ersättning från ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet och liknande ersättningar till en mottagare

som har debiterats preliminär skatt för beskattningsåret samt ersättningar som betalas till staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund. Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”.

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

6 §

Paragrafens innehåll är hämtat från 5 kap. 4 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket SBL.

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige. Undantaget gäller bara ersättning som betalas ut för något annat än näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige. Om ersättningen avser näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här ska skatteavdrag göras. Det beror på att en utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige och att begränsat skattskyldiga personer enligt 6 kap. 11 § 1 IL är skattskyldiga för inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Om ersättningen betalas ut till någon som är godkänd för F-skatt kommer ersättningen dock att undantas på grund av bestämmelsen i 11 §.

7 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § första stycket 2 samt andra och tredje styckena SBL.

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning till fysiska personer som ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. För att undantaget ska gälla krävs att den utbetalda ersättningen omfattas av ett beslut enligt 13 kap. 1 § om särskild inkomstskatteredovisning och att utbetalaren känner till beslutet. I sådana fall ska i stället skatteavdrag göras för särskild inkomstskatt enligt bestämmelserna i 13 kap. Normalt innebär detta ett skatteavdrag med 25 procent. Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning kan även innebära att

skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning. Så är fallet om ersättningen är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK. I sådana fall ska inget skatteavdrag alls göras från ersättningen.

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

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

8 §

Paragrafen ersätter delar av 5 kap. 4 § andra stycket SBL.

I *första stycket*, som är helt nytt, anges när bestämmelserna om avdrag för skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, i 13 kap. ska tillämpas i stället för bestämmelserna om skatteavdrag i förevarande kapitel.

Huvudregeln är att förevarande kapitel inte gäller för ersättningar som är skattepliktiga enligt A-SINK utan från sådana ersättningar ska skatteavdrag i stället göras enligt 13 kap. 4 §. En artist, en idrottsman eller ett artistföretag kan enligt 5 a § A-SINK hos Skatteverket begära att i stället få vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Om Skatteverket har beslutat om sådan skattskyldighet och utbetalaren känner till beslutet gäller bestämmelserna i förevarande kapitel. Det framgår av *andra stycket*.

Att förevarande kapitel inte gäller innebär att inte heller undantagen gäller. Är ersättningen skattepliktig enligt A-SINK och känner utbetalaren inte till något beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen, ska skatteavdrag, trots vad som sägs i 11 §, göras även om mottagaren är godkänd för F-skatt.

Av 6 § följer att skatteavdrag inte ska göras från ersättning till utländska juridiska personer om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i utlandet. Om ersättningen är skattepliktig enligt A-SINK, ska dock skatteavdrag göras enligt 13 kap. 4 §.

Bestämmelsen i 6 § ska dock inte gälla en utländsk juridisk person som är skattskyldig enligt A-SINK men som enligt 5 a § den lagen begär att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen. Även i fall där Skatteverket har beslutat om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen ska alltså skatteavdrag göras från ersättningar som betalas ut för näringsverksamhet som en utländsk juridisk person bedriver från fast driftställe i utlandet. Eftersom Skatteverket har beslutat om skattskyldighet för inkomstskatt ska skatteavdrag dock göras för preliminär skatt och inte för skatt enligt A-SINK. Det innebär att skatteavdraget ska beräknas enligt bestämmelserna i 11 kap.

Det nu sagda framgår av andra stycket där det sägs att om Skatteverket har beslutat om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen och utbetalaren

känner till det gäller bestämmelserna i förevarande kapitel med undantag för 6 §. Det bör noteras att det inte är möjligt att bli godkänd för F-skatt för en näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i utlandet.

Beslut om befrielse från skatteavdrag

9 och 10 §§

Paragraferna ersätter 5 kap. 10 och 11 §§ SBL.

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

I 5 kap. 11 § tredje stycket SBL finns en bestämmelse som ursprungligen infördes för att ge dåvarande Riksskatteverket beslutanderätt i vissa frågor i stället för skattemyndigheten (prop. 1991/92:82 s. 9). Bestämmelsen finns inte med i utredningens lagförslag eftersom den ansåg att bestämmelsen inte har haft någon funktion sedan Skatteverket bildades. *Skatteverket* har emellertid i sitt remissvar förklarat att bestämmelsen fortfarande behövs. För tillämpning av artikel 6 i bilaga 2 till förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna fordras nämligen att Skatteverket i särskilt angivna situationer ges möjlighet att besluta att skatteavdrag inte ska göras. Bestämmelsen har därför lagts till i 10 § tredje stycket.

Mottagare som är godkänd för F-skatt

11 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 5 § första stycket första meningen och andra stycket SBL.

Paragrafen innehåller tillsammans med 12 § det betydelsefulla undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag som gäller för ersättning för arbete till mottagare som är godkänd för F-skatt.

Av *första stycket* framgår att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag när den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § gäller undantaget dock enligt *andra stycket* bara under förutsättning att godkännandet återopas skriftligt.

Det är i princip utbetalaren som måste kontrollera att förutsättningarna enligt paragrafen är uppfyllda. Utbetalaren kan få uppgift om huruvida mottagaren är godkänd för F-skatt från Skatteverket. Om godkännandet är villkorat måste mottagaren av ersättningen återopa det skriftligen för att utbetalaren ska bli befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag. En motsvarande bestämmelse om befrielse i fråga om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter föreslås i 2 kap. 5 § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL.

För att underlätta för utbetalaren finns i 12 § en bestämmelse som innebär en lättnad i dennes skyldighet att kontrollera om mottagaren är godkänd för F-skatt.

12 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 5 § första stycket andra och tredje meningarna SBL.

Av paragrafen framgår att en utbetalare under vissa förutsättningar kan lita på en uppgift om godkännande för F-skatt utan att behöva undersöka om den är riktig. Utbetalaren kan i dessa fall utgå från att uppgiften om godkännande för F-skatt är korrekt och behöver inte göra skatteavdrag. Motsvarande bestämmelser i fråga om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter föreslås i 2 kap. 5 § SAL. Skulle uppgiften senare visa sig vara felaktig riskerar utbetalaren inte att bli ansvarig för betalning av den preliminära skatten och arbetsgivaravgifterna.

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

De nya förfarandebestämmelserna innebär att det inte ska utfärdas någon handling som är avsedd att visas upp som bevis på att innehavaren är godkänd för F-skatt. Det kommer alltså inte att utfärdas handlingar som motsvarar nuvarande F-skattsedel och F-skattebevis.

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

Enligt förarbetena till motsvarande bestämmelse i skattebetalningslagen ansågs en uppgift i anbudshandling, faktura eller någon jämförlig handling som enligt 5 kap. 5 § första stycket SBL får godtas, gälla som skriftligt åberopande av en F-skattsedel med villkor (prop. 1996/97:100 s. 542). Motsvarande gäller uppgift som lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter. En uppgift som får godtas enligt 12 § uppfyller alltså kravet på skriftligt åberopande enligt 11 § andra stycket. Om uppgiften om godkännande lämnas i sådan handling behöver utbetalaren inte fundera över om godkännandet är villkorat eller inte. Utbetalaren är i sin fulla rätt att inte göra skatteavdrag (och inte betala arbetsgivaravgifter).

13 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 6 § SBL.

Av paragrafen framgår att skatteavdrag ska göras från vissa ersättningar även om betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt. Genom att hänvisningen sker till hela andra stycket i 3 §, dvs. även till punkterna 9 och 10 dit nuvarande bestämmelser i 8 kap. 19 och 20 §§

SBL har flyttats, sker en viss utökning av avdragsskyldigheten. Paragrafen behandlas i avsnitt 10.4.3.

Anmälningsskyldighet för utbetalare

14 §

Paragrafens första stycke ersätter 5 kap. 7 § SBL.

Paragrafen innehåller regler om anmälningsskyldighet för utbetalare av ersättning för arbete vid uppenbara anställningsförhållanden.

Om det är fråga om ett uppenbart anställningsförhållande ska utbetalaren göra en anmälan i samtliga fall då han eller hon enligt bestämmelserna i 11 eller 12 § är undantagen från skyldigheten att göra skatteavdrag. De situationer som avses är att betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt utan villkor, skriftligen åberopar ett godkännande med villkor eller åberopar ett godkännande för F-skatt på sätt som anges i 11 § utan att faktiskt vara godkänd.

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

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

Tidsfristen gäller även för en utbetalare som inte ska lämna arbetsgivardeklaration. Så kan vara fallet om utbetalaren inte är registrerad och inte heller betalar ut annan ersättning från vilken skatteavdrag ska göras. Uttrycket ”den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod under vilken utbetalningen gjordes” ska i en sådan situation förstås som den dag då arbetsgivardeklaration skulle ha lämnats om skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning hade förelegat.

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

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

15 §

Paragrafens första stycke motsvarar 5 kap. 8 § SBL.

I *första stycket* finns huvudregeln för i vilka fall skatteavdrag ska göras från ränta och utdelning.

Andra stycket innehåller en helt ny bestämmelse som innebär att skatteavdrag i vissa fall även ska göras från annan avkastning än ränta och utdelning. Den avkastning som avses är sådan annan avkastning av delägarätter och fordringsrätter än ränta, utdelning eller kapitalvinst som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 kap. 1 § andra stycket eller 19 kap. 1 § andra stycket (motsvarar 8 kap. 1 § andra stycket och 9 kap. 1 § andra stycket lagen [2001:1227] om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK). Skatteavdrag ska dock endast göras om avkastningen betalas ut tillsammans med sådan ränta eller utdelning som skatteavdrag ska göras från. Ett exempel på avkastning som bestämmelsen blir tillämplig på är årlig avkastning utöver garanterad nivå på sådan aktieindexobligation som avses i RÅ 2003 ref. 48. Paragrafen behandlas i avsnitt 10.4.4.

Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning

16–18 §§

Paragraferna ersätter 5 kap. 9 § SBL och innehåller undantag från skyldigheten enligt 15 § att göra skatteavdrag från ränta och utdelning.

I 16 § anges de undantag som avser både ränta och utdelning. De undantag som bara avser ränta har samlats i 17 § första stycket. Att skatteavdrag inte ska göras från räntekompensation i visst fall anges i 17 § andra stycket. De undantag som gäller utdelning har placerats i 18 §.

Jämfört med skattebetalningslagen utvidgas skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta genom att undantagen i 5 kap. 9 § 10 och 11 SBL inte får några motsvarigheter.

Enligt 5 kap. 9 § 10 SBL ska skatteavdrag inte göras från utdelning från en utländsk juridisk person. Undantaget gäller dock inte om utdelningen har betalats ut genom en central värdepappersförvarare, någon som bedriver valutahandel eller ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt finansiellt instrument förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant instrument kontoförs. Regeringen gör i avsnitt 10.4.2 bedömningen att bestämmelsen i allt väsentligt saknar betydelse. Den får därför ingen motsvarighet.

Detsamma gäller undantaget i 5 kap. 9 § 11 SBL för ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen

avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats (se avsnitt 10.4.2).

Någon särskild bestämmelse om undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från sådan annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 kap. 1 § andra stycket eller 19 kap. 1 § andra stycket finns inte heller i lagen eftersom undantag avses gälla bara i de fall skatteavdrag inte ska göras från ränta eller utdelning. Att skatteavdrag från annan avkastning bara kan komma i fråga om den betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning framgår av 15 § andra stycket.

Skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag

19 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 12 § första och tredje styckena SBL.

Av *första stycket* framgår att den som betalar ut ersättning för arbete ska lämna uppgift till mottagaren om skatteavdragets storlek.

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

Någon motsvarighet till bemyndigandet i 5 kap. 12 § tredje stycket SBL finns inte med i utredningens lagförslag. Skälet härför var att det inte bedömdes finnas behov av att meddela föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna uppgift om skatteavdrag. *Skatteverket* har emellertid i sitt remissvar framfört att dagens undantag tillämpas av sådana pensionsutbetalare som varje månad betalar ut lika stora belopp och gör lika stora skatteavdrag. Verket anser att undantaget fortfarande behövs. Mot denna bakgrund ges *Skatteverket* i *andra stycket* möjlighet att besluta om undantag från skyldigheten att lämna en sådan uppgift om avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället och det kan ske utan väsentlig olägenhet för den skattskyldige.

Återbetalning av skatteavdrag

20 §

Bestämmelsen ersätter 5 kap. 14 § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om återbetalning av skatteavdrag som har gjorts med för högt belopp.

Föreläggande att göra skatteavdrag eller lämna uppgift om skatteavdrag

21 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 15 § SBL.

Enligt paragrafen får *Skatteverket* förelägga den som inte gör skatteavdrag eller inte lämnar uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp att fullgöra skyldigheten.

11 kap. Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definitioner

2 §

I paragrafen finns en definition av begreppet ”regelbunden ersättning” som har utformats efter förebild i 8 kap. 2 § SBL.

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

3 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 7 § SBL.

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

I paragrafen definieras begreppet ”huvudinkomst”. I *första stycket* har en uttrycklig begränsning till fysiska personer gjorts. Definitionen ändras också i sak. Med huvudinkomst avses sådan regelbunden ersättning som utgör en fysisk persons huvudsakliga ersättning för arbete.

Om den som betalar ut ersättning som är huvudinkomst, tillsammans med ersättningen betalar ut retroaktiv lön eller annan ersättning som inte är regelbunden, ingår enligt *andra stycket* även den sistnämnda ersättningen i huvudinkomsten. Till skillnad från vad som gäller i dag kan däremot en oregelbunden ersättning som inte betalas ut tillsammans med en regelbunden ersättning aldrig bli en huvudinkomst. Detta innebär att skatteavdrag vid varje utbetalning av sådan ersättning ska göras med 30 procent (se 20 §).

Underlag för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete

4 §

Paragrafen motsvarar närmast 8 kap. 14 § första stycket SBL. Övriga delar av 8 kap. 14 § SBL återfinns i 5–8 §§. Någon motsvarighet till 8 kap. 14 § andra stycket SBL föreslås dock inte. Enligt det stycket ska ersättning som arbetstagaren har betalat för en förmån beaktas vid beräkningen av förmånsvärdet. Det är så självklart att en förmån endast föreligger till den del ersättning inte har betalats att det inte behöver anges särskilt.

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

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

Enligt *punkten 3* ska underlaget också omfatta ersättning som har betalats ut av en fysisk person som är bosatt i utlandet eller av en utländsk juridisk person men som enligt 5–7 §§ anses utgiven av den som mottagaren är anställd hos i Sverige. Förutsättningen för att sådan ersättning ska ingå i underlaget är givetvis att skatteavdrag skulle ha gjorts från motsvarande ersättning som ges ut direkt av utbetalaren, dvs. att det är fråga om ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen och inte omfattas av något av undantagen i 10 kap. Det som sägs i punkten 3 gäller redan i dag, men anges nu uttryckligen i förtydligande syfte.

I 12–15 §§ finns bestämmelser om nedsättning av underlaget.

Förmån av personaloptioner

5 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 14 § tredje stycket SBL.

I paragrafen finns en bestämmelse om ansvaret för att göra skatteavdrag för förmån av personaloption. Förmån av personaloption ses som retroaktiv ersättning för arbete. Den som anses vara utgivare är därför den för vars räkning det arbete har utförts som har föranlett deltagande i personaloptionsprogrammet. Den som anses ha gett ut förmånen ska enligt 4 § första stycket 2 räkna med värdet av förmånen i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

Rabatt, bonus eller annan förmån

6 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 14 § fjärde stycket första meningen SBL.

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

Ersättning eller annan förmån från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige

7 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 14 § fjärde stycket andra meningen SBL.

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

När ska förmåner och ersättningar beaktas?

8 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 14 § femte stycket SBL.

I *första stycket* regleras vid vilken tidpunkt en förmån av personaloptioner ska räknas med i underlaget för skatteavdrag. Det ska ske när rättigheten utnyttjas eller överläts. Det kan förekomma att den som ska göra skatteavdraget vid den tidpunkten inte känner till att rättigheten har utnyttjats eller att en överlåtelse har skett. I sådana fall ska förmånen beaktas senast när han eller hon får sådan kännedom (jfr 34 kap. 6 och 10 §§).

Andra stycket innehåller undantag från huvudregeln i 10 kap. 2 § andra stycket för ersättning eller förmån som enligt 6 och 7 §§ anses utgiven av någon annan än den faktiske utgivaren. Sådan förmån eller ersättning ska räknas med i underlaget först när utbetalaren fått kännedom om den (jfr 34 kap. 7 och 10 §§).

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.4.5.

Värdering av förmåner

9 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 17 § SBL. Den bestämmelsen reglerar också Skatteverkets möjligheter att på begäran av den skattskyldige ta hänsyn till att det kan finnas skäl att justera ett förmånsvärde enligt 61 kap. 18 §

IL vid beslut om särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning. Förutsättningarna härför framgår nu av 55 kap. 12 §.

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

10 §

Motsvarande bestämmelser finns nu i 8 kap. 15 och 16 §§ SBL. Dagens hänvisning till 9 kap. 2 § andra stycket SBL ersätts med en hänvisning till 2 kap. 10 c § SAL, se kommentaren till denna paragraf.

I *första stycket* finns en särskild värderingsregel för bostadsförmån. Värderingen ska göras enligt särskilda värdetabeller. Bestämmelsen gäller bostad i Sverige som inte är semesterbostad eller bostad som avses i 61 kap. 3 a § IL. Sistnämnda paragraf avser bostadsförmån som ges ut av privatperson i dennes hushåll till en annan privatperson.

Av *andra stycket* framgår att ett beslut om att ett justerat bostadsförmånsvärde får läggas till grund för beräkning av arbetsgivaravgifter även ska användas vid beräkning av skatteavdrag.

11 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 16 § SBL i den del den avser bil- eller kostförmåner. Nu görs inte någon ändring i sak. Det bör dock noteras att dagens hänvisning till 9 kap. 2 § SBL ersätts med en hänvisning till 2 kap. 10 b § SAL, se kommentaren till denna paragraf.

Om Skatteverket på begäran av utgivaren har beslutat att ett justerat värde får användas för bil- eller kostförmån vid beräkning av arbetsgivaravgifter ska enligt förevarande paragraf detta värde också användas vid beräkning av skatteavdrag.

Hemresor

12 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 23 § SBL.

I paragrafen anges att om en utbetalare begär det får Skatteverket besluta att underlaget för beräkning av skatteavdrag ska bestämmas utan hänsyn till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa med allmänna kommunikationer.

Inställelseresor

13 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 24 § SBL.

I paragrafen anges hur förmån av fri resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller ersättning för kostnader för sådan resa ska behandlas. Sådan förmån ska inte ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

Förmån av hushållsarbete

14 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 25 § SBL.

I paragrafen anges hur förmån av hushållsarbete ska behandlas.

Avdrag för utgifter i arbetet

15 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 22 § första och andra styckena SBL.

Nu görs ändringar av ordalydelsen. På motsvarande sätt som i socialavgiftslagen används uttrycket ”utgifter i arbetet” i stället för ”kostnader i arbetet”.

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

I *första stycket* anges när avdrag får göras för utgifter i arbetet.

I *andra stycket* sägs det numera uttryckligen att utgifter enligt första stycket ska beräknas enligt sådan schablon som anges i 2 kap. 21 § tredje stycket SAL. Om Skatteverket på begäran av arbetsgivaren har beslutat hur utgifterna ska beräknas vid bestämmandet av underlag för arbetsgivaravgifter, ska denna beräkning användas även vid beräkning av skatteavdrag. Även detta anges nu uttryckligen.

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

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person

16 §

Paragrafen motsvarar närmast 8 kap. 1 § SBL.

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

I vissa fall ska skatteavdrag göras med 30 procent enligt 20 § i stället för enligt skattetabell. Av nu aktuell paragraf framgår därför att ett beslut om preliminär A-skatt som anger att skatteavdrag ska göras enligt skattetabell inte ska tillämpas i dessa fall. Om beslutet däremot anger att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund ska denna tillämpas oberoende av vad som sägs i 20 §. Av 21 eller 22 § framgår att ett förhöjt skatteavdrag ska göras i vissa fall.

Av *andra stycket* framgår att skattetabeller från det föregående beskattningsåret får tillämpas under januari. Med hänsyn till att den tekniska utvecklingen har förenklat lönehanteringen och till att det finns

goda möjligheter till elektronisk kommunikation med Skatteverket bedöms det inte längre finnas behov av en motsvarande möjlighet under februari.

Allmän eller särskild skattetabell?

17 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 2 § och 8 § andra stycket SBL.

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

Av *första meningen* framgår att utbetalaren ska beräkna skatteavdraget enligt en allmän skattetabell om ersättningen är mottagarens huvudinkomst och är regelbunden (begreppen huvudinkomst och regelbunden ersättning definieras i 2 och 3 §§).

Enligt *andra meningen* ska skatteavdrag göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp om inkomsten inte är regelbunden. Detta gäller dock endast om den icke regelbundna inkomsten betalas ut tillsammans med sådan inkomst som avses i 3 § första stycket. Här avses ersättningar som betalas ut tillsammans med den regelbundna huvudinkomsten, exempelvis retroaktiv lön.

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

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

Bestämmelserna, som innehåller grunderna för hur skattetabellerna ska upprättas, finns i 12 kap. De har separerats från bestämmelserna i detta kapitel som reglerar under vilka förutsättningar skatteavdrag ska göras enligt skattetabell. Härigenom blir regleringen mer överskådlig.

18 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 4 § första stycket SBL. Det övriga innehållet i 8 kap. 4 § ges i 12 kap. 4 §.

Av paragrafen framgår i vilka fall utbetalaren ska göra skatteavdrag enligt en särskild skattetabell för sjukpenning m.m.

Hänvisningen i *första stycket* till 11 kap. 30 § IL har begränsats till paragrafens första stycke. Som *Skatteverket* har påpekat i sitt remissvar bör nämligen även sådan sjukersättning och aktivitetsersättning som avses i 11 kap. 30 § andra stycket IL undantas eftersom de, i likhet med vårdbidrag, utgår per månad och inte per dag.

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

19 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 5 § första meningen SBL. Det övriga innehållet i 8 kap. 5 § SBL finns i 12 kap. 5 §.

Av paragrafen framgår att från ersättning som är sjöinkomst och mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag göras enligt skattetablell. I *första meningen* anges att skatteavdrag ska göras enligt en särskild skattetablell för sjömän.

I *andra meningen* anges på motsvarande sätt som i 17 § att skatteavdrag ska göras enligt en särskild skattetablell för engångsbelopp om ersättningen inte är regelbunden, se kommentaren till den paragrafen.

Skatteavdrag med 30 procent

20 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 8 § första stycket 2, 4 och 5 samt 9 § SBL.

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

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

Punkten 2 avser ersättning för arbete som är avsett att pågå kortare tid än en vecka.

Punkten 3 gäller ersättning som redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration och *punkten 4* gäller ersättning som likställs med

ersättning för arbete och som betalas ut till en mottagare som är godkänd för F-skatt.

Obligatorisk förhöjning av skatteavdraget

21 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 6 § SBL.

Paragrafen anger under vilka förutsättningar förhöjt skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete till en fysisk person.

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

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

I nu aktuell bestämmelse om beräkning av skatteavdrag ersätts hänvisningen till 5 kap. 16 § SBL med ett nytt rekvisit i *första stycket 2*. Där anges som en av förutsättningarna för förhöjt skatteavdrag att mottagaren inte har visat upp ett beslut om preliminär A-skatt trots att utbetalaren har begärt det. Övriga förutsättningar är att utbetalaren inte har inhämtat uppgift från Skatteverket om vilket skatteavdrag som ska göras (punkten 1) och att ersättningen är mottagarens huvudinkomst (punkten 3).

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

Frivillig förhöjning av skatteavdraget

22 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 7 § SBL.

I 8 kap. 7 § SBL anges som en av förutsättningarna för förhöjt skatteavdrag att den som tar emot ersättningen anmäler att skatteavdrag ska göras med större belopp. Eftersom det inte finns några formkrav för en sådan anmälan anges nu i stället att betalningsmottagaren ska begära ett förhöjt skatteavdrag.

Skatteavdrag från förskott

23 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 26 § SBL.

I paragrafen regleras skatteavdrag från förskott.

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en juridisk person

24 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 8 § första stycket 1 SBL.

Av paragrafen framgår att skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en juridisk person ska göras med 30 procent.

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

Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning

25 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 10 § första meningen SBL.

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skatteavdrag på ränta, utdelning och annan avkastning.

Paragrafen omfattar numera inte bara ränta och utdelning utan också annan avkastning. Det beror på att skatteavdrag i vissa fall ska göras från annan avkastning, se kommentaren till 10 kap. 15 §.

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

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

26 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 10 § andra meningen SBL.

Paragrafen reglerar beräkningen av skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning på utländska värdepapper.

Skyldighet att följa och visa upp beslut

27 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 13 § och 16 § andra stycket SBL. Bestämmelserna i 5 kap. 16 § första och tredje styckena SBL får inga motsvarigheter, se kommentaren till 21 §.

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

I *andra stycket* finns en skyldighet för den som har fått ett beslut om särskild beräkningsgrund att visa upp det för den som ska göra skatteavdraget. Ett sådant beslut kan innebära att ett högre skatteavdrag ska göras än vad som annars är fallet. Betalningsmottagaren är därför enligt nu aktuell bestämmelse skyldig att på eget initiativ visa upp beslutet för utbetalaren. Skyldigheten är sanktionerad genom 7 § skattebrottslagen (1971:69). För fysiska personer ska, på motsvarande sätt som i dag, skyldigheten vara begränsad till beslut som har meddelats efter den 18 januari det beskattningsår som beslutet avser.

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

12 kap. Skattetableller

1 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 1 § första stycket SBL.

Av paragrafen framgår att allmänna och särskilda skattetableller ska fastställas för varje kalenderår. Bestämmelserna om vilka grunder som ska gälla för skattetablellerna skiljs nu från bestämmelserna om beräkning av skatteavdrag och placeras i ett eget kapitel. Härigenom blir bestämmelserna om beräkning av skatteavdrag som vänder sig till

arbetsgivare och andra utbetalare överskådligare, se även kommentaren till 11 kap. 17 §.

Allmänna skattetableller

2 och 3 §§

Paragraferna motsvarar 8 kap. 3 § SBL.

I paragraferna finns bestämmelser om hur de allmänna skattetablellerna ska utformas.

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

Paragraferna innehåller ingen motsvarighet till 8 kap. 3 § andra stycket SBL enligt vilket skattetablellerna ska ange skatteavdraget med utgångspunkt från att kommunal inkomstskatt, begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144) och avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund beräknas efter en sammanlagd skatte- och avgiftssats i hela krontal. Sådana bestämmelser har karaktären av verkställighetsföreskrifter och behöver inte ges i lagen.

Särskilda skattetableller

4 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 4 § andra stycket SBL.

I paragrafen anges huvudprincipen för hur de särskilda skattetablellerna för sjukpenning m.m. ska utformas.

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

5 §

Motsvarande bestämmelser finns i dag i 8 kap. 5 § SBL.

I paragrafen anges de förutsättningar som de särskilda skattetablellerna för sjömän ska grundas på.

6 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

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

En skattetablell för engångsbelopp ska, enligt paragrafen, för olika årsinkomster ange det skatteavdrag som ska göras från ett visst engångsbelopp uttryckt i procent. Tabellen ska grundas på en för Sverige

genomsnittlig sammanlagd skatte- och avgiftssats. De skattetabeller för engångsbelopp som Skatteverket i dag fastställer med stöd av 8 kap. 8 § andra stycket SBL och 20 § skattebetalningsförordningen är utformade på detta sätt. Tabellerna beaktar progressionen i beskattningen. Så ska ske även i fortsättningen, vilket följer av den övergripande målsättningen för preliminär skatt som anges i 8 kap. 1 §.

Bestämmelser om preliminär skatt som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 4 kap. 6, 12 och 16 §§ SBL (skattsedlar och skattebevis),
- 4 kap. 8 § SBL (årlig förnyelse),
- 4 kap. 15 § SBL (åtgärder efter återkallelse),
- 8 kap. 18 § SBL (drickspengar), och
- 8 kap. 21 § SBL (avdrag för avgifter i tjänsten).

Beträffande skälen för detta hänvisas till avsnitt 10.4.1 och 10.4.2 samt betänkandet s. 935 f.

AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Den som är bosatt utomlands och har inkomst av tjänst från Sverige ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

För personer som omfattas av SINK ska beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Om den som är skattskyldig enligt SINK begär det, ska beskattning i stället ske enligt inkomstskattelagen. Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 procent (undantag för sjöinkomst där skatten tas ut med 15 procent) och är en statlig definitiv källskatt.

Skatten betalas i de flesta fall genom att den som betalar ut ersättningen gör skatteavdrag som redovisas och betalas in till Skatteverket. Ersättningar för vilka särskild inkomstskatt ska betalas enligt SINK ska, med vissa undantag, ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

SINK tas i dag i praktiken ut enligt förfarandet i skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, vilket bl.a. innebär att skatteavdragen redovisas och betalas i skattekontosystemet. Skattebetalningslagen är dock inte direkt tillämplig utan i stället hänvisar SINK till skattebetalningslagens bestämmelser om skyldighet att lämna deklARATION, beskattningsbeslut, utredning i skatteärenden, särskilda avgifter, inbetalning av skatt, anstånd med inbetalning av skatt, ränta, indrivning, omprövning och överklagande, vite och verkställighet.

Skälet till att SINK inte hänvisar till skattebetalningslagens bestämmelser om ansvar för skatt och återbetalning av skatt är att SINK innehåller självständiga bestämmelser i dessa ämnen.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Beskattningsreglerna för artister och idrottsmän m.fl. som är bosatta utomlands finns i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK. Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl. är, liksom skatt enligt SINK, en statlig definitiv källskatt. Skattesatsen uppgår till 15 procent.

Förutom utomlands bosatta artister och idrottsmän är artistföretag och arrangörer som är hemmahörande eller bosatta i utlandet skattskyldiga. Både fysiska och juridiska personer omfattas av skattskyldigheten. A-SINK omfattar inte enbart tjänsteinkomster utan även inkomst av näringsverksamhet.

Med uttrycket artist avses den som utövar artistisk verksamhet. Med sådan verksamhet avses personligt framträdande inför publik eller vid ljud- och bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. För att omfattas av bestämmelserna i A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik. Med idrottslig verksamhet avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning.

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den till särskild inkomstskatt skattepliktiga ersättningen vad som erhålls i kontant ersättning eller annat vederlag för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg. Skattepliktig inkomst för arrangörer är de inkomster i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter från en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg som arrangören uppbär.

Den som betalar ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska göra skatteavdrag för sådan skatt samt redovisa och betala in skatten. Det krävs alltså inget beslut av Skatteverket för att den som betalar ut skattepliktig ersättning som omfattas av A-SINK ska bli skyldig att göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt.

Från och med den 1 januari 2010 gäller att den som är skattskyldig enligt A-SINK ska ha möjlighet att begära att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen. Vidare gäller att arbetsgivaravgifter ska tas ut på ersättningar som omfattas av A-SINK (prop. 2008/09:182).

Skatteavdragen redovisas och betalas inte i skattekontosystemet, dvs. enligt skattebetalningslagen, utan enligt ett särskilt förfarande i A-SINK. I övrigt regleras förfarandet genom hänvisningar till skattebetalningslagen. I likhet med SINK innehåller A-SINK egna bestämmelser om återbetalning av skatt.

13 kap. Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

Beslut om särskild inkomstskatteredovisning

1 §

Bestämmelsen ersätter 8 § SINK.

Genom beslut enligt denna paragraf bestämmer Skatteverket huruvida skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK, s.k. beslut om särskild inkomstskatteredovisning.

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

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

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

Enligt 4 § SINK undantas från skattskyldighet den som begär att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Om den skattskyldige begär att inkomstskattelagen ska tillämpas i stället för SINK ska Skatteverket inte fatta något beslut enligt förevarande paragraf. Om Skatteverket redan har fattat ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska Skatteverket, om inte all skattepliktig ersättning redan har betalats ut, ompröva beslutet. Effekten av det är att frågan och med resterande utbetalningar ska utbetalaren göra preliminärskatteavdrag och mottagaren lämna inkomstdeklaration (29 kap.).

2 §

Paragrafen ersätter 10 § SINK.

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

Skatteavdrag för särskild inkomstskatt

3 §

Paragrafen ersätter 9 § första stycket SINK.

I *första stycket* anges när den som betalar ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt SINK ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt.

Skatteavdrag för särskild inkomstskatt ska enligt *punkten 1* göras om Skatteverket har beslutat att särskild inkomstskatteredovisning ska gälla för den fysiska personen. Med det avses att Skatteverket har fattat ett beslut enligt 1 § och att det inte anges i beslutet att ersättningen är undan-

tagen från skatteplikt enligt 6 § SINK. Anges det i beslutet att ersättningen är undantagen ska varken skatteavdrag för särskild inkomstskatt eller preliminärskatteavdrag göras (se 10 kap. 7 §).

Det räcker dock inte att Skatteverket har beslutat om särskild inkomstskatteredovisning utan det krävs enligt *punkten 2* även att utbetalaren känner till beslutet. Om utbetalaren inte gör det ska preliminärskatteavdrag göras.

I *andra stycket* anges att skatteavdrag inte ska göras om utbetalaren är hemmahörande i utlandet. Av 2 § SINK framgår att med hemmahörande i utlandet avses om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket eller har fast driftställe här.

Det bör noteras att utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt inte påverkar mottagarens skattskyldighet utan mottagaren har i egenskap av skattskyldig alltid ett ansvar för att skatten betalas. En annan sak är att om utbetalaren gör ett korrekt skatteavdrag behöver mottagaren aldrig betala in någon skatt. Bestämmelser om betalningsskyldighet för skatt finns i 54 kap. (mottagarens ansvar) och 59 kap. (utbetalarens ansvar). Se vidare avsnitt 18.3.

4 §

Paragrafen ersätter 12 § första stycket A-SINK.

Här sägs när skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska göras.

Den som betalar ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska alltid göra skatteavdrag för sådan skatt. Det krävs alltså till skillnad från skatteavdrag för skatt enligt SINK inget beslut för att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska få göras i stället för skatteavdrag för preliminär skatt. Denna skillnad mellan skatteavdrag för skatt enligt SINK respektive A-SINK finns redan i dag och är alltså ingen nyhet.

Skatteverket har i sitt remissvar anført att ett beslutsförfarande bör införas även vid skatteavdrag enligt A-SINK. Verket anser att ett likartat lagtekniskt system mellan SINK och A-SINK bör eftersträvas även i andra avseenden än vad gäller skatteavdrag och redovisning av skatt. Anledningen till att lagstiftaren har ansett det vara nödvändigt med ett beslut för att utbetalaren ska vara skyldig att göra skatteavdrag enligt SINK är sannolikt att det kan vara svårt för en utbetalare att själv avgöra huruvida SINK är tillämplig på viss ersättning. Behovet av ett beslut borde då vara än större vad gäller A-SINK, eftersom utbetalaren i sådant fall har att bedöma både om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig i Sverige och om denne tillhör någon av de kategorier som omfattas av A-SINK. Även mot bakgrund av förslaget om mottagarens ansvar för skatten måste det vara av intresse för mottagaren att redan initialt få besked om att skattskyldighet enligt A-SINK föreligger.

Regeringen delar Skatteverkets uppfattning att det är viktigt att eftersträva att de båda systemen enligt SINK och A-SINK baseras på en så likformig lagstiftning som möjligt. Genom att nu infoga förfarandet för SINK och A-SINK i skatteförfarandelagen och därmed även i skattekontosystemet kommer skatten att kunna hanteras gemensamt med de skatter och avgifter som i dag ingår i systemet. Som exempel kan nämnas att skatteavdrag enligt A-SINK då kan redovisas i en

skattedeklaration, dvs. i samma deklaration som arbetsgivaravgifterna på den ersättning som avdraget har gjorts från. Vidare kommer samma betalningstider att gälla och både skatteavdrag och arbetsgivaravgifter kommer att hanteras på den redovisningsskyldiges skattekonto.

Genom att som Skatteverket föreslår införa ett beslutsförfarande även för A-SINK skulle reglerna bli än mer likformiga. Ett sådant förslag omfattas emellertid inte av det remitterade förslaget och ryms inte inom ramen för detta lagstiftningsarbete.

5 §

Paragrafen ersätter 9 § andra stycket, 12 § första stycket och 14 § första stycket SINK samt 12 § andra stycket och 17 § första stycket A-SINK.

Paragrafen är tillämplig på skatteavdrag för skatt enligt såväl SINK som A-SINK.

I *första stycket 1* finns en bestämmelse om befrielse från skatteavdrag, som motsvarar 14 § första stycket SINK. Förutsättningarna för befrielse i 14 § första stycket SINK är desamma som i 5 kap. 11 § första stycket 1 och andra stycket SBL, som nu flyttas till 10 kap. 10 § första stycket 2 och andra stycket SFL. Dagens bestämmelse ersätts alltså av hänvisningen i punkten 1 till motsvarande bestämmelser om befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag för preliminär skatt.

I 14 § första stycket SINK sägs att Skatteverket får, enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen, medge befrielse från skatteavdrag. Regeringen har inte meddelat några sådana föreskrifter. Noteras bör att motsvarande bestämmelse om befrielse från skatteavdrag i skattebetalningslagen inte nämner något om föreskrifter från regeringen och inte heller dess motsvarighet i 10 kap. 10 §. Det gör därför inte heller förevarande paragraf.

I *punkten 2* finns bestämmelser om skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag för särskild inkomstskatt. Enligt 17 § första stycket A-SINK ska en utbetalare vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skattepliktig inkomst och skatteavdragets belopp. Av 10 kap. 19 § framgår dock att när det gäller skatteavdrag för preliminär skatt behöver uppgift endast lämnas om skatteavdragets belopp. Detsamma gäller i dag enligt 5 kap. 12 § SBL och 12 § första stycket SINK och ska i fortsättningen även gälla skyldigheten att lämna uppgift om skatteavdrag för skatt enligt A-SINK. I punkten 2 finns därför en hänvisning till 10 kap. 19 §.

Enligt 9 § andra stycket SINK och 12 § andra stycket A-SINK ska förmåner vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag värderas enligt bestämmelserna i 8 kap. 14–17 §§ SBL. Bestämmelser om värdering av förmåner vid beräkning av preliminärskatteavdrag ska i fortsättningen ges i den här lagen, närmare bestämt i 11 kap. 9–11 §§. Det som sägs där ska genom hänvisningen dit i *punkten 3* även gälla i fråga om skatteavdrag för särskild inkomstskatt.

I 12 § andra stycket SINK och 17 § andra stycket A-SINK sägs att om ersättningen betalas ut i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Av 12 a § SINK och 17 a § A-SINK följer att om beloppet har angetts i utländsk valuta ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.

Bestämmelser om att uppgift om skatteavdrag i vissa fall ska anges i utländsk valuta finns även i 5 kap. 12 § och 8 kap. 30 § SBL. I kommentaren till 10 kap. 19 § görs bedömningen att bestämmelserna har karaktären av verkställighetsföreskrifter. De förs därför inte över till skatteförfarandelagen. I linje därmed förs inte heller nu aktuella bestämmelser över till skatteförfarandelagen (jfr avsnitt 6).

Bestämmelserna om befrielse från skatteavdrag enligt 10 kap. 10 § första stycket 2 och andra stycket ska inte gälla skatteavdrag som avser särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Detta anges i det helt nya *andra stycket*.

I vilka fall ska den skattskyldige redovisa och betala in skatten?

6 §

Paragrafen ersätter 9 b § första meningen SINK.

Här anges när den skattskyldige ska redovisa och betala skatten.

Av dagens bestämmelse följer att om utbetalaren är hemmahörande i utlandet ska den skattskyldige själv betala skatten. Det hänger ihop med att utbetalare som är hemmahörande i utlandet inte är skyldiga att göra skatteavdrag vilket även gäller i fråga om skatteavdrag för preliminär skatt för obegränsat skattskyldiga.

Av 2 § SINK framgår att med hemmahörande i utlandet avses om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket eller har fast driftsställe här.

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet ska den skattskyldige själv redovisa skatten i en särskild inkomstkattedecklaration (26 kap. 2 § 6). Skatten ska redovisas och betalas senast den 12 i månaden efter den månad då inkomsten kom den skattskyldige till del (26 kap. 35 § och 62 kap. 3 §). Denna redovisnings- och betalningsskyldighet gäller oavsett om ett beslut enligt 1 § har fattats eller inte.

I 9 b § andra meningen SINK sägs att mottagaren är skyldig att betala skatt som inte ska betalas genom skatteavdrag. Av förarbetena framgår att med det avses att mottagaren är skyldig att betala skatt som utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag för enligt SINK eller skattebetalningslagen (prop. 2004/05:19 s. 64). Detta gäller utan särskild föreskrift och får därför ingen motsvarighet här.

En utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag och ansvar när skatteavdrag inte görs påverkar inte mottagarens skattskyldighet. Mottagaren har i egenskap av skattskyldig enligt SINK alltid ett ansvar för att skatten betalas. En annan sak är att om utbetalaren gör ett korrekt skatteavdrag behöver mottagaren aldrig betala in någon skatt. Bestämmelser om betalningsskyldighet för skatt finns i 54 kap. (mottagarens ansvar) och 59 kap. (utbetalarens ansvar). Se vidare avsnitt 18.3.

7 §

Att en utländsk arrangör är skyldig att själv redovisa och betala skatten enligt A-SINK följer i dag av 6, 12 och 14 §§ A-SINK. I fortsättningen anges det i denna paragraf.

Det bör noteras att om en utländsk arrangör betalar ut ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK, ska arrangören göra skatteavdrag enligt 4 §

samt redovisa skatteavdraget och eventuella arbetsgivaravgifter i en skattedeklaration och betala in skatten och avgifterna (prop. 1990/91:159 s. 37 och 38).

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

14 kap. Syftet med kontrolluppgifter

1 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

I paragrafen anges syftet med kontrolluppgifterna. Kontrolluppgifter ska lämnas för andra än uppgiftslämnaren själv till ledning för bestämmande av underlag för skatter och avgifter samt egenavgifter, registrering av skatteavdrag, bestämmande av skattereduktion, beräkning av pensionsgrundande inkomst, beskattning enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, samt beskattning utomlands.

I dag sägs att kontrolluppgifter lämnas till ledning för taxering enligt taxeringslagen (1990:324), förkortad TL. Vilka skatte- och avgiftsunderlag som i dag fastställs genom taxering framgår av 1 kap. 1 § första stycket TL. Termen taxering används inte i skatteförfarandelagen och lydelsen ”taxering enligt taxeringslagen” ersätts därför av en uppräkningsavdelning av de skatter och avgifter som anges i 1 kap. 1 § första stycket TL (se avsnitt 5.3).

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

Det är värt att nämna att det av 56 kap. 7 § framgår att i ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket utöver de skattereduktioner som ska göras enligt inkomstskattelagen göra de skattereduktioner som enligt andra lagar gäller för beskattningsåret.

I 18 § SINK sägs att bestämmelser om kontrolluppgifter finns i 12 kap. 2 § LSK. Att kontrolluppgifter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga följer i fortsättningen av 23 kap. 2 §. Det inkluderar även fysiska personer som är skattskyldiga enligt A-SINK och i den lagen finns också en hänvisning till 12 kap. 2 § LSK. I 1 kap. 4 § LSK sägs dock inte att kontrolluppgifter lämnas till ledning för beskattning enligt A-SINK. Det bör därför framgå av förevarande paragraf att kontrolluppgifter ska lämnas till ledning för beskattning enligt A-SINK. Detta anges i *punkten 6*. Hänvisningarna i lagarna om beskattning av utomlands bosatta till 12 kap. 2 § LSK ersätts av hänvisningar till 23 kap. 2 §.

15 kap. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

2 §

Paragrafen motsvarar 6 kap. 1, 5 a och 7 §§ LSK.

I *första stycket* anges att det ska lämnas kontrolluppgift om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst. I 11 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Av andra meningen framgår att kontrolluppgift inte ska lämnas om ersättningen eller förmånen är skattefria av någon annan anledning än förhållanden hos mottagaren. Meningen motsvarar andra meningen i 6 kap. 1 § LSK och tydliggör att kontrolluppgift ska lämnas om alla intäkter som typiskt sett är att hänföra till inkomstslaget tjänst oavsett om de är skattepliktiga för mottagaren eller inte.

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

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

I *tredje stycket* sägs att i 22 kap. 10 och 11 §§ finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning av pensionsförsäkring eller tjänstepensionsavtal.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

För vem ska kontrolluppgift lämnas ?

3 §

Paragrafen motsvarar en del av 6 kap. 2 § första stycket LSK.

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

Den som ska lämna kontrolluppgift – huvudregeln

4 §

Paragrafen motsvarar en del av 6 kap. 2 § första stycket LSK.

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

Förmån av personaloptioner

5 §

Paragrafen motsvarar bestämmelsen i 6 kap. 2 § andra stycket LSK.

I paragrafen sägs vem som ska lämna kontrolluppgift om förmån av personaloptioner, nämligen den i vars tjänst rättigheten har förvärvats. Detta gäller även om personaloptionerna löses in av någon annan.

För att utgivaren ska kunna lämna korrekta uppgifter finns i 34 kap. 6 § en bestämmelse om att mottagaren ska lämna uppgift till utgivaren om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtit.

Rabatt, bonus eller annan förmån

6 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 3 § LSK.

Enligt bestämmelsen i LSK ska en arbetsgivare under vissa förutsättningar anses som utgivare av en rabatt, bonus eller annan förmån som har getts ut av någon annan. Det rör sig om förmåner som grundar sig på utgifter för vilka arbetsgivaren har svarat, som t.ex. när en trohetsrabatt, som har uppkommit på grund av tjänsteresor hos ett flygbolag eller hotellföretag används för privata resor.

I avdelningen om preliminär skatt har begreppen arbetsgivare och arbetstagare övergetts eftersom en del bestämmelser gäller för betydligt fler än arbetsgivare och arbetstagare i den betydelse begreppen har inom andra rättsområden och i dagligt tal. Enligt dagens bestämmelser om preliminär skatt, dvs. enligt skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, gäller nämligen ett utvidgat arbetsgivar- och arbetstagarbegrepp. Det innebär att med arbetsgivare och arbetstagare avses den som betalar ut respektive tar emot ersättning för arbete. Dessa definitioner slopas nu och i stället används nyss nämnda uttryck eller orden ”utbetalare” eller ”utgivare” respektive ”mottagare”.

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

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

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

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

Begreppen arbetsgivare och arbetstagare används därför inte i paragrafen. I stället anges att den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för ersättningen eller förmånen ska lämna kontrolluppgift.

För att den som har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen ska kunna lämna korrekta uppgifter finns i 34 kap. 7 § en bestämmelse om att den som har tagit emot förmånen ska lämna uppgift till den uppgiftsskyldige om att han eller hon har utnyttjat en förmån av nu aktuellt slag.

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

7 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 4 § LSK.

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

För att underlätta för den som ska lämna kontrolluppgift sägs i 34 kap. 8 § att den som har gjort betalningar till och från utlandet i vissa fall ska underrätta den kontrolluppgiftsskyldige om detta.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

8 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 5 § 1, 2 och 4 LSK.

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst.

I *punkterna 1 och 2* anges under vilka förutsättningar som kontrolluppgift inte behöver lämnas för ersättning eller förmån för arbete.

Av *punkten 3* framgår att kontrolluppgift inte behöver lämnas om sådan ersättning eller förmån som har redovisats i en förenklad arbetsgivardeklaration.

Punkten 4 är helt ny. Den som har betalat ut ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK, ska redovisa gjorda skatteavdrag i en arbetsgivardeklaration. I en bilaga till deklarationen ska uppgifter om bl.a. betalningsmottagare, ersättning och verksamhet lämnas. Utbetalare av ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska inte behöva lämna samma uppgifter två gånger. Därför anges här ett undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. För att undantaget ska gälla krävs att ersättningen eller förmånen är skattepliktig enligt A-SINK och att ersättningen eller förmånen har redovisats för mottagaren i en arbetsgivardeklaration. Se avsnitt 11.2.6.

Undantaget i 6 kap. 5 § 3 LSK för ersättning och förmån som ska redovisas i självdeklaration enligt 3 kap. 21 § LSK första och tredje styckena får ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen, eftersom de särskilda uppgiftsskyldigheterna för delägare med flera i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag som har motiverat undantaget slopas. Se avsnitt 11.2.1.

Kontrolluppgiftens innehåll

9 §

Paragrafen motsvarar 6 kap. 6 § LSK.

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

10 §

Paragrafen motsvarar 6 kap. 9 § LSK.

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

Värdering av ersättningar och förmåner

11 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 10 § LSK.

I *första stycket* anges att värdet av ersättningar och förmåner som har getts ut i annat än pengar ska beräknas enligt bestämmelserna i 61 kap. IL.

Vid beräkning av värdet av kostförmån och bilförmån får enligt *andra stycket* bestämmelserna i 61 kap. 18, 19 och 19 b §§ IL tillämpas bara om Skatteverket har beslutat det enligt 2 kap. 10 b § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL.

I *tredje stycket* finns bestämmelser om hur värdet av förmån av bostad i Sverige som inte är en semesterbostad eller en bostad som avses i 61 kap. 3 a § IL ska beräknas.

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

16 kap. Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstlaget näringsverksamhet

Ersättningar och förmåner

1 §

Paragrafen motsvarar 7 kap. 1 § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om ersättningar och förmåner till näringsidkare. I likhet med i dag gäller kontrolluppgiftsskyldigheten bara om aktuell förmån eller ersättning ska hänföras till inkomstlaget näringsverksamhet. Vilka ersättningar och förmåner som avses anges i 3 §.

2 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 2 § LSK.

Här finns angivet för vem kontrolluppgiften ska lämnas och av vem.

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

3 §

Paragrafen motsvarar 7 kap. 3 § LSK.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad kontrolluppgiften ska innehålla.

Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

4 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 4 § första stycket och 5 § första stycket LSK.

I paragrafen anges att kontrolluppgift ska lämnas om vissa omständigheter avseende skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto.

Punkten 1 är helt ny. Här anges att kreditinstitutet ska lämna uppgift om insatt belopp på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto. Skälen för förslaget redovisas i avsnitt 11.2.4.

Som förutsättning för avdrag gäller att insättningen görs senast den dag då näringsidkaren ska lämna deklaration (21 kap. 33 § och 32 kap. 6 § IL). Att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om den dag då insättningen gjordes behöver inte sägas särskilt utan det följer av skyldigheten att lämna uppgift om insatt belopp.

I 9 kap. 4 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad FSK, sägs att den som gör en insättning på ett skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto ska lämna uppgift till banken om vilket beskattningsår insättningen avser.

Kreditinstitut är skyldiga att inom viss tid betala ut kvarstående medel på nu aktuella konton och lämna kontrolluppgift om utbetalningen (21 kap. 36 § andra stycket och 32 kap. 8 § andra stycket IL). En sådan utbetalning ska tas upp till beskattning. Den tid som medlen får stå inne med bibehållen skattecredit är 10 respektive 20 år för skogskonto och skogsskadekonto samt 6 år för upphovsmannakonto. Tiden räknas från ingången av det år då insättningen senast skulle ha gjorts, dvs. från ingången av året efter beskattningsåret.

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

Kontrolluppgift ska dessutom lämnas om uttag eller utbetalning på sådana konton. Detta framgår av *punkten 2*.

Enligt *punkten 3* ska kontrolluppgift också lämnas om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto, om dessa förhållanden är kända. Sådana förfoganden innebär normalt att medlen på kontot ska tas upp som skattepliktig intäkt. Medel på skogskonto och skogsskadekonto kan dock utan beskattningsekvenser föras över till en närstående i samband med en benefik överlåtelse av en lantbruksenhet (21 kap. 41 § IL). Detta innebär alltså att kontrolluppgiften ska innehålla uppgifter om här aktuella förfoganden även om de inte leder till någon skattepliktig intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

5 §

Paragrafen motsvarar 7 kap. 4 och 5 §§ andra styckena LSK.

Här anges vilka personer kontrolluppgift ska lämnas för och vem som ska lämna kontrolluppgift.

6 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 4 och 5 §§ tredje styckena LSK.

I paragrafen anges vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften avseende skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto. *Punkten 1* är helt ny. Se författningskommentaren till 4 § och avsnitt 11.2.4.

17 kap. Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 1 § LSK.

Här anges att kontrolluppgift ska lämnas om ränteinkomster och annan avkastning än kapitalvinst som hänför sig till fordringsrätter.

I likhet med vad som gäller i dag ska begreppet ränta (här ränteinkomst) och fordringsrätt ha samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (3 kap. 2 §). Vad som avses med fordringsrätt anges i 48 kap. 3 och 4 §§ IL.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen ersätter en del av 8 kap. 2 § första stycket LSK.

Här regleras för vilka personer kontrolluppgift enligt 1 § ska lämnas.

3 §

Paragrafen ersätter delar av 8 kap. 2 § LSK.

Paragrafen pekar ut den som ska lämna kontrolluppgift.

Av *första stycket* framgår att det är den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta eller avkastning som ska lämna kontrolluppgift.

I dag är fysiska personer och dödsbon enligt 8 kap. 2 § andra stycket 2 LSK skyldiga att lämna kontrolluppgift om ränta som utgör en utgift i en näringsverksamhet som personen eller boet bedriver (enskilda näringsidkare). Enskilda näringsidkare och dödsbon ska inte längre behöva lämna kontrolluppgift om ränta eller avkastning, se avsnitt 11.2.5. Här finns därför ingen motsvarighet till 8 kap. 2 § andra stycket 2 LSK. Det innebär att i fortsättningen är det enligt *andra stycket* bara andra juridiska personer än dödsbon som ska lämna kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 4 § LSK.

Här anges undantagen från skyldigheten att lämna kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning.

I *punkten 1* anges att kontrolluppgift inte behöver lämnas för ett konto för vilket det inte finns ett personnummer för och som har öppnats före den 1 januari 1985, om räntan understiger 100 kronor för varje innehavare.

I *punkten 2* finns en generell beloppsgräns och i *punkten 3* görs undantag för skogskonton, skogsskadekonton, upphovsmannakonton och pensionssparkonton.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 5 § LSK.

Här sägs vad en kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter ska innehålla.

Enligt *första stycket* ska kontrolluppgiften innehålla uppgift om tillgodoräknad eller utbetald ränta och annan avkastning än kapitalvinst.

Andra stycket reglerar vad som ska redovisas när det inte går att utröna vad som är ränta och vad som är annan utbetalning.

När två eller flera personer innehar ett konto

6 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 6 § LSK.

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

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

18 kap. Kontrolluppgift om ränteutgifter

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 7 § LSK.

Enligt paragrafen ska kontrolluppgift lämnas om ränteutgifter.

I likhet med vad som gäller i dag ska begreppet ränta (här ränteutgift) ha samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (3 kap. 2 §).

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen ersätter en del av 8 kap. 8 § första stycket LSK.

I paragrafen regleras för vem kontrolluppgift ska lämnas.

3 §

Paragrafen ersätter delar av 8 kap. 8 § LSK.

Paragrafen pekar ut vem som ska lämna kontrolluppgift om ränteutgifter.

Av *första stycket* framgår att kontrolluppgift ska lämnas av den som har tagit emot ränta.

I dag är fysiska personer och dödsbon enligt 8 kap. 8 § andra stycket 2 LSK skyldiga att lämna kontrolluppgift om räntan utgör en inkomst i en näringsverksamhet som personen eller boet bedriver (enskilda näringsidkare). Enskilda näringsidkare och dödsbon ska inte längre behöva lämna kontrolluppgift om ränta eller avkastning. Här finns därför ingen motsvarighet till 8 kap. 8 § andra stycket 2 LSK. Se avsnitt 11.2.5. Det innebär att i fortsättningen är det enligt andra stycket bara andra juridiska personer än dödsbon som ska lämna kontrolluppgift om ränteutgifter.

Av *tredje stycket* framgår att enskilda juridiska personer som bara har tagit emot dröjsmålsränta inte behöver lämna kontrolluppgift. I förarbetena till LSK uttalades att undantaget inte skulle gälla inom offentlig verksamhet (prop. 2001/02:25 s. 183). I LSK används begreppet ”enskild person” för att klargöra att offentlig verksamhet inte omfattas. Här används i stället ”enskild”, som är det begrepp som vanligen används i lagstiftningen.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 11 § LSK.

I paragrafen sägs att kontrolluppgift om ränteutgifter inte behöver lämnas om den sammanlagda räntan för en person understiger 100 kronor under året.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 10 § LSK.

Här anges vad en kontrolluppgift om ränteutgifter ska innehålla.

I *första stycket* sägs att en kontrolluppgift om ränteutgifter ska innehålla uppgift om mottagen ränta.

Förskottsräntor får dras av det beskattningsår då de betalas, men bara till den del de avser tid intill utgången av januari månad året efter beskattningsåret. Detta följer av 41 kap. 9 § andra stycket IL och i *andra stycket* föreskrivs därför att kontrolluppgift bara ska lämnas om den del av en förskottsränta som avser tiden till och med den 31 januari året efter beskattningsåret. Återstoden av betald förskottsränta får dras av senare år. Begreppet taxeringsår används inte i skatteförfarandelagen och det ersätts därför här med ordalydelsen ”året efter beskattningsåret.” Se avsnitt 5.3.2.

När två eller flera personer är betalningsansvariga för en skuld

6 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 12 § LSK.

I *första stycket* sägs hur kontrolluppgift ska lämnas om det är två eller flera personer som är betalningsansvariga för en skuld. Räntan ska fördelas efter hur mycket var och en är betalningsansvarig för om detta är känt för uppgiftslämnaren. I annat fall ska räntan fördelas lika mellan de betalningsansvariga.

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

19 kap. Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 9 kap. 1 § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om ränta, utdelning och annan avkastning på delägarätter. Termen delägar rätt har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (3 kap. 2 §). En definition av begreppet delägar rätt finns i 48 kap. 2 § IL. Delägarätter kan vara både svenska och utländska tillgångar om det inte i 48 kap. 2 § IL är särskilt angivet att endast svenska tillgångar omfattas. Med annan avkastning än utdelning, ränta eller kapitalvinst som hänför sig till delägarätter och som utgör intäkt i inkomstslaget kapital avses t.ex. sådan avkastning på en s.k. aktieindexobligation som var i fråga i Regeringsrättens avgörande RÅ 2003 ref. 48 (prop. 2004/05:113 s. 59).

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen motsvarar 9 kap. 2 § LSK.

I paragrafen regleras för vem kontrolluppgift om ränta, utdelning eller annan avkastning ska lämnas.

3 §

Paragrafen motsvarar 9 kap. 4 § LSK.

I paragrafen sägs vem som ska lämna kontrolluppgift. Det är den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta, utdelning eller annan avkastning som ska lämna kontrolluppgiften.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen ersätter 9 kap. 5 § LSK.

I denna paragraf stadgas att kontrolluppgift inte ska lämnas om ränta, utdelning eller annan avkastning på tillgångar på pensionssparkonto. Av 42 kap. 4 § IL följer att utdelning, kapitalvinst och annan avkastning på tillgångar på pensionssparkonto inte ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Värdet av de tillgångar som finns på kontot vid årets ingång utgör i stället underlag för skatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Det är visserligen kontoinnehavaren som är skattskyldig, men det är pensionssparinstitutet som redovisar och betalar avkastningsskatten för den skattskyldiges räkning. Alltså behövs det inte någon kontrolluppgift om ränta, utdelning eller annan avkastning på tillgångar på pensionssparkonto.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Paragrafen ersätter 9 kap. 6 § LSK.

Enligt paragrafen ska uppgift om tillgodoräknad eller utbetald ränta, utdelning och annan avkastning lämnas i kontrolluppgiften. Till skillnad från nuvarande bestämmelse i 9 kap. 6 § LSK innehåller förevarande paragraf det förtydligandet att kontrolluppgiften också ska innehålla uppgift om annan avkastning än ränta och utdelning som har tillgodoräknats eller betalats ut.

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

När fler än fem personer innehar en depå eller ett konto

6 §

Paragrafen motsvarar 9 kap. 7 § LSK.

I paragrafen regleras för vem kontrolluppgift ska lämnas i det fall det är fler än fem personer som innehar en depå eller ett konto. Om någon ensam förfogar över en sådan depå eller ett sådant konto är det tillräckligt att kontrolluppgift lämnas för den personen.

20 kap. Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 1 § LSK.

Av paragrafen framgår att kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av andelar i en investeringsfond eller i ett sådant fondföretag som driver verksamhet här i landet enligt 1 kap. 7 eller 9 § lagen (2004:46) om investeringsfonder, förkortad IFL. Vad som avses med fondföretag framgår av 1 kap. 1 § första stycket 8 IFL.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 2 § LSK.

Enligt paragrafen ska kontrolluppgift lämnas för fysiska personer och dödsbon.

3 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 3 § LSK.

Paragrafen reglerar vem som ska lämna kontrolluppgift om avyttring genom inlösen av andelar i en investeringsfond eller i ett fondföretag. Vem som ska lämna kontrolluppgift om annan avyttring än inlösen anges i 4 §.

I *första stycket 1* avses svenska aktiebolag som har fått tillstånd av Finansinspektionen enligt 1 kap. 4 § IFL att driva fondverksamhet. Om förvaltningen av fonden har övergått till ett förvaringsinstitut, dvs. en bank eller ett annat kreditinstitut som förvaltar tillgångarna i en investeringsfond och som sköter in- och utbetalningar avseende fonden, ska kontrolluppgift i stället lämnas av institutet. Enligt *punkten 2* ska värdepappersbolag och kreditinstitut som förvaltar specialfonder enligt 1 kap. 5 § IFL lämna kontrolluppgift. Vad som ska förstås med värdepappersbolag och kreditinstitut framgår av 1 kap. 5 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. Begreppet specialfond definieras i 1 kap. 1 § första stycket 18 IFL. *Punkten 3* omfattar förvaltningsbolag, dvs. utländska företag som i sitt hemland har tillstånd att förvalta fondföretag, som driver verksamhet här i landet enligt 1 kap. 6 eller 8 § IFL. Av *punkten 4* framgår att kontrolluppgift om avyttring genom inlösen av andelar i sådana fondföretag som driver verksamhet här i landet enligt 1 kap. 7 eller 9 § IFL ska lämnas av fondföretaget självt.

Om ett fondföretag har slutit avtal med ett värdepappersinstitut om att ombesörja försäljning och inlösen av andelar ska, enligt paragrafens *andra stycke*, kontrolluppgiften i stället lämnas av värdepappersinstitutet. Med värdepappersinstitut avses enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 lagen (1991:981) om värdepappersrörelse svenska aktiebolag och svenska kreditinstitut som har fått tillstånd att driva värdepappersrörelse och utländska företag som driver värdepappersrörelse från filial här i landet.

För det fall en fondandel är förvaltarregistrerad är det, enligt *tredje stycket*, förvaltaren som ska lämna kontrolluppgiften.

4 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 4 § LSK.

I paragrafen regleras vem som ska lämna kontrolluppgift i det fall fondandelar avyttras på annat sätt än genom inlösen, t.ex. vid försäljning över börsen. Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring genom inlösen behandlas i 3 §.

Om ägaren av fondandelarna har låtit registrera andelarna på en förvaltare ska förvaltaren enligt *första stycket* lämna kontrolluppgift om avyttringen. Detta gäller avyttringar av andelar i investeringsfonder och andelar i sådana fondföretag som avses i 1 kap. 7 eller 9 § IFL. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet föreskrivs i 34 kap. 9 § att fondbolag som ska föra in en förvaltare i registret över andelsinnehavare ska lämna förvaltaren uppgift om den genomsnittliga anskaffningsutgiften för de andelar som ska registreras på förvaltaren. Om innehavaren av andelarna byter förvaltare eller om förvaltaren inte längre ska vara införd i registret ska förvaltaren lämna den nya förvaltaren eller fondbolaget motsvarande uppgift om de andelar som flyttas.

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

Andra stycket avser bara andelar i fondföretag och därmed inte andelar i investeringsfonder. Med fondföretag avses enkelt uttryckt ”utländsk investeringsfond”. Om en andel i en investeringsfond, dvs. en ”svensk fond”, avyttras på något annat sätt än genom inlösen är skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttringen begränsad till andelar som är förvaltarregistrerade (första stycket). Är fondandelarna inte förvaltarregistrerade finns det därför ingen skyldighet att lämna kontrolluppgift.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

5 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 5 § LSK.

I denna paragraf stadgas att kontrolluppgift inte ska lämnas om avyttring av tillgångar på pensionsparkonto. Jfr kommentaren till 19 kap. 4 §.

Kontrolluppgiftens innehåll

6 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 6 § LSK.

Av paragrafen framgår vilka uppgifter som ska lämnas i en kontrolluppgift om avyttring av fondandelar.

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

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

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 7 § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttring av andra delägarätter än fondandelar och av fordringsrätter, slutförande av options- och terminsaffärer, som inte innebär förvärv eller försäljning av egendom, samt utfärdande av optioner.

Termerna delägar rätt och fordrings rätt har samma betydelse och tillämpningsområden som i inkomstskattelagen (se 3 kap. 2 §). Begreppen delägar rätt och fordrings rätt definieras i 48 kap. 2–4 §§ IL. Av 44 kap. 11 och 12 §§ IL framgår vad som avses med termin respektive option.

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

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen motsvarar en del av 10 kap. 8 § LSK.

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

3 §

Paragrafen motsvarar delar av 10 kap. 8 § LSK.

Av *punkterna 1* och *2* framgår att värdepappersinstitut ska lämna kontrolluppgift. Av 1 kap. 5 § 26 och 27 lagen om värdepappersmarknaden framgår att med värdepappersinstitut avses svenska aktiebolag och svenska kreditinstitut som har fått tillstånd att bedriva värdepappersrörelse och utländska företag som driver värdepappersrörelse från filial i Sverige.

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

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

I *punkten 5* sägs att den som har betalat ut ersättning vid avyttring genom inlösen ska lämna kontrolluppgift.

Enligt *punkten 6* ska kontrolluppgift också lämnas av försäkringsgivare, som har betalat ut ersättning på grund av en sådan försäkring som ett värdepappersbolag har tecknat för skadeståndsskyldighet som det kan komma att ådra sig när tjänster utförs i rörelsen.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I denna paragraf stadgas att kontrolluppgift inte ska lämnas om avyttring av tillgångar på pensionssparkonto. Jfr kommentarerna till 19 kap. 4 § och 20 kap. 5 §.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 9 § LSK.

Av paragrafen framgår vilka uppgifter som ska lämnas i en kontrolluppgift om avyttring av andra delägarätter än fondandelar samt av fordringsrätter, slutförande av options- och terminsaffärer, som inte innebär förvärv eller försäljning av egendom, samt utfärdande av optioner.

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

6 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 10 § LSK.

Enligt paragrafen ska en uppgiftsskyldig, som har betalat ut ersättning som inte bara avser avyttring av delägarätter eller fordringsrätter och som inte kan ange hur stor del av utbetalningen som avser avyttringen, lämna uppgift om den sammanlagda utbetalningen.

När delägarätter eller fordringsrätter ägs gemensamt av flera personer

7 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 11 § LSK.

Om delägarätter eller fordringsrätter ägs gemensamt av flera personer och det vid avyttringen har upprättats en rapport enligt 8 kap. 27 § lagen om värdepappersmarknaden, behöver – enligt paragrafen – kontrolluppgift bara lämnas för den person som anges i rapporten.

22 kap. Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden

Innehåll

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Överlåtelse av privatbostadsrätt och av andelar i vissa bostadsföretag

2 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 2 § LSK.

I *första stycket* finns bestämmelser om skyldigheten att lämna kontrolluppgift om överlåtelse av en privatbostadsrätt. Med privatbostadsrätt avses enligt 2 kap. 18 § IL en andel i ett privatbostadsföretag om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad.

Av *andra stycket* framgår för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas.

I *tredje stycket* regleras vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften. Enligt 11 kap. 2 § 6 LSK ska kontrolluppgiften, om

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

3 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 2 a § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om överlåtelse av andel i s.k. oäkta bostadsföretag. Med oäkta bostadsföretag avses bostadsföretag som inte är privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL. Av paragrafen framgår även för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas samt vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften.

Upplåtelse av privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt

4 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 3 § LSK.

I *första stycket* anges att kontrolluppgift ska lämnas om upplåtelse av en privatbostad eller en bostad som innehas med hyresrätt.

Av *andra stycket* framgår för vem och av vem som kontrolluppgift ska lämnas. En anställd som upplåter en privatbostad eller en bostad med hyresrätt till sin arbetsgivare ska enligt 42 kap. 30 § IL beskattas i inkomstslaget kapital för hyresersättningen. Eftersom hyresersättningen är inkomst av kapital ska kontrolluppgift inte lämnas enligt bestämmelserna i 15 kap. LSK om kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst.

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

Syftet med förevarande kontrolluppgiftsskyldighet bör inte bara vara att kontrollera att aktuella hyresersättningar tas upp till beskattning utan även att kontrollera om ersättningen överstiger marknadsmässig hyra och därför delvis bör beskattas i tjänst samt ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Med hänsyn till att inkomstslaget tjänst inte bara omfattar inkomster av anställning och till att underlaget för arbetsgivar-

avgifter avser ersättning för arbete i vid bemärkelse och inte bara lön till anställda bör nu aktuell kontrolluppgiftsskyldighet gälla för den som betalar ut ersättning för arbete och inte bara för arbetsgivare. Kontrolluppgift enligt förevarande paragraf ska därför lämnas av den som utöver ersättning för arbete även har gett ut ersättning eller förmån på grund av upplåtelse av bostad till samma mottagare och lämnas för den som utöver ersättning för arbete har tagit emot ersättning eller förmån för upplåtelsen. Begreppen arbetsgivare och anställd ersätts alltså med orden utbetalare och mottagare.

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

Vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften anges i *tredje stycket*.

Samfällighet

5 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 4 § LSK.

I *första stycket* finns bestämmelser om att kontrolluppgift ska lämnas om utdelning till delägare i sådana samfälligheter som avses i 6 kap. 6 § första stycket II.

Av *andra stycket* framgår att kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den juridiska personen som förvaltar samfälligheten.

I kontrolluppgiften ska enligt *tredje stycket* uppgift lämnas om utbetald utdelning och hur stor del av utdelningen som kommer från intäkt av skogsbruk som bedrivs i samfälligheten.

6 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 5 § LSK.

Här regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om inkomster från andra samfälligheter än sådana som avses i 5 §. Om en privatbostadsfastighet har del i en sådan samfällighet ska kontrolluppgift enligt *första stycket* lämnas om fastighetens andel av samfällighetens inkomster som är avkastning av kapital.

I *andra och tredje styckena* anges för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas samt vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften. Skyldigheten att lämna kontrolluppgift gäller bara den del av inkomsterna som överstiger 600 kronor. Detta motsvarar gränsen för skatteplikt i 42 kap. 29 § IL.

Räntebidrag

7 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 6 § LSK.

Här ges bestämmelser om skyldigheten att lämna kontrolluppgift om statliga räntebidrag för bostadsändamål. I paragrafen anges även för vem

och av vem kontrolluppgift ska lämnas samt vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften.

Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

8 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 7 § LSK.

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

Pensionsförsäkring definieras i 58 kap. 2 § IL och pensionssparkonto i 21 § samma kapitel.

9 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 7 a § LSK.

I *första stycket* anges att kontrolluppgift ska lämnas dels om överföring av hela värdet i en pensionsförsäkring, dels om försäkringsgivarens överlåtelse eller överföring av en pensionsförsäkring. Syftet med förevarande kontrolluppgiftsskyldighet är att Skatteverket snabbt ska få information om transaktioner som innebär att en försäkring flyttas utanför svensk jurisdiktion. I 24 kap. 2 § sägs därför att kontrolluppgift enligt den här paragrafen ska lämnas inom 14 dagar efter överföringen eller överlåtelsen.

Att kontrolluppgift ska lämnas för såväl juridiska personer som fysiska personer framgår av *andra stycket*. Av 3 kap. 11 § framgår att med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det som sägs om svenska handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 6 §). Kontrolluppgift ska lämnas av den försäkringsgivare som har överlåtit eller överfört försäkringen eller dess värde.

I *tredje stycket* regleras vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften. Nu aktuella kontrolluppgifter ska inte enbart innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som lämnar uppgiften och den som uppgiften lämnas för utan även för försäkringstagaren, den försäkrade och den mottagande försäkringsgivaren. I vissa fall kan det innebära att det följer av både förevarande paragraf och 24 kap. 4 § att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas.

Avskattning av pensionsförsäkring

10 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 7 b § LSK.

I *första stycket* sägs att kontrolluppgift ska lämnas om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning av en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 19 eller 19 a § IL.

Det är viktigt att Skatteverket snabbt får kännedom om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning och kontrolluppgiften ska därför lämnas inom 14 dagar efter överföringen eller överlåtelsen. Tidsfristen anges i 24 kap. 2 §.

I *andra* och *tredje styckena* regleras för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas samt innehållet i kontrolluppgiften. Nu aktuella kontrolluppgifter ska inte enbart innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som lämnar uppgiften och den som uppgiften lämnas för utan även för försäkringstagaren och den försäkrade. I vissa fall kan det innebära att det följer av både förevarande paragraf och 24 kap. 4 § att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas.

Tjänstepensionsavtal

11 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 7 c § LSK.

Här framgår att kontrolluppgift som avses i 9 och 10 §§ även ska lämnas av utländska tjänstepensionsinstitut om sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Med betalning av premie för pensionsförsäkring likställs enligt 28 kap. 2 § andra stycket IL betalning enligt ett avtal med ett utländskt tjänstepensionsinstitut om tjänstepension under förutsättning att avtalet är jämförbart med pensionsförsäkring och uppfyller relevanta delar av de kvalitativa villkor som gäller för sådana försäkringar (58 kap. 1 a § IL).

Vad som avses med utländskt tjänstepensionsinstitut framgår av 39 kap. 13 a § IL.

Underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar

12 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 8 a § LSK.

Här anges att kontrolluppgift ska lämnas för avkastningsskatteändamål. Paragrafens *första stycke* anger genom en hänvisning till lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel att kontrolluppgift ska lämnas för utländska kapital- och pensionsförsäkringar samt för sådana tjänstepensionsavtal med utländska tjänstepensionsinstitut som är jämförbara med en kapital- eller pensionsförsäkring. Kontrolluppgift ska även lämnas för s.k. stiftelseliknande avtal med utländska tjänstepensionsinstitut.

Av *andra stycket* framgår att kontrolluppgift ska lämnas för såväl juridiska personer som fysiska personer. Av 3 kap. 11 § framgår att med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det som sägs om svenska handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 6 §).

I *tredje* och *fjärde styckena* anges vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften.

Skattereduktion för förmån av hushållsarbete

13 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 9 § LSK.

I *första stycket* anges att kontrolluppgift ska lämnas om skattereduktion för förmån av hushållsarbete enligt 67 kap. 1L. Termen F-skattsedel används inte i skatteförfarandelagen. I stället för innehavare av F-skattsedel används ordalydelsen ”den som är godkänd för F-skatt”.

I *andra* och *tredje styckena* anges även för vem och av vem som kontrolluppgift ska lämnas samt kontrolluppgiftens innehåll.

Elcertifikat

14 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 13 § LSK.

I *första stycket* sägs att kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av elcertifikat.

Med elcertifikat avses enligt lagen (2003:113) om elcertifikat ett av staten utfärdat bevis om att en megawattimme förnybar el har producerats. Elleverantörer är skyldiga att inneha en viss kvot elcertifikat. De som producerar förnybar el kan därmed sälja sina elcertifikat och på så vis täcka merkostnaden för att använda förnybara energikällor i stället för konventionella källor.

Av *andra* och *tredje styckena* framgår för vem och av vem som kontrolluppgift ska lämnas samt kontrolluppgiftens innehåll.

Utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar

15 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 15 § LSK.

I paragrafens *första stycke* anges skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttring av utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar. Handeln med utsläppsrätter regleras i lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter.

Av *andra* och *tredje styckena* framgår för vem och av vem som kontrolluppgift ska lämnas samt kontrolluppgiftens innehåll.

23 kap. Kontrolluppgift om utländska förhållanden

Betalningar till och från utlandet

1 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 1 § LSK.

I paragrafens *första stycke* regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om betalningar till och från utlandet samt om betalningar inom landet mellan en obegränsat skattskyldig och en begränsat skattskyldig.

Att kontrolluppgift ska lämnas för såväl juridiska personer som fysiska personer framgår av *andra stycket*. Av 3 kap. 11 § framgår att med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det som sägs om svenska handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 6 §).

Vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften anges i *tredje* och *fjärde styckena*.

Begränsat skattskyldiga

2 och 3 §§

Paragraferna ersätter 12 kap. 2 § första och andra styckena samt 3 § första stycket LSK.

I 2 § regleras kontrolluppgiftsskyldigheten avseende fysiska personer som är begränsat skattskyldiga och i 3 § regleras kontrolluppgiftsskyldigheten avseende juridiska personer som är begränsat skattskyldiga. Av 3 kap. 11 § framgår att med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det som sägs om svenska handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 6 §).

Enligt 12 kap. 3 § LSK ska kontrolluppgift lämnas för enskilda näringsidkare som är begränsat skattskyldiga. Eftersom kontrolluppgifter om intäkter och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet i fortsättningen ska lämnas för fysiska personer behöver bestämmelsen i 3 § inte längre omfatta enskilda näringsidkare. Det följer nämligen av 2 § att kontrolluppgift enligt 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 4 ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga, vilket inkluderar näringsidkare. Se även kommentaren till dessa paragrafer.

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt övriga paragrafer gäller bara om den som uppgiften ska lämnas för är obegränsat skattskyldig. Detta sägs inte uttryckligen i bestämmelserna om kontrolluppgifter men har ändå ansetts gälla i den praktiska tillämpningen. Det kan även anses följa av förevarande paragrafer där det sägs att kontrolluppgift i vissa särskilt angivna fall även ska lämnas för fysiska personer och juridiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Vad som avses med begränsat skattskyldiga framgår av 3 kap. 17 § IL när det gäller fysiska personer och av 6 kap. 7 § samma lag när det gäller juridiska personer. Vid sin granskning av förslaget till LSK påpekade Lagrådet att definitionerna av uttrycken är mycket vida. Det innebar i sin tur att skyldigheten att lämna kontrolluppgift för begränsat skattskyldiga kunde framstå som mycket omfattande. Bestämmelserna fick dock enligt Lagrådet förstås på så sätt att skyldigheten bara omfattade uppgifter som kunde vara av betydelse för beskattningen i Sverige. Dessutom framhöll Lagrådet att allmänt sett torde det inte vara möjligt att förplikta andra rättssubjekt än sådana som i något hänseende faller under svensk jurisdiktion att lämna kontrolluppgifter. Varken 12 kap. 2 § LSK eller de bestämmelser till vilka den paragrafen hänvisar gav enligt Lagrådets mening uttryck för dessa begränsningar. Lagrådet ansåg dock att bestämmelserna måste förstås så att begränsningarna är underförstådda och ska respekteras i tillämpningen. Regeringen instämde i Lagrådets bedömning (prop. 2001/02:25 s. 195). Denna bedömning är alltså gällande.

De underförstådda begränsningarna gör att tillämpningsområdet för förevarande paragrafer inte är lika omfattande som ordalydelsen ger

uttryck för. Dessutom behöver kontrolluppgift inte lämnas om förutsättningarna i 25 kap. 1 § är uppfyllda.

Föreskrifter om att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om utländska skatteregistreringsnummer och medborgarskap kan ges i förordning

Av 12 kap. 2 § tredje stycket LSK framgår att kontrolluppgiften ska, utöver de uppgifter som omfattas av hänvisningarna i första och andra styckena, innehålla uppgift om utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande och medborgarskap. I fjärde stycket samma paragraf begränsas skyldigheten att lämna uppgift om skatteregistreringsnummer.

I 12 kap. 3 § andra stycket LSK sägs att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande.

Av 24 kap. 4 § följer att en kontrolluppgift ska, utöver vad som följer av bestämmelserna i 15–23 kap. innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för. I 22 kap. 9–11 §§ sägs att sådana uppgifter även ska lämnas för andra.

I förarbetena till LSK sägs att med identifikationsuppgifter avses namn, organisations-, samordnings- eller personnummer och adressuppgifter (prop. 2001/02:25 s. 197 och 198).

Enligt 10 kap. 17 § första stycket 1 SBL ska en skattedeklaration innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. I förarbetena till den paragrafen sägs att det inte är nödvändigt att i lag ange vilka uppgifter som behövs, t.ex. arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, utan föreskrifter om vilka uppgifter som behövs kan anges i förordning eller andra föreskrifter (prop. 1996/97:100 s. 570). Till nödvändiga identifikationsuppgifter hör även s.k. mervärdesskattenummer/VAT-nummer.

Medborgarskap och skatteregistreringsnummer är identifikationsuppgifter. Bestämmelser om i vilka fall sådana uppgifter är nödvändiga och ska lämnas i en kontrolluppgift kan meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på regeringsformen varför ett bemyndigande från riksdagen är överflödigt. Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas om begränsat skattskyldiga och i vilka fall uppgifterna inte behöver lämnas kan därför ges i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. De bestämmelser som i dag finns i 12 kap. 2 § tredje och fjärde styckena och 3 § andra stycket LSK förs därför inte över hit.

Bestämmelse om inkomster från sparande får inte någon motsvarighet

I 12 kap. 3 a § LSK sägs att artiklarna 2–15 i rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar ska gälla som svensk lag.

Bestämmelsen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 982 och 983.

Utländska försäkringar

4 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 4 § LSK.

I paragrafen sägs att den som har förmedlat en utländsk försäkring som avses i 22 kap. 12 § ska lämna sådana uppgifter som gör det möjligt att identifiera försäkringsgivaren och försäkringstagaren.

I sitt yttrande över förslaget till LSK anförde Lagrådet att bestämmelsen hade en allmän utformning men torde ta sikte på den som i Sverige har förmedlat en utländsk försäkring och som är underkastad svensk jurisdiktion. Regeringen instämde i Lagrådets bedömning (prop. 2001/02:25 s. 196, jfr även prop. 1995/96:97 s. 24). Denna bedömning görs även nu.

Förbindelse från utländska företag att lämna kontrolluppgift

5 §

Paragrafen motsvarar 13 kap. 1 § LSK.

Syftet med förevarande paragraf är att Skatteverket ska få kontrolluppgifter om räntor, utdelningar och försäkringar m.m. även när de skattskyldiga har anlitat utländska företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet i Sverige utan att ha en filial här. Företag som bedriver verksamhet på nyss angivet sätt ska enligt *första stycket* skriftligen förbinda sig att lämna kontrolluppgifter enligt bestämmelserna i denna lag.

För de utländska företagen är det i praktiken frivilligt att lämna en förbindelse eftersom Skatteverket saknar möjligheter att med tvång förmå företagen att fullgöra skyldigheten och det inte heller finns några tillämpliga sanktioner (prop. 1994/95:50 s. 335 och prop. 2001/02:25 s. 196).

I *andra stycket* anges undantag från skyldigheten att lämna en förbindelse. Det första undantaget avser utländska företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Det andra undantaget avser försäkringsgivare inom EES som bara meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL. Undantaget infördes år 2008 i samband med att etableringskravet för avdrag för premiebetalningar till pensionsförsäkringar utvidgades från svenska försäkringar till försäkringar meddelade inom EES (prop. 2007/08:55 s. 109). Skälet till undantaget är att sådana försäkringsgivare enligt 6 § i stället skriftligen ska åta sig att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar. Avser verksamheten i Sverige även andra finansiella tjänster gäller dock bestämmelserna i första stycket om att ge in en förbindelse.

6 §

Paragrafen motsvarar 13 kap. 2 § LSK.

Här sägs i *första stycket* att en försäkringsgivare som från ett annat EES-land än Sverige meddelar försäkring, ska för varje pensionsförsäkringsavtal ge in ett åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkring. Detsamma gäller utländska

tjänstepensionsinstitut som ingår avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring (*andra stycket*).

Av *tredje stycket* framgår att åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. Att en kopia av försäkringsavtalet ska lämnas in tillsammans med åtagandet anges i *fjärde stycket*.

I 13 kap. 3 § LSK sägs att åtaganden att lämna kontrolluppgifter ska lämnas enligt ett fastställt formulär och att ett åtagande får lämnas på medium för automatiserad behandling (prop. 2007/08:55 s. 110). När fastställt formulär ska användas regleras i 38 kap. Bestämmelsen om att åtagandet ska lämnas enligt fastställt formulär ges därför i 38 kap. 1 § 2.

Försäkringsgivaren ska ge in ett åtagande och åtagandet ska lämnas enligt fastställt formulär. Det är därför självklart att ett muntligt åtagande inte är tillräckligt varför det dessutom inte behöver sägas att åtagandet ska vara skriftligt. Ordet ”skriftligt” tas alltså bort.

Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation. Bestämmelsen i 13 kap. 3 § andra stycket LSK som gör det möjligt att lämna ett åtagande på medium för automatiserad databehandling får därför ingen motsvarighet här. Se vidare kommentarerna till 38 kap. 1 §.

24 kap. Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter

När ska kontrolluppgifter lämnas?

Huvudregeln

1 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 1 § första stycket och 2 § LSK.

I paragrafen sägs att kontrolluppgifter ska lämnas för varje kalenderår och ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår.

Av paragrafen framgår också att uppgifterna ska lämnas till Skatteverket.

I 14 kap. 7 § LSK sägs att kontrolluppgifter ska lämnas enligt fastställda formulär och att en kontrolluppgift får lämnas på medium för automatiserad behandling. Att fastställda formulär ska användas för att lämna kontrolluppgifter regleras i 38 kap. 1 § 1. Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation. Se kommentarerna till 38 kap. 1 § och avsnitt 11.1.

Kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal

2 §

Paragrafen motsvarar 14 kap. 1 § andra stycket LSK.

I paragrafen sägs att kontrolluppgift om pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal enligt 22 kap. 9–11 §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast inom 14 dagar från den dag då den omständighet som utlöste kontrolluppgiftsskyldigheten inträffade.

3 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I fortsättningen ska kontrolluppgift lämnas om insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto. Skälen för detta finns i avsnitt 11.2.4. Insättningar med avdragsrätt för år 1 kan göras fram till och med den 2 maj år 2, dvs. fram till sista dagen för att lämna inkomstdeklaration för år 1. Att kontrolluppgift ska lämnas senast den 31 januari år 2 är därför ett problem. För att lösa det sägs här att kontrolluppgifter om insättningar på nu aktuella konton ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 juni närmast följande kalenderår.

Uppgifter som ska finnas i alla kontrolluppgifter

4 §

Paragrafen motsvarar 14 kap. 8 § LSK.

I 15–23 kap. finns särskilda bestämmelser om vad respektive kontrolluppgift ska innehålla för uppgifter. Här ges en allmän bestämmelse om innehåll som är gemensam för alla kontrolluppgifter. Bestämmelsen reglerar alltså vilka uppgifter utöver de särskilt reglerade i 15–23 kap. som en kontrolluppgift ska innehålla.

I förarbetena till 14 kap. 8 § LSK sägs att med identifikationsuppgifter avses namn, organisations-, samordnings- eller personnummer och adressuppgifter (prop. 2001/02:25 s. 197 och 198).

Enligt 10 kap. 17 § första stycket 1 SBL ska en skattedeklaration innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. I förarbetena till den paragrafen sägs att det inte är nödvändigt att i lag ange vilka uppgifter som behövs, t.ex. arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, utan föreskrifter om vilka uppgifter som behövs kan anges i förordning eller andra föreskrifter (prop. 1996/97:100 s. 570). Till nödvändiga identifikationsuppgifter hör även s.k. mervärdesskattenummer/VAT-nummer. Andra exempel på identifikationsuppgifter är medborgarskap och skatteregistreringsnummer.

Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga kan meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på regeringsformen varför ett bemyndigande från riksdagen är överflödigt. Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas och i vilka fall uppgifterna inte behöver lämnas kan därför ges i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör.

Bestämmelser om sammandrag av kontrolluppgifter ges som verkställighetsföreskrifter

Bestämmelserna i 14 kap. 9–12 §§ LSK om sammandrag av kontrolluppgifter flyttas till förordning. Ett sammandrag innehåller inga uppgifter som behövs för beskattningen utan fungerar främst som ett missiv med information om hur många kontrolluppgifter som lämnas totalt och vem

Skatteverket kan kontakta vid eventuella frågor. Om sammandrag inte lämnas kan Skatteverket få fram nyssnämnda information på annat sätt. Det saknas därför skäl att kräva fullgörelse vid vite. Föreskrifter om sammandrag bör därför ges i förordning.

I praktiken har sammandragen också betydelse för arbetsgivar-kontrollen inom Skatteverket. Ett sammandrag gör det möjligt att kontrollera att rätt antal kontrolluppgifter har kommit in och registrerats. Detta är bl.a. av betydelse när rättade eller nya kontrolluppgifter har lämnats in till Skatteverket. I sådana fall ger sammandragen en möjlighet att förhindra såväl avsiktliga som oavsiktliga fel- och dubbelregistreringar, eller att vissa kontrolluppgifter missas vid Skatteverkets hantering.

25 kap. Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet

1 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 1 § LSK.

Här regleras undantag från kontrolluppgiftsskyldigheten. Det bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna en kontrolluppgift eller en förbindelse som i dag finns 18 kap. 1 § LSK (prop. 2001/02:25 s. 206 och 205) slopas och ersätts med förevarande paragraf. I stället för att som i dag ange under vilka förutsättningar regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva om undantag ges förutsättningarna för undantag direkt i lagen. Det behövs alltså inga ytterligare föreskrifter utan undantagen ska i fortsättningen följa direkt av lagen. En annan sak är att bestämmelsen om undantag kan behöva fyllas ut med verkställighetsföreskrifter.

Bakgrunden till och skälen för den ändring som nu görs är följande. I förarbetena till LSK uttalade regeringen att vissa av de kontrolluppgifter som ska lämnas helt saknar betydelse för fastställandet av underlag för skatt eller för att beräkna pensionsgrundande inkomst. Bemyndigandet att föreskriva om undantag från kontrolluppgiftsskyldigheten infördes mot den bakgrunden och för att de uppgiftsskyldiga inte skulle behöva lägga ner arbete på att lämna onödiga uppgifter. I förarbetena påpekades att bemyndigandet enbart avsåg inskränkningar i uppgiftsskyldigheten (prop. 2001/02:25 s. 125, 205 och 206).

Enligt 18 kap. 1 § LSK får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna en kontrolluppgift eller en förbindelse enligt bestämmelserna i 6–13 kap. LSK om

1. undantaget inte kan antas komma att försvåra kontrollen av att deklARATIONSSKYLDIGHETEN har fullgjorts riktigt och fullständigt,

2. uppgiften saknar betydelse för beskattningen enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,

3. uppgiften saknar betydelse för beräkningen av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken, och

4. undantaget inte påverkar Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

Regeringen har inte meddelat några föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter men har i 11 kap. 1 § FSK föreskrivit att kontrolluppgifter om begränsat skattskyldiga ska lämnas endast i den utsträckning och omfattning som Skatteverket föreskriver. Av 12 kap. 4 § FSK följer vidare att Skatteverket ska meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av LSK och FSK.

Skatteverket har med stöd av 18 kap. 1 § LSK och 11 kap. 1 § FSK meddelat föreskrifter om i vilken utsträckning och omfattning kontrolluppgifter ska lämnas för begränsat skattskyldiga (SKVFS 2005:10 och 2006:21). Med stöd av nämnda paragraf i LSK och 12 kap. 4 § FSK har Skatteverket meddelat föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter i inkomstlaget kapital (SKVFS 2007:28).

Den lagstiftningsteknik som används i 18 kap. 1 § LSK rymmer illa med regeringsformens systematik när det gäller den s.k. normgivningsmakten (se avsnitt 6). Dagens system får ändå anses förenligt med regeringsformen. Skälet är att samma resultat hade kunnat uppnås genom ”äkta verkställighetsföreskrifter”, dvs. med en lagstiftningsteknik i linje med systematiken i 8 kap. regeringsformen. Innehållsmässigt synes alltså de båda alternativen vara likvärdiga. För de enskilda är det dock av stor betydelse vilket av de två alternativen som väljs. Dagens lagstiftningsteknik (bemyndigande att meddela ”falska verkställighetsföreskrifter”) ger regeringen befogenhet att avgöra om det överhuvudtaget ska finnas några undantag. De enskilda kan inte åberopa dagens bemyndigande men hade kunnat åberopa en bestämmelse om undantag och det oavsett om några verkställighetsföreskrifter hade meddelats. Eftersom skyldigheten att lämna kontrolluppgift är straffsanktionerad genom skattebrottslagen (1971:69) är det en viktig skillnad. Mot bakgrund av det nu sagda ersätts dagens bemyndigande med förevarande paragraf som direkt anger förutsättningarna för undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Om förutsättningarna i paragrafen är uppfyllda behöver kontrolluppgift alltså inte lämnas.

Förutsättningarna för undantag motsvarar i stor utsträckning de förutsättningar som i dag gäller för regeringens föreskriftsrätt. Dessa förutsättningar kommenteras i förarbetena till LSK (prop. 2001/02:25 s. 206 och 207). Det är viktigt att påpeka att samtliga förutsättningar som anges i paragrafen måste vara uppfyllda för att en föreskriven uppgift inte ska behöva lämnas. Det är vidare fråga om generella undantag och enbart om inskränkningar i kontrolluppgiftsskyldigheten, inte om ett undantag i ett enskilt fall (prop. 2001/02:25 s. 206).

26 kap. Skattedeklaration

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Vem ska lämna en skattedeklaration?

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 9 § och 9 a § första stycket SBL.

I paragrafen sägs vem som ska lämna en skattedeklaration. Den som är skyldig att göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter eller är skattskyldig för mervärdesskatt eller punktskatt ska lämna en skattedeklaration. Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt ska alltså redovisas i en skattedeklaration.

Skatt enligt lagen SINK och A-SINK ska tas ut enligt förevarande lag. Utbetalares skyldighet att göra avdrag för sådan skatt i stället för preliminär skatt kommer alltså i fortsättningen att regleras i den här lagen (se avsnitt 7.1). Till skillnad från i skattebetalningslagen (10 kap. 9 § 2 SBL) behöver det därför inte anges särskilt att den som är skyldig att göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt ska lämna skattedeklaration utan det följer av *punkten 1*.

Vanligtvis är det den skatt- eller avgiftsskyldige själv som ska lämna skattedeklaration. Det finns dock ett antal undantag då det i stället är en för skatteförfarandet särskild företrädare som ska lämna skattedeklaration, nämligen ombud för en generalrepresentation, representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi, huvudman för en mervärdesskattegrupp, skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare och ombud för en utländsk företagare. Dessa representanters skyldighet att lämna skattedeklaration för huvudmannen framgår av bestämmelser i 5 kap. och 6 kap. 2 § (motsvarande bestämmelser finns i 23 kap. SBL). I dag är regleringen inte konsekvent eftersom det enligt 10 kap. 9 § 4 och 5 SBL nämligen är huvudmannen för en mervärdesskattegrupp och inte gruppen som ska lämna en deklARATION. Denna reglering är överflödigt och får därför ingen motsvarighet här.

I fortsättningen framgår det alltså av förevarande paragraf att den skatt- eller avgiftsskyldige ska lämna en skattedeklaration. Att en sådan företrädare som avses i 5 kap. och 6 kap. 2 § ska fullgöra skyldigheten för den skatt- eller avgiftsskyldiges räkning framgår av bestämmelserna i dessa kapitel. Deklarationsbestämmelsen blir härigenom enklare samtidigt som deklarationsskyldigheten för samtliga sådana företrädare som avses i 5 kap. och 6 kap. 2 § regleras på samma sätt.

I dag sägs i en särskild punkt att handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, ska lämna en skattedeklaration (10 kap. 9 § 3 SBL). Det följer dock av *punkten 2* och här ges därför handelsbolagen ingen egen punkt. I *punkten 3* föreskrivs genom en hänvisning till bestämmelserna om registrering att vissa näringsidkare som inte är skattskyldiga för mervärdesskatt ska lämna en skattedeklaration. Det rör sig om näringsidkare som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt. En sådan näringsidkare ska ansöka om återbetalning i en skattedeklaration. Det rör sig också om näringsidkare som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML. Förvärvet ska redovisas i en skattedeklaration.

Den som ska jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML är inte alltid skattskyldig. Eftersom jämkningen ska redovisas i en skattedeklaration anges därför särskilt i *punkten 4* att den som ska jämka ingående mervärdesskatt ska lämna en skattedeklaration.

I *punkten 5* sägs att den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 15 § ska lämna en skattedeklaration. Av 6 § följer att punktskatten ska redovisas i en punktskattedeklaration. Bestämmelsen här och bestämmelsen i 6 § ersätter 10 kap. 9 a § SBL.

Punkten 5 omfattar inte personer som har rätt till sådan återbetalning m.m. av punktskatt som avses i 53 kap. 5 §. Det gäller givetvis under förutsättning att de inte är skattskyldiga enligt någon av punktskattelagarna. Ansökan om återbetalning görs hos Skatteverket (prop. 2001/02:127 s. 169). Beslutet om återbetalning ska enligt 53 kap. 5 § anses som ett beslut om punktskatt.

Innehållet i *punkten 6* är helt nytt. Där sägs att om skatt enligt SINK eller A-SINK ska redovisas av den skattskyldige, ska han eller hon lämna en skattedeklaration. Så är enligt 13 kap. 6 § fallet när utbetalaren är hemmahörande i utlandet. En utländsk arrangör som anordnar artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige är skattskyldig enligt A-SINK. Skattepliktig inkomst för en arrangör är biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av tillställningen. Av 13 kap. 7 § följer att arrangören ska redovisa och betala in skatten. I 9 § i förevarande kapitel sägs att den som är skyldig att lämna en skattedeklaration enligt *punkten 6* ska lämna en särskild inkomstskattedeklaration för varje skattepliktig ersättning. Vad en särskild inkomstskattedeklaration ska innehålla och när den ska lämnas anges i 18, 25 och 35 §§ (se vidare avsnitt 11.4).

Den som betalar ut ersättning som är skattepliktig enligt SINK eller A-SINK och som ska göra skatteavdrag enligt 13 kap. 3 eller 4 § ska lämna skattedeklaration enligt *punkten 1*. Se även avsnitt 11.3 där det föreslås att den som har betalat ut ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK också ska lämna en bilaga till skattedeklarationen.

Namnet skattedeklaration är ett samlingsnamn. Av 3–9 §§ följer att skyldigheten att lämna skattedeklaration fullgörs genom att den som är skyldig att lämna sådan deklaration lämnar arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration eller särskild inkomstskattedeklaration. Syftet med att lagtekniskt dela upp redovisningen på fler deklarationer än i dag är att regelverket ska bli tydligare (se avsnitt 5.3).

Utöver termen skattedeklaration används i skattebetalningslagen i dag bara förenklad skattedeklaration, punktskattedeklaration och särskild skattedeklaration. Av 10 kap. 9 a § andra stycket SBL följer att om inget annat anges gäller bestämmelserna om skattedeklarationer även punktskattedeklarationer. I 10 kap. 13 a § tredje stycket och 32 c § tredje stycket SBL sägs att vad som i vissa särskilt angivna paragrafer sägs om skattedeklarationer gäller även förenklade och särskilda skattedeklarationer. I fråga om särskilda skattedeklarationer gäller detta bara om inget annat särskilt anges.

I 2 § anges vem som är skyldig att lämna skattedeklaration och i 3–9 §§ sägs hur denna skyldighet ska fullgöras. De deklarationer som ska lämnas enligt 3–9 §§ är med andra ord skattedeklarationer. Att bestämmelser där enbart samlingsnamnet skattedeklaration används gäller för alla olika varianter av skattedeklarationer behöver därför inte anges särskilt. Däremot förekommer det att det anges särskilt att en sådan

bestämmelse inte gäller för en viss sorts skattedeklaration. Se t.ex. kommentaren till 4 §.

Mot bakgrund av det nu sagda innehåller den här lagen inga motsvarigheter till 10 kap. 9 a § andra stycket, 13 a § tredje stycket och 32 c § tredje stycket SBL.

Vilken sorts skattedeklaration ska lämnas?

Arbetsgivardeklaration

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 13 § första och andra styckena SBL.

Att den som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det ska lämna en skattedeklaration framgår av i 2 § 1. Här sägs i *första stycket* att redovisningen i dessa fall ska ske i en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder.

I avsnitt 11.3 föreslås att den som är skyldig att göra skatteavdrag för ersättning som omfattas av A-SINK ska redovisa gjorda skatteavdrag i en arbetsgivardeklaration och lämna en särskild bilaga till arbetsgivardeklarationen. Föreskrifter om att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK ska lämnas i en bilaga kan ges som verkställighetsföreskrifter till förevarande bestämmelse.

I *andra stycket första meningen* sägs att den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Att en deklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod följer i dag av 10 kap. 13 § första stycket SBL. I dagens lagtext anges inte uttryckligt att skyldigheten att lämna en skattedeklaration för varje redovisningsperiod bara ska gälla den som är registrerad. Av förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 586) och utformningen av andra stycket framgår att detta dock är avsikten. Detta åtgärdas nu genom att det föreskrivs att den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod, dvs. även för perioder då det inte finns något att redovisa.

Att en arbetsgivardeklaration ska lämnas för perioder då det finns något att redovisa följer av 2 § och förevarande paragrafs första stycke. Om en deklaration lämnas av någon som inte är registrerad kommer personen att registreras och från och med registreringen vara skyldig att lämna deklaration även för redovisningsperioder då det inte finns något att redovisa.

I 10 kap. 13 § andra stycket SBL finns ett undantag från regeln att en skattedeklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod. Detta undantag regleras i fortsättningen här. Bestämmelsen i andra stycket *andra meningen* innebär i likhet med i dag att om den registrerade upplyser Skatteverket om att det varken finns skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter att redovisa för en viss redovisningsperiod behöver ingen arbetsgivardeklaration lämnas för den perioden. Eftersom undantaget gäller arbetsgivardeklarationen omfattar det till skillnad från dagens undantag även dem som är registrerade för mervärdesskatt och punktskatt. De slipper alltså lämna en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder då det inte finns något att redovisa om de skriftligen upplyser Skatteverket om det. En annan sak är att det följer av

5 § att den som är registrerad för mervärdesskatt inte kan komma från skyldigheten att lämna en mervärdesskattedeclaration även för perioder då det inte finns någon mervärdesskatt att redovisa. Motsvarande gäller enligt 6 § den som är registrerad för punktskatt.

När möjligheten att lämna en förenklad skattedeclaration infördes tillkom bestämmelsen i 10 kap. 13 § SBL om att undantaget även gäller om en sådan deklARATION ska lämnas (prop. 2000/01:7 s. 30). Den bestämmelsen förs nu genom andra stycket *tredje meningen* över hit. En näringsidkare som inte ska redovisa vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter för aktuell period behöver alltså inte lämna en vanlig arbetsgivardeklARATION bara för att han eller hon som privatperson ska lämna en förenklad arbetsgivardeklARATION.

Skillnaden mellan att lämna en arbetsgivardeklARATION och att skriftligen upplysa Skatteverket om att det inte finns något att redovisa kan uppfattas som hårfin. En upplysning kan dock utan administrativa komplikationer avse flera redovisningsperioder. Undantaget har därför betydelse för näringsidkare med säsongbetonad verksamhet. När säsongen är slut kan de helt enkelt upplysa Skatteverket om att de inte kommer att ha något att redovisa förrän nästa säsong.

Förenklad arbetsgivardeklARATION

4 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 13 a § första och andra styckena SBL.

Här har dagens namn förenklad skattedeklARATION bytts ut mot förenklad arbetsgivardeklARATION.

En förutsättning för att få använda den förenklade arbetsgivardeklARATIONEN ska alltså vara att ersättningen för arbetet inte är en utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren bedriver.

Eftersom en förenklad arbetsgivardeklARATION i likhet med den förenklade skattedeklARATIONEN också ska fungera som kontrolluppgift måste en deklARATION lämnas för varje betalningsmottagare. Däremot behöver en deklARATION inte lämnas för varje redovisningsperiod utan bara för perioder under vilka ersättning för arbete har betalats ut.

I 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL föreskrivs att vad som i vissa uppräknade bestämmelser sägs om skattedeklARATIONER även ska gälla förenklade skattedeklARATIONER. Vid tillkomsten av den bestämmelsen uttalade Lagrådet, med hänvisning till att skattedeklARATIONER och förenklade sådana var två olika begrepp, att det inte var självklart att bestämmelser om skattedeklARATIONER även skulle gälla för förenklade skattedeklARATIONER om inte annat angavs eller framgick av sammanhanget (prop. 2000/01:7 s. 31 och 54).

I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att arbetsgivardeklARATIONER och de övriga deklARATIONER som redovisningen lagtekniskt delas upp på är skattedeklARATIONER och att det därför inte behövs några bestämmelser om att vad som sägs om skattedeklARATIONER även gäller arbetsgivardeklARATIONER. Här finns därför ingen motsvarighet till 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL. Bestämmelser som enbart innehåller samlingsnamnet skattedeklARATION omfattar alltså alla olika varianter av skatte-

deklarationer om inte annat särskilt anges eller framgår av sammanhanget.

Förseningsavgift tas i dag inte ut när det är fråga om en förenklad skattedeklaration som inte har lämnats inom föreskriven tid. Det följer av att 15 kap. 8 § SBL inte är med i uppräkningsdelen i 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL. När den lagstiftningstekniken nu överges får undantag i stället göras i bestämmelsen om förseningsavgift. I 48 kap. 1 § andra stycket 1 föreskrivs därför att förseningsavgift inte ska tas ut om det är fråga om en förenklad arbetsgivardeklaration.

Ett undantag behövs även från bestämmelsen om skönsbeskattning enligt schablon enligt 57 kap. 3 § tredje stycket 2. Sådan skönsbeskattning ska, i likhet med vad som gäller i dag, inte få göras på skatt eller avgift som har redovisats i en förenklad arbetsgivardeklaration.

Mervärdesskattedeklaration

5 §

Paragrafen ersätter delar av 10 kap. 13 § SBL.

Att den som är registrerad för mervärdesskatt ska lämna en skattedeklaration för varje redovisningsperiod följer i dag av 10 kap. 13 § SBL.

Eftersom skyldigheten att lämna en skattedeklaration enligt 2 § 2–4 även omfattar personer som inte är skattskyldiga används här en annan ordalydelse än i 3 och 6 §§.

Enligt *första stycket* ska mervärdesskatt redovisas i en mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioder. Det gäller dock inte mervärdesskatt som enligt 7 § andra stycket ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje förvärv.

I *andra stycket* föreskrivs att den som är registrerad ska lämna en mervärdesskattedeklaration för varje redovisningsperiod, dvs. även för redovisningsperioder då det inte finns någon mervärdesskatt att redovisa.

Punktskattedeklaration

6 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 9 a första stycket och delar av 10 kap. 13 §§ SBL.

Enligt 2 § 5 ska den som är skattskyldig för punktskatt lämna en skattedeklaration. Här sägs i *första stycket* att punktskatt ska redovisas i en punktskattedeklaration för redovisningsperioder, om inte skatten enligt 8 § ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet.

I *andra stycket* föreskrivs att den som är registrerad ska lämna en punktskattedeklaration för varje redovisningsperiod, dvs. även för perioder då det inte finns något att redovisa. I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att en punktskattedeklaration är en skattedeklaration och att det därför inte behövs någon bestämmelse om att vad som sägs om skattedeklarationer även gäller punktskattedeklarationer. En sådan bestämmelse finns i dag 10 kap. 9 a § andra stycket SBL men saknar alltså motsvarighet här. Se även kommentaren till 4 §.

Av 38 kap. 1 § framgår att deklARATIONER ska lämnas enligt fastställda formulär. Detta innebär dock inte att det bara ska kunna finnas en sorts punktskattedeclaration. Det kan finnas ett formulär för varje punktskatt och till och med olika formulär för en och samma punktskatt.

Särskilda skattedeclarationer

7 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 32 § SBL.

Enligt *första stycket* blir den som på en faktura eller liknande handling betecknar ett belopp som mervärdesskatt utan att det är fråga om mervärdesskatt redovisningsskyldig för beloppet. Att han eller hon blir betalningsskyldig följer av 1 kap. 2 e § ML. Den som bara ska redovisa sådant belopp ska redovisa beloppet i en särskild skattedeclaration.

Av 3 kap. 12 § följer att det som sägs om mervärdesskatt gäller även belopp som har betecknats som mervärdesskatt och som enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML ska betalas till staten, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt samma lag. Det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp. Det innebär att utan den här paragrafen skulle redovisningen ha skett enligt 5 §.

Enligt 10 kap. 32 § första stycket SBL ska felaktigt debiterad mervärdesskatt redovisas i en särskild skattedeclaration om inte 13 kap. 27 § första stycket ML är tillämpligt. Bestämmelsen i mervärdesskattelagen talar om hur den som är registrerad för mervärdesskatt ska redovisa felaktigt debiterad mervärdesskatt. Av bestämmelsen framgår att felaktiga debiteringar ska redovisas på samma sätt som övrig mervärdesskatt. Det innebär bl.a. att redovisningen ska avse redovisningsperioder och göras i skattedeclarationer.

Den som inte är registrerad för mervärdesskatt ska redovisa felaktiga debiteringar i en särskild skattedeclaration. Detta kommer till uttryck i 13 kap. 27 § andra stycket ML där det sägs att den som endast ska redovisa betalningsskyldighet på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt ska göra det i en särskild skattedeclaration enligt 10 kap. 32 § SBL.

För att göra regelverket tydligare och mer i linje med andra stycket slopas hänvisningen till 13 kap. 27 § första stycket ML och regleringen i den paragrafens andra stycke. I stället föreskrivs här att den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 e § ML ska redovisa betalningen i en särskild skattedeclaration. *Skatteverket* har i sitt remissvar påpekat att det kan förekomma att någon som inte är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen vid ett flertal försäljningstillfällen under en kalendermånad, t.o.m. under en dag, felaktigt påför mervärdesskatt. Om en särskild skattedeclaration ska lämnas för varje händelse som medför skattskyldighet, dvs. varje felaktig debitering, kan en person bli skyldig att lämna ett flertal skattedeclarationer för ett så kort tidsintervall som en dag. För att undvika detta föreslår regeringen därför att en särskild skattedeclaration i detta fall ska lämnas för den redovisningsperiod då

den felaktiga debiteringen har gjorts, dvs. för en kalendermånad (se 10 §).

I *andra stycket* sägs att den som är skattskyldig för mervärdesskatt bara på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EU-land ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. I likhet med i dag ska deklaration lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet. Det sägs dock inte här utan i 35 §.

I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att en särskild skattedeklaration är en skattedeklaration och att det därför inte behövs någon föreskrift om att vad som i vissa bestämmelser sägs om skattedekclarationer ska, om inget annat särskilt anges, gälla även särskilda skattedeklaration. Här finns därför ingen motsvarighet till 10 kap. 32 c § tredje stycket SBL som innehåller just en sådan föreskrift. Se även kommentaren till 4 §.

Förseningsavgift tas i dag inte ut i fall där mervärdesskatt på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EU-land ska redovisas i en särskild skattedeklaration. Skattebetalningslagens bestämmelse om förseningsavgift räknas i och för sig upp i 32 c § tredje stycket samma lag men bestämmelserna som räknas upp där gäller bara om inte något annat särskilt anges. I 15 kap. 8 § första stycket SBL föreskrivs att förseningsavgift inte ska tas ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § andra stycket SBL. För att bibehålla dagens ordning behövs en liknande föreskrift i den här lagens bestämmelser om förseningsavgift. I likhet med vad som gäller i dag ska alltså förseningsavgift beträffande särskilda skattedeklaration inte tas ut när det är fråga om redovisning av mervärdesskatt på grund av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor. Förseningsavgift ska med andra ord bara tas ut i fall som avses i 7 § första stycket och 8 §. Det framgår av 48 kap. 1 §.

8 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 32 a och 32 b §§ SBL.

Paragrafen reglerar i vilka fall punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet i stället för i en punktskattedeklaration för redovisningsperioder.

Av *punkten 1* följer att punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet, om den som är skyldig att lämna skattedeklaration är skattskyldig för tobaks-, alkohol- eller energiskatt och som inte ska registreras enligt 7 kap. 1 §.

I *punkten 2* görs ett undantag från regeln att bara den som inte ska registreras ska redovisa punktskatt för varje händelse som medför skattskyldighet. Undantaget gäller de distansförsäljare som mer permanent eller regelbundet säljer varor till Sverige och beskattas enligt 16 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 15 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen (1994:1776) om skatt på energi. Dessa distansförsäljare ska registreras enligt 7 kap. 1 § och ska alltså normalt redovisa skatt för redovisningsperioder. Om de inte företräds av en representant som är godkänd av Skatteverket ska de dock enligt punkten 2 redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Syftet med bestämmelsen är att endast skattskyldiga som följer reglerna för distansförsäljning i 16 och 16 a §§

lagen om tobaksskatt (och motsvarande bestämmelser i lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi) ska få redovisa skatten för redovisningsperioder (prop. 2002/03:10 s. 71–75 samt 116 och 117).

Enligt *punkten 3* ska även den som är skattskyldig enligt lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m. redovisa skatten i en särskild skattedeklaration.

När en deklaration ska lämnas regleras i 35–37 §§.

I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att en särskild skattedeklaration är en skattedeklaration och att det därför inte behövs någon föreskrift om att vad som i vissa bestämmelser sägs om skattedeklarationer ska gälla även särskilda skattedeklarationer, om inget annat särskilt anges. Här finns därför ingen motsvarighet till 10 kap. 32 c § tredje stycket SBL som innehåller just en sådan föreskrift. Se även kommentaren till 4 §.

9 §

Bestämmelsen ersätter delar av 17 § SINK och 14 § A-SINK.

Här regleras deklarationsskyldigheten för den som är skattskyldig enligt SINK och A-SINK och som ska lämna skattedeklaration enligt 2 § 6. Deklarationsskyldigheten ska enligt den här paragrafen fullgöras genom att den skattskyldige lämnar en särskild inkomstskattedeklaration för varje skattepliktig ersättning (se avsnitt 11.4).

En särskild inkomstskattedeklaration är en skattedeklaration, vilket innebär att bestämmelser där enbart termen skattedeklaration används även gäller för särskilda inkomstskattedeklarationer. Se även kommentaren till 2 §.

Redovisningsperioder

En kalendermånad är huvudregeln

10 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 14 § SBL.

Här anges att en redovisningsperiod omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs särskilt. Föreskrifter om en längre redovisningsperiod än en månad finns i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (två månader), lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (beskattningsår) samt lagen (1999:673) om skatt på avfall (kalenderkvartal).

Reservationen att en kalendermånad bara gäller om inget annat föreskrivs innefattar även föreskrifter i denna lag. Ett exempel är föreskrifterna i 11 § om att redovisningsperioden för mervärdesskatt i vissa fall är längre än en kalendermånad.

Kalenderkvartal och beskattningsår för mervärdesskatt

11 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 14 a § första stycket, 15 och 31 §§ SBL.

I *första meningen* regleras i vilka fall redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett kalenderkvartal.

I *andra meningen* finns en bestämmelse om när redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett beskattningsår. I dag finns det två olika bestämmelser om redovisning för beskattningsår. Bestämmelserna gäller för olika kategorier av skattskyldiga. Den som har ett beräknat beskattningsunderlag, exklusive unionsinterna förvärv och import, för beskattningsåret på högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration ska enligt 10 kap. 31 § SBL redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen. Det gäller dock inte handelsbolag och grupphuvudmän.

För handelsbolag och dem som inte är skyldiga att lämna självdeklaration får dock Skatteverket enligt 10 kap. 15 § SBL besluta att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår. Som förutsättning gäller att beräknat beskattningsunderlag, exklusive unionsinterna förvärv och import, uppgår till högst 200 000 kronor.

Mervärdesskatt ska i fortsättningen alltid redovisas i en mervärdesskattedeklaration. Möjligheten att redovisa i inkomstdeklarationen försvinner alltså. Skälen för förslaget finns i avsnitt 11.5.2.

I förhållande till i dag innebär det att fler svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och sådana skattskyldiga som inte ska lämna inkomstdeklaration får redovisa mervärdesskatt för beskattningsår. Se även avsnitt 11.5.3.

12 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 14 a § andra stycket SBL.

Av paragrafen följer att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett kalenderkvartal för näringsidkare som inte är skattskyldiga men som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Detsamma gäller näringsidkare som gör ett sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML.

Beslut om kortare redovisningsperiod än kalenderkvartal eller beskattningsår

13 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 11 och 14 b §§ SBL.

Här ges Skatteverket befogenhet att i vissa fall besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara kortare än vad som följer av lagen.

Om den skattskyldige begär det ska Skatteverket enligt *första stycket 1* besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal. Skatteverket kan också besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad eller ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår. Rätten att alltid få tillämpa en kortare period än vad som följer av lagen finns för att skattskyldiga som regelmässigt redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt ska kunna få snabb återbetalning. För att Skatteverket på eget initiativ ska få besluta om förkortad redovisningsperiod krävs enligt *punkten 2* särskilda skäl. Med sådana skäl avses kontrollskäl.

I 10 kap. 11 § första stycket SBL sägs att Skatteverket, under samma förutsättningar som nu ges här, ska besluta att mervärdesskatt som annars

ska redovisas i en självdeklaration ska redovisas i en skattedeclaration. Ett beslut om att redovisningen ska ske i en skattedeclaration innebär med automatik att redovisningsperioden förkortas från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal. Som redan har nämnts ska mervärdesskatt inte längre få redovisas i en inkomstdeklaration utan redovisningen ska alltid ske i en skattedeclaration, även när redovisningen är ett beskattningsår. I fortsättningen kommer alltså bara redovisningsperioden att ändras och inte som i dag även sättet att redovisa.

Bestämmelsen i 10 kap. 14 b § första stycket SBL ger Skatteverket befogenhet att besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl.

Av andra styckena i såväl 10 kap. 11 § som 14 b § samma kapitel SBL följer att om beslutet om förkortad redovisningsperiod har fattats på den skattskyldiges begäran, ska beslutet gälla minst 24 på varandra följande redovisningsperioder. Enligt 10 kap. 11 § SBL andra stycket ska det dock röra sig om två på varandra följande beskattningsår.

I 16 § föreskrivs att om redovisningsperioden ska ändras från ett beskattningsår till en kortare period ska den nya redovisningsperioden börja tillämpas från beskattningsårets ingång. Ett beslut om att beskattningsåret inte längre ska vara en redovisningsperiod kommer alltså alltid att gälla från innevarande eller kommande beskattningsårs ingång. Det innebär att i nu aktuella fall kan uttrycket ”24 på varandra följande kalendermånader” inte avse något annat än två på varandra följande beskattningsår. Här sägs i *andra stycket* därför bara att ett beslut på begäran av den skattskyldige ska gälla 24 på varandra följande kalendermånader.

Enligt 10 kap. 14 b § andra stycket SBL gäller kravet på 24 kalendermånaders giltighetstid bara om inte särskilda skäl talar emot det. Någon motsvarande ventil finns inte i 10 kap. 11 § andra stycket SBL. Ett beslut om att ändra redovisningsperiod från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal bör inte ges kortare giltighetstid än ett år. Det skulle annars nämligen innebära att två olika mervärdesskattedeclarationer kan komma att avse samma tid, vilket skapar risk för fel t.ex. genom dubbelredovisning. Däremot saknas det, mot bakgrund av den ventil som gäller för beslut om förkortad redovisningsperiod från ett kalenderkvartal till en kalendermånad, skäl att inte ge utrymme för kortare giltighetstid än 24 kalendermånader.

Om det finns särskilda skäl ska alltså även ett beslut om att ändra redovisningsperioden från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal kunna ges en kortare giltighetstid än 24 kalendermånader. Av 16 § följer att ändring av redovisningsperiod till eller från ett beskattningsår alltid ska ske vid ingången respektive utgången av innevarande beskattningsår. Den enda kortare giltighetstid som står till buds är därför tolv på varandra följande kalendermånader, dvs. ett beskattningsår i stället för två.

Som redan har nämnts får Skatteverket på eget initiativ besluta om förkortad redovisningsperiod om det finns särskilda skäl, dvs. om det är motiverat av kontrollskäl. I 10 kap. 11 § SBL sägs inget om hur länge ett sådant beslut ska gälla. Beslut om förkortad redovisningsperiod som

fattas på initiativ av Skatteverket med stöd 10 kap. 14 b § SBL gäller dock enligt en föreskrift i samma paragraf till dess verket beslutar annat.

Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ besluta om förkortad redovisningsperiod rymmer en befogenhet att bestämma om beslutet ska gälla tills vidare eller för viss tid. Om beslutet gäller för viss tid upphör det automatiskt när giltighetstiden går ut. Skatteverket får dock i ett nytt beslut besluta att det ska upphöra tidigare.

Beslut som gäller tills vidare gäller till dess att beslutet upphävs eller ersätts av ett annat beslut. Skatteverket är dock fritt att när som helst upphäva eller ändra beslutet.

Ett beslut om förkortad redovisningsperiod, som har fattats på grund av kontrollskäl, kan givetvis också upphävas av allmän förvaltningsdomstol efter överklagande av den skattskyldige.

Det som sägs i 10 kap. 14 b § andra stycket SBL, nämligen att ett beslut om förkortad redovisningsperiod gäller till dess att Skatteverket beslutar annat, gäller alltså även utan föreskrift därom och föreskriften upprepas därför inte här.

Från när gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?

14 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 14 d § SBL.

Om Skatteverket beslutar att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal på grund av att det finns särskilda skäl ska den nya redovisningsperioden enligt 10 kap. 14 d § SBL börja gälla omedelbart. Det rör sig alltså om fall där Skatteverket anser att det är motiverat av kontrollskäl att förkorta redovisningsperioden.

Av 10 kap. 14 d § SBL följer även att om Skatteverket på begäran av den skattskyldige beslutar att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal ska den nya redovisningsperioden gälla omedelbart, om det finns särskilda skäl. Bestämmelsen om beslut på begäran av den deklarationsskyldige ges här i 13 § första stycket 1.

Att en ändrad redovisningsperiod ska gälla omedelbart innebär att beslutet om ändring även gäller för kalendermånader som ingår i en tidigare gällande men utgången redovisningsperiod, dock bara om deklarationstidpunkten för den tidigare gällande redovisningsperioden inte har gått ut. Anta t.ex. att Skatteverket fattar sitt beslut den 25 oktober. Vid den tidpunkten har inte deklarationstiden för redovisningsperioden juli–september gått ut. Den går ut först den 12 november. I ett sådant fall innebär omedelbar tillämpning att den deklarationsskyldige ska redovisa för kalendermånad från och med juli. Om Skatteverket fattar beslutet först efter den 12 november, dvs. efter deklarationstidpunkten för perioden, innebär omedelbar tillämpning dock att den deklarationsskyldige ska redovisa för kalendermånad från och med oktober. Det kan uppfattas som krångligt men bygger på tanken att omedelbar tillämpning är meningslös i fråga om kalendermånader som den deklarationsskyldige redan har varit skyldig att redovisa. Den nu beskrivna tillämpningen kommer inte till klart uttryck i dagens

bestämmelse. För att öka tydligheten ges här en uttrycklig bestämmelse om från vilken tidpunkt nu aktuella ändringar ska gälla.

Skatteverket har i sitt remissvar föreslagit att tillämpningstidpunkten också ska förskjutas i det fall beslutet har meddelats före den dag då deklarationen kom in till Skatteverket om den deklarationsskyldige vid den tidpunkten redan har lämnat skattedeklaration för kalenderkvartalet. I annat fall kommer det enligt verket att finnas en skattedeklaration registrerad för det kalenderkvartal som enligt beslutet ska delas upp i enmånadsperioder. Regeringen instämmer i bedömningen att det innebär en ökad administrativ börda för företagen, eftersom de i sådant fall måste dela upp de redan redovisade beloppen på respektive enmånadsperiod och lämna nya deklarerationer för en tidsperiod de redan har redovisat. För att undvika detta har i *andra meningen* lagts till ”eller om deklaration har lämnats för kalenderkvartalet då beslutet meddelades”.

15 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 14 c § SBL.

I paragrafen regleras när en ändring av en redovisningsperiod från kalenderkvartal till kalendermånad eller omvänt ska börja gälla i andra fall än som avses i 14 §.

Enligt dagens bestämmelser ska den nya redovisningsperioden börja gälla från ingången av det kvartal då de förhållanden som låg till grund för ändringen inträffade eller Skatteverket beslutade om kortare redovisningsperiod. Om omständigheterna talar för det får Skatteverket dock besluta att redovisningsperioden ska börja tillämpas ett kalenderkvartal senare.

Denna bestämmelse slopas nu och i stället ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen. Med beslutade om ändringen avses även beslut på begäran av den deklarationsskyldige enligt 13 § första stycket 1.

Skälen för ändringen och vad den innebär redovisas i avsnitt 11.5.4.

Från när gäller en ändring från eller till beskattningsår?

16 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, regleras från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska tillämpas när perioden ändras från eller till ett beskattningsår.

I dag finns det ingen uttrycklig bestämmelse om från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska tillämpas när perioden ändras från eller till ett beskattningsår.

I paragrafen föreskrivs nu att om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras från eller till ett beskattningsår, ska ändringen gälla från ingången respektive utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen.

Att ändringen ska göras vid ingången eller utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättar verket om

ändringen eller Skatteverket beslutar om ändringen innebär att redovisningsperioden aldrig ska ändras för år som redan har gått ut när ändringen konstateras. Om det t.ex. år 2 konstateras att underlagsgränsen för att redovisa för beskattningsår överskreds under tredje kvartalet år 1 ska alltså inte redovisningsperioden för år 1 ändras. Däremot kan det finnas skäl att ändra redovisningsperiod från och med ingången av år 2.

Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 11.5.5.

Beskattningsår som redovisningsperiod för punktskatt

17 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 16 a § SBL.

Enligt *första stycket* får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett beskattningsår.

Redovisning för beskattningsår får i dag medges skattskyldiga som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret. I avsnitt 11.2.7 föreslås att gränsen i fortsättningen ska vara 50 000 kronor.

Även här behövs en bestämmelse om från vilken tidpunkt en ändring av redovisningsperioden ska gälla. Det föreskrivs därför i *andra stycket* att vad som sägs om redovisningsperiod i 16 § även ska gälla beslut enligt denna paragraf.

Av *tredje stycket* framgår att ett beslut om att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett beskattningsår upphör att gälla om den deklarationsskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av den kalendermånad då konkursbeslutet har fattats.

Vad ska de olika skattedeklarationerna innehålla?

Samtliga skattedekclarationer

18 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 17 § första stycket 1, 2 och 6, 17 a § första stycket 1, 2 och 7 samt 17 b § första stycket 1, 2 och 6 SBL.

Paragrafen reglerar vilka uppgifter som ska finnas med i samtliga skattedeklarationerna. I efterföljande paragrafer (19–25) regleras vilka uppgifter därutöver som de olika skattedeklarationerna ska innehålla. För att få reda på vad t.ex. en arbetsgivardeklaration ska innehålla är det med andra ord nödvändigt att läsa både 18 och 19 §§. Syftet med att redovisningen lagtekniskt delas upp i fler deklarationer än i dag behandlas i avsnitt 5.3.

Oavsett vilken sorts skattedeklaration som lämnas ska enligt *punkten 1* nödvändiga identifikationsuppgifter finnas med.

Sådana särskilda skattedeklarationerna som avses i 7 § andra stycket och 8 § lämnas inte för redovisningsperioder utan alltid för enstaka förvärv eller händelser och kan därför inte innehålla uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas. *Punkten 2* gäller därför inte för sådana särskilda skattedeklarationerna. Det följer dels av 7 § andra stycket och 8 § där det sägs att särskilda skattedeklarationerna lämnas

för enstaka förvärv eller händelser, dels av 24 § 1 och 25 § där det sägs att en särskild skattedeklaration ska, såvitt nu är av intresse, innehålla uppgift om det förvärv eller den händelse som medför skattskyldighet och den skattepliktiga ersättningen för vilken deklarationen lämnas. Detta är tillräckligt tydligt och det saknas därför skäl att i punkten 2 markera att den inte gäller i fall som avses i 24 § 1 och 25 §.

Av *punkten 3* följer att en skattedeklaration alltid ska innehålla de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgiften. Om de uppgifter som anges särskilt i 19–25 §§ inte är tillräckliga för ändamålet ska den deklarationsskyldige alltså lämna de ytterligare uppgifter som behövs för att skatten och avgiften ska kunna beräknas och kontrolleras.

I 10 kap. 17 § tredje stycket SBL sägs att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklaration ska ta upp. Sådana föreskrifter kan inte vara annat än verkställighetsföreskrifter. I avsnitt 6.2 dras slutsatsen att förevarande lag inte bör innehålla några bestämmelser som enbart upplyser om förekomsten av verkställighetsföreskrifter. Den bestämmelse som finns i 10 kap. 17 § tredje stycket SBL upprepas därför inte här.

Arbetsgivardeklaration

19 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 17 § första stycket 3 och 4 SBL.

Här sägs vilka uppgifter om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som en arbetsgivardeklaration ska innehålla. Av 18 § följer att utöver dessa uppgifter ska deklarationen innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om aktuell redovisningsperiod och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skattavdragen och avgifterna. Se även kommentaren till 18 §.

Förenklad arbetsgivardeklaration

20 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 17 a § första stycket 3–6 SBL.

Paragrafen anger vilka uppgifter som en förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla. Termen förenklad arbetsgivardeklaration ersätter dagens term förenklad skattedeklaration. Förutsättningarna för att få lämna en förenklad arbetsgivardeklaration finns i 4 §.

Vilka uppgifter en förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla regleras även i 18 §. Se därför även kommentaren till nyss nämnda paragraf.

I 10 kap. 17 a § andra stycket SBL finns en bestämmelse som lades till år 2006 (prop. 2005/06:31 s. 49–52 och 59). Om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, ska utbetalaren i skattedeklarationen lämna uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt mottagarens medborgarskap.

Den förenklade arbetsgivardeklarationen används också som kontrolluppgift och den som lämnar en förenklad arbetsgivardeklaration behöver

därför inte lämna kontrolluppgift om utbetalad ersättning (15 kap. 8 § 3 SFL). Kontrolluppgifter för begränsat skattskyldiga ska enligt 12 kap. 2 § tredje stycket LSK innehålla uppgift om mottagarens utländska skatte- registreringsnummer och medborgarskap. Dessa uppgifter behövs för att Sverige ska kunna fullgöra sina åtaganden inom det internationella utbytet av information. Det är bakgrunden till att uppgifterna ska lämnas i en förenklad arbetsgivardeklaration som avser ersättning till en begränsat skattskyldig.

Regeringen har enligt 10 kap. 17 a § tredje stycket SBL befogenhet att under vissa förutsättningar föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna uppgift om medborgarskap och skatteregistreringsnummer.

En skattedeklaration ska enligt 18 § ta upp nödvändiga identifikationsuppgifter. I förarbetena till skattebetalningslagen sägs att det inte är nödvändigt att i lag ange vilka uppgifter som behövs, t.ex. arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, utan föreskrifter om vilka uppgifter som behövs kan anges i förordning eller andra föreskrifter (prop. 1996/97:100 s. 570). Till nödvändiga identifikationsuppgifter hör även s.k. mervärdesskattenummer/VAT-nummer.

Medborgarskap och skatteregistreringsnummer är identifikationsuppgifter. Bestämmelser om i vilka fall sådana uppgifter är nödvändiga och bör lämnas i en förenklad skattedeklaration kan meddelas genom verkställighetsföreskrifter i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. De bestämmelser som i dag finns i 10 kap. 17 a § andra och tredje styckena SBL förs därför inte över hit (se avsnitt 6.2).

I 10 kap. 17 a § fjärde stycket SBL bemyndigas regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela närmare föreskrifter om vad en förenklad skattedeklaration ska innehålla. Vid granskningen av lagförslaget uttalade Lagrådet att bemyndigandet var obehövligt eftersom det följde direkt av RF att regeringen fick besluta verkställighetsföreskrifter (prop. 2000/01:7 s. 31 och 55).

I avsnitt 6.2 görs bedömningen att skatteförändelagen inte bör innehålla några upplysningar om att det kan finnas verkställighetsföreskrifter. Bestämmelsen i 10 kap. 17 a § fjärde stycket SBL förs därför inte över hit.

Mervärdesskattedeklaration

21 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 17 § första stycket 5 och andra stycket SBL.

I *första stycket* sägs vilka uppgifter som en mervärdesskattedeklaration ska innehålla.

Av 18 § följer att utöver de uppgifter som anges här ska en mervärdesskattedeklaration innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om aktuell redovisningsperiod och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera mervärdesskatten. Se därför även kommentaren till nyss nämnda paragraf.

Enligt *andra stycket* ska en mervärdesskattedeclaration som lämnas av en gruppövudman innehålla uppgifter för hela gruppen. Det gäller även de uppgifter som avses i 18 §. En mervärdesskattedeclaration ska innehålla uppgift om ingående och utgående mervärdesskatt. I 10 kap. 30 § SBL sägs att utgående skatt som avser unionsinterna förvärv av varor som är lös egendom ska redovisas särskilt. Bakgrunden till bestämmelsen är att EU-rätten på mervärdesskatteområdet kräver att utgående skatt som avser unionsinterna förvärv ska redovisas separat (prop. 1994/95:57 s. 87 och 197 samt prop. 1996/97:100 s. 576).

Eftersom det följer av förevarande paragraf att en mervärdesskattedeclaration ska innehålla uppgift om utgående skatt behöver det inte anges i lag att viss sådan skatt ska särredovisas utan en bestämmelse därom kan ges i förordning eller i föreskrifter med lägre valör. För det behövs inget bemyndigande utan regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på regeringsformen. Bestämmelsen i 10 kap. 30 § SBL om särredovisning av viss utgående skatt tas alltså inte med här utan i stället kommer innehållet att ges i förordning eller föreskrifter med lägre valör (se avsnitt 6.2).

I 10 kap. 29 § SBL sägs att i 13 kap. 6–28 b §§ ML finns särskilda bestämmelser om redovisning av utgående och ingående skatt. Reglering av när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående skatten ska redovisas, finns alltså i mervärdesskattelagen. Bestämmelsen i skattebetalningslagen är bara en upplysning om detta och den förs därför inte över hit.

Punktskattedeclaration

22 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 17 b § första stycket 3–5 SBL.

Paragrafen reglerar vad en punktskattedeclaration ska innehålla. En punktskattedeclaration ska enligt dagens regler även innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om aktuell redovisningsperiod och de ytterligare uppgifter som behövs, utöver de som anges här, för att punktskatt ska kunna beräknas och kontrolleras (10 kap. 17 b § första stycket 1, 2 och 6 SBL). Att dessa uppgifter även ska lämnas i fortsättningen följer av 18 §. Se därför även kommentaren till 18 §.

I 10 kap. 17 b § andra stycket SBL finns en upplysning om att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar verkställighetsföreskrifter. I avsnitt 6.2 görs bedömningen att den här lagen inte ska innehålla några sådana informationsbestämmelser och bestämmelsen förs därför inte över hit.

23 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 30 a § SBL.

I paragrafen regleras när redovisningsskyldigheten för punktskatt inträder.

Särskilda skattedeclarationer

24 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Här sägs vilka uppgifter en särskild skattedeclaration ska innehålla. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen utan där föreskrivs i 10 kap. 32 c § andra stycket att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeclaration. Några sådana föreskrifter har emellertid inte meddelats.

Föreskrifter om vilka uppgifter skattskyldiga ska lämna i en skattedeclaration ska meddelas i lag. Dagens bemyndigande slopas därför och ersätts dels med 18 §, dels med förevarande paragraf. Se därför även kommentaren till 18 §.

Skatteverket har i sitt remissvar anfört att det av utredningens författningsförslag inte framgår vilka uppgifter en särskild skattedeclaration ska innehålla avseende sådana belopp som enligt 7 § första stycket ska redovisas i en särskild skattedeclaration. I dessa fall är det inte fråga om förvärv (7 § andra stycket) eller händelse (8 §). Lagtexten har därför i *andra punkten* kompletterats så att det framgår att en särskild skattedeclaration ska innehålla uppgift om ovan nämnda belopp.

25 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen sägs vilka uppgifter en särskild inkomstskattedeclaration ska innehålla. Det finns i dag ingen direkt motsvarighet till bestämmelsen men den här paragrafen och 2 § 6 samt 9, 18, 19, 25 och 35 §§ ersätter 17 § SINK och 15 § andra stycket A-SINK. Bestämmelsen i 15 § andra stycket 2 i nyss nämnda lag om att en särskild inkomstskattedeclaration även ska innehålla uppgifter om tid och plats för de tillställningar som redovisningen avser kan ges i verkställighetsföreskrifter. Någon motsvarighet till punkten 2 förs därför inte över hit.

Se även avsnitt 11.4.

När ska en skattedeclaration lämnas?

Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeclaration

26 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § första stycket SBL. De bestämmelser som finns i 10 kap. 18 § andra–fjärde styckena SBL ges inte här utan i 27–29 §§.

I paragrafen finns huvudregeln för när en skattedeclaration ska lämnas. Den som är skyldig att lämna en mervärdesskattedeclaration ska lämna sådan deklARATION, arbetsgivardeklARATION och punktskattedeclaration enligt de redovisningstidpunkter som anges här. Detta gäller dock bara om inte annat följer av 27–35 §§.

De ändringar i ordalydelsen som nu görs har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedeclarationer än i dag.

Syftet är att regelverket om skattedeclarationer ska bli lättare att ta till sig. Se vidare avsnitt 5.3 och kommentarerna till 18–22 §§.

I stället för att som i dag tala om den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt och att skattedeclarationen ska avse vissa skatter eller avgifter sägs att paragrafen gäller den som är skyldig att lämna en mervärdesskattedeclaration och vilka redovisningsperioder de olika skattedeclarationerna ska avse. Vad det är som ska redovisas följer av vilken deklARATION som ska lämnas.

I syfte att göra uppställningen tydligare placeras kolumnen med deklARATIONstidpunkter sist i stället för, som i dag, först.

Den som ska lämna en särskild skattedeclaration ska lämna deklARATION inom de tider som anges i 35–37 §§. Eftersom förevarande paragraf inte är tillämplig när enstaka förvärv eller händelser ska redovisas behöver det inte sägas att den här paragrafen bara gäller om inte annat följer av 35–37 §§. En annan sak är att en skattskyldig kan vara skyldig att lämna en mervärdesskattedeclaration för en redovisningsperiod och en särskild skattedeclaration för en händelse som medför skattskyldighet avseende punktskatt.

27 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § andra stycket SBL.

Enligt 13 § ska Skatteverket besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal, eller ett kalenderkvartal eller en kalendermånad i stället för ett beskattningsår om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Det rör sig om skattskyldiga med beskattningsunderlag på högst 40 miljoner kronor respektive högst en miljon kronor och som utan beslut skulle ha redovisat för kalenderkvartal eller för beskattningsår. Eftersom 26 § inte går att tillämpa på mervärdesskatt som redovisas för en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal föreskrivs här att skattskyldiga som på grund av ett beslut enligt 13 § har en kalendermånad som redovisningsperiod ska lämna mervärdesskattedeclaration enligt uppställningen för punktskattedeclaration i 26 §. Det ska även gälla i fall där Skatteverket har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett beskattningsår. Nu aktuella skattskyldiga ska följaktligen lämna mervärdesskattedeclaration den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

För fall där Skatteverket har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett beskattningsår finns i dag ingen motsvarande bestämmelse. Det rör sig om fall där Skatteverket enligt 10 kap. 11 § första stycket SBL har beslutat att mervärdesskatt som annars ska redovisas i en självdeklARATION ska redovisas i en skattedeclaration. Ett beslut om att redovisningen ska ske i skattedeclaration innebär att redovisningsperioden förkortas från ett beskattningsår till ett kalenderkvartal. För att förkortning till en kalendermånad ska kunna ske måste Skatteverket fatta ett beslut enligt 10 kap. 14 b § SBL. Mervärdesskatt ska inte längre få redovisas i en inkomstdeklARATION utan redovisningen ska alltid ske i en skattedeclaration (se avsnitt 11.5.2). I fortsättningen ska beslut om kortare redovisningsperiod för dem som annars ska redovisa för

beskattningsår fattas enligt 13 §, dvs. den paragrafen ersätter 10 kap. 11 § första stycket SBL.

28 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § tredje stycket SBL.

En skattskyldig som enligt 11 § ska redovisa mervärdesskatt för kalenderkvartal eller beskattningsår men som efter beslut enligt 13 § i stället ska redovisa mervärdesskatt för kalendermånad ska enligt 27 § lämna mervärdesskattedeklaration enligt uppställningen för punktskattedeklaration i 26 §. Den här paragrafen ger sådana skattskyldiga rätt att i stället lämna mervärdesskattedeklaration enligt 30 §, dvs. senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång i stället för den 12 i andra månaden efter perioden.

Uttrycket ”mervärdesskatt som annars ska redovisas” i skattebetalningslagen byts här ut mot ”mervärdesskattedeklaration som enligt 27 § ska lämnas”. Den ändring i ordalydelsen som nu görs har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedekclarationer än i dag. Syftet är att regelverket om skattedekclarationer ska bli lättare att ta till sig. Se vidare avsnitt 5.3 och kommentarerna till 18–22 §§. Skatt kan i princip redovisas så snart redovisningsperioden har gått ut. Något som den som ska redovisa överskjutande ingående mervärdesskatt kan vilja göra för att få skatten återbetald i förtid. Den som väljer att redovisa överskjutande mervärdesskatt innan redovisningsfristen har löpt ut ska dock enligt 10 kap. 20 § SBL samtidigt redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för samma period. Även oredovisade skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för tidigare redovisningsperioder ska redovisas. Den bestämmelsen ges här i kapitlet om återbetalning, nämligen i 64 kap. 3 §. Där sägs att återbetalning ska ske först när samtliga skattedekclarationer för avslutade redovisningsperioder har lämnats.

För den som ska redovisa enligt uppställningen för punktskattedeklaration i 26 § och som vill redovisa så snart redovisningsperioden har gått ut innebär det följande. I början av mars väljer den skattskyldige att redovisa överskjutande ingående mervärdesskatt för februari. Den skattskyldige måste då även redovisa skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt för februari. Men redovisningen måste även omfatta oredovisad mervärdesskatt för januari som ju ska redovisas senast den 12 mars. Redovisningen av mervärdesskatt kommer då att omfatta två olika redovisningsperioder och måste därför delas upp på två skattedekclarationer. Möjligheten enligt förevarande paragraf att redovisa enligt 30 §, dvs. senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, har tillkommit för att den skattskyldige ska kunna redovisa all skatt och alla avgifter i samma skattedeklaration och slippa lämna en extra skattedeklaration (prop. 1997/98:134 s. 61–66 och 68).

Ett beslut av Skatteverket att redovisning ska ske enligt 28 § ska, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder. Det är inte möjligt att byta redovisningsfrist från en månad till en annan. Kravet på kontinuitet har tillkommit av administrativa skäl (prop. 1997/98:134 s. 66).

Deklarationstid när redovisningsperioden för mervärdesskatt har ändrats

29 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § fjärde stycket SBL.

I den paragrafen anges att om tidpunkten för lämnandet av en skattedeklaration redan har passerats när ett beslut enligt 10 kap. 14 b § första stycket 2 eller 14 d § 2 samma lag fattas, ska den skattskyldige lämna deklARATIONEN senast när deklARATIONEN för nästa redovisningsperiod ska lämnas.

De beslut som räknas upp i 10 kap. 18 § fjärde stycket SBL gäller enligt 10 kap. 14 d § samma lag omedelbart. Det rör sig om beslut där Skatteverket med hänvisning till särskilda skäl, dvs. kontrollskäl har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal. Sådana beslut gäller alltid omedelbart. Dessutom kan Skatteverket besluta att en ändring av en redovisningsperiod från kalenderkvartal till kalendermånad som har begärts av den deklARATIONSSKYLDIGE ska gälla omedelbart.

Här finns motsvarande bestämmelser i 13 och 14 §§. Med stöd av 13 § kan Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal men även att perioden ska vara en kalendermånad eller ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår. Uttrycket ”gäller omedelbart” i 10 kap. 14 d § SBL ersätts i 14 § med uttryckliga bestämmelser om från vilken tidpunkt den nya redovisningsperioden ska gälla.

Även i fortsättningen behövs det en bestämmelse som säger när en deklARATION ska lämnas i fall där deklARATIONSTIDEN för den första nya redovisningsperioden redan har gått ut när Skatteverket fattar sitt beslut. Bestämmelsen ska även omfatta fall där redovisningsperioden ska ändras från beskattningsår till kalenderkvartal eller kalendermånad.

Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras från beskattningsår gäller enligt 16 § att den nya redovisningsperioden ska börja tillämpas från ingången respektive utgången av det beskattningsår då den deklARATIONSSKYLDIGE underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen. I fall där den nya perioden ska börja tillämpas från ingången av innevarande år kan deklARATIONSTIDEN även här ha gått ut för en ny redovisningsperiod och det gäller även i fall där den deklARATIONSSKYLDIGE har underrättat Skatteverket om ändringen.

För att fånga in nu nämnda fall tar *första stycket* sikte på deklARATIONSSKYLDIGA som saknar möjlighet att lämna mervärdesskatte-deklARATION i rätt tid på grund av att redovisningsperioden har ändrats från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad, eller från ett kalenderkvartal till en kalendermånad.

Det bör noteras att i fall där den deklARATIONSSKYLDIGE har underrättat Skatteverket om att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal saknar den deklARATIONSSKYLDIGE aldrig möjlighet att lämna deklARATION i rätt tid. Skälet till det är att enligt 15 § ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kvartal då underrättelsen gjordes.

Det bör också noteras att den deklARATIONSSKYLDIGE aldrig saknar möjlighet att lämna deklARATION i rätt tid i fall där redovisningsperioden

ska ändras från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad och den nya perioden ska tillämpas från utgången av innevarande år enligt 16 §.

Däremot kan, som redan har nämnts, en deklarationsskyldig som underrättar Skatteverket om att redovisningsperioden ska ändras från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad sakna möjlighet att lämna deklaration i rätt tid om den nya redovisningsperioden ska gälla från ingången av det beskattningsår då underrättelsen gjordes (se avsnitt 11.5.4 och 11.5.5).

Utgångspunkten för om den skattskyldige saknar möjlighet att lämna deklaration i rätt tid ska vara den dag då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen. Om deklarationstiden redan har gått ut vid underrättelsen eller beslutet ska den skattskyldige lämna mervärdesskattedeklaration senast vid den deklarationstidpunkt som kommer närmast efter dagen för underrättelsen eller beslutet.

I syfte att underlätta för de skattskyldiga och Skatteverket föreskrivs i *andra stycket* att om mervärdesskattedeklarationen ska lämnas för mer än en ny redovisningsperiod får perioderna slås samman till en period och redovisas i en deklaration. Det innebär att vid byte av redovisningsperiod behöver den deklarationsskyldige aldrig lämna mer än en mervärdesskattedeklaration. Den deklarationsskyldige och Skatteverket behöver vidare bara hantera en förfallodag och slipper ägna tid åt att hänföra mervärdesskatt till olika perioder och därmed olika förfalldagar.

Större företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration

30 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 19 § SBL.

Här sägs när skattedeklaration ska lämnas av den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Paragrafen innehåller de redovisningstidpunkter som gäller för större företag.

De ändringar i ordalydelsen som görs i uppställningen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedeklarationer än i dag. Syftet är att regelverket om skattedeklarationer ska bli lättare att ta till sig. Se vidare avsnitt 5.3 samt kommentarerna till 18–22 §§. I stället för att som i dag ange vilka skatter eller avgifter deklarationen ska avse anges vilka skattedeklarationer som ska lämnas. Vad det är som ska redovisas följer av vilken deklaration som ska lämnas.

I syfte att göra uppställningen tydligare placeras kolumnen med deklarationstidpunkter sist i stället för, som i dag, först.

Tidigare redovisning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

31 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 21 § SBL.

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att besluta att den som ska lämna arbetsgivar- och mervärdesskattedeklaration enligt 30 §, dvs.

senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång i stället ska lämna arbetsgivardeklarationen senast den 12. Som förutsättning gäller särskilda skäl. Med det avses enligt förarbetena till skattebetalningslagen att den skattskyldige inte har skött inbetalningarna av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Bestämmelsen har närmast karaktär av en sanktion.

De ändringar som nu görs i ordalydelsen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedeclarationer än i dag. Se vidare avsnitt 5.3 samt kommentarerna till 18–22 §§.

Det nu sagda innebär att det inte längre är nödvändigt att föreskriva att arbetsgivaravgifter och skatteavdrag ska redovisas för sig i en skattedeclaration som ska lämnas senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång utan det är tillräckligt att föreskriva att arbetsgivardeklarationen ska lämnas då. Att redovisningen av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag respektive mervärdesskatt lagtekniskt delas upp på två declarationer innebär vidare att det inte längre behöver anges vad deklARATIONEN ska innehålla eftersom en arbetsgivardeklaration bara ska innehålla uppgifter om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Enbart arbetsgivar- och punktskattedeclaration

32 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 22 § SBL.

Paragrafen gäller den som inte ska lämna en mervärdesskattedeclaration och reglerar när sådana personer ska lämna arbetsgivar- och punktskattedeclaration och vilka redovisningsperioder deklARATIONERNA ska avse.

De ändringar som nu görs i ordalydelsen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedeclarationer än i dag. Se vidare avsnitt 5.3 samt kommentarerna till 18–22 §§. I stället för att säga vilka skatter och avgifter deklARATIONEN ska avse sägs vilka deklARATIONER som ska lämnas. Vad det är som ska redovisas följer av vilken deklARATION som ska lämnas.

I syfte att göra uppställningen tydligare placeras kolumnen med deklARATIONSTIDPUNKTER sist i stället för, som i dag, först.

En förenklad arbetsgivardeklaration ska lämnas inom de tidsfrister som anges i förevarande paragraf.

Annan redovisningsperiod än en kalendermånad

33 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 22 a § SBL.

I paragrafen regleras när den som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad, med undantag för dem som avses i 11, 12 eller 13 §, ska lämna skattedeclaration.

I dag gäller att en sådan skattedeclaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då den 17 gäller. Här föreskrivs i stället i *första stycket* att skatten ska redovisas i en skattedeclaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i

andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för december då den 27 gäller. Ändringen av redovisningstidpunkt görs av administrativa skäl (se även avsnitt 11.5.2).

Föreskrifter om en längre redovisningsperiod än en månad finns i lagen om skatt på annonser och reklam (två månader), lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel (beskattningsår) samt lagen om skatt på avfall (kalenderkvartal).

En redovisningsperiod kan även vara längre än en månad på grund av att två eller flera perioder har slagits samman till en period enligt 29 § andra stycket. Av *tredje stycket* framgår att deklarationen i sådant fall ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Kommuner och landsting

34 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 23 § SBL.

I paragrafen sägs när kommuner och landsting ska lämna arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklaration.

I 10 kap. 23 § andra stycket SBL sägs att 10 kap. 20 § samma lag inte gäller för kommuner och landsting. Av 10 kap. 20 § SBL följer att den som väljer att redovisa överskjutande ingående mervärdesskatt innan redovisningsfristen har löpt ut ska samtidigt redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för samma period. Även oredovisade skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för tidigare redovisningsperioder ska redovisas. Den bestämmelsen ges här i kapitlet om återbetalning, nämligen i 64 kap. 3 § första stycket. Där sägs att återbetalning ska ske först när samtliga skattedekclarationer, dvs. även punktskattedeklaration, för avslutade redovisningsperioder har lämnats. Av 64 kap. 3 § andra stycket framgår att det inte heller i fortsättningen gäller kommuner och landsting.

Särskilda skattedeklaration

35–37 §§

Paragrafen ersätter 10 kap. 32–32 b §§ SBL

Paragraferna reglerar när särskilda skattedeklaration ska lämnas. Termen särskild skattedeklaration finns redan i dag och när sådana deklamationer ska lämnas regleras i 10 kap. 32–32 b §§ SBL. I fortsättningen ska dock även den som är skattskyldig enligt SINK och A-SINK och som själv ska redovisa skatten lämna särskild inkomstskattedeklaration (se avsnitt 11.4). Vilka tidpunkter som i dag gäller för den redovisningen framgår av 17 § SINK och 14 § A-SINK.

Deklaration som avses i 7 § första stycket ska i dag lämnas in före utgången av månaden efter den månad då den felaktiga handlingen utfärdades. Här sägs i stället att deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Ändringen görs för att överensstämja med 7 § första stycket där det sägs att felaktigt debiterad mervärdesskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje redovisningsperiod.

Den som ska redovisa mervärdesskatt enligt 7 § andra stycket i en särskild skattedeklaration för varje förvärv ska lämna deklARATIONEN senast 35 dagar efter förvärvet.

Den som ska redovisa punktskatt i en särskild skattedeklaration enligt 8 § 1 ska lämna deklARATIONEN senast fem dagar efter den händelse som medför skattskyldighet.

Om den skattskyldige inte har ställt föreskriven säkerhet för skattens betalning ska dock deklARATIONEN enligt 37 § i stället lämnas in senast vid den händelse som medför skattskyldighet. Detsamma gäller den som är skattskyldig på grund av att varor innehas utanför ett uppskovsförfarande utan att punktskatten har redovisats och den som är skattskyldig på grund av att varor tas emot från en distansförsäljare som inte har ställt säkerhet. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 10 kap. 32 a § tredje stycket SBL. En sådan särskild skattedeklaration som avses i 8 § 2 ska enligt 35 § ha kommit in till Skatteverket senast vid den händelse som medför skattskyldighet. Enligt 8 § 2 ska distansförsäljare som är skattskyldiga enligt 16 § lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen om skatt på energi och som inte företräds av en representant som Skatteverket har godkänt redovisa punktskatt i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Syftet med 8 § 2 är att endast skattskyldiga som följer reglerna för distansförsäljning i ovan nämnda lagar ska få redovisa skatten för redovisningsperioder. Skälet till att skatten i nu aktuella fall ska redovisas omedelbart är att skattebrottslagen ska gå att tillämpa på felaktigheter som konstateras vid en transportkontroll (prop. 2002/03:10 s. 71–75 samt 116 och 117).

Bestämmelser om när distansförsäljare som inte företräds av någon godkänd representant ska lämna deklARATIONEN finns i dag i 10 kap. 32 a § andra stycket SBL.

För den som ska redovisa skatt på vinstsparande m.m. i en särskild skattedeklaration enligt 8 § 3 gäller enligt 35 § en deklARATIONENSFRIST på 25 dagar efter den händelse som medför skattskyldighet. Bestämmelsen ersätter 10 kap. 32 b § SBL.

Den som enligt 9 § ska lämna en särskild inkomstskattedeklaration för varje skattepliktig ersättning, ska lämna deklARATIONEN senast den 12 i månaden efter den månad då den skattepliktiga ersättningen kom den skattskyldige till del, med undantag för månaderna januari och augusti då deklARATIONEN i stället ska ha kommit in senast den 17.

Bestämmelsen i 36 § om att den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi ska lämna deklARATIONEN senast en månad efter dagen för tillståndsmyndighetens beslut finns i dag i 10 kap. 32 a § första stycket sista meningen SBL.

Särskilda bestämmelser om redovisning

Utländsk avgiftsskyldig

38 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 12 § SBL.

Om den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe i

Sverige får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, besluta att den avgiftsskyldige redovisar arbetsgivaravgifter på ett sätt som avviker från denna lag.

Att befogenheten inte gäller skatteavdrag beror på att utländska utbetalare av ersättning för arbete inte ska göra skatteavdrag (prop. 1996/97:100 s. 568). Det bör nämnas att utländska utbetalare inte uttryckligen är undantagna från skyldigheten att göra skattavdrag. Enligt sedan lång tid gällande praxis ska dock en utländsk utbetalare utan fast driftställe i Sverige inte göra skatteavdrag från ersättning för arbete som ska beskattas här.

Det är inte bara arbetsgivare som är avgiftsskyldiga enligt socialavgiftslagen utan avgiftsskyldigheten omfattar alla som betalar ut avgiftspliktig ersättning, dvs. alla som betalar ut lön, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. Termen arbetsgivare, som används i 10 kap. 12 § SBL, byts därför nu ut mot ordalydelsen ”den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter”.

Viss verksamhet för sig

39 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 28 § SBL.

Enligt paragrafen får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, besluta att en viss verksamhet ska redovisas för sig.

I förarbetena till skattebetalningslagen framhölls att kontrollskäl kan motivera att viss verksamhet redovisas separat. Där påpekades också att när Skatteverket har beslutat att en delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi ska ansvara för redovisningen och betalningen av den skatt som hänför sig till verksamheten, kan verket även besluta att verksamheten ska redovisas för sig och inte tillsammans med annan verksamhet som delägaren bedriver (prop. 1996/97:100 s. 575).

Bestämmelse om redovisningsskyldighet vid avveckling som inte får någon motsvarighet

Bestämmelsen om redovisningsskyldighet vid avveckling i 10 kap. 37 § SBL, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1030 f.

27 kap. Skalbolagsdeklaration

I betänkandet (s. 1031 f.) föreslogs att reglerna om skalbolagsdeklarationen till viss del skulle ändras. Utredningen föreslog bl.a. att bestämmelserna om det särskilda bokslut som ligger till grund för skalbolagsdeklarationen skulle flyttas från inkomstskattelagen till skatteförfarandelagen. Utredningens förslag har dock frångåtts i denna del. Regeringens uppfattning är att bestämmelserna om det särskilda bokslutet även fortsättningsvis ska finnas i inkomstskattelagen eftersom de innehåller inslag av materiella skatteregler. Vidare är det inte lämpligt

att endast ett av flera undantag från skalbolagsbeskattning kräver beslut av Skatteverket för att bli giltigt. I stället ska den nuvarande ordningen behållas. Däremot är det lämpligt att reglerna förtydligas. Regeringen delar utredningens uppfattning att det tidigare fanns ett visst mått av cirkelresonemang i bestämmelserna, vilket nu åtgärdas. Bestämmelserna om skalbolagsdeklaration överförs därför från 10 kap. 8 a – 8 c §§ SBL med endast redaktionella ändringar.

Syftet med skalbolagsdeklaration

1 §

Paragrafen ersätter delar av 10 kap. 8 a § SBL.

Här anges syftet med skalbolagsdeklaration, nämligen att ge underlag för Skatteverkets beslut om säkerhet för slutlig skatt.

Vad som avses med ett skalbolag framgår av 25 a kap. 9 § andra stycket IL.

Om en juridisk person avyttrar en delägar rätt som hänför sig till ett skalbolag, ska enligt 25 a kap. 9 § IL ersättningen tas upp som kapitalvinst. Enligt 49 a kap. 11 § IL ska en fysisk person som avyttrar en andel i ett skalbolag ta upp eventuell kapitalvinst som överskott av passiv näringsverksamhet.

I 25 a kap. 11 § IL respektive 49 a kap. 13 § IL sägs att nyssnämnda bestämmelser om skalbolagsbeskattning inte ska tillämpas om skalbolaget redovisar bolagets över- eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses 10 kap. 8 a § SBL. Ett särskilt bokslut ska ligga till grund för inkomstberäkningen. Dessutom krävs, om Skatteverket begär det, att säkerhet ställs för det avyttrade bolagets slutliga skatt. Om säkerhet inte begärs blir säljaren enligt 12 kap. 8 c § SBL subsidiärt ansvarig för skalbolagets slutliga skatt.

Bestämmelser om beslut om säkerhet för slutlig skatt finns i 58 kap. I 59 kap. 24 § finns bestämmelser om ansvar för skatt för den som har avyttrat ett skalbolag.

Skyldighet att lämna skalbolagsdeklaration

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 8 a § SBL.

En skalbolagsdeklaration ska lämnas av ett avyttrat företag som är ett skalbolag och som tillämpar undantagen från skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § IL. I nämnda paragrafer sägs att en av förutsättningarna för undantag från skalbolagsbeskattning är att det avyttrade företaget redovisar företagets över- eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses 10 kap. 8 a § SBL.

Om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, ska skalbolagsdeklaration i stället lämnas av den avyttrande delägaren. Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat sägs, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett

svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”. Med en ”i utlandet delägarbeskattad juridisk person” avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma (5 kap. 2 a § IL).

Om en delägare i ett handelsbolag vill ge in en skalbolagsdeklaration, ska handelsbolaget enligt 10 kap. 8 a § andra stycket SBL till delägaren lämna sådana uppgifter som avses i 3 kap. 18 § LSK som behövs för skalbolagsdeklarationen. Sist nämnda bestämmelse ersätts i förevarande lag av 33 kap. 6§. Någon hänvisning dit är dock inte nödvändig utan här är det tillräckligt att säga att handelsbolaget eller den juridiska personen ska lämna de uppgifter till delägaren som behövs för skalbolagsdeklarationen.

Vad ska en skalbolagsdeklaration innehålla?

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 8 c § SBL.

I paragrafen sägs vilka uppgifter en skalbolagsdeklaration ska innehålla.

Punkten 1 motsvarar innehållet i 10 kap. 8 c § första strecksatsen SBL.

Enligt *punkten 2* ska deklarationen innehålla uppgift om det avyttrade företagets över- eller underskott enligt ett särskilt bokslut. Bestämmelser om det särskilda bokslutet finns i 25 a kap. 11 § och 49 a kap. 13 § IL.

I 10 kap. 8 c § andra strecksatsen SBL görs en hänvisning till 3 kap. 5 § LSK. Någon motsvarighet till den bestämmelsen i LSK finns inte i den här lagen. Skälen härför redovisas i kommentaren till 31 kap. 3 §. Där och i 31 kap. 2 § 2 regleras vilka uppgifter den som redovisar inkomst av näringsverksamhet ska lämna. I stället för att hänvisa dit ges i *punkterna 3* och *4* självständiga bestämmelser om vilka uppgifter som ska finnas i deklarationen.

Av 38 kap. 1 § framgår att en skalbolagsdeklaration ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

När ska en skalbolagsdeklaration lämnas?

4 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 8 b § SBL.

Paragrafen anger när en skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket.

28 kap. Preliminär inkomstdeklaration

Syftet med preliminär inkomstdeklaration

1 §

Av paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, framgår att syftet med en preliminär inkomstdeklaration är att den ska utgöra underlag för att bestämma preliminär skatt. I de situationer som avses i 2–4 §§ ska den skattskyldige lämna en preliminär inkomstdeklaration. Den skattskyldige kan även i andra fall lämna en sådan deklaration för att

åstadkomma en justering av den preliminära skatten. Att en preliminär inkomstdeklaration kan lämnas även om någon skyldighet inte föreligger följer av ändamålet med en sådan deklaration. En uttrycklig bestämmelse om detta fyller ingen funktion. Här föreslås därför inte någon motsvarighet till 10 kap. 2 § SBL.

I skattebetalningslagen och LSK används begreppet självdeklaration för deklarerationer i vilka den skattskyldige lämnar uppgifter om sina egna förhållanden. I förevarande lag ersätts detta begrepp med begreppet inkomstdeklaration (se avsnitt 11.6).

Beteckningen preliminär självdeklaration ersätts därför här med beteckningen preliminär inkomstdeklaration.

Skyldighet att lämna preliminär inkomstdeklaration

Preliminär inkomstdeklaration vid ansökan om godkännande för F-skatt

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 1 § 1 och 6 § första stycket SBL.

Av paragrafen framgår att den som ansöker om godkännande för F-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration till Skatteverket.

Preliminär inkomstdeklaration inför beskattningsåret

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 1 § 2 och 6 § andra stycket SBL i den del dessa bestämmelser avser skyldighet att lämna deklaration inför inkomståret.

Bestämmelser om skyldighet att lämna preliminär inkomstdeklaration för den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt finns i denna och följande paragraf.

Preliminär skatt ska i fortsättningen betalas för beskattningsår, se avsnitt 19.6.2. I konsekvens härmed reglerar förevarande bestämmelse skyldigheten att lämna en preliminär inkomstdeklaration inför beskattningsåret. Syftet med bestämmelsen är att en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas när en debitering beräknad enligt schablon skulle ge en alltför låg preliminär skatt. Genom att den skattskyldige ska lämna en preliminär inkomstdeklaration kan debiteringen i stället göras enligt beräknade inkomster. Enligt *första stycket* ska en preliminär inkomstdeklaration lämnas om den slutliga skatten för beskattningsåret beräknas överstiga motsvarande skatt för det föregående beskattningsåret. Skyldigheten föreligger dock bara enligt *punkten 1* om skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Bedömningen av när så är fallet bör göras efter samma utgångspunkter som gäller enligt skattebetalningslagen. Som riktlinje för bedömningen bör gälla att skillnaden ska vara omkring 30 procent, dock lägst ett prisbasbelopp (prop. 1996/97:100 s. 565).

Enligt *punkten 2*, som är helt ny, ska preliminär inkomstdeklaration även lämnas om räkenskapsåret enligt 6 § bokföringslagen (1999:1078), förkortad BFL, har lagts om utan Skatteverkets tillstånd. Skälet till det är

att Skatteverket i sådant fall inte känner till att räkenskapsåret har lagts om.

Av *andra stycket* framgår att deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad före beskattningsårets ingång. Bakgrunden till valet av tidpunkten då deklaration senast ska ha kommit in, är att det ska vara möjligt för Skatteverket att beakta deklarationen när beslut om debitering av preliminär skatt ska fattas.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

Preliminär inkomstdeklaration under beskattningsåret

4 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 3 och 4 §§ och 6 § tredje stycket SBL samt delar av 10 kap. 1 § 2 och 6 § andra stycket SBL.

I *första stycket* regleras skyldigheten att lämna en preliminär inkomstdeklaration efter det att den preliminära skatten har debiterats. Bestämmelserna gäller oberoende av om debiteringen har skett enligt beräknade inkomster eller enligt schablon. Skyldigheten uppkommer när den skattskyldige kan anta att den slutliga skatten för beskattningsåret kommer att överstiga den debiterade preliminära skatten för samma period. Dessutom krävs enligt *punkten 1*, på motsvarande sätt som enligt 3 §, att skillnaden mellan den slutliga skatten och den debiterade preliminära skatten är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Kännedom om att inkomsterna kommer att öka kan den skattskyldige t.ex. få när en delårsrapport har upprättats eller när en prognos har tagits fram. Den skattskyldige behöver däremot inte ta fram något särskilt prognosunderlag enbart för att bedöma om han eller hon är skyldig att lämna en deklaration (prop. 1996/97:100 s. 404).

Enligt *punkten 2*, som är helt ny, ska preliminär inkomstdeklaration i likhet med vad som gäller enligt 3 § även lämnas om räkenskapsåret enligt 6 § bokföringslagen har lagts om utan Skatteverkets tillstånd. Skälet till det är att Skatteverket i sådant fall inte känner till att räkenskapsåret har lagts om.

Skatteverket har i sitt remissvar anfört att det bör framgå av lagtexten att deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket inom 14 dagar från det att deklarationsskyldigheten uppkom. Av *andra stycket* framgår i enlighet härmed att deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket inom 14 dagar från det att deklarationsskyldigheten uppkom. Skyldigheten att lämna en deklaration på grund av förändringar som har skett efter debiteringsbeslutet gäller av praktiska skäl inte när mindre än en månad återstår av beskattningsåret.

Vad ska en preliminär inkomstdeklaration innehålla?

5 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 7 § SBL.

Paragrafen reglerar vad en preliminär inkomstdeklaration ska innehålla.

En preliminär inkomstdeklaration ska ligga till grund för bestämmande av preliminär skatt. Den ska alltså innehålla de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bestämma den preliminära skatten. Främst innebär det att deklarationen ska innehålla uppgifter om beräknade inkomster och utgifter. Mer detaljerade föreskrifter om innehållet får meddelas i form av verkställighetsföreskrifter.

Av 38 kap. 1 § framgår att en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

29 kap. Syftet med inkomstdeklaration

1 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 2 § första stycket LSK.

I paragrafen anges syftet med en inkomstdeklaration. En inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatter och avgifter samt egenavgifter. En inkomstdeklaration ska även lämnas till ledning för bestämmande av skattereduktion och beräkning av pensionsgrundande inkomst.

I dag sägs bl.a. att självdeklaration lämnas till ledning för egen taxering enligt taxeringslagen. Vilka skatte- och avgiftsunderlag som i dag fastställs genom taxering framgår av 1 kap. 1 § första stycket TL. Termen taxering används inte i förevarande lag och lydelsen ”egen taxering enligt taxeringslagen” ersätts därför här av en uppräknings av de skatter och avgifter som anges i 1 kap. 1 § första stycket TL (se avsnitt 5.3).

Förfarandet i taxeringslagen och LSK gäller emellertid i vissa fall även för mervärdesskatt (10 kap. 31 § SBL, 1 kap. 1 § fjärde stycket TL och 1 kap. 2 § första stycket 3 LSK). Det innebär att uppgifter om mervärdesskatt i dessa fall lämnas i en självdeklaration. I fortsättningen ska mervärdesskatt alltid redovisas i en skattedeklaration enligt bestämmelserna i 26 kap. Inkomstdeklarationen ska därför inte innehålla uppgifter som behövs för att fastställa mervärdesskatt.

Punkten 3, som är helt ny, gäller uppgifter som behövs för att bestämma skattereduktion. Av 31 kap. 33 § följer att uppgifter om underlag för skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. 11–19 §§ IL ska lämnas i inkomstdeklarationen. Nämnas kan att det av 56 kap. 7 § framgår att i ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket utöver de skattereduktioner som ska göras enligt inkomstskattelagen göra de skattereduktioner som enligt andra lagar gäller för beskattningsåret.

30 kap. Vem ska lämna en inkomstdeklaration?

Fysiska personer

1 §

Paragrafen ersätter 2 kap. 2 § LSK.

Här anges i vilka fall en fysisk person är deklarationsskyldig.

Bestämmelsen i 2 kap. 2 § 7 LSK om deklarationsskyldighet vid vissa andelsavyttringar ges som en övergångsbestämmelse.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Dödsbon

2 §

Paragrafen motsvarar 2 kap. 5 § LSK.

Av paragrafen framgår att ett dödsbos deklarationsskyldighet för dödsåret ska bedömas efter vad som skulle ha gällt för den avlidne. Bestämmelserna om deklarationsskyldighet i 1 § som gäller för fysiska personer ska alltså tillämpas.

3 §

Paragrafen ersätter 2 kap. 4 § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om ett dödsbos deklarationsskyldighet för år efter dödsåret.

Bestämmelsen i 2 kap. 4 § 4 LSK om deklarationsskyldighet vid vissa andelsavyttringar ges som en övergångsbestämmelse.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Andra juridiska personer än dödsbon

4 §

Paragrafen ersätter 2 kap. 7 § LSK.

I paragrafen regleras deklarationsskyldigheten för andra juridiska personer än dödsbon.

I *punkten 3* undantas inte längre europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Orsaken är att det av 3 kap. 6 § framgår att det som sägs om svenska handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Bestämmelsen i 2 kap. 7 § 6 LSK enligt vilken ombud för generalrepresentation ska lämna självdeklaration för skadeförsäkringsföretag får ingen motsvarighet här. Skadeförsäkringsföretagens deklarationsskyldighet bedöms enligt punkten 3. De är alltså deklarationsskyldiga om intäkterna som ska tas upp har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor. Ombudet för generalrepresentationen ska även fortsättningsvis fullgöra skadeförsäkringsföretagens deklarationsskyldighet. Det följer redan av 5 kap. 1 § och sägs därför inte särskilt här. Se kommentaren till den paragrafen.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 och 5 §§.

Skattefri inkomst

5 §

Paragrafen motsvarar 2 kap. 8 § LSK.

Vid bedömningen av om en person är deklarationsskyldig ska enligt *första stycket* hänsyn inte tas till sådan intäkt som är skattefri eller som den fysiska personen inte är skattskyldig för enligt inkomstskattelagen. Bestämmelsen har betydelse bl.a. för stiftelser och ideella föreningar som är undantagna från skattskyldighet. Intäkter som är skattefria enligt bestämmelserna i 7 kap. IL ska enligt denna bestämmelse inte beaktas när deklarationsskyldigheten bedöms. Ett annat exempel på paragrafens tillämpningsområde är intäkter som beskattas enligt SINK eller A-SINK.

Fysiska personer som är begränsat skattskyldiga och som har intäkter om minst 100 kronor är i princip deklarationsskyldiga enligt 1 § 4. Om intäkterna beskattas enligt SINK eller A-SINK är den fysiska personen dock inte skattskyldig för intäkterna enligt inkomstskattelagen. Sådana intäkter ska enligt förevarande paragraf inte beaktas när deklarationsskyldigheten bedöms.

Av *andra stycket* framgår att första stycket inte gäller i fråga om inkomst som enligt skatteavtal helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige. Sådan inkomst ska alltså beaktas när deklarationsskyldigheten bedöms.

31 kap. Vad ska en inkomstdeklarationen innehålla?

Innehåll

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

Samtliga inkomstdeklarationer

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 1 § 1–5 LSK. Paragrafen ersätter tillsammans med 3 § också större delen av 3 kap. 5 § LSK.

Här finns generella bestämmelser om vad en inkomstdeklaration ska innehålla.

3 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 1 § 6 LSK. Paragrafen ersätter tillsammans med 2 § också större delen av 3 kap. 5 § LSK.

Av paragrafen framgår att den som är deklarationsskyldig inte bara ska lämna de uppgifter som sägs i 2 §, utan även de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.

En deklarationsskyldig som inte lämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut anses ha lämnat en oriktig uppgift och riskerar att få betala skattetillägg. Bestämmelsen är alltså av central betydelse. Den lyfts därför fram och placeras i en egen paragraf.

Begränsningen i uppgiftsskyldigheten för delägare och medlemmar i svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar, som i dag finns i 3 kap. 5 § LSK, placeras dock i 8 §.

I 3 kap. 5 § första stycket LSK sägs att den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet för varje näringsverksamhet ska lämna de uppgifter som behövs för taxeringen. Att de uppgifter som behövs för beskattningen ska lämnas i inkomstdeklarationen framgår redan av bestämmelsen i förevarande paragraf, som gäller alla inkomstdeklarationer. Det saknas därför behov av en liknande bestämmelse särskilt för inkomstslaget näringsverksamhet.

Någon motsvarighet till 3 kap. 5 § andra stycket LSK föreslås inte heller. Där finns en exemplifiering av vilka uppgifter som kan behövas för taxeringen. De uppgifter som räknas upp är

1. intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner,
2. tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital,
3. justeringar i förhållande till bokföringen, samt
4. andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen.

Exemplifieringen infördes efter det att Lagrådet hade ifrågasatt om lagtexten i nuvarande 3 kap. 5 § första stycket LSK – de uppgifter som behövs för taxeringen – hade den konkretionsgrad som tillåter att verkställighetsföreskrifter meddelas i anslutning till dem (prop. 2001/02:25 s. 336 och 337).

Inledningsvis kan konstateras att det redan av 2 § 2 (3 kap. 1 § 2 LSK) framgår att uppgifter om intäkt- och kostnadsposter ska lämnas i inkomstdeklarationen. Att även andra uppgifter om verksamheten av betydelse för beskattningen ska lämnas framgår av förevarande paragraf. I nu gällande lag anges detta på tre ställen (3 kap. 1 § 6, 5 § första stycket och 5 § andra stycket 4 LSK). Exemplifieringen bidrar i dessa delar uppenbarligen inte till en högre konkretionsgrad.

Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i deklarationen måste läsas mot bakgrund av de materiella skattereglerna. Av 29 kap. 1 § framgår att syftet med inkomstdeklarationen är att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver bl.a. för att kunna bestämma underlaget för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen. Bestämmelserna i detta kapitel om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen kan alltså inte läsas isolerade från bestämmelserna i inkomstskattelagen. Av 14 kap. 1 § framgår bl.a. att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (2 §), att förda räkenskaper ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (4 §) och att vissa justeringar av det redovisade resultatet ska göras (5 och 6 §§).

Mot bakgrund av bestämmelserna i inkomstskattelagen är det närmast självklart att deklarationsskyldigheten för den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet omfattar de uppgifter som i dag ingår i exemplifieringen, såsom exempelvis uppgifter om bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder och justeringar i förhållande till bokföringen. Exemplifieringen tillför därför inget när det gäller att reglera gränserna för uppgiftsskyldigheten. Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen och den tydliga koppling till de materiella skattebestämmelserna som anges i 29 kap. 1 § utgör enligt regeringens mening en tillräcklig grund för de verkställighetsföreskrifter som kan behövas.

Inte heller upplysningen om förekomsten av verkställighetsföreskrifter i 3 kap. 5 § tredje stycket LSK får någon motsvarighet. Regeringen har genomgående valt att avstå från sådana upplysningar, se avsnitt 6.2.

Här ska också nämnas att terminologin förändras. I dagens författningar om skatteförfarandet används begreppet taxering i betydelsen fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagen (1 kap. 1 § TL). Den slutliga skatten beslutas i två steg. Först fattar Skatteverket ett s.k. grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL, dvs. fastställer underlagen för inkomstskatten m.fl. skatter. Därefter fattar Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket SBL beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet, s.k. grundläggande beslut om slutlig skatt. I fortsättningen ska Skatteverket

bara fatta ett beslut, nämligen ett beslut om slutlig skatt. Beslutet ska innehålla såväl underlagen för skatterna och avgifterna som de olika skatternas och avgifternas storlek. Det som i dag bestäms vid taxeringen i ett taxeringsbeslut kommer i fortsättningen att ingå i beslutet om slutlig skatt. Se avsnitt 18.4.

Uttrycket ”taxerings- och beskattningsbeslut” ersätts därför här av ”beslut om slutlig skatt”. Vad som ingår i ett beslut om slutlig skatt framgår av 56 kap. 2–7 §§.

Fysiska personer och dödsbon

Underrättelse

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 2 § första stycket LSK.

Av paragrafen framgår att Skatteverket före den 15 april året efter utgången av beskattningsåret ska underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklareringskyldiga om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som har kommit in till verket som underlag för beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst samt övriga uppgifter som verket känner till.

Enligt bestämmelsen i LSK ska underrättelsen fullgöras genom att en blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter sänds ut. Formuleringen för tankarna till utskick av blanketter i pappersform. Med hänsyn till att formerna för kommunikation mellan Skatteverket och de deklareringskyldiga till följd av den tekniska utvecklingen kan komma att förändras framöver, bör en teknikneutral reglering eftersträvas (se avsnitt 11.1). Här sägs inte något om i vilken form underrättelsen ska ske. Det regleras lämpligen i verkställighetsföreskrifter.

Godkänna eller lämna uppgifter

5 §

Paragrafen har ingen direkt motsvarighet i LSK, men ersätter delar av 3 kap. 3 § LSK.

I paragrafen regleras förutsättningarna för att godkänna respektive lämna uppgifter. Uppgifter som den deklareringskyldige har fått underrättelse om enligt 4 § och som är korrekta ska godkännas. Andra uppgifter ska den deklareringskyldige själv lämna till Skatteverket. Uppgifter som Skatteverket har lämnat underrättelse om, men som är felaktiga ska alltså inte godkännas. I sådana fall måste den deklareringskyldige lämna de korrekta uppgifterna. Detsamma gäller uppgifter som saknas i Skatteverkets underrättelse.

Andra juridiska personer än dödsbon omfattas inte av 4 § och får inte någon underrättelse. De måste därför alltid själva lämna samtliga uppgifter på samma vis som gäller enligt dagens regler.

Inkomstslaget tjänst

Uppgift om kostnadsersättning

6 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 4 § LSK.

Paragrafen innehåller en bestämmelse som innebär att uppgift om kostnadsersättning som avses i 15 kap. 10 § bara behöver lämnas om avdrag görs för ökade levnadskostnader.

Inkomstslaget näringsverksamhet

Undantag

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 9 § LSK och ett undantag som anges i 3 kap. 5 § första stycket LSK.

I paragrafens *första stycke* finns ett undantag från skyldigheten att lämna uppgifter om näringsverksamheten enligt 2 och 3 §§ som avser makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet. Endast den ena maken behöver lämna sådana uppgifter.

Uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om fördelning av inkomsten mellan makarna i 60 kap. 6–11 §§ IL ska dock enligt *andra stycket* lämnas av båda makarna.

8 §

Paragrafen ersätter ett undantag i 3 kap. 5 § första stycket LSK.

Uppgifter om näringsverksamhet som svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar lämnar till ledning för delägares eller medlemmars beskattning behöver enligt denna paragraf inte lämnas också av delägarna eller medlemmarna.

I fortsättningen ska, till skillnad från vad som gäller i dag, uppgifter till ledning för delägares och medlemmars beskattning alltid lämnas som särskilda uppgifter oavsett om handelsbolaget eller intressegrupperingen är skattskyldig eller inte. Se kommentaren till 33 kap. 6 §. Det innebär för nu aktuell paragraf att undantaget för fall som avses i 3 kap. 18 § och 5 kap. 2 § LSK ersätts med en hänvisning till 33 kap. 6 §. För delägarnas och medlemmarnas del saknar förändringen betydelse.

Uppgifter om årsbokslut och årsredovisning

9 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 5 a § LSK.

I paragrafen anges att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration för inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. en näringsidkare, ska lämna vissa uppgifter i inkomstdeklarationen om det årsbokslut eller den årsredovisning som ligger till grund för deklarationen.

Enligt *punkten 1* ska uppgift lämnas om huruvida näringsidkarens årsbokslut eller årsredovisning har upprättats med hjälp av en uppdrags-tagare, dvs. någon som inte är anställd av näringsidkaren. Vanligen torde det vara fråga om en redovisningskonsult, en auktoriserad eller godkänd

revisor eller en revisionsbyrå. Om årsbokslutet eller årsredovisningen har upprättats enbart med hjälp av någon som är anställd av näringsidkaren, ska någon uppgift inte lämnas.

Med hjälp avses bistånd eller rådgivning som innebär att uppdragstagaren har ett gentemot näringsidkaren övergripande ansvar för att årsbokslutet eller årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

I bestämmelsen i taxeringslagen används uttrycket biträde. Här används i stället uttrycket hjälp. Ingen ändring i sak är dock avsedd.

Av *punkten 2* framgår att uppgift också ska lämnas om huruvida årsredovisningen har reviderats av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Det är inte revision enligt 41 kap. som avses, utan med revision avses här en granskning av en revisor som har utförts i enlighet med lag och som har utmynnat i att revisorn har lämnat en revisionsberättelse, se t.ex. 9 kap. aktiebolagslagen (2005:551) och revisionslagen (1999:1079). Andra typer av revisorsgranskning medför inte att någon uppgift ska lämnas.

Uppgift om utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst

10 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § LSK.

Enligt paragrafen ska företag som har lager av finansiella instrument lämna uppgift om utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst som träffas av den skatterättsliga utdelningssparren i 17 kap. 21 § IL.

Uppgifter som dotterföretag ska lämna

11 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 7 § LSK.

Alla dotterföretag som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet ska enligt paragrafen lämna vissa ägaruppgifter.

Uppgifter om näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar

12 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 7 a § LSK.

Enligt paragrafen ska den som har fått utdelning på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad (*första stycket*) eller har avyttrat en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt som är marknadsnoterad (*andra stycket*) lämna vissa uppgifter.

Uppgifter om ersättningsfond

13 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 8 § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om att den som har eller som under beskattningsåret har haft en ersättningsfond ska lämna vissa uppgifter om fonden.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 och 5 §§.

Uppgift om skalbolag

14 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 9 a § LSK.

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet som ansluter till de s.k. skalbolagsreglerna i inkomstskattelagen.

Uppgifter om utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster

15 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 9 b § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser som ansluter till de s.k. CFC-reglerna (Controlled Foreign Companies) i 39 a kap. IL. Här anges att vissa delägare i CFC-bolag ska lämna vissa uppgifter som behövs för tillämpningen av bestämmelserna i inkomstskattelagen om beskattning av delägare i CFC-bolag och för kontroll av att de följs.

I 3 kap. 9 b § andra stycket LSK finns bestämmelser om hur de balans- och resultaträkningar som enligt 39 a kap. 11 § IL ska läggas till grund för inkomstberäkningen ska upprättas. Dessa bestämmelser hör inte hemma i skatteförfarandelagen och tas därför in i 39 a kap. 11 § IL. Detsamma gäller bestämmelserna i 3 kap. 9 c § och 18 kap. 3 § LSK. Se författningskommentaren till 39 a kap. 11 § IL.

Inkomstslaget kapital

Uppgifter om långgivare

16 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 10 § LSK.

Av paragrafen framgår att den som gör avdrag för ränteutgifter, som kontrolluppgift inte ska lämnas för enligt 18 kap., själv ska lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för långgivaren.

Uppskovsbelopp

17 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 11 § LSK.

I denna och de två följande paragraferna finns bestämmelser om uppgifter som ska lämnas för att Skatteverket ska kunna tillämpa bestämmelserna om uppskovsbelopp vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i 47 kap. IL.

Av här aktuell paragraf framgår vilka uppgifter som ska lämnas för att ersättningsbostaden ska kunna identifieras.

18 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 11 a § LSK.

Den som äger en i utlandet belägen ersättningsbostad med ett uppskovsbelopp är enligt paragrafen skyldig att årligen lämna vissa uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna kontrollera om rätt till uppskov fortfarande föreligger.

19 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 § LSK.

Enligt paragrafens *första stycke* ska ett dödsbo eller en överlåtare i vissa fall lämna vissa uppgifter om bl.a. ersättningsbostaden.

Uppgiftsskyldigheten gäller enligt *andra stycket* bara om äganderätten har övergått 1) genom arv eller testamente till en make, en sambo eller ett hemmavarande barn under 18 år, eller 2) vid bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död.

Tillkommande belopp

20 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 13 § LSK.

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet för fall då kapitalvinsten vid avyttring av en tillgång inte kan beräknas på grund av att vinsten är beroende av någon händelse i framtiden.

Vissa andelsavyttringar m.m.

21 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 15 § LSK.

I paragrafen regleras vilka uppgifter som ska lämnas av den som begär eller har fått uppskov med beskattningen vid andelsbyten enligt 49 kap. 6 § IL.

22 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 15 a § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om uppgiftsskyldigheter som ansluter till vissa bestämmelser i 48 kap., 48 a kap. och 57 kap. IL om bl.a. beskattningen vid andelsavyttringar.

23 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 16 § LSK.

Vid benefika förvärv av andelar som kan leda till fortsatt uppskov enligt 49 kap. 25 § IL ska förvärvaren enligt denna paragraf lämna vissa uppgifter.

24 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 16 a § LSK.

I paragrafen regleras vilka uppgifter som ska lämnas av den som genom ett benefikt förvärv har fått andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § IL.

Beräkning av egenavgifter

25 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 17 § LSK.

Om den som får ersättning har träffat ett avtal om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 7 § andra stycket eller 8 § SAL ska han eller hon enligt denna paragraf lämna uppgift om så har skett.

26 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 17 a § LSK.

I paragrafen anges vilka uppgifter som den som begär avdrag vid beräkningen av egenavgifterna enligt 3 kap. 18 § SAL måste lämna i inkomstdeklarationen.

Av *första punkten* framgår att den uppgiftsskyldige ska lämna uppgift om andra stöd som har beviljats denna och som utgör sådant stöd av mindre betydelse som avses i kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse. Vad som följer av kommissionens regelverk anges närmare i prop. 2009/10:178 s. 36.

I *andra punkten* anges att den som begär avdrag vid beräkningen av egenavgifterna ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige har rätt till avdrag.

Fåmansföretag

Uppgifter som fåmansföretag ska lämna

27 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 20 § LSK.

I paragrafen regleras vilka uppgifter som ett fåmansföretag ska lämna om delägare och närstående till dem.

28 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 22 § LSK.

Ett fåmansföretag ska enligt paragrafen lämna en sådan förteckning över penninglån och säkerheter till ägare med flera som ska upprättas enligt 21 kap. 10 § aktieförhållningslagen. Företaget ska vidare lämna en förteckning över sådan utbetald vinstandelsränta som träffas av avdragsförbudet i 24 kap. 6 § andra stycket IL.

Uppgifter som företagsledare, delägare och närstående ska lämna

29 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 30 § 3 kap. 21 § LSK.

Bestämmelserna i förevarande paragraf ersätter 3 kap. 21 § första stycket 2 och fjärde stycket. Bestämmelserna i 3 kap. 21 § första stycket 1 och andra stycket får dock ingen motsvarighet. Även tredje stycket i 3 kap. 21 § slopas till större delen. I 30 § finns dock en uppgiftsskyldighet för delägare i ett svenskt handelsbolag som till viss del motsvarar uppgiftsskyldigheten i 3 kap. 21 § tredje stycket 2 LSK.

Av paragrafens *första stycke* framgår att en företagsledare och en delägare i fåmansföretag samt deras närstående ska lämna de uppgifter

som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. IL.

I *andra stycket* anges att skyldigheten gäller för fem beskattningsår efter det att företaget har upphört att vara ett fåmansföretag.

De uppgiftsskyldigheter som nu avskaffas tillkom i samband med att särskilda skatteregler infördes för fåmansföretag och deras delägare, de s.k. stoppreglerna. När de flesta av stoppreglerna avskaffades behölls uppgiftsskyldigheterna med motiveringen att de behövdes av kontrollskäl (prop. 1999/2000:15 s. 124).

Behovet av ett regelmässigt uppgiftslämnande i kontrollsyfte är enligt regeringens bedömning inte så stort att det uppväger den administrativa börda som bestämmelserna medför. Regeringen föreslår därför i avsnitt 11.2.1 att uppgiftsskyldigheterna slopas. Det innebär inte att Skatteverket kommer att sakna möjlighet att få tillgång till uppgifter om rättshandlingar som har företagits mellan ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och dess delägare m.fl. i de fall uppgifterna behövs för att kontrollera lämnade uppgifter. Verket kan då använda sig av sin befogenhet att hämta in uppgifter genom föreläggande.

Innehållet i 3 kap. 21 a § LSK ges i övergångsbestämmelserna

I 3 kap. 21 a § LSK finns uppgiftsskyldigheter för den som under åren 2007–2009 har avyttrat en sådan andel som avses i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § IL och förhållanden som inträffar inom tre år från en avyttring. Uppgiftsskyldigheterna anknyter till tillfälligt ändrade regler vid försäljning av kvalificerade andelar. Bestämmelserna placeras i övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen. Motsvarande gäller 2 kap. 2 § 7 och 4 § 4 LSK om deklara-tions-skyldighet för den som omfattas av uppgiftsskyldigheterna.

Tillskott och uttag

30 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 21 § tredje stycket 2 LSK.

I paragrafen anges att fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag ska lämna uppgift om tillskott till och uttag från bolaget.

I dag gäller bestämmelsen enbart för delägare i fåmanshandelsbolag. Bestämmelsen ska nu gälla även andra handelsbolag än fåmanshandelsbolag.

Tillskott och uttag som en delägare gör under året påverkar andelens justerade anskaffningsutgift. Den justerade anskaffningsutgiften har stor betydelse för delä-garens beskattning. För att Skatteverket ska kunna bedöma om negativ räntefördelning ska ske enligt 33 kap. IL behövs bl.a. uppgift om tillskott och uttag under året före beskattningsåret. Om den skattskyldige har en expansionsfond är det däremot bl.a. uppgift om tillskott och uttag under det aktuella beskattningsåret som behövs (34 kap. IL).

Enligt 3 § (3 kap. 1 § 6 och 5 § LSK) ska den skattskyldige lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. För handels-

bolagsdelägarna innebär den bestämmelsen, på grund av skillnaderna i de ovan angivna materiella skattereglerna, att de ska lämna uppgift om tillskott och uttag under året före beskattningsåret och i vissa fall också om det aktuella beskattningsårets transaktioner.

Här aktuell bestämmelse innebär att uppgift alltid ska lämnas om det aktuella beskattningsårets tillskott och uttag. Det gäller redan i dag för delägare i fåmanshandelsbolag. I fortsättningen ska det även gälla delägare i andra handelsbolag. Det är inte fråga om någon ny uppgiftsskyldighet utan en tidigareläggning av tidpunkten för uppgiftslämnandet i vissa fall. Syftet är att en enhetlig ordning ska förenkla för uppgiftslämnarna. När Skatteverket underrättar den deklarationsskyldige om kontrolluppgifter m.m. enligt 31 kap. 4 § kommer verket också att kunna lämna uppgift om föregående års insättningar och uttag. Den deklarationsskyldige behöver då inte gå tillbaka till förra årets räkenskaper för att få fram uppgifterna.

Bestämmelserna om räntefördelning och expansionsfond gäller enligt 33 kap. 1 § andra stycket och 34 kap. 1 § andra stycket IL inte näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Bestämmelser om handelsbolag ska enligt 3 kap. 6 § tillämpas även för europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Att förevarande paragraf är ett undantag från den bestämmelsen framgår av andra meningen.

Se också kommentaren till 29 § och avsnitt 11.2.1.

Betalning till utlandet

31 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 23 § LSK.

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet för fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag och enskilda näringsidkare som har betalat ränta eller royalty till betalningsmottagare i utlandet. Att paragrafen även gäller medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 3 kap. 6 §.

I 3 kap. 23 § tredje stycket LSK sägs att uppgiften ska avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. En sådan bestämmelse kräver inte lagform och återfinns därför inte här utan i förordning (se avsnitt 6.2).

Uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna

32 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 25 § LSK.

Här anges att ekonomiska föreningar ska lämna uppgift om vilken typ av förening de är.

Skattereduktion för hushållsarbete

33 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 26 § LSK.

I paragrafens *första stycke* anges att den som begär skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. 11–19 §§ IL ska lämna uppgift om underlaget för skattereduktionen.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att vissa ytterligare uppgifter ska lämnas av den som begär skattereduktion när det är fråga om förmån av sådant arbete som räknas som hushållsarbete enligt 67 kap. 13 a och 13 b §§ IL, dvs. förmån av s.k. ROT-arbete. De uppgifter som ska lämnas i sådana fall framgår av 9 a § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Prissättningsbesked

34 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 27 § LSK.

Av paragrafen följer att en näringsidkare som har fått ett prissättningsbesked ska lämna uppgift om huruvida beskedet har tillämpats samt de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som har angetts i beskedet har uppfyllts. Uppgift ska lämnas oavsett om beskedet har tillämpats eller inte och oavsett om förutsättningarna har uppfyllts eller inte.

32 kap. När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

Fysiska personer och dödsbon

1 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 5 § första stycket LSK i den del den avser fysiska personer och dödsbon.

Dagens deklarationsdatum den 2 maj ska enligt paragrafen alljämt gälla för fysiska personer och dödsbon. De ska alltså lämna inkomstdeklaration senast den 2 maj året efter utgången av beskattningsåret. Redovisningsperioden motsvarar på samma sätt som i dag beskattningsåret, dvs. normalt kalenderåret (1 kap. 13 § IL). Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Enligt nuvarande 4 kap. 5 § andra stycket LSK gäller ett senare datum, den 31 maj, som sista dag för lämnande av deklaration om den deklarationsskyldige är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands vid den tidpunkten. Bestämmelsen motiverades med att det kan ta lång tid dels för deklarationsblanketten att nå den deklarationsskyldige, dels för den deklarationsskyldige att samla in och kontrollera alla uppgifter. Vidare kunde det ta längre tid att återsända deklarationsblanketten till Skatteverket (prop. 2001/02:25 s. 173).

De ökade möjligheterna att kommunicera elektroniskt och fullgöra deklarationsskyldigheten på något annat sätt än genom att skicka blanketter i pappersform har i viss mån underlättat även för den som befinner sig utomlands. I många fall bör de numera kunna lämna inkomstdeklaration senast den 2 maj. Regeringen föreslår därför att den särskilda regleringen slopas till förmån för en enhetlig bestämmelse om deklarationstidpunkten.

En del personer i den aktuella gruppen kan dock även i fortsättningen få problem med att lämna inkomstdeklaration senast den 2 maj. Som exempel kan nämnas att det kan vara besvärligt att få tillgång till en fungerande e-legitimation för den som inte är bosatt i Sverige. Även om deklarationsskyldigheten i princip ska fullgöras senast den 2 maj finns det därför skäl att göra ett undantag från bestämmelsen om förseningsavgift för dessa fall. Förseningsavgift ska tas ut av den som den 2 maj är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands först om han eller hon lämnar inkomstdeklaration senare än den 31 maj (se kommentaren till 48 kap. 3 §).

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.7.

Andra juridiska personer än dödsbon

2 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 5 § LSK i den del den avser andra juridiska personer än dödsbon.

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration.

Det nuvarande deklarationsdatumet den 2 maj ersätts enligt *första stycket* för andra juridiska personer än dödsbon med fyra olika deklarationstidpunkter, nämligen den 1 juli, den 1 november, den 15 december och den 1 mars.

Redovisningsperioden förändras inte utan deklaration ska alltså lämnas för varje beskattningsår. Vilket deklarationsdatum som är aktuellt för en viss juridisk person beror på vilket beskattningsår som den juridiska personen har. Vad som avses med beskattningsår i skatteförordningen framgår av 3 kap. 4 och 5 §§.

Beskattningsåret är enligt 1 kap. 15 § IL normalt ett räkenskapsår. Ett räkenskapsår ska enligt 3 kap. 1 § första stycket BFL omfatta tolv kalendermånader. Med brutet räkenskapsår avses enligt 3 kap. 1 § tredje stycket BFL annat räkenskapsår än kalenderår. De begränsningar som tidigare fanns till vissa fasta tidsperioder (1 maj–30 april, 1 juli–30 juni eller 1 september–31 augusti) har tagits bort (prop. 2009/10:235).

I paragrafen anges fyra deklarationstidpunkter, som beror på när beskattningsåret går ut. Slutdagen för olika beskattningsår anges i paragrafen, nämligen 31 december, 30 april, 30 juni och 31 augusti.

Om beskattningsåret har en annan slutdag än de som anges i paragrafen, ska den deklarationsskyldige lämna deklaration senast den dag som gäller för det beskattningsår som går ut närmast efter det först nämnda beskattningsåret, se 3 kap. 5 § och författningskommentaren till den paragrafen.

Tidpunkten för inkomstdeklaration framgår sammanfattningsvis av följande tabell.

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklarationen ha kommit senast</i>
	<i>den</i>
30 september, 31 oktober, 30 november, eller	
31 december	1 juli
31 januari, 28 eller 29 februari, 31 mars, eller	
30 april	1 november
31 maj, eller	
30 juni	15 december
31 juli, eller	
31 augusti	1 mars

När en verksamhet upphör kan räkenskapsåret förkortas. Det kan innebära att beskattningsårets slutdag är en annan än någon av de som anges i paragrafen eller i tabellen ovan. Även i dessa fall ska deklaration ha kommit in senast den dag som gäller för det beskattningsår som går ut närmast efter det först nämnda beskattningsåret. Om slutdagen t.ex. är den 10 oktober innebär det att deklaration ska ha kommit in senast den 1 juli.

I *andra stycket* finns en helt ny bestämmelse som senarelägger deklarationstidpunkten med en månad för den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt. Om beskattningsåret motsvarar kalenderåret innebär bestämmelsen att deklarationsskyldigheten i stället ska fullgöras senast den 1 augusti. Förutsättningen för den senare deklarationstidpunkten är att deklarationsskyldigheten i sin helhet fullgörs elektroniskt. Även uppgifterna från räkenskaperna och övriga bilagor ska alltså lämnas elektroniskt.

Deklarationstidpunkten för andra juridiska personer än dödsbon behandlas i avsnitt 11.8.3.

Var ska en inkomstdeklaration lämnas?

3 §

Paragrafen motsvarar 4 kap. 6 § LSK.

I paragrafen anges var en inkomstdeklaration ska lämnas.

33 kap. Särskilda uppgifter

Innehåll

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

Syftet med särskilda uppgifter

2 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 3 § LSK.

Av paragrafen framgår i vilket syfte särskilda uppgifter ska lämnas.

Punkten 1 justeras nu så att den även omfattar registrerade trossamfund. Bestämmelsen om att särskild uppgift ska lämnas för bedömning av skattskyldigheten omfattar sedan den 1 januari 2001 förutom stiftelser och föreningar även trossamfund (2 kap. 26 § lagen [1990:325] om självdeklaration och kontrolluppgifter, förkortad GLSK, och 5 kap. 1 § LSK, prop. 2000/01:31 s. 87). Genom den justering som nu görs kommer bestämmelsen som anger i vilket syfte särskilda uppgifter lämnas att rymma uppgiftsskyldigheten i sin helhet.

Enligt *punkten 5*, som är helt ny, ska särskilda uppgifter lämnas till ledning för beslut om avräkning av utländsk skatt. Den korresponderande uppgiftsskyldigheten finns i 9 §.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar nämns inte längre i paragrafen. Det beror på att en annan lagstiftningsteknik har valts. Enligt 3 kap. 6 § gäller det som sägs om svenska handelsbolag även europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

Undantag från skattskyldighet för inkomst

3 §

Paragrafens första stycket motsvarar 5 kap. 1 § LSK.

I paragrafen föreskrivs en uppgiftsskyldighet för sådana stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen.

Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket ska kunna kontrollera om förutsättningarna för att undanta inkomster från beskattning enligt 7 kap. 11 är uppfyllda. Skyldigheten gäller därför bara stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som har undantagit inkomster från beskattning med stöd av de aktuella skattereglerna. Om sådana inkomster inte finns är de juridiska personerna inte skyldiga att lämna särskilda uppgifter.

Av *första stycket* framgår vilka särskilda uppgifter som ska lämnas.

I ett helt nytt *andra stycke* föreslås ett undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter för pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. Se avsnitt 11.2.2.

4 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 2 § LSK

Skatteverket får enligt paragrafens *första stycke* besluta om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt 3 §. Det handlar alltså om de särskilda uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna för att Skatteverket ska kunna kontrollera undantag från skattskyldigheten. I förtydligande syfte anges

nu att sådana beslut endast får fattas om uppgifterna inte behövs för kontroll av undantag från skattskyldigheten.

Ett undantag ska även fortsättningsvis enligt *andra stycket* vara tidsbegränsat. I många fall kan fem år vara en lämplig tid (prop. 1976/77:135 s. 95). Ett beslut om undantag får återkallas. Av 66 kap. 20 § *andra stycket* framgår att ett sådant beslut inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Utländska arrangörer som motsvarar ideella föreningar

5 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Paragrafen ersätter 16 § A-SINK när det gäller skyldigheten för utländska arrangörer att lämna uppgifter om inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 7 A-SINK. Det rör sig om inkomster hos en arrangör som i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § IL och där skattskyldighet enligt inkomstskattelagen inte hade förelegat för inkomsterna om arrangören hade varit en sådan förening (prop. 2004/05:19 s. 57).

En utländsk arrangör som motsvarar en sådan ideell förening och som har inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 7 A-SINK, ska i fortsättningen lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma frågan om undantag från skatteplikt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.2.6.

Svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

6 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 18–19 a §§ samt 5 kap. 2 § LSK.

I paragrafen regleras vilka särskilda uppgifter som svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige ska lämna till ledning för delägarnas beskattning. Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i paragrafen ”utländska handelsbolag med fast driftställe i Sverige” ersatts med ”i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige”.

Att paragrafen också gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 3 kap. 6 §.

Svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige och europeiska ekonomiska intressegrupperingar ska alltid lämna uppgifter till ledning för delägarnas beskattning som särskilda uppgifter. Dagens ordning där dessa uppgifter ska lämnas i handelsbolagets, den juridiska personens eller intressegrupperingens deklaration om bolaget, den juridiska personen eller grupperingen för egen del är deklara-tions-skyldig och som särskild uppgift i andra fall överges alltså. Förändringen är av lagteknisk natur

och syftet är att regleringen ska bli överskådligare. Även deklarations-skyldiga svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och europeiska ekonomiska intressegrupperingar lämnar redan i dag i praktiken särskilda uppgifter, dock som bilaga till deklARATIONEN.

Ersättningsbostad i utlandet

7 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 2 a § LSK.

Av paragrafen framgår att även den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration ska lämna sådana uppgifter som avses i 31 kap. 18 § om en ersättningsbostad i utlandet som Skatteverket behöver för att kunna kontrollera om rätt till uppskov fortfarande föreligger enligt 47 kap. IL.

Redare

8 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 3 § LSK. Punkterna 2 och 4 i den paragrafen sammanfattas här dock i en punkt, nämligen *punkten 3*. Förändringen är redaktionell och saknar betydelse för omfattningen av redares uppgiftsskyldighet.

Redare ska enligt paragrafen bl.a. lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bestämma vilka fartområden fartygen går i. Uppgifterna behövs för att Skatteverket ska kunna beräkna sjöinkomst-avdrag och skattereduktion för de skattskyldiga som arbetar på fartygen (64 kap. 2 § och 67 kap. 3 § IL).

Nedsättning av utländsk skatt

9 §

Paragrafen ersätter 15 kap. 8 § första stycket LSK.

I paragrafen finns en bestämmelse om uppgiftsskyldighet för den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt och som därefter har fått den utländska skatten nedsatt.

Övriga bestämmelser i 15 kap. LSK placeras i 34 kap. under rubriken informationsuppgifter. De bestämmelser som placeras där gäller uppgifter som ska lämnas till annan enskild. Här aktuell uppgift om nedsättning av utländsk skatt ska dock lämnas till Skatteverket. Uppgiften lämnas därför lämpligen som en särskild uppgift. Det innebär inte några förändringar för uppgiftsskyldighetens innehåll.

I 15 kap. 8 § andra stycket LSK finns bestämmelser om när och hur uppgiften ska lämnas. När uppgiften ska lämnas regleras nu i stället i 11 §. Bestämmelser om i vilken form uppgifter ska lämnas finns i 38 kap., som är gemensamt för lagens uppgiftsskyldigheter. Enligt 38 kap. 1 § ska särskilda uppgifter lämnas enligt ett fastställt formulär. Ytterligare bestämmelser i lag om formen för att lämna uppgift om nedsättning av utländsk skatt är inte nödvändiga. Sådana bestämmelser kan ges i form av verkställighetsföreskrifter. Bestämmelsen i 15 kap. 8 § andra stycket LSK enligt vilken den uppgiftsskyldige till anmälan ska

foga beslutet om nedsättning av den utländska skatten i original eller bestyrkt kopia får alltså ingen motsvarighet i lagen. Se avsnitt 6.2.

När ska särskilda uppgifter lämnas?

10 §

Paragrafen ersätter delar av 5 kap. 4 § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om när juridiska personer senast ska lämna särskilda uppgifter enligt 3 och 6 §§.

I dag står det att dessa särskilda uppgifter ska lämnas inom den tid som gäller för självdeklarationer. Det ersätts med ”ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §”. Ingen ändring i sak är avsedd.

Av 32 kap. 2 § framgår tidpunkten för att lämna inkomstdeklaration. Tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter bör alltså sammanfalla med deklARATIONSTIDPUNKTEN när det gäller de uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna enligt 3 §. Detsamma gäller särskilda uppgifter som svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige och europeiska ekonomiska intressegrupperingar ska lämna enligt 6 §.

Deklarationstidpunkten beror på vilket beskattningsår som den juridiska personen har. Se kommentaren till 32 kap. 2 §.

11 §

Paragrafen ersätter delar av 5 kap. 4 § och 15 kap. 8 § andra stycket första meningen LSK samt 14 § A-SINK.

I paragrafen finns bestämmelser om när särskilda uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §) och nedsättning av utländsk skatt (9 §) senast ska lämnas samt sådana som redare (8 §) och utländska arrangörer (5 §) ska lämna.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden

12 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § andra stycket andra meningen LSK.

Av paragrafen framgår att en redare, utöver den årliga uppgiftsskyldigheten, också måste underrätta Skatteverket om förhållandena förändras så att lämnade uppgifter inte längre stämmer. Enligt nuvarande regler ska redaren anmäla förändrade förhållanden snarast. En uttrycklig tidsfrist är av tydlighetsskäl bättre. Här sägs därför i stället att underrättelse ska ske inom två veckor från den dag då förhållandena ändrades.

34 kap. Informationsuppgifter

Innehåll

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

Syftet med informationsuppgifter

2 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen anges syftet med informationsuppgifter. Sådana uppgifter lämnas för att någon annan ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

De bestämmelser som ges i förevarande kapitel finns i dag i 15 kap. LSK och 9 kap. FSK under rubriken Annan uppgiftsskyldighet. Den rubriken ersätts alltså nu med den nya termen informationsuppgifter. Bestämmelsen i 15 kap. 8 § LSK om skyldighet att anmäla nedsättning av utländsk skatt ges dock inte här utan i 33 kap. 9 §.

Uppgifter till den deklarationsskyldige

Uppgifter till den som kontrolluppgiften lämnas för

3 §

Paragrafen motsvarar 15 kap. 1 § LSK.

Här anges att den som ska lämna en kontrolluppgift även måste informera den som kontrolluppgiften avser om de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften. Se avsnitt 11.10.

Uppgifter till företagsledare, delägare samt närstående i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

4 §

Paragrafen motsvarar 15 kap. 2 § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten för främst fåmansföretag och fåmanshandelsbolag att till företagsledare och delägare samt deras närstående lämna de uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina skattepliktiga intäkter från företaget eller handelsbolaget. Företagsledare, delägare och närstående behöver uppgifterna för att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten enligt 30 kap.

Att bestämmelserna ska gälla på motsvarande sätt för europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 3 kap. 6 §.

Uppgifter till medhjälpare make i enskild näringsverksamhet

5 §

Paragrafen motsvarar 15 kap. 3 § LSK.

I 60 kap. 4–11 §§ IL finns särskilda bestämmelser om makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet. Om den ena maken med

hänsyn till omständigheterna kan anses ha en ledande ställning är han eller hon företagsledande make. Den andre maken är i sådana fall medhjälpande make. Om det finns en företagsledande make är huvudregeln att överskott eller underskott ska tas upp hos honom eller henne. En del av överskottet får dock fördelas på den medhjälpande maken, nämligen som marknadsmässig ersättning för arbete i verksamheten.

Här föreskrivs att en företagsledande make ska till den medhjälpande maken lämna de uppgifter som behövs för beräkningen av verksamhetens överskott eller underskott.

Uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige

I 15 kap. 4–6 §§ LSK regleras skyldigheten att lämna uppgifter till den som är kontrolluppgiftsskyldig. Det rör sig om uppgifter som behövs för att mottagaren av uppgifterna ska kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet. Skyldig att lämna uppgifter enligt 15 kap. 4 § första stycket LSK är den som för egen eller någon annans räkning har företagit en rättshandling med någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift.

I sitt yttrande över förslaget till LSK anförde Lagrådet att räckvidden och tillämpningsområdet för 15 kap. 4 § första stycket LSK inte utan vidare kunde överblickas. Bestämmelsen var enligt Lagrådet för vag för att kunna godtas och den borde därför preciseras i syfte att ge nödvändig förutsebarhet (prop. 2001/02:25 s. 347). Med anledning av kritiken uttalade regeringen att man hade för avsikt att närmare föreskriva i vilka situationer som uppgifter ska lämnas. Närmare bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas finns i 9 kap. 1–3 §§ FSK. Enligt bestämmelserna ska uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige lämnas av den som gör en betalning till eller från utlandet, för egen räkning öppnar ett inlåningskonto eller begär registrering hos en central värdepappersförvarare.

Den uppgiftsskyldighet som preciseras i 9 kap. 1–3 §§ FSK kan den uppgiftsskyldige föreläggas vid vite att fullgöra (prop. 2001/02:25 s. 201, 202 och 205). Dessutom kan den som inte fullgör uppgiftsskyldigheten fällas till ansvar för skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen.

Föreskrifterna i 9 kap. 1–3 §§ FSK innebär inga nya åligganden utan de skyldigheter som föreskrivs där ryms inom den vida lydelsen av första stycket i 15 kap. 4 § LSK. Det finns mot bakgrund av regeringens uttalande i förarbetena snarare skäl att se på föreskrifterna i 9 kap. 1–3 §§ FSK som en inskränkning av den av riksdagen beslutade uppgiftsskyldigheten. Uppgifter ska med andra ord endast lämnas i de fall som anges i 9 kap. 1–3 FSK.

Den oprecisa uppgiftsskyldigheten i 15 kap. 4 § första stycket LSK slopas därför nu. I stället anges i vilka fall den som kontrolluppgiften ska lämnas för är skyldig att lämna informationsuppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige. Vilka uppgifter som ska lämnas mer i detalj kan anges i verkställighetsföreskrifter. Utgångspunkten för de nya lagbestämmelserna är bestämmelserna i 9 kap. 1–3 §§ FSK. Det är dock tveksamt om alla bestämmelser i 9 kap. FSK behövs varför en bedömning av behovet av var och en av bestämmelserna görs i det följande.

I 9 kap. 4 § FSK sägs att den som gör en insättning på ett skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto ska lämna uppgift till banken om vilket beskattningsår insättningen avser. Bestämmelserna i 9 kap. 4 § FSK slopas. Se kommentaren till 16 kap. 4 §.

Förmån av personaloptioner

6 §

Paragrafen ersätter delar av 15 kap. 4 § andra stycket LSK.

I paragrafen regleras vilka uppgifter den som har utnyttjat eller överlåtit en personaloption ska lämna till den som ska lämna kontrolluppgift om förmån av personaloption.

Exakt vilka uppgifter som behöver lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige kan regleras i verkställighetsföreskrifter.

Av 15 kap. 5 § följer att kontrolluppgift om förmån av personaloption ska lämnas av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.

Rabatt, bonus eller annan förmån

7 §

Paragrafen ersätter del av 15 kap. 4 § andra stycket LSK.

Här sägs i *första stycket* vilka uppgifter den som har fått rabatt, bonus eller annan förmån på grund av kundtrohet ska lämna till den som ska lämna kontrolluppgift om förmånen.

I *andra stycket* anges att även den som har tagit emot sådan ersättning eller förmån som avses i 15 kap. 7 §, dvs. ersättning från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige, ska lämna uppgifter till den som ska lämna kontrolluppgiften.

För att den kontrolluppgiftsskyldige ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet i nu aktuella fall behöver han eller hon uppgift om ersättningen eller förmånens storlek, och i förmånsfallet även uppgift om vad det rör sig om för förmån. Dessutom behövs uppgift om när ersättningen mottogs eller förmånen utnyttjades. Exakt vilka uppgifter som behöver lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige kan regleras i verkställighetsföreskrifter.

Av 15 kap. 6 § följer att kontrolluppgift ska lämnas av den som slutligt har stått för kostnaderna som ligger till grund för ersättningen eller förmånen, dvs. normalt den hos vilken den som har fått ersättningen eller förmånen är anställd.

Betalningar till och från utlandet

8 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Den som förmedlar betalningar till eller från utlandet ska enligt 23 kap. 1 § lämna kontrolluppgift för fysiska och juridiska personer. Kontrolluppgift ska lämnas om betalningen överstiger 150 000 kronor och görs till utlandet från en obegränsat skattskyldig, från utlandet till en obegränsat skattskyldig eller inom landet mellan en obegränsat och en begränsat skattskyldig.

Kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om betalningens belopp i använd valuta, betalningsdatum, valutakod, vad en betalning till utlandet avser, vilket land som betalningen har gjorts till eller kommer från och vid betalning till utlandet betalningsmottagaren.

Av 9 kap. 1 § FSK följer att den som har gjort betalningen är skyldig att för den kontrolluppgiftsskyldige uppge personnummer eller liknande nummer, betalningens belopp i använd valuta, betalningsdatum, valutakod och vilket land en betalning går till eller kommer från. Om det rör sig om en betalning till utlandet ska uppgift även lämnas om vad betalningen avser och vem som är mottagare.

Det rör sig som synes om uppgifter som den kontrolluppgiftsskyldige behöver för att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Ovan har den slutsatsen dragits att i fortsättningen ska skyldigheten att lämna sådana uppgifter regleras i lag.

Tidigare i kommentaren till förevarande kapitel har den slutsatsen dragits att skyldigheten för den som placerar pengar för förräntning, t.ex. på ett inlåningskonto, att uppge personnummer eller motsvarande bör slopas. Som skäl anges att det är tillräckligt att föreskriva att kontrolluppgifterna ska innehålla personnummer eller motsvarande nummer för att de kontrolluppgiftsskyldiga ska avkräva numren av de som kontrolluppgiften ska lämnas för. Dessutom framhålls att det mot bakgrund av att alla kontrolluppgifter ska innehålla personnummer är svårt att förstå varför endast vissa ska vara skyldiga att uppge sina personnummer.

Det är dock inte enbart uppgifter om personnummer och liknande som ska lämnas enligt 9 kap. 1 § FSK utan den som har gjort en betalning till eller från utlandet ska även lämna andra uppgifter om betalningen. Att dessa andra uppgifter ska lämnas bör även i fortsättningen framgå av föreskrifter. Här är det dock tillräckligt att ange att den som har gjort betalningen ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Det som sägs i 9 kap. 1 § FSK kan nämligen ges som verkställighetsföreskrifter till förevarande paragraf.

Behövs det en motsvarighet till 9 kap. 2 § FSK?

Den som för egen räkning placerar pengar för förräntning hos någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift om ränta, t.ex. en bank, är enligt 9 kap. 2 § FSK skyldig att ange sitt personnummer, organisationsnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer.

Ett preliminärskattesystem förutsätter att avdragen skatt tillgodoses rätt person. Detta sker genom att kontrolluppgifterna innehåller uppgift om avdragen skatt. Uppgiften om personnummer finns med i kontrolluppgiften för att det ska bli lättare att hänföra en kontrolluppgift till rätt skattskyldig.

Av 14 kap. 8 § 1 LSK följer att en kontrolluppgift ska innehålla identifikationsuppgifter för den som uppgiften lämnas för (24 kap. 4 § i den här lagen). I 8 kap. 1 § FSK sägs att kontrolluppgifter ska innehålla personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer för den som uppgiften lämnas för.

Det är alltså inte bara kontrolluppgifter om räntor som ska innehålla personnummer för den som uppgiften lämnas för utan det gäller alla kontrolluppgifter. Mot den bakgrunden är det svårt att förstå varför det bara är den som placerar pengar för förräntning som är skyldig att uppge sitt personnummer, inte minst mot bakgrund av att den som ingår avtal om andra ersättningar från vilka skatteavdrag ska göras inte är skyldig att uppge sitt personnummer. Den generella skyldigheten att i kontrolluppgifter ange personnummer bör även medföra att den som ska lämna kontrolluppgift avkräver den som uppgiften ska lämnas för de nummer som ska anges i kontrolluppgiften. Skyldigheten att uppge personnummer slopas därför och bestämmelsen därom i FSK förs därför inte över hit.

Behövs det en motsvarighet till 9 kap. 3 § FSK?

I 9 kap. 3 § FSK sägs att den som begär registrering av vissa slags värdepapper hos en central värdepappersförvarare ska lämna uppgift om namn och hemvist på den för vilkens räkning utdelning eller ränta ska lyftas till förvararen.

De värdepapper som avses är dels värdepapper som berättigar till utdelning från utländsk juridisk person, dels obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning (skuldförbindelser) under förutsättning att ränta erläggs mot kupong eller kvitto och inte betalas ut av någon som bedriver valutahandel eller av värdepappersinstitut hos vilket utländsk fondpapper eller rättighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs.

Syftet med uppgiftsskyldigheten är att Euroclear Sweden AB, som är den enda i Sverige auktoriserade centrala värdepappersförvararen, ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgift om räntor och utdelningar.

I förarbetena till de bestämmelser som 9 kap. 3 § FSK härrör från var utgångspunkten att värdepappersförvararen behövde uppgift om för vems räkning ränta eller utdelning skulle lyftas för att kunna tillhandahålla uppgifter för taxeringskontrollen (prop. 1978/79:161 s. 78 och 79 samt prop. 1982/83:105 s. 10 och 11). Om någon sådan uppgift inte lämnades fick dock värdepappersförvararen utgå från att avkastningen lyftes för egen del av den som var registrerad som ägare.

Frågan är närmast om Euroclear Sweden AB alltjämt behöver uppgift om för vems räkning ränta eller utdelning har lyfts för att kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet. Behov av det finns bara i fall där kontrolluppgift ska lämnas för annan än mottagaren av utdelningen eller räntan, dvs. den för vilkens räkning utbetalningen har mottagits.

Bestämmelser om kontoföring i avstämningsregister av äganderätt och särskild rätt till ”dokumentlösa” värdepapper regleras i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument. Utländska aktier och skuldförbindelser behöver inte vara registrerade i ett avstämningsregister, men emittenten, dvs. aktiebolaget och i fråga om skuldförbindelser utgivaren eller utfärdaren av förbindelsen, kan ta initiativ till en sådan registrering. Utdelning och ränta som Euroclear Sweden AB betalar ut ska i sådana fall betalas ut till den som är

antecknad som ägare eller särskild rättighetsinnehavare i avstämningsregistret.

Värdepapper får vara förvaltarregistrerade. I sådana fall antecknas inte ägaren i avstämningsregistret utan i stället antecknas att värdepappret förvaltas för annans räkning och vem som är förvaltare. Registrering som förvaltare får bara medges centralbanker, clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare och värdepappersinstitut.

En förvaltare tar emot ränta och utdelning för annans räkning. Kontrolluppgift om ränta eller utdelning på förvaltarregistrerade värdepapper lämnas dock av förvaltaren. Euroclear Sweden AB behöver därför inte uppgift om namn och hemvist på den för vilken räntan eller utdelning har lyfts.

När det gäller andra värdepapper än sådana som är förvaltarregistrerade vet inte Euroclear Sweden AB om den som har rätt till räntan eller utdelningen enligt avstämningsregistret lyfter den för någon annans räkning och givetvis inte heller om en eventuell ”annan” är en sådan person som kontrolluppgift ska lämnas för. Det spelar dock ingen roll eftersom i sådana fall ska kontrolluppgift lämnas för den fysiska person som tar emot räntan eller utdelningen och inte för någon annan för vilkens räkning utdelningen eller räntan eventuellt tas emot. Däremot kan den som tar emot utdelning eller ränta för någon annans räkning vara skyldig att lämna kontrolluppgift för den för vilkens räkning räntan eller utdelningen togs emot.

Mot bakgrund av det nu sagda behöver inte Euroclear Sweden AB uppgift om för vems räkning ränta eller utdelning har lyfts för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet utan det är tillräckligt med de uppgifter som finns i avstämningsregistret. Bestämmelserna i 9 kap. 3 § FSK behövs därför inte.

Uppgifter om anskaffningsutgift för andelar i investeringsfonder

9 §

Paragrafen motsvarar 15 kap. 7 § LSK.

I 20 kap. finns bestämmelser om kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder. Av 4 § nämnda kapitel framgår att om andelen är förvaltarregistrerad ska förvaltaren lämna kontrolluppgift. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet föreskrivs i *första stycket* att fondbolag som ska föra in en förvaltare i registret över andelsinnehavare ska lämna förvaltaren uppgift om den genomsnittliga anskaffningsutgiften för de andelar som ska registreras på förvaltaren. Om innehavaren av andelarna byter förvaltare eller om förvaltaren inte längre ska vara införd i registret ska förvaltaren enligt *andra stycket* lämna den nya förvaltaren eller fondbolaget motsvarande uppgift om de andelar som flyttas. Syftet är att den nya förvaltaren eller fondbolaget självt ska kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet.

När ska uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige lämnas?

10 §

Paragrafen ersätter 15 kap. 5 § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om när uppgifter ska lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige.

I *första stycket* anges när uppgifter som avses i 6 och 7 §§ ska lämnas. Sådana uppgifter ska lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige senast månaden efter det att skyldigheten att lämna kontrolluppgift uppkom, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. I dag står det ”senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, ersättningen mottogs eller rättigheten utnyttjades eller överläts”. Det ersätts med ”senast månaden efter det att skyldigheten att lämna kontrolluppgift uppkom”. Ingen ändring är avsedd. Att uppgiften ska lämnas månaden efter att t.ex. en rabatt har utnyttjats gör det möjligt att beakta aktuella ersättningar och förmåner vid beräkningen av skatteavdragets storlek och underlaget för arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen.

Uppgifter som avses i 8 och 9 §§ ska enligt *andra stycket* lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige snarast och senast den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller. Den som ska lämna uppgifter om en betalning till eller från utlandet bör lämna de uppgifter som behövs till den kontrolluppgiftsskyldige i samband med att betalningen förmedlas.

Att uppgifterna inte får lämnas senare än den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller innebär att den kontrolluppgiftsskyldige alltid har minst drygt två veckor på sig att fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet, som ju enligt 24 kap. 1 § ska vara fullgjord senast den 31 januari samma år.

Anmälan om uteblivna informationsuppgifter

11 §

Paragrafen motsvarar 15 kap. 6 § LSK.

Om den som är skyldig att lämna kontrolluppgift inte får de uppgifter som behövs, ska den kontrolluppgiftsskyldige anmäla det till Skatteverket, som enligt 37 kap. 2 § har möjlighet att förelägga den som inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet i förhållande till den kontrolluppgiftsskyldige att göra det.

35 kap. Periodiska sammanställningar

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Vad ska lämnas i en periodisk sammanställning?

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 33 § första och andra styckena SBL.

Här regleras vad den som är registrerad eller är skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt ska lämna i en periodisk sammanställning.

I *första stycket 1* anges att en sådan sammanställning ska lämnas över varuhandel med andra EU-länder.

Enligt *punkten 2* ska den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EU-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Av *andra stycket* framgår att uppgifterna ska tas upp för den period som avses i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § ML (prop. 2010/11:28 s. 57 och 69).

I 10 kap. 33 § tredje stycket SBL sägs att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Därefter sägs att då får föreskrivas att periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger.

Regeringen får med stöd av 8 kap. 7 § första stycket RF besluta föreskrifter om verkställighet av lag. För det behövs inget bemyndigande och bestämmelsen i 10 kap. 33 § tredje stycket första meningen SBL där det sägs att ”regeringen får meddela föreskrifter” är inte heller något bemyndigande utan bara en upplysning om att det kan finnas sådana verkställighetsföreskrifter.

Detsamma gäller andra meningen i 10 kap. 33 § tredje stycket SBL som säger att regeringen får föreskriva att periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger. Bestämmelsen får nämligen förstås på så sätt att verkställighetsföreskrifter får avse överföringar som inte ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration, t.ex. överföringar som är undantagna från skatteplikt. Att skyldigheten att lämna en periodisk sammanställning som även omfattar sådana överföringar är självklart eftersom skyldigheten inte är begränsad till överföringar som ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration.

I avsnitt 6.2 görs bedömningen att skatteförfarandelagen inte bör innehålla några bestämmelser som enbart informerar om verkställighetsföreskrifter. Informationsbestämmelserna i 10 kap. 33 § tredje stycket SBL förs därför inte över hit.

För vilken period ska en periodisk sammanställning lämnas?

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 § SBL.

I paragrafen anges för vilken period en periodisk sammanställning ska lämnas.

Första stycket 1 anger huvudregeln för när en periodisk sammanställning om uppgifter avseende varutransaktioner ska lämnas. I *punkten 2* anges huvudregeln för när en periodisk sammanställning för uppgifter om tjänster ska lämnas.

Andra stycket föreskriver att den som ska lämna uppgifter om både varor och tjänster ska göra det för varje kalendermånad.

Tredje stycket reglerar när ett ytterligare periodbyte tidigast kan göras efter det att ett byte har gjorts från att lämna en periodisk sammanställning för varje kvartal till att lämna en sådan

sammanställning för varje kalendermånad enligt vad som följer av bestämmelserna i första stycket. Efter det fjärde kalenderkvartalet som följer efter det första bytet styr reglerna i första och andra styckena återigen rapporteringsperiodiciteten. Det innebär en automatisk återgång till kvartalsrapportering för företag som endast tillhandahåller tjänster.

Beslut

4 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 a § SBL.

Här anges ett undantag från 3 § första stycket 1. Paragrafen reglerar förutsättningarna för att uppgifter om varutransaktioner ska få rapporteras kvartalsvis i en periodisk sammanställning. Kvartalsrapporteringen får i detta fall endast ske efter Skatteverkets beslut. I *punkten 1* anges att ett sådant beslut förutsätter en begäran från den som ska lämna sammanställningen. Vidare föreskriver *punkten 2* att ett beslut även kräver att värdet av varutransaktionerna inte överstiger 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det kalenderkvartal under vilket ansökan om kvartalsrapportering görs eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen.

5 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 35 b § SBL.

Paragrafen reglerar två olika fall när kvartalsrapportering i en periodisk sammanställning ska ersättas med månadsrapportering. Ett sådant periodbyte ska beslutas av Skatteverket. *Punkten 1* ger den som ska lämna en sammanställning rätt att byta periodicitet efter egen begäran. Om det föreligger särskilda skäl, i huvudsak kontrollskäl, ger *punkten 2* Skatteverket rätt att bestämma att den som ska lämna sammanställningen ska göra det månadsvis.

6 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 c § SBL.

Paragrafen reglerar från när ett byte mellan rapporteringsperioder av olika längd ska börja att gälla.

Första stycket föreskriver från när ett byte till kvartalsrapportering gäller, dvs. från ingången av det kalenderkvartal som följer närmast efter den kalendermånad då beslutet fattades. Det innebär exempelvis följande. Om ett företag, som hittills har lämnat en periodisk sammanställning för varje kalendermånad, den 20 januari erhåller ett beslut att sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal, börjar kvartalsrapporteringen att gälla från och med den 1 april. Fram till denna tidpunkt ska en sammanställning lämnas per kalendermånad, dvs. för kalendermånaderna januari, februari och mars.

Andra stycket föreskriver från när ett byte från kvartalsrapportering till månadsrapportering gäller.

Bestämmelsen ersätter 10 kap. 35 § c andra stycket SBL. Där sägs att ett beslut i här aktuellt fall gäller omedelbart. För att öka tydligheten med vad som avses med att beslutet gäller omedelbart ges här i stället en uttrycklig bestämmelse om från vilken tidpunkt beslutet om byte från

kvartalsrapportering till månadsrapportering ska börja att gälla, dvs. från ingången av det kalenderkvartal under vilket beslutet fattades. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

Bestämmelsen gäller både när Skatteverkets beslut har föranletts av en begäran från den som ska lämna sammanställningen eller av Skatteverkets kontrollbehov.

7 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 d § SBL.

I *första stycket* anges vid vilken tidpunkt och under vilka villkor Skatteverket ska upphäva ett beslut om kvartalsrapportering. Detta ska ske när tröskelvärdet om 500 000 kronor som föreskrivs i 4 § 2 överskrids.

Vid samma tidpunkt blir, vilket följer av *andra stycket*, huvudregeln om månadsrapportering åter tillämplig. I 10 kap. 35 d § andra stycket SBL sägs att ett beslut enligt första stycket gäller omedelbart. För att öka tydligheten med vad som avses med att beslutet gäller omedelbart sägs här i stället att ett sådant beslutet gäller från ingången av det kalenderkvartal under vilket beslutet fattades. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

8 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 e § SBL.

Här regleras på vilket sätt månadsrapporteringen ska ske när ett beslut om kvartalsrapportering har upphört. En skyldighet inträder att upprätta en sammanställning för den eller de månader som har gått sedan kvartalets början.

När ska en periodisk sammanställning lämnas?

9 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 36 § SBL.

I paragrafen sägs bl.a. när en periodisk sammanställning senast ska lämnas.

Bestämmelser om periodiska sammanställningar i andra kapitel

Enligt 10 kap. 34 § första stycket SBL ska en periodisk sammanställning lämnas enligt fastställt formulär. Bestämmelser om i vilken form periodiska sammanställningar och andra uppgifter ska lämnas anges i 38 kap. Enligt 38 kap. 1 § 5 ska fastställt formulär användas för att lämna periodiska sammanställningar.

I 10 kap. 36 a § SBL sägs att Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan, att lämna eller komplettera sammanställningen. Denna bestämmelse ersätts av den för alla uppgiftsskyldigheter gemensamma bestämmelsen i 37 kap. 2 §. Där sägs att Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt bl.a. 35 kap. att fullgöra den.

36 kap. Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter

Anstånd ska beviljas om förutsättningarna är uppfyllda

Den som ansöker om anstånd med att lämna deklaration eller särskilda uppgifter har rätt att få anstånd om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. I sådana fall ska Skatteverket bevilja anstånd. För att det ska komma till tydligt uttryck i lagtexten används här genomgående ordet ”ska”.

Bestämmelsen om anstånd med att lämna skattedeklaration i 10 kap. 24 § SBL anger att Skatteverket ”får” bevilja anstånd. I 16 kap. 1 § LSK om anstånd med att lämna självdeklaration anges att anstånd ”kan beviljas”. Bestämmelsen om s.k. byråanstånd i 16 kap. 2 § LSK reglerar vem som får ansöka om anstånd men ger inte något besked om huruvida regleringen också innefattar en rättighet.

Nu justeras samtliga anståndsbestämmelser så att det direkt av bestämmelserna framgår att anstånd ”ska” beviljas om förutsättningarna är uppfyllda.

Ansökan om anstånd

1 §

Paragrafen ersätter delar av 16 kap. 1–3 §§ LSK samt 10 kap. 24 § SBL.

Att anstånd kan beviljas efter ansökan framgår i dag av de olika anståndsbestämmelserna. Här sägs det i stället i en inledande paragraf. Ansökan ska normalt göras av den deklarationsskyldige. När det är fråga om s.k. byråanstånd enligt 3 § ska ansökan i stället göras av redovisningsbyrån eller någon annan som i näringsverksamhet lämnar deklarationshjälp.

Enligt 10 kap. 24 § SBL ska en ansökan om anstånd ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in. Motsvarande bestämmelse saknas i LSK. I förevarande paragraf finns ingen bestämmelse om när en ansökan om anstånd ska ha kommit in till Skatteverket eftersom det är självklart att ansökan måste ha kommit in före den tidpunkt då deklarationen eller den särskilda uppgiften ska ha kommit in till Skatteverket. Om ansökan kommer in senare (och laga förfall inte har förelegat) är den deklarationsskyldige redan i dröjsmål och det finns då förutsättningar för att ta ut förseningsavgift. Medlet för att angripa förseningsavgiften är i en sådan situation inte anstånd, däremot kan befrielse bli aktuell. Att ansökan om anstånd måste göras senast den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts följer alltså av regelverket i övrigt och behöver inte sägas särskilt.

Inkomstdeklaration och särskilda uppgifter

Fysiska personer och dödsbon

2 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 1 och 3 §§ LSK i de delar de avser fysiska personer och dödsbon.

I paragrafen anges förutsättningarna för anstånd.

Av paragrafens *första stycke* framgår att fysiska personer och dödsbon kan få anstånd med att lämna inkomstdeklaration om det finns särskilda skäl. Detsamma gäller skyldigheten att lämna särskilda uppgifter om ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §.

Enligt *andra stycket* får anstånd beviljas längre än till den 31 maj bara om det finns synnerliga skäl.

En redaktionell ändring görs nu genom att uttrycket ”på grund av särskilda omständigheter är förhindrad” ersätts med ”om det finns särskilda skäl”. Genom ändringen får kapitlets bestämmelser om anstånd en enhetlig utformning.

3 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 2 § LSK.

Fysiska personer och dödsbon som anlitar en redovisningsbyrå eller någon annan som i en näringsverksamhet lämnar deklareringshjälp ska enligt paragrafens *första stycke* kunna få anstånd med att lämna inkomstdeklaration (byråanstånd). Anstånd får enligt *andra stycket* bara beviljas längst till och med den 15 juni.

Paragrafen 16 kap. 2 § LSK omfattar även andra juridiska personer än dödsbon. Möjligheterna till byråanstånd begränsas nu till att gälla fysiska personer och dödsbon. Orsaken till förändringen är de nya deklarerings-tidpunkterna för juridiska personer (se avsnitt 11.8.3). I och med att deklarerings-tidpunkten för juridiska personer senareläggs för den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt, bör förfarandet kunna fungera utan byråanstånd för juridiska personer (se 32 kap. 2 § och kommentaren till den bestämmelsen).

Byråanstånd beviljas enligt en tidsplan som inte får sträcka sig längre än till och med den 15 juni. Det innebär att deklarerings-tidpunkterna ska lämnas successivt under perioden den 2 maj till och med den 15 juni. På motsvarande sätt som i dag är det Skatteverket som ska utforma tidsplanen. Anståndsbeslutet omfattar ett antal namngivna personer. Tidsplanen är däremot inte preciserad så att det framgår vid vilken tidpunkt en viss person senast ska lämna deklarerings-tidpunkt. I tidsplanen anges i stället hur stor andel av personerna som ska lämna deklarerings-tidpunkt vid vissa datum. Detta innebär att en person som omfattas av ett byråanstånd kan drabbas av förseningsavgift först om det efter sluttiden för anståndet kan konstateras att personen inte har lämnat någon deklarerings-tidpunkt. Förseningsavgiften sanktionerar alltså inte att tidsplanen följs.

Bestämmelsen om att anstånd beviljas enligt en tidsplan kan ges som en verkställighetsföreskrift och återfinns därför inte längre i lagen.

När bestämmelserna om byråanstånd tillkom förutsattes att en deklarerings-medhjälpare som inte följer leveransplanen skulle kunna få möjligheterna till sådant anstånd beskurna (prop. 1977/78:181 s. 229). Dagens bestämmelse ger inte uttryck för att tidigare misskötsamhet ska beaktas. När regeringen nu utformar anståndsbestämmelserna som ”ska-bestämmelser” (se ovan under kapitelrubriken) accentueras behovet av ett uttryckligt lagstöd om anstånd i vissa fall ska kunna vägras.

Som framgår ovan drabbas inte de personer som byråanståndet gäller av förseningsavgift på grund av att den successiva leveransen enligt tidsplanen inte iakttas. Det finns inte heller någon sanktion som tar sikte på deklarerings-medhjälparen i en sådan situation. Mot den bakgrunden

bör det enligt regeringens bedömning vara möjligt att avslå en ansökan om byråanstånd om tidigare anstånd har missköts. Skäl för avslag kan vara omfattande eller upprepade avvikelser från tidsplanen. Även annat missbruk av regleringen bör kunna leda till att anstånd vägras. I första stycket andra meningen sägs därför att om den som ska lämna deklarationshjälp har misskött tidigare anstånd, får anstånd vägras.

Det är deklarationsmedhjälparen som ska ansöka om byråanstånd, se 1 § andra stycket. En förutsättning för att anstånd ska kunna beviljas är att det av ansökan framgår vilka personer som den avser. Det är självklart och behöver inte sägas i lagen. Regeringen föreslår därför ingen motsvarighet till 16 kap. 2 § första stycket andra meningen LSK enligt vilken det till ansökan ska fogas en förteckning över de deklarationsskyldiga för vilka ansökan görs.

Juridiska personer

4 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 1 och 3 §§ LSK i de delar de avser andra juridiska personer än dödsbon.

I paragrafen regleras förutsättningarna för att andra juridiska personer än dödsbon ska medges anstånd med att lämna inkomstdeklaration och vissa särskilda uppgifter.

Som förutsättning för anstånd ska i fortsättningen gälla att det finns synnerliga skäl. Anstånd ska alltså endast förekomma i rena undantagsfall. Bakgrunden till skärpningen är att deklarationstidpunkten för juridiska personer har senarelagts (se 32 kap. 2 § och kommentaren till den bestämmelsen samt avsnitt 11.8.3). Behov av anstånd bör därför egentligen inte uppkomma. I något enstaka fall kan det ändå tänkas att det i nära anslutning till deklarationstidpunkten inträffar en oförutsedd händelse som gör det omöjligt att lämna inkomstdeklaration i tid. Om det inträffade inte skulle bedömas som laga förfall bör i en sådan situation finnas möjlighet att medge ett kortare anstånd med att lämna inkomstdeklaration.

Anstånd med att lämna särskilda uppgifter kan enbart erhållas för att lämna särskilda uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (33 kap. 3 §) och svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska lämna (33 kap. 6 §).

Skattedeklaration

5 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 24 § första stycket SBL.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration om det finns särskilda skäl. Anståndet ska vidare enligt *andra stycket* återkallas om förhållandena har ändrats så att det inte längre finns förutsättningar för anståndet.

I de fall den skattskyldige får anstånd med att lämna en skattedeklaration får Skatteverket också bevilja motsvarande anstånd med betalning av de skatter och avgifter som ska redovisas i deklARATIONEN (se 63 kap. 3 § och kommentarerna till den paragrafen).

37 kap. Föreläggande

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Föreläggande att fullgöra uppgiftsskyldighet

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 27 och 36 a §§ SBL samt 17 kap. 1 § LSK.

Här ges Skatteverket befogenhet att förelägga en uppgiftsskyldig att fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

Av *första stycket* framgår att det är uppgiftsskyldigheter enligt 15–35 kap. som avses.

Bestämmelsen i LSK riktar sig mot den som inte har lämnat föreskriven självdeklaration eller kontrolluppgift eller som har lämnat en ofullständig deklaration eller kontrolluppgift. Även den som inte har lämnat särskild uppgift eller andra föreskrivna uppgifter kan föreläggas. Enligt skattebetalningslagen får föreläggandet avse den som inte har lämnat preliminär självdeklaration, skattedeklaration eller som har lämnat en ofullständig sådan. Detsamma gäller periodiska sammanställningar.

Dessa olika ordalydelser ersätts nu med ”den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet”. Lydelsen omfattar dels den som t.ex. har låtit bli att lämna deklaration, dels den som har lämnat deklaration eller lämnat uppgifter på annat sätt men som har utelämnat en uppgift som personen var skyldig att lämna. Den uppgiftsskyldige kan t.ex. ha utelämnat uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut.

I nuvarande bestämmelser sägs att den som inte har fullgjort sina skyldigheter får föreläggas att lämna eller komplettera deklarationen, sammanställningen eller uppgiften. Här sägs bara att personen får föreläggas att fullgöra uppgiftsskyldigheten, vilket täcker in både att lämna deklaration eller andra uppgifter och att komplettera redan lämnade uppgifter på grund av att en föreskriven uppgift saknas.

Den här paragrafen ger Skatteverket befogenhet att genom föreläggande kräva fullgörelse av en uppgiftsskyldighet (fullgörelseföreläggande). Skyldigheten finns alltså redan och föreläggandet utfärdas för att förmå den uppgiftsskyldige att fullgöra sin skyldighet.

Förevarande bestämmelse om fullgörelseföreläggande avser bara uppgiftsskyldigheter i förevarande avdelning i skatteförfarandelagen. Övriga bestämmelser om fullgörelseföreläggande ges i anslutning till respektive skyldighet, se t.ex. 10 kap. 21 §. En sådan ordning är tydligare än alternativet med en generell bestämmelse om fullgörelseföreläggande där vissa skyldigheter enligt förevarande lag måste undantas.

I *andra stycket* anges att föreläggandet inte enbart får avse komplettering av arbetsställesnummer enligt 15 kap. 9 § första stycket 6.

Föreläggande att medverka personligen

3 §

Paragrafen ersätter 7 § lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Skatteverket får enligt paragrafen förelägga den som har lämnat deklaration genom ett deklarationsombud att personligen eller genom behörig ställföreträdare bekräfta eller komplettera lämnade eller godkända uppgifter. Om en deklarationsskyldig, som har ett deklarationsombud, inte har lämnat deklaration är förevarande paragraf inte tillämplig utan då ska Skatteverket förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklaration enligt 2 §.

Möjligheten att förelägga den deklarationsskyldige att medverka personligen beskrivs i förarbetena som en lämplig kompenserrande åtgärd när det finns behov av att närmare knyta de av deklarationsombudet lämnade uppgifterna till den deklarationsskyldige. Om det skulle visa sig att deklarerationer som lämnas av ett visst deklarationsombud i stor utsträckning innehåller brister eller felaktigheter kan det bli aktuellt att tillämpa paragrafen. Syftet med bestämmelsen är däremot inte att Skatteverket i första hand alltid ska vända sig till huvudmannen när ett deklarationsombud har brustit i något hänseende. Så länge fråga är om sådant uppgiftslämnande som ligger inom ramen för ett deklarationsombuds behörighet är det naturliga i stället att i första hand ta upp frågor om eventuella brister i de lämnade uppgifterna med deklarationsombudet och att ombudet inkommer med eventuella kompletterande uppgifter (prop. 2005/06:31 s. 44).

Regeringen föreslår i avsnitt 8.1.6 att en dödsbodelägare ska kunna lämna deklaration för dödsboet med stöd av fullmakt från de övriga dödsbodelägarna (se 38 kap. 3 § andra stycket 3). Skatteverket bör på motsvarande sätt som gäller för den som lämnar deklaration genom deklarationsombud ha möjlighet att förelägga den deklarationsskyldige att medverka genom behörig ställföreträdare. Ett sådant föreläggande innebär att samtliga dödsbodelägare ska bekräfta eller komplettera lämnade uppgifter (18 kap. 1 § ärvdabalken).

Föreläggande att lämna uppgift

Lämna deklaration

4 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 5 § och 10 § SBL samt 17 kap. 2 § LSK.

Paragrafen ger Skatteverket befogenhet att förelägga den som inte är skyldig att lämna deklaration att göra det.

Kommande utbetalningar av ersättning för arbete

5 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 8 § SBL.

Enligt paragrafen får Skatteverket förelägga den som ger ut ersättning för arbete att lämna uppgift om den ersättning som kan antas komma att betalas ut under mottagarens beskattningsår. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Syftet är att Skatteverket ska kunna ta in uppgifter för att preliminärt beskatta mottagaren eller kontrollera en preliminär inkomstdeklaration som mottagaren har lämnat.

I avdelningen om preliminär skatt har begreppen arbetsgivare och arbetstagare övergetts eftersom en del bestämmelser gäller för betydligt fler än bara arbetsgivare i den betydelse begreppet har inom andra rättsområden och i dagligt tal. Enligt dagens bestämmelser om preliminär skatt, dvs. enligt skattebetalningslagen, gäller nämligen ett utvidgat arbetsgivarbegrepp. Det innebär att med arbetsgivare och arbetstagare avses den som ger ut respektive tar emot ersättning för arbete. Dessa definitioner slopas nu och i stället används nyss nämnda uttryck eller orden ”utbetalare/utgivare” respektive ”mottagare”. Utgivare används i fall där ersättningen kan bestå av annat än pengar, t.ex. olika förmåner. Även här utmönstras begreppet ”arbetsgivare”. Det ersätts med ”den som ger ut ersättning för arbete”.

Kontroll av egen uppgifts- och dokumentationsskyldighet

6 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § första stycket TL och 14 kap. 3 § 1–3 SBL.

Paragrafen ger Skatteverket befogenhet att förelägga en uppgiftsskyldig att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten.

Av 2 § följer att Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet att fullgöra skyldigheten. I kommentaren till den paragrafen sägs att lydelsen omfattar dels den som överhuvudtaget inte har lämnat någon uppgift, t.ex. låtit bli att lämna deklaration, dels den som har lämnat deklaration eller lämnat uppgifter på annat sätt men som har utelämnat en uppgift som personen var skyldig att lämna. Den uppgiftsskyldige kan t.ex. ha låtit bli att lämna uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut. Skatteverket kan då förelägga personen att fullgöra skyldigheten, vilket täcker in både att lämna deklaration och att komplettera redan lämnade uppgifter på grund av att en föreskriven uppgift saknas.

Föreläggandebefogenheten i 2 § tar alltså sikte på uppgifter som den uppgiftsskyldige är skyldig att lämna utan föreläggande. Syftet med det föreläggandet är alltså att förmå den uppgiftsskyldige att fullgöra sin uppgiftsskyldighet (fullgörandeföreläggande). Föreläggandet i sig skapar ingen uppgiftsskyldighet.

Syftet med den här paragrafen är något annat, nämligen att ge Skatteverket befogenhet att begära in uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet (kontrollföreläggande). Det föreskrivs alltså i förevarande paragraf att ändamålet med föreläggandet ska vara att kontrollera om en uppgiftsskyldighet har fullgjorts.

Enligt bestämmelsen i 3 kap. 5 § TL får ett föreläggande riktas mot den som är eller kan antas vara skattskyldig. I 14 kap. 3 § SBL anges i stället ”är eller kan antas vara deklarationsskyldig” för att peka ut dem mot vilka ett föreläggande kan riktas. Tillämpningsområdet för aktuella förelägganden föreslås utvidgas jämfört med vad som gäller i dag, se

avsnitt 11.11. Mot den bakgrunden anges i stället ”den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig”.

Skatteverket får enligt 3 kap. 4 § SBL förelägga den som inte anmäler sig för registrering eller som inte underrättar verket om ändrade förhållanden att fullgöra sina skyldigheter eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om anmälnings- eller underrättelseskyldighet finns. Skyldigheten att anmäla sig för registrering och skyldigheten att anmäla ändringar i de uppgifter som ligger till grund för registrering är uppgiftsskyldigheter. Det innebär att termen uppgiftsskyldig även omfattar den som är skyldig att anmäla sig för registrering och den som är skyldig att underrätta verket om förändringar i registreringsuppgifterna.

Regelverket blir dock tydligare om bestämmelser om fullgörande- och kontrollföreläggande avseende uppgiftsskyldigheterna i fråga om registrering ges i kapitlet om registrering, dvs. i 7 kap. En motsvarighet till 3 kap. 4 § SBL finns därför i 7 kap. 5 §.

En annan sak som bör beröras är att om bara uppgiftsskyldiga ska kunna föreläggas, kommer det inte längre att vara möjligt att förelägga den som är skattskyldig utan att vara uppgiftsskyldig. I dag är det möjligt enligt 3 kap. 5 § TL eftersom där används termen ”skattskyldig” för att ringa in dem som ett föreläggande kan riktas mot.

Fysiska personer med enbart tjänsteinkomster understigande grundavdraget behöver inte lämna inkomstdeklaration. Detsamma gäller fysiska personer vars inkomster enbart består av räntor, utdelningar eller annan avkastning för vilka kontrolluppgift ska lämnas. Dessa personer betalar ju rätt inkomstskatt genom att skatteavdrag görs med 30 procent. Nu nämnda personer är alltså inte uppgiftsskyldiga och kommer därför inte längre att kunna föreläggas om befogenheten bara ska omfatta den som är uppgiftsskyldig.

En sådan inskränkning av Skatteverkets befogenhet att förelägga försämrar dock inte förutsättningarna för en effektiv kontroll eftersom behovet av att kontrollera nyss nämnda kategorier av skattskyldiga är närmast obefintligt. I de ytterst få fall där det finns behov av kontroll kan Skatteverket enligt 4 § förelägga den skattskyldige att lämna deklaration. De lämnade uppgifterna kan sedan kontrolleras genom ett föreläggande enligt den här paragrafen. Att ett föreläggande inte längre kan riktas mot vissa skattskyldiga om den grundläggande förutsättningen ska vara att den som föreläggs är eller kan antas vara uppgiftsskyldig är därför inget problem.

Med hänsyn till det nu sagda föreskrivs i *första stycket* att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som behövs för kontroll av skyldigheten. Begränsningen till förevarande avdelning görs för att föreläggande för att kontrollera uppgiftsskyldigheterna i fråga om registrering ges i 7 kap.

En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift får även anses innefatta en befogenhet att låta föreläggandet i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av en handling. Det rör ju sig enbart om två olika sätt att lämna en uppgift. Ordalydelsen ”visa upp en handling eller att lämna över en kopia av handling” som i dag finns i taxeringslagen och skattebetalningslagen förs därför inte över hit. Det bör tilläggas att Skatteverket får bestämma hur uppgiften ska

lämnas, dvs. om t.ex. en kopia av en handling ska lämnas. Se även kommentaren till 9 §.

Det är viktigt att understryka att Skatteverket även i fortsättningen får förelägga en uppgiftsskyldig att visa upp en handling eller lämna över en kopia av handling. Skatteverkets befogenhet inskränks alltså inte bara för att ordalydelsen stramas upp.

Så länge föreläggandet avser uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet finns det egentligen inget som begränsar befogenheten. En annan sak är att Skatteverket inte bör använda föreläggandebefogenheten för att kontrollera hela verksamheter eller verksamhetsdelar, utan för sådana omfattande kontroller ska revisionsbefogenheten användas. Föreläggande är avsett för att bl.a. vid deklarationsgranskningen kontrollera t.ex. om näringsidkare har redovisat en inkomst som Skatteverket har uppgift om eller för att stämma av en uppgift i deklARATIONEN.

I äldre förarbeten finns uttalanden om att föreläggande att visa upp en handling bara får användas för att kontrollera om uppgifterna i deklARATIONEN stämmer överens med underlaget och inte för att kontrollera underlagets riktighet. De första uttalandena är från år 1961 då skyldigheten att visa upp handlingar efter föreläggande infördes. I förarbetena framhölls att skyldigheten att tillhandahålla handlingar efter föreläggande inte fick bli lika omfattande som motsvarande skyldighet vid revision. Ursprungligen begränsades därför skyldigheten att visa upp handling efter föreläggande till vissa i lagen angivna slag av handlingar (prop. 1961:100 s. 250–256 och prop. 1989/90:74 s. 288–290). Denna exemplifiering av handlingar försvann år 1994 då ordalydelsen ”lämna de upplysningar som behövs” ersattes med ”lämna uppgift, visa upp handling eller kopia av handling som behövs” (prop. 1993/94:151 s. 164 och 165).

Ändamålet med ett föreläggande enligt den här paragrafen är att kontrollera om den uppgiftsskyldige har fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Det här föreläggandet får däremot inte användas för att enbart kontrollera att bokföringsskyldighet eller dokumentationsskyldigheten enligt 39 kap. har fullgjorts, dvs. att underlaget för uppgiftslämnandet är riktigt. Detta får i stället göras med stöd av efterföljande paragraf, 7 §. Att en uppgift skulle kunna användas för sådan kontroll hindrar dock inte att den begärs in med stöd av ett föreläggande enligt förevarande paragraf, givetvis under förutsättning att uppgiften behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet.

Att låta föreläggandebefogenheten enbart begränsas av ändamålet ”kontroll av uppgiftsskyldighet” är tydligt och äventyrar inte gränsdragningen mot revisionsinstitutet. Dessutom är det mindre ingripande för den uppgiftsskyldige att bli förelagd än att bli reviderad varför det är bra att uppgifter som kan inhämtas genom revision också kan inhämtas genom föreläggande.

I 14 kap. 3 § 3 SBL sägs att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov eller beskriva varor eller tjänster som används, säljs eller på annat sätt tillhandahålls i verksamheten.

Beskrivningar av varor och tjänster är uppgifter och om sådana uppgifter behövs för kontroll av deklARATIONSSKYLDIGHETEN för punktskatt

kan uppgifterna begäras in med stöd av första stycket. Ett varuprov är dock ingen uppgift och här kompletteras därför i *andra stycket* Skatteverkets befogenhet enligt första stycket med en befogenhet att förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov.

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § andra stycket TL och 14 kap. 3 § 4 SBL.

Ändamålet med bestämmelsen är att kontrollera om de skyldigheter som finns enligt 39 kap. 3 § fullgörs. Detta innebär att det är möjligt att kontrollera räkenskaper och uppgifter avseende löpande beskattningsår. Föreläggandemöjligheten infördes i samband med att revisionsplikten slopades för vissa företag (prop. 2009/10:204).

Kontroll av någon annans uppgiftsskyldighet

8 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 3 § LSK.

I paragrafen regleras i vilka fall Skatteverket får förelägga fysiska personer och dödsbon att lämna uppgifter om tredje man.

Skatteverkets befogenhet omfattar föreläggande att lämna kontrolluppgift om dels ersättning för utfört arbete som har betalats till en namngiven näringsidkare, dels ränta från en namngiven låntagare. Paragrafen är bara tillämplig i fall där kontrolluppgift om ersättningen eller räntan inte ska lämnas enligt bestämmelserna i 16 eller 17 kap.

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

Eftersom kontrolluppgifter inte längre ska lämnas om fordringsrätter bör *punkten 2* enbart omfatta ränta och alltså inte som nuvarande bestämmelse även fordran.

9 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 4 § SBL och 17 kap. 4 § LSK.

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att besluta om s.k. tredjemansföreläggande.

När det gäller vilka personer Skatteverket kan rikta ett föreläggande mot skiljer sig inte bestämmelserna i skattebetalningslagen respektive LSK åt. Enligt båda lagarna gäller att ett föreläggande kan riktas mot andra juridiska personer än dödsbon och mot fysiska personer och dödsbon om personen eller dödsboet är eller kan antas vara bokföringsskyldig.

Ändamålet med föreläggandet skiljer sig dock åt mellan skattebetalningslagen och LSK. I SBL föreskrivs att kontrolluppgiften ska ha betydelse för beskattningen. I begreppet kontrolluppgift ligger att uppgiften ska ha betydelse för någon annans beskattning än den som föreläggs. Enligt LSK ska föreläggandet avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att deklara- eller annan uppgiftsskyldighet

har fullgjorts riktigt och fullständigt av andra än den som föreläggs, eller att uppgiftsskyldighet kan fullgöras av andra än den som föreläggs. Det sistnämnda ändamålet gör det möjligt för Skatteverket att besluta om föreläggande som avser löpande beskattningsår.

I sak torde det inte finnas någon skillnad mellan ändamålen eftersom frågan om deklarations- och annan uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt eller kan fullgöras nästan uteslutande har betydelse för beskattningen. Frågan blir då närmast vilken ordalydelse som är att föredra. Här kan det vara av intresse att titta på hur kontrolländamålen för tredjemansrevision i skattebetalningslagen respektive taxeringslagen har formulerats.

Tredjemanskontroll sker inte bara genom föreläggande utan även genom tredjemansrevision. Ändamålet med tredjemanskontrollen bör vara detsamma oavsett vilken metod som används. En annan sak är att de olika metoderna lämpar sig bäst i olika situationer (prop. 1996/97:100 s. 473 och 474).

Enligt 14 kap. 7 § SBL får Skatteverket besluta om s.k. tredjemansrevision för att kontrollera (här bortses från vissa specialfall som rör punktskatt) att deklarations- och annan uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt av någon annan än den som revideras eller att någon annan än den som revideras har förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Kontrolländamålen för tredjemansföreläggande och tredjemansrevision är alltså olika i SBL. Kontrolländamålet för tredjemansrevision i SBL är dock som synes identiskt med det ändamål som gäller för tredjemansföreläggande enligt 17 kap. 4 § LSK och dessutom med det kontrolländamål som gäller för tredjemansrevision enligt 3 kap. 8 § TL.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden bör ändamålet med ett tredjemansföreläggande enligt förevarande paragraf beskrivas på i stort sett samma sätt som i 17 kap. 4 § LSK.

Några korrigeringar i förhållande till LSK bör dock göras. Här sägs bara att kontrollen ska avse uppgiftsskyldighet och inte, som i LSK, att ändamålet ska vara kontroll av deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet. Termen ”uppgiftsskyldighet” omfattar givetvis även deklarationsskyldighet. Dessutom är det inte nödvändigt att säga att ändamålet ska vara att kontrollera att uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt utan det är tillräckligt att ange att det som ska kontrolleras är om uppgiftsskyldighet har fullgjorts. Utgångspunkten är att antingen har uppgiftsskyldigheten fullgjorts eller så har den inte det (jfr kommentaren till 2 §). Orden ”riktigt och fullständigt” tillför med andra ord inget och de finns därför inte med här.

Det som nu föreskrivs innebär ingen ändring i sak i förhållande till ordalydelsen i 14 kap. 4 § SBL att föreläggande får meddelas om uppgiften har betydelse för beskattningen. Värt att nämna är att i förarbetena till nyss nämnda paragraf och till 17 kap. 4 § LSK uttalades att enligt båda paragraferna är det möjligt att låta ett föreläggande avse en löpande period (prop. 1996/97:100 s. 486 och prop. 2001/02:25 s. 203).

Befogenheten i 14 kap. 4 § SBL för Skatteverket att besluta om tredjemansföreläggande får inte användas för att kontrollera om någon annan än den som föreläggs har fullgjort skyldigheten att anmäla sig för registrering eller underrätta Skatteverket om ändringar i registrerade

uppgifter. Det följer av att befogenheterna att besluta om föreläggande på registreringsområdet regleras i 3 kap. 4 § SBL. Föreläggandebefogenheterna på registreringsområdet ska även i fortsättningen regleras uttömmande i kapitlet om registrering, dvs. i 7 kap. För att upprätthålla dagens ordning sägs i förevarande paragraf att tredjemansföreläggande bara får användas för kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. och alltså inte enligt 7 kap.

Ursprunget till dagens bestämmelser om tredjemansföreläggande infördes år 1994 i samband med att tredjemansrevisionerna slopades. Den främsta grunden för slopandet var att de uppgifter som Skatteverket kan behöva hämta in från tredje man regelmässigt kan hämtas in med ett föreläggande (prop. 1993/94:151 s. 90–92). I det lagförslag som remitterades till Lagrådet nämndes vid sidan av föreläggande att lämna kontrolluppgift, föreläggande att visa upp handling. Enligt Lagrådets mening var det onödigt eftersom termen kontrolluppgift även bör innefatta att visa upp handling eller att lämna över en kopia av handling (prop. 1993/94:151 s. 260).

Den ursprungliga bestämmelsen om tredjemansföreläggande placerades i 3 kap. 50 a § GLSK och innebar att fysiska personer som var bokföringsskyldiga och juridiska personer kunde föreläggas att lämna kontrolluppgift för kontroll av rättshandling mellan den som förelades och annan person. Ändamålet med föreläggandet låg i själva begreppet kontrolluppgift, som enligt 3 kap. 1 § GLSK var uppgifter till ledning för taxering av andra än uppgiftslämnaren själv.

Från början angavs alltså inte särskilt att ett tredjemansföreläggande fick avse att visa upp en handling eller överlämna en kopia av handling. När GLSK ersattes av LSK kom dock detta att anges särskilt. I 17 kap. 4 § LSK anges att föreläggandet får avse att lämna uppgift om en rättshandling eller att visa upp en handling eller lämna över en kopia av en handling som rör rättshandlingen. Enligt förarbetena var motivet för tillägget att förtydliga vad som kan krävas av den som föreläggs. Där sägs också att tillägget gjordes med utgångspunkt i hur bestämmelsen om tredjemansföreläggande i 14 kap. 4 § SBL var utformad (prop. 2001/02:25 s. 203).

En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift får även anses innefatta en befogenhet att låta föreläggandet i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av handling. Det rör ju sig enbart om två olika sätt att lämna en uppgift. Ordalydelsen ”visa upp en handling eller lämna över en kopia av en handling” förs därför inte över hit. Det bör tilläggas att Skatteverket får bestämma hur uppgiften ska lämnas, dvs. om t.ex. en kopia av en handling ska lämnas.

10 §

Paragrafen ersätter bestämmelserna i 14 kap. 4 § andra stycket SBL och 17 kap. 5 § LSK.

I paragrafen föreskrivs att även andra personer än de som avses i 9 §, dvs. i princip fysiska personer och dödsbon som inte är bokföringsskyldiga, får föreläggas att lämna uppgift om andra. För det krävs dock särskilda skäl. Med särskilda skäl avses framför allt fall där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder

saknas (prop. 1993/94:151 s. 182 och 183 samt prop. 1996/97:100 s. 598).

38 kap. Formkrav för lagens uppgiftsskyldigheter

Fastställt formulär

1 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 1 §, 13 kap. 3 § första stycket, 14 kap. 7 § första stycket och 15 kap. 8 § andra stycket LSK samt hänvisningen i 5 kap. 4 § första stycket LSK till 4 kap. 1 § samma lag och 10 kap. 25 § första stycket, 32 c § första stycket och 34 § första stycket SBL samt hänvisningar i 10 kap. 9 a § andra stycket och 13 a § tredje stycket SBL till 10 kap. 25 § SBL samma lag.

Den som lämnar kontrolluppgifter, ett åtagande att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring, särskilda uppgifter och periodiska sammanställningar ska enligt *punkterna 1, 2, 4 och 5* lämna uppgifterna enligt fastställda formulär. Det framgår i dag av 13 kap. 3 § och 14 kap. 7 § första stycket LSK vad gäller kontrolluppgifter och åtaganden att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar. Enligt en hänvisning i 5 kap. 4 § första stycket LSK till 4 kap. 1 § samma lag gäller det också för de särskilda uppgifter som lämnas i samma ordning som självdeklarationer. För uppgift om nedsättning av utländsk skatt finns kravet på fastställt formulär i 15 kap. 8 § andra stycket LSK.

Bestämmelsen om periodiska sammanställningar finns i 10 kap. 34 § första stycket SBL.

Enligt paragrafen ska fastställda formulär även användas för att lämna deklarerationer (*punkten 3*) Bestämmelsen gäller samtliga deklarerationer som ska lämnas enligt lagen. Fastställt formulär ska alltså användas av den som lämnar inkomstdeklaration, skalbolagsdeklaration, preliminär inkomstdeklaration och skattedeklaration.

Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (jfr Ds 2003:29 s. 101). Bestämmelsen är liksom övriga formkrav i kapitlet teknikneutral. I lagen behövs därför inte några bestämmelser som öppnar möjligheter för elektronisk kommunikation. Bestämmelserna i 4 kap. 4 §, 13 kap. 3 § andra stycket och 14 kap. 7 § andra stycket LSK samt 10 kap. 26 § och 34 § andra stycket SBL får alltså inga motsvarigheter här. Utrymmet för elektroniskt uppgiftslämnande behandlas i avsnitt 11.1.

Uppgifter som ska undertecknas

2 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 3 § kraven på egenhändig underskrift av deklarerationer i 4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § andra stycket SBL. Genom att paragrafen gäller samtliga deklarerationer ersätter den också hänvisningar i skattebetalningslagen som gör bestämmelsen tillämplig för punktskattedeklaration (10 kap. 9 a § andra stycket SBL)

samt förenklad och särskild skattedeklaration (10 kap. 13 a § tredje stycket och 32 c § tredje stycket SBL). Paragrafen ersätter också hänvisningen till underskriftskravet i 4 kap. 3 § LSK för särskilda uppgifter (5 kap. 4 § första stycket LSK).

I paragrafen finns ett krav på att vissa uppgifter ska undertecknas. Det är ett teknikneutralt krav som kan uppfyllas genom undertecknande på papper eller med elektroniska medel.

Uppgifter i en deklARATION ska enligt *punkten 1* undertecknas. Bestämmelsen gäller generellt för alla deklARATIONER i lagen. När det gäller skyldigheten att lämna en inkomstdeklARATION innebär bestämmelsen att den som lämnar deklARATION ska underteckna de uppgifter som lämnas eller godkänns. Om uppgifter lämnas på papper undertecknas de med en namnteckning. Den som lämnar en deklARATION på Internet eller med telefon får underteckna med en elektronisk underskrift, t.ex. med koder eller e-legitimation. På samma sätt som i dag bör Skatteverket få föreskriva vad som ska krävas i olika situationer (se t.ex. SKVFS 2009:8). Sådana föreskrifter kan meddelas som verkställighetsföreskrifter till förevarande paragraf samt till 1 §.

I *punkten 2* finns en bestämmelse om undertecknande av särskilda uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna enligt 33 kap. 3 § och som en ägare av en ersättningsbostad i utlandet ska lämna enligt 33 kap. 7 §. Däremot är det inte nödvändigt att kräva att de särskilda uppgifter som ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska lämna enligt 33 kap. 6 § ska undertecknas. Uppgifterna lämnas till ledning för delägarnas beskattning och delägarna redovisar sina andelar av bolagets resultat i sina deklARATIONER. Kravet på undertecknande av delägarnas deklARATIONER är enligt regeringens bedömning tillräckligt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.2.3.

Vem ska underteckna uppgifterna?

3 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § andra och tredje styckena SBL.

I paragrafen regleras vem det är som ska underteckna uppgifter.

Av *första stycket* framgår att det är den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare som ska underteckna uppgifterna. Det är alltså normalt den uppgiftsskyldige själv som ska underteckna. Av andra lagar framgår vem som är behörig att företräda t.ex. ett aktiebolag, en omyndig eller ett dödsbo.

Ombud i allmänhet är inte behöriga ställföreträdare och kan därför inte underteckna uppgifter enligt första stycket. Det finns dock tre undantag i *andra stycket*, nämligen deklARATIONSombud, ombud för en utländsk företagare och ombud för ett dödsbo. Ett deklARATIONSombud får enligt *punkten 1* underteckna uppgifter i en deklARATION som lämnas elektroniskt. Bestämmelserna om deklARATIONSombud finns i 6 kap.

Ett utländskt företag är i vissa fall enligt 6 kap. 2 och 3 §§ skyldigt att ge ett ombud fullmakt att lämna mervärdesskattedeklaration. Även när ingen skyldighet föreligger får det utländska företaget använda sådant

ombud. Ombudet kan givetvis underteckna uppgifter i en mervärdes-skattedeklaration. Det framgår av *punkten 2*.

Ett dödsbo som förvaltas av dödsbodelägarna bör kunna utse en av dödsbodelägarna som ombud med uppdrag att lämna deklaration för dödsboet, se avsnitt 8.1.6. En dödsbodelägare som har fått fullmakt av övriga dödsbodelägare att lämna deklaration för dödsboet kan därför enligt *punkten 3* underteckna uppgifter i en deklaration. I andra fall än de tre ombud som anges här kan ett ombud inte uppfylla kravet på undertecknande.

I 5 kap. finns regler som innebär att någon annan än den skattskyldige ska lämna deklaration och betala skatt. Det gäller t.ex. ombud för generalrepresentation och representant för ett enkelt bolag eller partrederi. I dessa fall deklarerar företrädaren inte med stöd av fullmakt. Företrädaren är enligt lagen uppgiftsskyldig och är därmed den som ska underteckna.

Bestämmelse om form som inte får någon motsvarighet

Bestämmelsen i 17 kap. 6 § LSK, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförarandelagen.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1092.

AVDELNING VII. DOKUMENTATION

39 kap. Dokumentationsskyldighet

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definitioner

2 §

I paragrafen finns ett antal definitioner av begrepp som huvudsakligen används i detta kapitel.

Definitionen av kassaregister är hämtad från 5 och 6 §§ lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen.

Definitionen av torg- och marknadshandel överensstämmer med den som finns i 1 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen.

Vad som avses med restaurang- och frisörverksamhet framgår i dag av 2 § lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen. Där anges vilken slags näringsverksamhet lagen är tillämplig på. Här definieras i stället restaurang- respektive frisörverksamhet och dessa termer används sedan för att ange tillämpningsområdet för bestämmelserna i 11 §. Det rör sig alltså om en annan lagstiftningsteknik och inte om någon ändring i sak. Termerna restaurang- och frisörverksamhet kommenteras i förarbetena till

branschkontrollagen (prop. 2005/06:169 s. 39 f.). Där kommenteras också vad som ska förstås med huvudsakligen (s. 125).

Generell dokumentationsskyldighet

3 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 2 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och 19 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

I paragrafen åläggs den som är uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. en skyldighet att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Skyldigheten gäller alltså såväl för den som är skyldig att lämna deklaration som för den som är skyldig att lämna kontrolluppgifter, särskilda uppgifter, informationsuppgifter eller periodiska sammanställningar. Bestämmelsen utgör ett komplement till övriga regleringar om skyldighet att bevara räkenskaper m.m.

Den som är skyldig att föra räkenskaper, anteckna uppgifter eller genom annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag är självklart även skyldig att bevara underlaget. Bestämmelser om hur länge olika typer av underlag måste bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

Kassaregister

Vem ska använda kassaregister?

4 §

Paragrafen ersätter 2 och 6 §§ kassaregisterlagen.

Av paragrafen framgår att skyldigheten att använda kassaregister gäller för den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Termen näringsverksamhet förklaras i 3 kap. 14 §. Vilka som enligt lag är undantagna från skyldigheten att använda kassaregister framgår av 5 §.

5 §

Paragrafen motsvarar 3 § kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* anges vilka som enligt lag är undantagna från skyldigheten att använda kassaregister. Av 9 § framgår att Skatteverket i enskilda fall får besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får med stöd av bemyndigandet i 10 § meddela föreskrifter om generella undantag från sådana skyldigheter.

Det undantag från skyldigheten att använda kassaregister som finns för den som bedriver torg- och marknadshandel gäller, enligt *andra stycket*, inte för den som har tillstånd för servering till allmänheten enligt 8 kap. 1 § första stycket alkohollagen (2010:1622). Undantaget i första stycket 7 för torg- och marknadshandel avser förutom arrangemang vid festivaler och liknande även s.k. sommarrestauranger. Genom att undantaget inte gäller den som har serveringstillstånd kommer all försäljning i dennes

verksamhet att omfattas av kravet på kassaregister, såvida inte verksamheten är av endast obetydlig omfattning och därmed uppfyller kraven för undantag enligt första stycket 1 (prop. 2009/10:125 s. 181).

6 §

Paragrafen motsvarar 4 § kassaregisterlagen.

Vid bedömningen av om skyldigheten att använda kassaregister gäller för viss verksamhet ska, enligt paragrafen, självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

Exempel på hur verksamhetskombinationer kan bedömas ges i förarbetena till kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105 s. 90 f.).

Registrering i kassaregister

7 §

Paragrafen motsvarar 9 § kassaregisterlagen.

Enligt paragrafens *första stycke* ska all försäljning registreras i ett kassaregister. I kassaregistret ska även annan löpande användning av registret, exempelvis utskrift av kvittokopior och öppningar av kassalådan, registreras. I dokumentationsskyldigheten att registrera uppgifter om olika händelser i ett kassaregister inbegrips även ett krav på att bevara dessa uppgifter. Bestämmelser om under hur lång tid uppgifterna måste bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

Av paragrafens *andra stycke* framgår att ett av kassaregistret framställt kvitto ska tas fram och erbjudas kunden vid varje försäljning.

Närmare bestämmelser om användning av kassaregister får meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i föreskrifter meddelade med stöd av bemyndigandet i 10 §.

Krav som ett kassaregister ska uppfylla

8 §

Paragrafen ersätter 10 och 12 §§ kassaregisterlagen.

Kassaregistret ska, enligt paragrafens *första stycke*, på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078). Den närmare innebörden av funktions- och säkerhetskraven får preciseras av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i föreskrifter meddelade med stöd av bemyndigandena i 10 §.

Enligt paragrafens *andra stycke* ska ett kassaregister vara certifierat. Certifieringsförfarandet ska säkerställa att kassaregister uppfyller de funktions- och säkerhetskrav som ställs. Kravet på certifiering är så viktigt och grundläggande att det bör framgå redan av lagen. Mer detaljerade bestämmelser om certifiering får meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i föreskrifter meddelade med stöd av bemyndigandet i 10 §.

Se vidare avsnitt 12.1.

Beslut om undantag i enskilda fall

9 §

Paragrafen motsvarar 30 § kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* finns bestämmelser om att Skatteverket i enskilda fall får besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om vissa förutsättningar är uppfyllda. Undantag kan avse skyldigheten att använda kassaregister i sin helhet eller begränsas till att avse visst eller vissa krav i lagen eller i föreskrifter meddelade med stöd av lagen. Undantagen kan tidsbegränsas. Enligt 30 § kassaregisterlagen får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge undantag från lagens skyldigheter. Regeringen har genom 1 § förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. bestämt att Skatteverket får medge sådana undantag som avses i 30 § kassaregisterlagen. Det kan knappast komma i fråga att låta någon annan myndighet än Skatteverket besluta om undantag i enskilda fall. Det bör därför redan av skatteförfarandelagen framgå att det är Skatteverket som får besluta om undantag enligt paragrafen. I paragrafen ersätts därför dagens formulering ”regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer” med ”Skatteverket”.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att undantag får förenas med villkor.

Bemyndiganden

10 §

Paragrafen ersätter 31 § kassaregisterlagen.

Paragrafens *första stycke* innehåller bemyndiganden för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela ytterligare föreskrifter om kassaregister. Bemyndigandena motsvarar de bemyndiganden som i dag ges i 31 § kassaregisterlagen.

Bemyndigandet i *andra stycket* saknar motsvarighet i kassaregisterlagen. Bemyndigandet omfattar föreskrifter om vilka organ som får utföra certifiering och hur certifieringen ska genomföras.

Paragrafen behandlas i avsnitt 12.1.

Personalliggare

Vem ska föra personalliggare?

11 §

Paragrafen ersätter 5 och 6 §§ branschkontrollagen.

Enligt paragrafens *första stycke* ska den som bedriver restaurang- eller frisörverksamhet i en personalliggare dokumentera identifikationsuppgifter för näringsidkaren samt löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten. Dokumentationsskyldigheten omfattar samtliga verksamma. Något krav på att personen ska vara anställd, eller ens uppbära ersättning, finns inte (se vidare prop. 2005/06:169 s. 126). Bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras och när detta ska

ske samt bestämmelser om under hur lång tid uppgifterna ska bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

I paragrafens *andra stycke* räknas de verksamheter i vilka personalliggare inte behöver föras upp. Dessa verksamheter är enskild näringsverksamhet där bara näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma samt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där bara företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma.

Regeringen föreslår i detta lagstiftningsärende, till skillnad från utredningen, inte någon utökad anteckningsskyldighet i enskild näringsverksamhet, fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Var ska personalliggaren förvaras?

12 §

Paragrafen motsvarar 7 § branschkontrollagen.

I paragrafen anges att personalliggaren ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen.

Torg- och marknadshandel

13 §

Paragrafen ersätter 2 § första stycket torgkontrollagen.

I paragrafen anges att den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel ska dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för den som platsen upplåts till och för dennes företrädare. Det saknar betydelse om platsupplåtaren är ägare till den aktuella platsen eller om denne upplåter plats i andra hand. Dokumentationskyldigheten aktualiseras oavsett om ersättning eller inte ska utges för upplåtelsen. Det spelar heller ingen roll om den som önskar få plats upplåten till sig avser att själv bedriva torg- och marknadshandel på platsen eller att hyra ut platsen i andra hand. Med upplåtelse avses den civilrättsliga upplåtelsen. Dock avses inte sådan upplåtelse där polisen ger tillstånd till upplåtelse av offentlig plats enligt ordningslagen (1993:1617), se prop. 1997/98:100 s. 213.

I dokumentationsskyldigheten inbegrips även ett krav på att bevara identifikationsuppgifterna. Bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras och under hur lång tid uppgifterna måste bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

Omsättning av investeringsguld

14 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 1 a § SBL.

Enligt paragrafens *första stycke* ska en näringsidkare som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, i Sverige eller till ett annat EU-land vid transaktioner som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen. Om transaktionen utförs i flera steg som verkar ha samband med varandra

ska, enligt paragrafens *andra stycke*, det sammanlagda beloppet beaktas. Om summan inte är känd vid tidpunkten för transaktionen ska nödvändiga identifikationsuppgifter dokumenteras så snart summan av transaktionerna uppgår till minst 10 000 kronor.

I *tredje stycket* sägs att vissa bestämmelser i lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism även ska gälla vid transaktioner som avses i första och andra styckena.

Bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras och under hur lång tid uppgifterna måste bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

Paragrafen behandlas i avsnitt 12.2.

Internprissättning

15 §

Paragrafen motsvarar 19 kap. 2 a § LSK.

I 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns en korrigeringsregel vars syfte är att hindra näringsidkare i ekonomisk intressegemenskap från att flytta vinster mellan olika länder genom oriktig prissättning. I 14 kap. 20 § IL anges under vilka förutsättningar sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § samma kapitel ska anses föreligga. Korrigeringsregeln innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor har avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits.

Syftet med de här aktuella dokumentationsbestämmelserna är att det ska finnas underlag för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende transaktionerna motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.

Enligt paragrafens *första stycke* ska den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet dokumentera transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt i Sverige om det finns sådan intressegemenskap som avses i 14 kap. 20 § IL. I *andra stycket* undantas transaktioner i viss typ av ekonomisk intressegemenskap från dokumentationsskyldigheten. Avsikten med undantaget är att begränsa kretsen skattskyldiga som ska dokumentera, så att endast fall med reellt kontrollintresse omfattas (se prop. 2005/06:169 s. 99 f. och 134 f.).

16 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 2 b § första stycket LSK.

I nyssnämnda paragraf finns en uppräkningslista av vilka uppgifter som dokumentationsskyldigheten avseende internprissättning omfattar. Dokumentationen ska innehålla 1) en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, 2) uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, 3) en funktionsanalys, 4) en beskrivning av vald prissättningsmetod och 5) en jämförbarhetsanalys. Enligt förarbetena anger paragrafen de yttre ramarna för vad dokumentationen ska innehålla (prop. 2005/06:169 s. 135).

Vilka uppgifter som ska dokumenteras formuleras nu som de uppgifter som behövs för en bedömning av om resultatet av näringsverksamheten ska justeras enligt 14 kap. 19 § IL. Mer detaljerade bestämmelser om vilka uppgifter dokumentationsskyldigheten omfattar ges i förordning (se avsnitt 6.2). Uppräkningen i 19 kap. 2 b § första stycket LSK får därmed ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen. Någon sådan ytterligare precisering i lag av dokumentationsskyldigheten – som saknar särskild sanktion i de fall den inte fullgörs – såsom *Förvaltningsrätten i Stockholm* har efterfrågat ges alltså inte.

Föreläggande

17 §

Paragrafen ersätter 11 § branschkontrollagen och delar av 19 § kassaregisterlagen.

Enligt 11 § branschkontrollagen får Skatteverket förelägga en näringsidkare att fullgöra skyldigheten att föra personalliggare och att avhjälpa brister i personalliggaren som har konstaterats vid ett kontrollbesök. Av 19 § kassaregisterlagen framgår att Skatteverket får förelägga en näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter enligt 18 § och avhjälpa de brister som har konstaterats vid tillsyn. Skyldigheterna enligt 18 § kassaregisterlagen är att lämna de upplysningar och tillhandahålla de handlingar som behövs för Skatteverkets tillsyn. Föreläggandebestämmelsen är i denna del direkt kopplad till tillsynen och har därför inte placerats i anslutning till bestämmelserna om anteckningskyldigheten utan i 42 kap. 5 §. Här behandlas alltså den del av 19 § kassaregisterlagen som avser föreläggande att avhjälpa de brister som har konstaterats vid tillsyn.

När det gäller den lagtekniska utformningen av 11 § branschkontrollagen och 19 § kassaregisterlagen är det värt att notera att föreläggandena får avse att fullgöra skyldigheten att föra personalliggare och att avhjälpa brister som har konstaterats vid ett kontrollbesök respektive vid ett tillsynsbesök. Brister är givetvis detsamma som ej fullgjorda skyldigheter, dvs. att avhjälpa en brist är i princip detsamma som att fullgöra en skyldighet som inte är fullgjord. Det är alltså knappast någon skillnad på att förelägga näringsidkaren att avhjälpa bristen och på att förelägga näringsidkaren att fullgöra skyldigheten. Andra bestämmelser om förelägganden i den här lagen som tar sikte på att en person ska fullgöra en skyldighet är formulerade på så sätt att personen får föreläggas att fullgöra sina skyldigheter. Med hänsyn till det nu sagda ersätts ordalydelserna ”avhjälpa de brister som konstaterats vid ett kontrollbesök” och ”avhjälpa de brister som konstaterats vid tillsynen av kassaregister” med ”fullgöra sina skyldigheter”. Det innebär inte att utrymmet för förelägganden ändras.

Förelägganden med stöd av paragrafen kommer att aktualiseras när Skatteverket vid en kontroll konstaterar brister. I sådana fall ska en kontrollavgift tas ut. Kontrollavgiften tas av effektivitetsskäl ut med ett i lag fastställt belopp oberoende av näringsidkarens förhållanden. Om Skatteverket bedömer att kontrollavgiften i något fall inte är en tillräcklig sanktion kan verket förelägga näringsidkaren att vidta rättelse, t.ex. att

skaffa ett certifierat kassaregister. Föreläggandet kan förenas med vite enligt 44 kap. 2 §. Vitesbeloppet kan bestämmas så att det blir tillräckligt effektivt för att förmå näringsidkaren att följa föreläggandet. Om föreläggandet inte följs kan vitet dömas ut. Av 50 kap. 5 § framgår att kontrollavgift inte får tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.

Syftet med föreläggandet ska vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen fullgöra sina skyldigheter. Den som t.ex. inte har en personalliggare ska förmås att skaffa en sådan. Om bristen är att alla som är verksamma inte finns upptagna i personalliggaren eller att personalliggaren inte finns tillgänglig i verksamhetslokalen ska syftet vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen föra personalliggaren på rätt sätt och följa kravet på att ha liggaren tillgänglig i verksamhetslokalen. Förelägganden enligt paragrafen får däremot inte avse att i efterhand föra personalliggare eller registrera försäljning i kassaregister.

Vid sidan av förevarande föreläggandebefogenhet kan det givetvis bli aktuellt att förelägga näringsidkaren med stöd av 37 kap. 6 § att lämna uppgifter som behövs vid kontroll av egen uppgiftsskyldighet, t.ex. deklarationsskyldighet. Föreläggande att lämna uppgift för kontroll av någon annans uppgiftsskyldighet kan utfärdas med stöd av ett tredjemansföreläggande enligt 37 kap. 9 §.

I dag finns det inte någon särskild befogenhet för Skatteverket att förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att dokumentera uppgifter vid upplåtelse av en plats för torg- och marknadshandel, omsätter investeringsguld eller genomför transaktioner med begränsat skattskyldiga företag. Sådana befogenheter införs inte heller nu.

Bestämmelser om dokumentation som inte får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen

Bestämmelserna i 14 kap. 1 a § fjärde stycket och 2 § andra stycket SBL, 2 § andra stycket torgkontrollagen, 6 § tredje stycket branschkontrollagen samt 23 § andra stycket kassaregisterlagen reglerar hur länge underlag ska bevaras. Sådana bestämmelser avses nu ges i förordning och får alltså inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Skatteförfarandelagen innehåller inte heller bestämmelser som mer i detalj preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras och när detta ska ske, utan sådana preciseringar görs också i förordning. Det innebär att 19 kap. 2 b § andra stycket LSK, delar av 2 § första stycket torgkontrollagen, delar av 6 § första stycket och hela andra stycket branschkontrollagen inte har några motsvarigheter i skatteförfarandelagen.

Bestämmelserna om föreläggande i 2 § tredje stycket torgkontrollagen och 14 kap. 3 § andra stycket SBL återfinns inte heller i skatteförfarandelagen. Skälen för detta framgår av avsnitt 12.3.

I avsnitt 6.2 gör regeringen den bedömningen att skatteförfarandelagen inte bör upplysa om till vilka bestämmelser det finns verkställighetsföreskrifter. I konsekvens härmed får upplysningsbestämmelserna i 14 kap. 1 a § tredje stycket andra meningen SBL, 19 kap. 2 b § andra

stycket LSK och 8 § branschkontrollagen ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen.

När det gäller bestämmelserna i 14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL om bevarande av fakturor så överförs dessa inte till skatteförfarandelagen utan till 11 kap. ML. Se vidare kommentaren till förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen.

AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL

40 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera

Skatteverkets utredningsskyldighet

1 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), förkortad TL.

En av grundprinciperna i taxeringsförfarandet är att ärendena ska utredas hos Skatteverket. Ett ärende ska innan det når domstol vara färdigutrett. Denna grundprincip kommer till uttryck i förevarande paragraf.

Av paragrafen följer att Skatteverket ska se till att alla ärenden enligt skatteförfarandelagen blir tillräckligt utredda, dvs. även sådana ärenden som i dag handläggs enligt skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och alla andra lagar som skatteförfarandelagen ska ersätta.

Se vidare avsnitt 13.1.

Skatteverkets kommunikationsskyldighet

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 2 § första stycket TL och 14 kap. 1 § första stycket SBL.

Om ett ärende enligt övervägandena kommer att avgöras till nackdel för den som ärendet gäller, ska Skatteverket ge denne tillfälle att yttra sig i ärendet. Därmed avses att verket ska ge den som ärendet gäller tillfälle att bemöta verkets rättsliga argumentering, dvs. de skäl som verket överväger att lägga till grund för sitt beslut. I ärenden om särskilda avgifter ska Skatteverket på eget initiativ överväga om det finns skäl för befrielse. Det innebär att Skatteverket i sina överväganden måste göra en bedömning av om det finns skäl för befrielse och ge den skattskyldige tillfälle att yttra sig även över den bedömningen.

Det bör nämnas att det givetvis inte finns något som hindrar att Skatteverket fullgör sina skyldigheter enligt 3 § och förevarande paragraf vid ett och samma tillfälle.

Den som ärendet gäller behöver, trots att det är fråga om ett nackdelsbeslut, inte ges tillfälle att yttra sig om det är uppenbart obehövligt. Med det menas att beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande från den enskilde inte skulle kunna medföra ett bättre beslutsunderlag (prop. 1989/90:74 s. 395).

Se vidare avsnitt 13.2.

3 §

Paragrafen ersätter hänvisningarna i 3 kap. 2 § andra stycket TL och 14 kap. 1 § andra stycket SBL till bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL.

I stället för att som i dag hänvisa till 17 § FL ges relevanta delar av innehållet i den paragrafen direkt i skatteförfarandelagen.

Enligt 1 § ska Skatteverket se till att ärendena enligt skatteförfarandelagen blir tillräckligt utredda. Kommunikationsskyldigheten hör nära samman med och utgör en del av utredningsskyldigheten. Det som sägs i denna paragraf påverkar inte Skatteverkets ansvar för att ärenden enligt skatteförfarandelagen blir tillräckligt utredda.

I *första* och *andra styckena* finns det innehåll i 17 § första stycket FL som är relevant för ärenden enligt denna lag. Enligt *andra stycket 4* får Skatteverket avgöra ett ärende utan att den enskilde underrättas och ges tillfälle att yttra sig om avgörandet inte kan skjutas upp. Detta undantag från underrättelse gällde redan enligt 1971 års förvaltningslag. I förarbetena till den lagen nämns att undantaget bl.a. bör kunna tillämpas i fall där myndigheten är bunden av bestämda beslutsfrister som inte lämnar utrymme för kommunikation (prop. 1971:30 s. 454 och 471).

När det gäller s.k. grundläggande beslut om årlig taxering är Skatteverket i dag bundet av en bestämd beslutsfrist. Sådana beslut ska verket enligt 4 kap. 2 § TL fatta före november månads utgång. Skatteverket är alltså inte bara skyldigt att fatta ett beslut utan beslutet ska dessutom fattas inom viss tid.

I dag beslutas den slutliga skatten i två steg. Först fattar Skatteverket ett grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL, dvs. fastställer underlagen för inkomstskatten m.fl. skatter. Därefter fattar Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket SBL beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet, s.k. grundläggande beslut om slutlig skatt. Beslutet om slutlig skatt är en direkt funktion av taxeringsbeslutet och innebär inget annat än att skatten på underlagen beräknas.

I fortsättningen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen beslut om slutlig skatt. Ett beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår. Någon tidsgräns liknande den som finns i 4 kap. 2 § TL tas inte in i förevarande lag. Skatteverket måste dock besluta om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas inom de tider som anges i 56 kap. 10 §. Bestämmelserna i 56 kap. 10 § om när slutskattebesked senast ska skickas ut reglerar alltså indirekt när Skatteverket senast ska besluta om slutlig skatt.

Undantaget att underrättelse inte behöver ske om ärendet inte kan skjutas upp är tillämpligt i ärenden om slutlig skatt. Om Skatteverket i ett sådant ärende har misslyckats med att underrätta den skattskyldige eller inte hinner underrätta den skattskyldige om en sent inkommen uppgift får alltså verket ändå fatta beslut om slutlig skatt.

Däremot är undantaget inte tillämpligt i ärenden om särskilda avgifter och omprövning till den enskildes nackdel. De beslutsfrister som gäller för nämnda ärenden är nämligen av en annan karaktär än den frist som indirekt gäller för beslut om slutlig skatt. Skatteverket är inte skyldigt att fatta beslut inom viss tid, utan fristerna för beslut om särskilda avgifter och omprövning till nackdel innebär att verket inte får fatta beslut efter en viss tidpunkt.

Det kan inträffa att något beslut om slutlig skatt inte har fattats. Om det först efter den indirekta tidsfristen för beslut om slutlig skatt visar sig att Skatteverket borde ha fattat ett sådant beslut får verket enligt 66 kap. 2 § andra stycket besluta om slutlig skatt genom omprövning. I sådana fall gäller beslutsfristerna för omprövning i 66 kap. Undantaget ”avgörandet inte kan skjutas upp” är därför inte tillämpligt när slutlig skatt beslutas genom omprövning.

Tredje stycket motsvarar 17 § tredje stycket FL.

Bestämmelsen i 17 § andra stycket FL om att myndigheten bestämmer om underrättelsen ska ske muntligt, genom vanligt brev, genom delgivning eller på något annat sätt avser förfarandet hos myndighet. Sådana föreskrifter kan och bör ges i förordning i stället för i skatteförfarandelagen, och återfinns därför inte här (se avsnitt 6.2).

4 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 3 § TL.

Av 30 kap. 1 § följer att fysiska personer som enbart har haft intäkter i form av ränta och utdelning för vilka kontrolluppgift ska lämnas, inte är skyldiga att lämna inkomstdeklaration. Motivet för detta undantag är att den enhetliga skattesatsen på 30 procent och systemet med skatteavdrag gör att rätt inkomstskatt i många fall betalas helt automatiskt (prop. 1990/91:5 s. 112). Bestämmelsen i förevarande paragraf möjliggör för Skatteverket att besluta om slutlig skatt för en sådan nyssnämnd person, utan att han eller hon dessförinnan har underrättats om och fått tillfälle att yttra sig över kontrolluppgiften.

Bestämmelser om utredning och kommunikation som inte får någon motsvarighet

Bestämmelserna om utlämnande av uppgifter i 3 kap. 16 och 17 §§ TL och 14 kap. 8 § SBL avses nu ges i förordning och får alltså inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen (se avsnitt 6.2).

Bestämmelserna om taxeringsbesök i 3 kap. 7 § TL samt om besök eller annat personligt sammanträffande i 14 kap. 6 § SBL återfinns inte heller i skatteförfarandelagen. Skälen för detta framgår av avsnitt 13.3.

41 kap. Revision

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Syftet med en revision

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 8 § första och andra styckena TL, 14 kap. 7 § SBL och 3 § första stycket lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen.

I *första stycket* anges för vilka syften revision får göras. *Punkterna 1 och 2* innehåller de allmänna syftena för revision och motsvarar 3 kap. 8 § första stycket TL och 14 kap. 7 § första stycket 1 och 2 SBL. Med uppgiftsskyldighet avses skyldigheterna att deklarerat och lämna övriga uppgifter enligt 15–35 kap. Det är inte nödvändigt att säga att syftet ska vara att kontrollera att uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt utan det är tillräckligt att ange att det som ska kontrolleras är om uppgiftsskyldighet har fullgjorts. Utgångspunkten är att antingen har uppgiftsskyldigheten fullgjorts eller så har den inte det. Orden ”riktigt och fullständigt” tillför med andra ord inget och de finns därför inte med i punkten 1.

I *punkterna 3–5* anges de speciella syftena för revision som i dag finns i 14 kap. 7 § första stycket 3–5 SBL. Enligt *punkten 6*, som motsvarar 3 § första stycket torgkontrollagen, får revision beslutas för att kontrollera att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §. Begreppet torg- och marknadshandel definieras i 39 kap. 2 § och i författningskommentaren till 39 kap. 13 § redogörs för vad som ska avses med upplåtelse.

Punkten 7 är helt ny. Enligt bestämmelsen kan revision syfta till att kontrollera att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort skyldigheterna att dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen enligt bestämmelserna i 39 kap. 14 §. Se vidare avsnitt 13.4.1.

Enligt *andra stycket* får Skatteverket även besluta om s.k. tredjemansrevision. Det innebär att Skatteverket genom revision kan kontrollera någon annan än den som revideras. I likhet med vad som gäller i dag är syftena med tredjemansrevision något färre än med vanlig revision. Tredjemansrevision får nämligen inte beslutas för att kontrollera återbetalning av annan punktskatt än energiskatt och inte heller för att kontrollera platsupplåtare eller den som har omsatt investeringsguld. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 13.4.2.

Vem får revideras?

3 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 8 § tredje stycket TL, 14 kap. 7 a § första stycket SBL och 3 § andra stycket torgkontrollagen.

I paragrafen anges hos vem revision får göras. Enligt taxeringslagen, skattebetalningslagen och torgkontrollagen får revision göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig och hos annan juridisk person än dödsbo. Detta framgår nu av *punkterna 1 och 2*. I skattebetalningslagen finns dessutom en del specialfall. Dessa regleras nu i *punkterna 3–10*.

Beslut om revision

4 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 9 § första–tredje styckena TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I *första stycket* anges vad ett beslut om revision ska innehålla.

Enligt *andra stycket* finns det under vissa förutsättningar en möjlighet för Skatteverket att vid tredjemansrevision enligt 2 § andra stycket låta bli att i beslutet om revision nämna vilken person eller rättshandling som kontrollen avser. Enligt dagens bestämmelser behöver ett beslut om tredjemansrevision, om det finns särskilda skäl, inte innehålla uppgift om vilken person eller rättshandling som ska kontrolleras. Det finns dock inget uttryckligt krav på att dessa uppgifter ska anges i ett beslut om tredjemansrevision utan det anses följa av skyldigheten att i beslutet redovisa ändamålet med revisionen (prop. 1996/97:100 s. 475). För att undantaget i andra stycket ska korrespondera med huvudregeln i första stycket sägs i stället här att det av uppgiften om syftet med revisionen inte behöver framgå vem och vilken rättshandling som ska kontrolleras. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 13.4.2.

5 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 9 § fjärde stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

Här ges bestämmelserna om när den reviderade ska underrättas om ett beslut om revision.

I *första stycket* finns huvudregeln, nämligen att den reviderade ska underrättas om beslutet innan revisionen verkställs.

Enligt *andra stycket* finns det tre fall där underrättelsen får ske i samband med att revisionen verkställs. Undantaget i *punkten 1* förutsätter att kontrollen skulle förlora sin betydelse om den som ska revideras underrättas i förväg. Därigenom tydliggörs att sådan underrättelse ska användas endast när kontrollen annars skulle te sig meningslös, t.ex. vid kassakontroller och dylikt (prop. 1996/97:100 s. 483). Enligt *punkten 2* får underrättelse i förväg underlåtas även vid en sådan begränsad revision av handlingar som rör personalen i samband med ett kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare enligt 42 kap. 8 §. Bakgrunden till *punkten 3*, som är helt ny, är följande. I 5 § andra stycket, 7 § andra stycket och 8 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen, sägs att om det finns en påtaglig risk för att den som ska revideras kommer att sabotera kontrollen får åtgärder enligt nämnda paragrafer genomföras utan att den reviderade underrättas om att revisionen ska ske. Enligt förarbetena innebär det att Skatteverket inte behöver fullgöra underrättelseskyldigheten i första stycket (prop. 1993/94:151 s. 155), dvs. den reviderade behöver inte underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs. Tvångsåtgärdslagen upphävs nu och ersätts av bestämmelser i 45 kap. om bevissäkring. Enligt 45 kap. 16 § andra stycket får den som ett beslut om bevissäkring gäller underrättas om beslutet i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om personen underrättas i förväg. Detta undantag från att underrättelse ska ske omedelbart gäller även beslut av granskningsledaren, t.ex. interimistiska beslut enligt 45 kap. 14 §. För att det inte ska uppstå konkurrens mellan bestämmelsen i första stycket och bestämmelsen i 45 kap. 16 § andra stycket föreskrivs här att den reviderade får underrättas om ett revisionsbeslut i samband med att det verkställs, om det följer av bestämmelserna om bevissäkring.

Samverkan

6 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 10 § första stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I *första stycket* finns principen för hur revisioner ska genomföras, nämligen i samverkan med den reviderade. Här anges också att revisionen ska genomföras på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. För det fall den reviderade inte samverkar kan vite och bevissäkring tillgripas.

I *andra stycket* anges att kravet på att en revision ska genomföras i samverkan med den reviderade inte gäller när bevissäkring har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för att den reviderade kommer att sabotera kontrollen. Det rör sig om beslut enligt 45 kap. 3 § 2, 6 § 2 och 7 § 2. Bestämmelsen innebär att det nu i lag anges vad som enligt förarbetena gäller redan i dag (prop. 1993/94:151 s. 155).

Revisorns befogenheter

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 11 § första och andra styckena TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I paragrafen anges revisorns befogenheter vid en revision. I förhållande till dagens bestämmelse i 3 kap. 11 § TL har några språkliga justeringar gjorts, någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

Den definition av handling som i dag finns i 3 kap. 11 § TL tredje stycket finns inte här utan i 3 kap. 9 §.

Den reviderades skyldigheter

8 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 10 § andra stycket och 12 § första stycket andra meningen TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL samt 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. TL används ordet ”hos” i två olika betydelser, nämligen dels för att ange vem som får revideras, dels för att ange i vilka fall en revision får verkställas i den reviderades verksamhetslokaler. Den senare betydelsen ersätts här med ordalydelsen ”i verksamhetslokalerna”.

I *första stycket* regleras i vilka fall den reviderade är skyldig att lämna revisorn tillträde till verksamhetslokalerna. Vad som avses med verksamhetslokaler anges i 3 kap. 18 §. *Punkten 1* är helt ny. I dag är inte den reviderade skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar utan granskningen får bara genomföras där om den reviderade medger det (3 kap. 10 § andra stycket TL). Trots att den reviderade inte har någon skyldighet att låta granskningen av handlingar äga rum i verksamhetslokalerna kan den som säger nej till sådan granskning drabbas av tvångsåtgärder. Enligt 5 § tvångsåtgärdslagen får nämligen en revision genomföras i verksamhetslokalerna även om den reviderade inte har lämnat sitt medgivande till det under förutsättning att

revisionen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats. Den rätt som den reviderade i dag har att säga nej till att handlingar granskas i verksamhetslokalerna blir närmast innehållslös om man väger in förutsättningarna för tvångsåtgärder (här bevissäkring). I praktiken har ju ett nej bara betydelse i de fall där revisionen utan svårighet kan genomföras på annan plats. I andra fall innebär ett nej att det finns förutsättningar för bevissäkring. Detta gör att sambandet mellan den reviderades skyldigheter och förutsättningarna för bevissäkring blir otydligt. I förtydligande syfte anges därför redan här att den reviderade är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats. Detta påverkar inte förutsättningarna för bevissäkring i nu aktuella fall. Se även kommentaren till 45 kap. 3 §. Enligt *punkten 2* är den reviderade skyldig att lämna revisorn tillträde till verksamhetslokalerna för sådana åtgärder som avses 7 § 2–6.

I *andra stycket första meningen* anges att om den reviderade inte är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna enligt första stycket får en revision genomföras där om den reviderade går med på det. Det fall som avses här är då granskningen av handlingarna utan svårighet hade kunnat genomföras på någon annan plats än i verksamhetslokalerna. Genom den disposition som bestämmelserna nu ges försvinner dagens motsatsförhållande som finns mellan att en revision bara får genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade medger det samtidigt som han eller hon är skyldig att lämna tillträde till lokalerna för åtgärder som avses i 7 § 2–6.

Enligt *andra stycket andra meningen* ska en revision genomföras i den reviderades verksamhetslokaler om denne begär det och revisionen kan genomföras där utan betydande svårighet.

Regeringen anser, i likhet med *Skatteverket*, att det även framöver ska finnas en skyldighet för den reviderade att – om det är möjligt – ställa en ändamålsenlig arbetsplats till revisorns förfogande. En bestämmelse härom tas därför in i *tredje stycket*.

9 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 10 § tredje stycket och 12 § första stycket första meningen TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL samt 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

Den reviderade är, enligt bestämmelserna i paragrafen, skyldig att tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Den reviderade måste också, för det fall handlingarna ska granskas på någon annan plats än i verksamhetslokalerna, på begäran och mot kvitto överlämna handlingarna till revisorn.

10 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 § andra och tredje styckena TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I paragrafen regleras den reviderades skyldigheter att tillhandahålla upptagningar som kan uppfattas enbart med tekniska hjälpmedel.

I bestämmelserna görs, i förhållande till dagens bestämmelser, några redaktionella ändringar. Bland annat byts ordalydelsen ”annat tillgängligt

tekniskt hjälpmedel” ut mot ”tekniskt hjälpmedel som revisorn har tillgång till”. Syftet är att det ska bli tydligare vad som avses.

11 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 12 § första stycket tredje meningen TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I paragrafen regleras den reviderades allmänna skyldighet att, utöver vad som följer av i 8–10 §§, ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen.

Föreläggande

12 §

Paragrafen ersätter delar av 3 kap. 12 § fjärde stycket första meningen TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

Här ges Skatteverket befogenhet att förelägga den reviderade att fullgöra sina skyldigheter att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar samt i övrigt ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen. För det fall den reviderade inte fullgör sin skyldighet enligt 8 § att lämna tillträde till verksamhetslokalerna får i stället bevissäkring tillgripas.

Att ett föreläggande enligt paragrafen får förenas med vite framgår av 44 kap. 1 §. Ett föreläggande enligt paragrafen torde i de allra flesta fall förenas med vite. Det beror på att när frågan om föreläggande väcks har den reviderade normalt redan vägrat att på revisorns begäran tillhandahålla handlingar, lämna upplysningar eller bistå med annan hjälp.

Revisionens avslutande

13 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 12 a § första stycket första meningen och tredje stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL samt 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I *första stycket* anges att en revision inte får pågå under längre tid än nödvändigt.

Enligt *andra stycket* ska Skatteverket snarast meddela den reviderade resultatet av revisionen i de delar som rör den reviderade. Detta torde enklast ske genom att den reviderade får en kopia av revisionspromemorian i aktuella delar.

14 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 a § första stycket andra meningen och andra stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL samt 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I paragrafen anges när och till vem Skatteverket ska lämna tillbaka räkenskapsmaterial och andra handlingar som har granskats.

42 kap. Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definitioner

2 §

I paragrafen definieras begreppen kontrollremsa och journalminne. Definitionerna är hämtade från 7 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen. Begreppet kassaregister definieras i 39 kap. 2 §.

Tillsyn över kassaregister

3 §

Paragrafen ersätter 15 § första stycket kassaregisterlagen.

Paragrafen reglerar omfattningen av Skatteverkets tillsynsansvar. Skatteverket utövar tillsyn över att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav.

Tillsynsbefogenheterna är knutna till skyldigheten att använda kassaregister. Syftet med Skatteverkets åtgärder ska alltså vara att kontrollera att denna skyldighet efterlevs, dvs. att det finns kassaregister och att dessa uppfyller de krav som anges i 39 kap. och i föreskrifter meddelade med stöd av denna lag. Befogenheterna kan däremot inte användas i syfte att kontrollera bokföringsskyldigheten eller den skattemässiga hanteringen av kontanta intäkter (jfr prop. 2006/07:105 s. 56 och 94).

4 §

Paragrafen ersätter 17 och 20 §§ kassaregisterlagen.

Skatteverket får enligt paragrafens *första stycke* besluta om tillsyn och har för denna tillsyn rätt att få tillträde till verksamhetslokaler där den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister bedriver verksamhet. Begreppet verksamhetslokal definieras i 3 kap. 18 §. Uttrycket ”kan antas” innebär inte något högt krav på bevisning. I affärslokaler som allmänheten har tillträde till bör det i regel kunna antas att det bedrivs verksamhet av någon som är skyldig att använda kassaregister (prop. 2006/07:105 s. 93 f.).

I *andra stycket* anges det att polismyndighet på Skatteverkets begäran ska lämna det biträde som behövs för tillsynen. Möjligheten att begära biträde av polis ska naturligtvis användas restriktivt (a. prop. s. 58).

5 §

Paragrafen ersätter 18 § och delar av 19 § kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* regleras näringsidkarens skyldighet att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar som behövs för tillsynen.

Om näringsidkaren inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket får Skatteverket med stöd av *andra stycket* förelägga denne att fullgöra dem. Att föreläggandet får förenas med vite framgår av 44 kap. 1 §. Ett föreläggande enligt denna bestämmelse torde i de allra flesta fall förenas med vite. Det beror på att när frågan om föreläggande väcks har den som är föremål för tillsynen normalt redan vägrat att på Skatteverkets begäran tillhandahålla handlingar eller lämna upplysningar.

Kontrollbesök

Kassaregister

6 §

Paragrafen ersätter 21 § första stycket kassaregisterlagen.

Skatteverket får enligt paragrafens *första stycke* göra kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister fullgör sina eventuella skyldigheter.

I kassaregisterlagen benämns kontrollen som ”särskilda kontrollåtgärder”. Åtgärderna kan dock endast genomföras på plats i eller i anslutning till näringsidkarens verksamhetslokal. I detta avseende liknar åtgärderna de kontrollbesök som får företas hos restauranger, frisörer och torghandlare. Alltså kan även de särskilda kontrollåtgärderna kallas för kontrollbesök. För att regleringen ska bli så enhetlig som möjligt utformas därför nu aktuell paragraf på liknande sätt som bestämmelserna om kontrollbesök i 8 och 9 §§.

Befogenheterna som ges i paragrafen får endast användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att kassaregister används på ett korrekt sätt. Syftet med kontrollbesöket ska vara att kontrollera att samtliga försäljningar registreras och att kunden erbjuds kvitto (prop. 2006/07:105 s. 94 f.). Befogenheten att inventera kassan innefattar inte någon rätt för Skatteverket att vidta åtgärden mot näringsidkarens vilja. Näringsidkaren har alltså rätt att motsätta sig kassainventering.

I paragrafens *andra stycke* begränsas befogenheterna i första stycket rumsligt. Kontrollbesöket får bara genomföras i verksamhetslokaler som allmänheten har tillträde till, dock att kundräkning även får göras på en allmän plats i anslutning till en sådan lokal.

7 §

Paragrafen ersätter 23 § första och tredje styckena kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* anges att om Skatteverket begär det, ska den som verket har gjort kontrollbesök hos tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret. Syftet med bestämmelsen är att verket ska kunna stämma av de observationer som har gjorts vid kontrollen mot registreringen i kassaregistret. Begreppen journalminne och kontrollremsa definieras i 2 §.

Om näringsidkaren inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket får Skatteverket med stöd av *andra stycket* förelägga denne att fullgöra dem. Att föreläggandet får förenas med vite framgår av 44 kap. 1 §. Ett föreläggande enligt denna bestämmelse torde i de allra flesta fall förenas

med vite. Det beror på att när frågan om föreläggande väcks har den som är föremål för kontrollbesöket normalt redan vägrat att på Skatteverkets begäran tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto.

Personalliggare

8 §

Paragrafen ersätter 9 § första stycket branschkontrollagen.

I *första stycket* regleras Skatteverkets rätt att besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare fullgör sina eventuella skyldigheter. Verket får vid ett sådant besök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Uppgifterna får stämmas av mot personalliggaren. Befogenheterna får endast användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare enligt 39 kap. 11 och 12 §§ efterlevs. Syftet med kontrollen ska alltså vara att kontrollera att det finns en personalliggare tillgänglig i verksamhetslokalen som uppfyller föreskrivna krav. I det ligger att Skatteverket ska kontrollera att de personer som vid kontrollbesöket är verksamma också är upptagna i personalliggaren. Det handlar alltså om att få en ögonblicksbild av om dokumentationsskyldigheten efterlevs.

Om Skatteverket tror att det finns uppgifter i en personalliggare som behövs i en skatteutredning ska verket använda de generella utredningsbefogenheterna för att få del av uppgifterna. Kontrollbesöket kan därmed inte användas för att på ett enklare sätt få tillgång till uppgifter om syftet är ett annat än att kontrollera dokumentationsskyldigheten som sådan.

Enligt paragrafens *andra stycke* får kontrollbesöket bara genomföras i verksamhetslokaler.

Torg- och marknadshandel

9 §

Paragrafen ersätter 4 § torgkontrollagen.

Skatteverket ges i paragrafens *första stycke* befogenhet att besluta om kontrollbesök i syfte att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel. Vid kontrollbesöket får Skatteverket kontrollera godkännande för F-skatt och ställa frågor om verksamheten.

I *andra stycket* anges att kontrollbesöket bara får genomföras där torg- och marknadshandel bedrivs. Alltså kan Skatteverket inte besluta om kontrollbesök i t.ex. en bostad som innehas av den som bedriver torg- och marknadshandel.

Kontroll av att den som har upplåtit plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina dokumentationsskyldigheter sker i stället genom sådan revision som anges i 41 kap. 2 § första stycket 6.

Gemensamma bestämmelser

10 §

Paragrafen ersätter 15 § andra stycket och 21 § andra stycket kassaregisterlagen samt 9 § andra stycket branschkontrollagen.

Av paragrafen framgår att Skatteverket inte behöver underrätta den som enligt ett beslut om tillsyn eller kontrollbesök ska kontrolleras i förväg. Bestämmelsen behövs eftersom en underrättelse i förväg skulle förta effekten av kontrollen (prop. 2006/07:105 s. 56 och 63 f. samt prop. 2005/06:169 s. 127).

När det gäller de åtgärder som får företas utan att näringsidkaren är medveten om dem, dvs. kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll kan normalt underrättelse inte lämnas direkt i anslutning till kontrollbesöket. Kontrollen förutsätter att de observationer som har gjorts vid kontrollbesöket i efterhand stäms av mot uppgifter från kassaregistret som näringsidkaren enligt 7 § är skyldig att tillhandahålla. Först när det har skett kan underrättelse lämnas utan att syftet med kontrollen äventyras. Till skillnad från nuvarande bestämmelser om underrättelse om beslut om tillsyn och kontrollbesök anges här inte bara att åtgärderna får vidtas utan underrättelse i förväg, utan också när underrättelse senast ska lämnas.

I förhållande till de nuvarande bestämmelserna får paragrafen ett vidare tillämpningsområde och kommer att omfatta även sådana kontrollbesök som i dag sker med stöd av torgkontrollagen. Syftet med sådana kontrollbesök är att identifiera personer som bedriver torg- och marknadshandel. Kontrollbesöket ska genomföras på den plats där handeln bedrivs. Det ligger närmast i kontrollbefogenhetens natur att Skatteverket inte innan kontrollbesöket på en torg- och marknadsplats kan underrätta dem som kan komma att kontrolleras. Det är därför inget problem att låta den här paragrafen även omfatta beslut om kontrollbesök för att identifiera personer som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel.

Bestämmelsen i 21 § andra stycket kassaregisterlagen kan framstå som mer begränsad än den nu föreslagna bestämmelsen. Där sägs att kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll får vidtas utan att näringsidkaren underrättas i förväg. Motsatsvis innebär det att kassainventering inte får företas utan föregående underrättelse. Det framgår emellertid tydligt av propositionen att avsikten är att kassainventering ska kunna ske utan att näringsidkaren underrättas i förväg, dvs. att kassainventeringen får göras vid ett oaviserat kontrollbesök (prop. 2006/07:105 s. 64 f.). Här omfattas därför kassainventeringen av bestämmelsen. Underrättelse behöver alltså inte lämnas i förväg. Om varken näringsidkaren eller någon som är behörig att företräda denne finns i verksamhetslokalen vid kontrollbesöket bör kassainventeringen kunna verkställas ändå. Att avvakta med kontrollen och försöka nå näringsidkaren för att underrätta denne om beslutet i en sådan situation innebär rimligen att kontrollen förlorar sin betydelse.

11 §

Paragrafen ersätter 16 och 22 §§ kassaregisterlagen samt 10 § branschkontrollagen.

Enligt paragrafen ska tillsyn och kontrollbesök genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan. Bestämmelsen utformas på liknande sätt som motsvarande bestämmelse på revisionsområdet (41 kap. 6 § första stycket).

Det finns ingen bestämmelse om allmänt hänsynstagande i torgkontrollagen. Skatteverket ska givetvis genomföra även sådan kontroll så att den stör verksamheten så lite som möjligt. Paragrafen ska därför tillämpas även vid kontroll av torg- och marknadshandlare.

AVDELNING IX. ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER FÖR BITRÅDE

43 kap. Ersättning för kostnader för biträde

Rätten till ersättning

1 §

Paragrafen ersätter 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen.

Här anges förutsättningarna för att en enskild ska ha rätt till ersättning för sina kostnader för biträde i ett ärende eller mål. Vilka kostnader som inte ersätts regleras i 2–5 §§.

Rätten till ersättning gäller i ärenden och mål enligt den här lagen. Förevarande bestämmelser om ersättning kan också vara tillämpliga i ärenden och mål enligt andra lagar. Det sker genom att det i de andra lagarna görs en hänvisning till bestämmelserna om ersättning i den här lagen.

Den valda lagstiftningstekniken innebär att det i skatteförfarandelagen inte behöver införas någon motsvarighet till bestämmelsen i 1 § andra stycket ersättningslagen om att rätt till ersättning inte föreligger i ärenden om prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Skatteförfarandelagen gäller inte för ärenden om prissättningsbesked enligt lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Därmed och genom att det i den lagen inte införs någon hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning för kostnader för biträde kommer ärenden om prissättningsbesked inte heller i fortsättningen att omfattas av rätten till ersättning. När det gäller ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt skatteavtal och det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst anges det i *andra stycket* att rätt till ersättning inte föreligger i sådana ärenden.

En grundförutsättning för rätt till ersättning är att den som ärendet eller målet gäller skäligen har behövt biträde för att ta till vara sin rätt. Därutöver krävs att sökanden helt eller delvis har vunnit bifall till sina yrkanden, att ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller att det finns synnerliga skäl för ersättning.

Enligt 3 § ersättningslagen kan rätt till ersättning föreligga för kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat. Grundläggande är emellertid att den enskilde har haft ett reellt behov av sakkunnig hjälp för att ta till vara sin rätt (prop. 1993/94:151 s. 174). Dessutom gäller att eget arbete inte ersätts (4 § 3 ersättningslagen och 3 § här). Det innebär att det enbart går att få ersättning för arbete som har utförts av någon annan och som har behövts för att ta till vara den enskildes rätt. Orden ombud, utredning eller annat tillför därför inget. Fanns det ett behov av biträde spelar det ingen roll för ersättningsfrågan om biträdet även var ombud. Behovet av biträde inkluderar även utredningsinsatser och liknande av andra än den som ärendet eller målet gäller. Förutsättningen skäligen har behövt biträde omfattar alltså i princip all hjälp som den enskilde har behövt för att ta till vara sin rätt. Det nu sagda är skälet till att orden ”ombud” och ”utredning eller annat” inte återfinns i denna paragraf.

Det bör nämnas att det enbart är den som ett ärende eller mål gäller som kan anses ha haft kostnader i ärendet eller målet. Ett mål om arbetsgivaravgifter gäller den som är avgiftsskyldig, vilket innebär att det bara är denne som kan få ersättning. Däremot gäller inte målet ett eventuellt ombud eller biträde och dessa har därför inte rätt till ersättning. Det innebär i sin tur att ett beslut om ersättning inte kan anses gälla ett biträde och någon rätt för biträdet att överklaga finns därför inte.

Se vidare avsnitt 14.2.

Begränsningar i rätten till ersättning

2 §

Paragrafen ersätter 4 § 1 och 2 ersättningslagen.

Bestämmelsen innebär att den sökande inte kan få ersättning för kostnader för att fullgöra sin deklarationsskyldighet eller andra sådana uppgifts- och dokumentationsskyldigheter som regleras i avdelningarna VI och VII.

3 §

Paragrafen ersätter 4 § 3 ersättningslagen.

Av paragrafen följer att den som ett ärende eller mål gäller inte kan få ersättning för eget arbete eller egen tidspillan.

I dagens bestämmelse nämns inte enbart eget arbete och tidspillan utan även ”kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet”. Eftersom lydelsen om sådant som den skattskyldige själv utfört inte lägger till något utöver orden ”eget arbete” finns lydelsen inte med här.

Att ersättning inte beviljas för eget arbete innebär att kostnader som den enskilde har haft i samband med sina utredningsinsatser inte berättigar till ersättning. Det innebär t.ex. att det inte går att få ersättning för kostnader för t.ex. resa och uppehälle i samband med utredningar eller andra åtgärder. Med eget arbete avses även arbete som har utförts av ställföreträdare och anställda (prop. 1988/89:126 s. 26 och RÅ 1992 ref. 39).

4 §

Paragrafen ersätter 5 § första stycket ersättningslagen.

I paragrafen anges det att ersättning inte får beviljas för kostnader som har ersatts eller kan komma att ersättas enligt någon annan författning eller enligt avtal.

Med ersättning enligt någon annan författning avses främst ersättning enligt rättshjälpslagen (1996:1619). Ersättning enligt avtal tar i första hand sikte på ersättningar från rättsskyddsförsäkringar eller liknande.

5 §

Paragrafen ersätter 5 § andra och tredje styckena ersättningslagen.

Enligt *punkten 1* får ersättningen minskas om sökanden inte vinner fullt bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, dock inte om övriga yrkanden bara är av ringa betydelse.

Av *punkten 2* följer att sökandens ersättning får minskas om han eller hon har varit försumlig eller orsakat att ärendet eller målet har blivit mer omfattande än nödvändigt.

Ansökan om ersättning

6 §

Paragrafen ersätter 7 § ersättningslagen.

Enligt paragrafen ska en ansökan om ersättning för kostnader göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Ansökan ska ha kommit in till myndigheten innan ärendet eller målet avgörs. Eftersom en domstol är en myndighet används inte ordet ”domstol” här.

Det är först när myndigheten slutligen avgör ärendet eller målet som det står klart om den enskilde helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden. Det är därför tillräckligt att en ansökan om ersättning för kostnader kommer in precis innan ärendet eller målet avgörs.

Skatteverket ska ompröva beslut som enskilda överklagar. Om verket ändrar beslutet som den enskilde begär förfaller överklagandet. Ändrar Skatteverket beslutet på något annat sätt ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet och verket ska då överlämna handlingarna till förvaltningsrätten.

Kostnader hänförliga till frågor som överlämnas till förvaltningsrätten anses enligt praxis ha uppkommit i förvaltningsrätten (RÅ 2001 ref. 19). Det innebär att förvaltningsrätten beslutar om ersättning för kostnader som avser frågor där Skatteverket inte ändrar det överklagade beslutet så som den enskilde har begärt medan Skatteverket beslutar om ersättning för kostnader som avser frågor där verket har gått på den enskildes linje.

I mål om företrädaransvar, bevissäkring och betalningssäkring är Skatteverket sökande och förvaltningsrätten första instans. Ersättning kan beviljas i ärendet hos Skatteverket och det oavsett om utredningen leder till att en ansökan ges in till förvaltningsrätten eller till att ärendet skrivs av. En enskild kan därför ansöka om ersättning för kostnader så snart Skatteverket inleder en utredning. Förvaltningsrätten ska fatta beslut om ersättningen i samband med att domstolen avgör målet i anledning av Skatteverkets ansökan. För det fall Skatteverkets ärende inte mynnar ut i

någon ansökan till förvaltningsrätten är det Skatteverket som ska fatta beslut om ersättningen i samband med att verket skriver av ärendet.

Skatteverket är inte skyldigt att i varje ärende informera de enskilda om rätten till ersättning. Skatteverket informerar dock om möjligheten att få ersättning bl.a. i deklarationsbroschyrer (se t.ex. Skatteregler för privatpersoner, SKV 330, utgåva 31). Enligt regeringens mening saknas det tillräckligt starka skäl för att, så som *Stockholms universitet* har föreslagit, införa en obligatorisk upplysningsskyldighet för Skatteverket om rätten till ersättning i varje enskilt ärende.

7 §

Paragrafen ersätter 9 § ersättningslagen.

I paragrafen anges att en för sen ansökan om ersättning får prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag.

Frågan huruvida en försening beror på något ursäktligt misstag har prövats av Regeringsrätten vid flera tillfällen (se t.ex. RÅ 1994 not. 612, RÅ 1998 not. 94 och RÅ 2001 not. 105).

AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER

44 kap. Vite

När får ett föreläggande förenas med vite?

1 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 § fjärde stycket första meningen taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, och 29 § första stycket lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen.

I paragrafen finns en bestämmelse om att ett föreläggande enligt 41 kap. 12 §, 42 kap. 5 § andra stycket eller 42 kap. 7 § andra stycket får förenas med vite.

Den som vid en revision inte fullgör sina skyldigheter att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar samt i övrigt ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen får enligt 41 kap. 12 § föreläggas att fullgöra dem.

När frågan om föreläggande väcks har den reviderade alltså normalt redan vägrat att på revisorns begäran t.ex. tillhandahålla handlingar eller lämna upplysningar. Förutsättningarna i 2 § för att ett föreläggande ska få förenas med vite, nämligen att det finns anledning att anta att det annars inte följs, är därför regelmässigt uppfyllt när frågan om vitesföreläggande väcks under en revision. I dag framgår det av 3 kap. 12 § fjärde stycket TL att om den som ska revideras inte fullgör sina skyldigheter, dvs. inte överlämnar handlingar, lämnar upplysningar etc., kan Skatteverket förelägga den reviderade vid vite att fullgöra dem. Här regleras befogenheten att förelägga i stället i anslutning till bestämmelserna om den reviderades skyldigheter att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar samt i övrigt ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen i 41 kap. 9–11 §§. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

Som förutsättning för att få använda bevissäkring under en revision gäller i vissa fall att den reviderade inte har följt ett föreläggande att

lämna ut en handling (45 kap. 7 och 8 §§). Detta i kombination med vitesförbudet i 3 § gör att det ibland är nödvändigt att förelägga utan vite. Det sker i så fall enbart med stöd av 41 kap. 12 §. Se även kommentaren till den paragrafen.

Det som nu har sagts gäller även förelägganden enligt 42 kap. 5 § andra stycket och 42 kap. 7 § andra stycket som anknyter till en näringsidkares skyldigheter att medverka vid tillsyn över kassaregister (42 kap. 5 § första stycket) och kontrollbesök i kontantbranschen (42 kap. 7 § första stycket). Det handlar alltså om förelägganden som syftar till att möjliggöra tillsyn och kontroll. På motsvarande sätt som gäller för vitet vid revision är det nämligen i de här fallen normalt så att den som ska föreläggas redan har vägrat att fullgöra sina skyldigheter.

I 39 kap. 17 § ges Skatteverket möjlighet att förelägga näringsidkaren att fullgöra skyldigheten att använda kassaregister. Ett sådant föreläggande får förenas med vite enligt 2 §.

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § första stycket TL, 23 kap. 2 § första stycket första meningen skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, 17 kap. 8 § första stycket första meningen lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK, 18 § första stycket lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, 29 § första stycket kassaregisterlagen och 8 § första stycket lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Här sägs att ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Förvaltningsrätten i Stockholm har i sitt remissvar anfört bl.a. att utformningen av bestämmelsen som en allmän regel om att ett föreläggande får förenas med vite kan bli komplicerad om det i framtiden införs nya möjligheter att förelägga enskilda att vidta olika åtgärder. Enligt förvaltningsrätten måste då en bedömning göras om den nya typen av föreläggande ska kunna förenas med vite. Om ett föreläggande inte ska kunna förenas med vite måste detta på något sätt särbehandlas i förhållande till aktuell paragraf.

Regeringen bedömer risken för en sådan komplikation som mycket liten. Redan i dag är t.ex. bestämmelsen i 23 kap. 2 § SBL om när ett föreläggande får förenas med vite enligt skattebetalningslagen utformad som en allmän regel.

I 21 kap. 6 § SBL (66 kap. 6 § andra stycket SFL) sägs att om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller dennes ombud, får Skatteverket förelägga den skattskyldige eller ombudet att underteckna begäran. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning annars inte kommer att ske.

Ett föreläggande att underteckna en begäran om omprövning får inte förenas med vite. Effekten av att inte följa ett sådant föreläggande är nämligen att begäran inte tas upp till prövning. Att Skatteverket inte genom vitesföreläggande ska tvinga skattskyldiga att genomföra ofullständigt inledda omprövningsärenden säger sig självt och ett föreläggande att underteckna en begäran om omprövning behöver därför inte heller nu uttryckligen undantas från förevarande paragrafs tillämpningsområde.

Vitesförbud

3 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § andra stycket och 12 § fjärde stycket andra meningen TL, 23 kap. 2 § första stycket SBL, 17 kap. 9 § LSK, 8 § andra stycket lagen om deklarationsombud, 18 § andra stycket branschkontrollagen och 29 § andra stycket kassaregisterlagen.

Paragrafen innehåller ett förbud att i vissa fall förena ett föreläggande med vite, ett s.k. vitesförbud.

Enligt *första stycket punkten 1* får ett föreläggande inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg eller kontrollavgift, och enligt *punkten 2* föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Vitesförbudet i skattebetalningslagen gäller inte vid föreläggande att lämna uppgift om tredje man, s.k. tredjemansföreläggande, utan bara när den som är deklARATIONSSKYLDIG föreläggs att lämna uppgift som behövs för kontroll av deklaration eller annan uppgiftsskyldighet enligt skattebetalningslagen. Någon sådan begränsning innehåller inte vitesförbudet i LSK utan det gäller även vid tredjemansföreläggande. Det vitesförbudet omfattar å andra sidan bara straffbelagda gärningar och inte gärningar som kan föranleda skattetillägg.

Dessa inkonsekvenser försvinner nu och förevarande paragrafs vitesförbud omfattar alltså även föreläggande att lämna uppgift om någon annan (37 kap. 8–10 §§) och alltid gärningar som kan föranleda skattetillägg. Vitesförbudet omfattar även samliga kontrollavgifter som regleras i den här lagen. Det bör nämnas att det även finns ett kontrollavgiftsförbud i lagen. I 50 kap. 5 § sägs nämligen att kontrollavgift inte får tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.

Av *andra stycket* framgår att vitesförbudet också gäller en juridisk person.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 15.1.

Behörig förvaltningsrätt

4 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 2 § första stycket TL, 23 kap. 2 § andra stycket SBL, 17 kap. 8 § andra stycket LSK, 19 § andra stycket branschkontrollagen och 32 § andra stycket kassaregisterlagen.

Av 6 § lagen (1985:206) om viten följer att frågor om utdömande av viten som Skatteverket har förelagt prövas av förvaltningsrätten på ansökan av verket. Ansökan ska enligt samma paragraf, om inget annat är särskilt föreskrivet, göras hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen.

Den särskilda forumregeln innebär att en fråga om utdömande av vite ska prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den förelagde.

Det bör noteras att paragrafen inte förutsätter att det finns något beslut att överklaga för den förelagde utan behörig förvaltningsrätt för ansökan är den som hade varit behörig att pröva ett överklagande från den

förelagde. Bestämmelser om behörig förvaltningsrätt för överklagande finns i 67 kap.

Bestämmelser om vite som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförordningen:

- 7 kap. 1 § och 2 § andra stycket TL,
- 23 kap. 2 § första stycket andra meningen och tredje stycket SBL,
- 17 kap. 8 § första och tredje styckena LSK,
- 19 § tredje stycket branschkontrollagen, och
- 32 § tredje stycket kassaregisterlagen.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1159 f.

45 kap. Bevissäkring

Bevissäkring vid kontroll enligt andra lagar

I det här kapitlet finns bestämmelser om bevissäkring. Bestämmelserna ersätter delar av lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförordningen, benämnd tvångsåtgärdslagen, som upphävs. Den lagens bestämmelser om att enskilda har rätt att begära att handlingar ska undantas från kontrollen återfinns dock inte här utan i 47 kap. Bestämmelserna om verkställighet ges inte heller här utan i 69 kap. Bestämmelser om behörig förvaltningsrätt för överklagande finns i 67 kap.

Tvångsåtgärdslagen är tillämplig vid revision eller annan kontroll inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet. Av 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen följer att lagen tillämpas vid revision eller annan kontroll av att skatt eller avgift tas ut enligt bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen, vilket i princip täcker in hela skatte- och avgiftsområdet, men inte riktigt. Varken taxeringslagen eller skattebetalningslagen är t.ex. tillämplig på kupongskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (2006:227), lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt, eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK. Dessa skattelagar räknas därför upp särskilt i 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

Kupongskattelagen, vägtrafikskattelagen och lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt innehåller egna bestämmelser om kontroll, låt vara att det i huvudsak rör sig om hänvisningar till taxeringslagen eller skattebetalningslagen. Dessa hänvisningar ersätts nu med hänvisningar till motsvarande bestämmelser i den här lagen. De nya hänvisningarna omfattar även förevarande kapitel om bevissäkring, dvs. de bestämmelser som ersätter tvångsåtgärdslagen. Det anges alltså inte här att bestämmelserna om bevissäkring även gäller vid kontroll av kupongskatt, vägtrafikskatt och fordonsskatt utan i stället anges i respektive lag att bestämmelserna om bevissäkring i förevarande kapitel gäller vid kontroll av nämnda skatter. Skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen tas ut enligt den här lagen. Det följer av att skatten inte

finns med bland de skatter som i 2 kap. 1 § undantas från tillämpningsområdet (se avsnitt 7.1). Skatteförfarandelagens bestämmelser om revision och kontroll blir därmed direkt tillämpliga i ärenden om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Det bör även nämnas att i nyss nämnda paragraf anges särskilt att den här lagen inte tillämpas på skatt som tas ut enligt kupongskattelagen och vägtrafikskattelagen.

Tvångsätgärdslagen gäller också vid revision enligt tullagen (2000:1281) och för kontroll av att föreläggande enligt 6 kap. 25 § tullagen har fullgjorts riktigt och fullständigt. Genom ändringar i tullagen föreskrivs nu i stället att förevarande kapitel om bevissäkring ska gälla för nämnda kontroller enligt tullagen.

I 1 § andra stycket tvångsätgärdslagen anges att lagen tillämpas vid kontroll av att föreläggande enligt LSK eller 2 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, har fullgjorts riktigt och fullständigt. Bestämmelserna i LSK och torgkontrollagen förs nu över till den här lagen och förevarande bestämmelser om bevissäkring blir därmed direkt tillämpliga på bestämmelserna i nyss nämnda lagar.

Bevissäkring och lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Fram till utgången av år 2004 gällde skattebetalningslagen vid redovisning och betalning av skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. Detta framgick av en uttrycklig bestämmelse i skattebetalningslagen, nämligen 1 kap. 1 b § (1 kap. 2 § före den 1 januari 2003). I förarbetena till bestämmelsen uttalade regeringen att med redovisning och betalning av skatt (10–23 kap. SBL) avsågs uppbördsbestämmelserna i mer inskränkt mening (prop. 1996/97:100 del 1 s. 516 och 517). Dit hör bestämmelserna om föreläggande och revision i 14 kap. SBL.

Genom lagstiftning år 2005 upphävdes dock 1 kap. 1 b § SBL och ersattes av hänvisningar i 21 § SINK till merparten av de bestämmelser som finns i 10–23 kap. SBL (prop. 2004/05:19 s. 21, 22, 64 och 65). Motivet för ändringen var att det inte längre skulle råda några tveksamheter om vilka bestämmelser i skattebetalningslagen som ska gälla även i fråga om SINK.

Som har nämnts ovan anges särskilt i 1 kap. 1 § första stycket tvångsätgärdslagen att lagen gäller vid revision eller annan kontroll av att skatt tas ut enligt bestämmelserna i A-SINK. Däremot anges inte SINK särskilt i nämnda lagrum. Fram till den 1 november 1997 ingick dock SINK i uppräknningen i 1 § första stycket tvångsätgärdslagen. SINK togs dock bort från uppräknningen i samband med att skattebetalningslagen infördes. Skälet till det kan inte ha varit något annat än att när skattebetalningslagen lades till i uppräknningen var det inte längre nödvändigt att särskilt ange SINK eftersom bestämmelserna om redovisning och betalning i skattebetalningslagen skulle tillämpas på SINK och där ingick bestämmelser om revision och föreläggande.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska i fortsättningen tas ut enligt den här lagen. Det följer av att skatten inte finns med bland de skatter som i 2 kap. 1 § undantas från tillämpningsområdet (se avsnitt

7.1). Förevarande lags bestämmelser om kontroll blir därmed direkt tillämpliga i ärenden om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Detsamma gäller givetvis även förevarande bestämmelser om bevissäkring och den osäkerhet som i dag eventuellt finns om huruvida tvång får användas vid kontroll av särskild inkomstskatt försvinner därmed.

Bevissäkring och branschkontroll

I samband med att branschkontrollagen infördes gjordes ett tillägg i 3 kap. 9 § fjärde stycket TL. Tillägget innebär att en näringsidkare inte behöver underrättas om en revision, som genomförs i samband med ett kontrollbesök, i förväg utan först i samband med att den verkställs. I förarbetena uttalades att det vid ett kontrollbesök kan uppkomma behov av att fördjupa kontrollen och att det då bör ske genom en revision som är begränsad till de handlingar som rör personalen.

Undantaget från huvudregeln att den reviderade ska underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs ansåg regeringen var nödvändigt eftersom behovet av en begränsad revision ofta uppkommer först under ett kontrollbesök. Ett krav på underrättelse i förväg skulle dessutom enligt regeringen kunna leda till att kontrollen i många fall förlorade sin betydelse.

I anslutning till dessa uttalanden anförde regeringen att begränsade revisioner föreslås bygga på frivillighet och bör ske inom ramen för bestämmelserna i taxeringslagen. Regeringen påpekade dock att om näringsidkaren vägrar att tillhandahålla de handlingar som behövs för revisionen får Skatteverket med stöd av bestämmelserna i taxeringslagen förelägga honom eller henne att vid vite lämna ut handlingarna (prop. 2005/06:169 s. 47).

Det sägs inget om huruvida tvångsåtgärdslagen ska vara tillämplig på s.k. begränsade revisioner i samband med kontrollbesök. Frågan togs inte heller upp under riksdagsbehandlingen (bet. 2005/06:SkU29). Det råder dock ingen tvekan om att tvångsåtgärdslagen är tillämplig och att en begränsad revision alltså kan genomföras med tvång och att handlingar som rör personalen kan eftersökas och omhändertas. Den i förarbetena omnämnda frivilligheten är alltså inte reell, vilket väl delvis framgår av regeringens uttalande om att vite kan användas för att förmå näringsidkaren att lämna ut handlingar. Att tvång får användas vid en begränsad revision blir nu än tydligare när bestämmelserna om revision (41 kap.), branschkontroll (42 kap.) och bevissäkring ges i den här lagen.

Proportionalitet

I 4 § tvångsåtgärdslagen sägs att beslut om åtgärd enligt lagen får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde.

Proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt. Inom förvaltningsrätten anses principen gälla som en allmän rättsgrundsats och principen har också kodifierats på olika håll i lagstiftningen.

På skatteförfarandeområdet har proportionalitetsprincipen även kodifierats i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, och lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, benämnd punktskattekontrollagen.

I avsnitt 7.3 gör regeringen bedömningen att det inte är lämpligt att ha proportionalitetsregler på flera olika ställen i skatteförandelagen eftersom det väcker frågan om vad som gäller i fall där det inte finns någon proportionalitetsregel i lagtexten. Däremot dras den slutsatsen att det finns fördelar med att i en bestämmelse i lagens inledning upplysa om att proportionalitetsprincipen gäller.

Proportionalitetsregeln i 4 § tvångsåtgärdslagen förs därför inte över hit utan ersätts alltså av en generell bestämmelse i 2 kap. 5 § som upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller inom skatteförandet.

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definitioner

2 §

Paragrafen ersätter 2 § tvångsåtgärdslagen.

I *första stycket* definieras vad som avses med bevissäkring. Termen bevissäkring är ett samlingsnamn på de åtgärder som kan beslutas enligt kapitlet. Åtgärderna är revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersökande och omhändertagande av handlingar samt försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme. Termen tvångsåtgärder är inte lämplig att använda eftersom det i den här lagen finns fler tvångsåtgärder än de i tvångsåtgärdslagen, nämligen vite och betalningssäkring (se avsnitt 5.3.2).

De olika varianterna av bevissäkring skiljer sig från uppräkningsen i 2 § tvångsåtgärdslagen. Det beror på att ”granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift” här sorteras in under kategorin ”eftersökande och omhändertagande av handlingar”.

I *andra stycket* definieras vad som avses med uttrycket ”risk för sabotage”. Det finns ingen motsvarande definition i tvångsåtgärdslagen utan där upprepas i princip den definition som nu ges här i varje paragraf där risk för sabotage utgör en av förutsättningarna för att tvångsåtgärd ska få beslutas, se bl.a. 5 och 6 §§ tvångsåtgärdslagen. Syftet med att definiera uttrycket är att lagtexten ska bli enklare att läsa. I de paragrafer där risk för sabotage är en förutsättning för att bevissäkring ska få beslutas anges vilken nivå risken ska ha.

Ordalydelsen ”det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas” i 5 och 6 §§ tvångsåtgärdslagen ersätts här med ”det som får kontrolleras”.

Vilka omständigheter som kan tyda på risk för sabotage kommenteras i förarbetena till tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151 s. 102 och 154

samt prop. 1996/97:100 s. 455). Enligt förarbetena ska denna risk vara av konkret natur och kunna beläggas i det enskilda fallet.

I 3 § tvångsåtgärdslagen definieras granskningsledare, handling och verksamhetslokal. Eftersom de här termerna även används i andra kapitel i skatteförfarandelagen, som t.ex. i 41 kap. Revision, 46 kap. Betalningssäkring och 69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring ges definitionerna i 3 kap. 8, 9 och 18 §§ där termer och begrepp som används på flera ställen i lagen definieras.

Revision i den reviderades verksamhetslokaler

3 §

Paragrafen ersätter 5 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen ges förutsättningarna för bevissäkring genom revision i den reviderades verksamhetslokaler (tvångsrevision). Verksamhetslokal definieras i 3 kap. 18 §. Förutsättningarna finns i dag i 5 § första stycket tvångsåtgärdslagen. Bestämmelsen i 5 § andra stycket samma lag ersätts av bestämmelsen i 16 §. Se därför också kommentaren till 16 §.

Det föreslås nu inte några ändringar i sak utan utrymmet för tvångsrevision förblir oförändrat. Däremot förstärks sambandet mellan den reviderades skyldigheter enligt bestämmelserna om revision i 41 kap. och förutsättningarna för tvångsrevision.

I dag får en revision genomföras i verksamhetslokalerna bara om den reviderade medger det. Den reviderade är dock skyldig att lämna tillträde till lokalerna för kassainventering, lagergranskning m.m. Någon skyldighet för den reviderade att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar finns emellertid inte. Om den reviderade inte medger att granskningen genomförs där får dock tvångsrevision beslutas om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats.

Den reviderade är alltså skyldig att lämna tillträde till lokalerna om granskningen inte utan svårighet kan ske utanför verksamhetslokalerna. För att regelverket ska bli tydligare på den punkten och sambandet mellan skyldigheter och bevissäkring starkare föreskrivs redan i 41 kap. 8 § första stycket 1 att den reviderade ska lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar om granskningen inte utan svårighet kan ske på någon annan plats. Om den reviderade inte fullgör denna skyldighet får tvångsrevision beslutas med stöd av *första stycket 1* i förevarande paragraf. Detta är ingen skillnad i sak jämfört med dagens regler utan skillnaden är bara att det redan av bestämmelserna om revision framgår vad som i slutändan med tvång kan krävas av den reviderade. Se även kommentaren till 41 kap. 8 §.

Den grundläggande förutsättningen för tvångsrevision är att den reviderade enligt 41 kap. 8 § är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna. Denna förutsättning kan sägas ersätta dagens grundläggande förutsättning att revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Det bör nämnas att dagens förutsättning regelmässigt anses uppfylld i fall där åtgärder som avses i 41 kap. 7 § 2–6 behöver genomföras (prop. 1993/94:151 s. 154) och att den reviderade redan i dag alltid är skyldig att lämna tillträde till

verksamhetslokalerna för sådana åtgärder (3 kap. 12 § första stycket TL). Förutsättningen ”inte utan svårighet kan genomföras på annan plats” saknar alltså redan i dag praktisk betydelse för möjligheten att med tvång genomföra nyss nämnda åtgärder. Det är skälet till att rekvisitet inte återfinns i 41 kap. 8 § första stycket 2.

Om den grundläggande förutsättningen är uppfylld får tvångsrevision beslutas om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka enligt 41 kap. 8–11 §§ eller det finns en påtaglig risk för sabotage. Att den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka avser de fall som i dag täcks av rekvisitet ”inte medverkar på föreskrivet sätt”. Där ingår också de fall som i dag ryms under rekvisitet att den reviderade inte har lämnat sitt medgivande till att revisionen genomförs i verksamhetslokalerna. Som har sagts ovan ska ju den reviderade vara skyldig att lämna tillträde till lokalerna under vissa förutsättningar.

Rekvisitet påtaglig risk för sabotage i *punkten 2* omfattar samma fall som i dag. Vad som ska förstås med risk för sabotage anges i 2 § andra stycket.

Av 5 § tvångsätgärdslagen följer att det bara är den delen av en revision som inte utan svårighet kan genomföras på annan plats som får genomföras med tvång. Det kan till exempel tänkas att det bara är en kassainventering som måste genomföras i verksamhetslokalerna medan granskningen av handlingarna utan svårighet kan ske på annan plats. Att ett beslut om tvångsrevision bara får omfatta de delar av en revision som måste genomföras i verksamhetslokalerna förtydligades år 1997 (prop. 1996/97:100 s. 671). Detta synsätt fanns dock med redan när tvångsätgärdslagen infördes (prop. 1993/94:151 s. 154).

I 41 kap. 8 § första stycket regleras i vilka fall och för vilka åtgärder den reviderade är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna. Om granskningen av handlingarna utan svårighet kan ske på någon annan plats är den reviderade enbart skyldig att lämna tillträde för kassainventering, lagergranskning m.m. I ett sådant läge är det inte möjligt att låta ett beslut om tvångsrevision avse granskningen av handlingarna eftersom den reviderade inte är skyldig att lämna tillträde för granskningen. Det behöver därför inte anges särskilt i förevarande paragraf att ett beslut om tvångsrevision bara får avse de delar av en revision som måste genomföras i verksamhetslokalerna.

I det här sammanhanget bör även nämnas att en utgångspunkt när det gäller tvångsätgärdslagen är att samverkan och tvång inte ska blandas när en revision behöver genomföras i verksamhetslokalerna. Ett medgivande att en revision får genomföras i verksamhetslokalerna förlorar sin betydelse om den reviderade inte i övrigt medverkar på föreskrivet sätt, t.ex. genom att vägra tillhandahålla en handling. I sådana situationer uppkommer, bortsett från fall som avses i 5 §, alltid frågan om revisionen ska genomföras med tvång i verksamhetslokalerna eller om den ska genomföras på någon annan plats och tvånget begränsas till att eftersöka och omhändertaga handlingar i verksamhetslokalerna. Detta är också utgångspunkten för förevarande bestämmelser om bevissäkring.

Eftersökande och omhändertagande av handlingar

4 §

Paragrafen ersätter 6 § första stycket tvångsätgärdslagen.

I *första stycket* föreskrivs att om ett beslut om revision i verksamhetslokalerna har meddelats, dvs. om tvångsrevision pågår, får handlingar som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning.

För nyss nämnda typ av tvångsrevisioner uppställs till skillnad från i dag inga förutsättningar utöver att ett beslut om tvångsrevision har fattats och att handlingarna behövs för revisionen för att eftersökande och omhändertagande för granskning ska få ske. Det krävs alltså inte längre att det finns en påtaglig risk för sabotage eller att handlingen inte har tillhandahållits inom rimlig tid. Att kräva risk för sabotage för att handlingar ska få eftersökas och omhändertas för granskning under en tvångsrevision som grundar sig på just risken för sabotage är inte meningsfullt. Utgångspunkten bör i stället vara att risken för sabotage finns kvar så länge tvångsrevisionen pågår. Med den utgångspunkten behövs inte heller den till risken för sabotage alternativa förutsättningen att den reviderade inte har tillhandahållit handlingen inom rimlig tid. Om det finns en påtaglig risk för sabotage är det knappast motiverat att ge den reviderade rimlig tid att tillhandahålla handlingen.

Redan i dag är det dessutom så att kravet på samverkan i taxeringslagen inte gäller när en revision eller delar av den genomförs med tvång på grund av att det finns risk för sabotage (se kommentaren till 41 kap. 6 § andra stycket).

Av *andra stycket* framgår att dagens förutsättningar fortfarande ska gälla för fall där grunden för tvångsrevisionen är bristande medverkan, dvs. fall där tvångsrevisionen har beslutats enligt 3 § 1. I sådana fall ska det alltså alltså krävas att handlingen inte har tillhandahållits inom rimlig tid eller att det finns en påtaglig risk för sabotage för att handlingen ska få eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning.

Skälet till det är att om det inte finns någon risk för sabotage bör den reviderade först ges tillfälle att tillhandahålla handlingen innan granskningsledaren börjar eftersöka den. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §. Att det är granskningsledaren som fattar beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt förevarande paragraf framgår av 13 §. Om risk för sabotage har uppkommit efter det att tvångsrevision har beslutats på grund av bristande medverkan bör den reviderade dock inte ges rimlig tid att tillhandahålla handlingen, utan då bör granskningsledaren få eftersöka handlingen utan att först be att få se den. I fall där grunden för en tvångsrevision är bristande medverkan krävs det alltså i likhet med i dag antingen att handlingen inte har tillhandahållits inom rimlig tid eller att det finns en påtaglig risk för sabotage.

5 §

Paragrafen ersätter 6 § andra stycket tvångsätgärdslagen.

Paragrafen är tillämplig oavsett om den reviderade är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna eller inte. Det centrala är nämligen att han eller hon har medgett att revisionen genomförs där.

Det är viktigt att notera att här får ingen eftersökning ske utan det är bara handlingar som påträffas eller granskas som får tas om hand. Uppkommer behov av att eftersöka handlingar krävs antingen beslut om tvångsrevision, vilket ger granskningsledaren behörighet att besluta om att eftersöka och omhänderta handlingar, eller att revisionen i verksamhetslokalerna avbryts och i stället genomförs och avslutas på någon annan plats, vilket öppnar för beslut om eftersökning och omhändertagande enligt 6 §.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §. Att det är granskningsledaren som fattar beslut om omhändertagande av handlingar enligt förevarande paragraf framgår av 13 §.

6 §

Paragrafen ersätter 7 § första stycket tvångsätgärdslagen.

Här ges förutsättningarna för eftersökande och omhändertagande av en handling för granskning i verksamhetslokalerna när revisionen inte genomförs där utan på någon annan plats. Bestämmelsen i 7 § andra stycket tvångsätgärdslagen ersätts av 16 §. Se därför också kommentaren till 16 §.

Även i fortsättningen ska gälla att ett beslut om eftersökning och omhändertagande av handlingar för granskning får fattas om den reviderade inte har följt ett föreläggande att lämna ut handlingen eller det finns en påtaglig risk för sabotage. Av 41 kap. 12 § och 44 kap. 1 § följer att en reviderad som inte tillhandahåller de handlingar som behövs för revisionen får föreläggas vid vite att fullgöra skyldigheten. Vad som avses med risk för sabotage anges i 2 § andra stycket.

Att bestämmelsen enbart är tillämplig när revisionen genomförs på någon annan plats än i verksamhetslokalerna utesluter inte att bestämmelsen tillämpas i fall där en revision har inletts i verksamhetslokalerna efter medgivande men där den reviderade vägrar att tillhandahålla en handling som behövs för revisionen eller visar tecken på att vilja sabotera kontrollen. Uppkommer den situationen måste granskningsledaren bedöma om det är nödvändigt att fortsätta revisionen i verksamhetslokalerna. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §. Av 13 och 14 §§ framgår det under vilka förutsättningar granskningsledaren får besluta om eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt förevarande paragraf. Om det bedöms nödvändigt krävs ett beslut om tvångsrevision enligt 3 § för att handlingen ska få eftersökas och omhändertas enligt 4 §. Är det inte nödvändigt kan beslut om eftersökning och omhändertagande av handlingar i stället fattas med stöd av den här paragrafen, men då måste revisionen i verksamhetslokalerna först avbrytas.

7 §

Paragrafen ersätter delar av 8 § tvångsätgärdslagen.

I paragrafen ges förutsättningarna för att eftersöka och omhänderta en handling för granskning i en lokal, på en förvaringsplats eller i ett annat utrymme som inte är en del av den reviderades verksamhetslokaler. Bestämmelsen i 8 § sista meningen tvångsätgärdslagen ersätts av 16 §. Se därför också kommentaren till 16 §.

De förutsättningar som gäller för beslut enligt 6 § gäller även här, dvs. det krävs att den reviderade inte har följt ett föreläggande att lämna ut handlingen eller en påtaglig risk för sabotage. Därutöver krävs enligt förevarande paragraf att det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet. Det innebär att det ska finnas något som talar för att handlingen finns där och att det inte får vara fråga om något planlöst letande (prop. 1993/94:151 s. 156).

En annan skillnad gentemot 6 § är att den här paragrafen även gäller vid tvångsrevision. Eftersökning och omhändertagande enligt 4 § får nämligen bara ske i verksamhetslokalerna. Om handlingar behöver eftersökas på någon annan plats måste granskningsledaren ansöka hos förvaltningsrätten om eftersökande och omhändertagande enligt förevarande paragraf.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §. Av 13 och 14 §§ framgår det under vilka förutsättningar granskningsledaren får besluta om eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt förevarande paragraf.

8 §

Paragrafen ersätter 9 § tvångsätgärdslagen.

Här ges förutsättningarna för att eftersöka och omhänderta en handling för granskning vid annan kontroll än revision. För att så ska få ske krävs att ett föreläggande att lämna ut handlingen inte har följts och att det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos den som har förelagts.

Enligt 42 kap. 3 § utövar Skatteverket tillsyn över att den som är skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att de kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav. Av 42 kap. 5 § första stycket framgår att om Skatteverket begär det, ska den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister bl.a. tillhandahålla de handlingar som behövs för tillsynen. Av samma paragrafs andra stycke framgår att den som inte fullgör sina nyss nämnda skyldigheter får föreläggas att fullgöra dem.

Skatteverket får även enligt 42 kap. 6 § besluta om kontrollbesök för att kontrollera den som är skyldig att använda kassaregister. Om Skatteverket begär det, ska den som har kontrollerats tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret. Fullgörs inte skyldigheten får den som har kontrollerats föreläggas att tillhandahålla begärda handlingar. Det följer av 42 kap. 7 § andra stycket.

En effekt av att bestämmelserna om särskilda tvångsätgärder i beskattningsförfarandet, här bevissäkring, och bestämmelserna om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök nu ges i samma lag är att det blir tydligt att förevarande variant av bevissäkring är tillämplig om ett

föreläggande enligt 42 kap. 5 § andra stycket eller 42 kap. 7 § andra stycket att tillhandahålla handlingar inte följs.

9 §

Paragrafen ersätter 10 § tvångsätgärdslagen.

I 10 § tvångsätgärdslagen finns en bestämmelse om granskning utan föreläggande hos den som inte får revideras men som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift om rättshandling enligt vissa i paragrafen uppräknade bestämmelser. Dödsbon och fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet får inte revideras men kan, om det finns särskilda skäl, föreläggas att lämna kontrolluppgift. I praktiken innebär det att bestämmelsen möjliggör granskning hos fysiska personer som inte är näringsidkare.

Befogenheten granskning utan föregående föreläggande har sin grund i att möjligheten att göra s.k. tredjemansrevisioner avskaffades i samband med att tvångsätgärdslagen infördes. Skälet var att det vid en tredjemanskontroll i allmänhet inte är nödvändigt att revidera hela verksamheten, utan det räcker att Skatteverket får del av de efterfrågade uppgifterna eller handlingarna. Det ansågs därför tillräckligt med en möjlighet att förelägga tredje man att lämna uppgift om någon annans kontrolluppgift (prop. 1993/94:151 s. 91).

Tvångsätgården granskning utan föregående föreläggande tillkom för att det i vissa fall var motiverat att inleda tredjemanskontrollen utan föregående föreläggande att lämna uppgift (prop. 1993/94:151 s. 108). I praktiken rörde det sig om en möjlighet att med tvång genomföra en överraskningsrevision hos tredje man (prop. 1996/97:100 s. 496).

Den ursprungliga bestämmelsen om granskning utan föreläggande omfattade alltså även bokföringsskyldiga och andra juridiska personer än dödsbon. Granskningen fick ske i verksamhetslokalerna om de handlingar som skulle granskas inte utan svårighet kunde granskas på någon annan plats. Det som fick granskas var räkenskapshandlingar och andra handlingar som rörde verksamheten.

Tvångsätgården granskning utan föregående föreläggande omfattade redan från början granskning hos fysiska personer som inte var näringsidkare. Hos sådana personer fick dock endast handlingar eftersökas och omhändertas. Själva granskningen skulle alltid ske på annan plats (prop. 1993/94:151 s. 157 och 158).

När möjligheten till tredjemansrevision återinfördes år 1997 väcktes frågan om inte bestämmelsen om granskning utan föreläggande borde slopas (prop. 1996/97:100 s. 496). Eftersom bestämmelsen var tillämplig på personer som inte kunde revideras – i praktiken fysiska personer som inte är näringsidkare – ansåg dock regeringen att bestämmelsen borde behållas. Med hänsyn till att bestämmelsen i fortsättningen enbart skulle avse åtgärder hos fysiska personer som inte är näringsidkare slopades den särskilda regeln om när granskning fick ske i verksamhetslokalerna (prop. 1996/97:100 s. 496).

Tanken har alltså aldrig varit att en granskning utan föregående föreläggande ska få genomföras hos en privatperson utan hos sådana personer får handlingar endast eftersökas och omhändertas. Med andra ord ska den vara ett alternativ till att hämta in handlingarna genom ett föreläggande.

Här bör också nämnas att privatpersoner inte får revideras, inte ens för att kontrollera att ett föreläggande att lämna kontrolluppgift har fullgjorts riktigt och fullständigt. Den enda möjligheten för Skatteverket att inhämta uppgifter från privatpersoner för tredjemanskontroll är alltså genom föreläggande. Utrymmet för tvångsåtgärder bör givetvis vara lika begränsat, dvs. bara möjliggöra eftersökning och omhändertagande av handlingar som verket hade kunnat begära in genom ett föreläggande.

Mot bakgrund av det ovan sagda kan det konstateras att bestämmelsen om granskning utan föregående föreläggande enbart kan, eller i vart fall enbart bör, möjliggöra eftersökning och omhändertagande av handlingar som Skatteverket hade kunnat få uppgift om genom ett föreläggande. Själva granskningen bör däremot alltid ske hos Skatteverket. Ordalydelsen korrigeras därför. Den tvångsåtgärd som i dag regleras i 10 § tvångsåtgärdslagen ges därför här en annan innebörd.

I likhet med vad som gäller i dag ska tvångsåtgärden bara kunna riktas mot fysiska personer som inte är näringsidkare. Det som är nytt är att det uttryckligen anges att åtgärden bara får omfatta eftersökning och omhändertagande av handlingar. Själva granskningen får ske på annan plats än hos den som är föremål för bevissäkring.

Tvångsåtgärden kan i likhet med i dag bara riktas mot fysiska personer som inte är näringsidkare. Dessutom får bara handlingar som den enskilde kan föreläggas att lämna uppgift om enligt 37 kap. 10 § eftersökas och tas om hand för granskning utan föregående föreläggande.

Förutsättningarna för att tvångsåtgärden ska få beslutas ändras inte utan i likhet med vad som gäller i dag krävs att det finns särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen (*punkten 1*), påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs (*punkten 2*) och ett betydande intresse av att handlingen granskas (*punkten 3*).

Dessa förutsättningar kommenteras i förarbetena till tvångsåtgärdslagen och till den skärpning av förutsättningarna som genomfördes år 1997 (prop. 1993/94:151 s. 108 och 156–158 samt prop. 1996/97:100 s. 492–497 och 671).

I 10 § andra stycket tvångsåtgärdslagen sägs att ett beslut enligt första stycket omfattar även befogenhet att eftersöka och omhänderta handling som får granskas. Den ändring som görs här innebär att den bestämmelsen blir överflödig.

10 §

Paragrafen motsvarar 11 § tvångsåtgärdslagen.

I 41 kap. 4 § andra stycket finns en motsvarande bestämmelse för beslut om s.k. tredjemansrevisioner. Den gäller även beslut om bevissäkring genom revision i verksamhetslokalerna. Se även avsnitt 13.4.2 och kommentaren till 41 kap. 4 §.

11 §

Paragrafen ersätter 12 § tvångsåtgärdslagen.

Här sägs att ett beslut om åtgärd enligt 9 § inte får meddelas för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan person än den som kontrolleras.

Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme

12 §

Paragrafen ersätter 13 § tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen ges förutsättningarna för när försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme ska få ske.

Nuvarande bestämmelse om försegling gör skillnad på försegling vid revision och försegling för att skydda handlingar som ska omhändertas enligt 9 eller 10 § tvångsåtgärdslagen, dvs. utan samband med någon revision. Den nya bestämmelsen delas i stället in i tre punkter.

Punkten 1 gäller försegling för att skydda handlingar som ska granskas enligt 3 § eller tas om hand för granskning enligt 4 §. Det rör sig alltså om försegling av utrymmen i verksamhetslokaler under en tvångsrevision. Till skillnad från dagens regler uppställs inga särskilda förutsättningar för försegling av utrymmen i verksamhetslokaler under en tvångsrevision utan det sägs bara att försegling får ske för att skydda handlingar. Dagens förutsättningar att handlingarna inte kan föras från platsen och kravet på en risk för sabotage för att försegling får ske slopas alltså. Skälen för detta behandlas i avsnitt 15.2.

I *punkten 2* finns förutsättningarna för försegling för att skydda handlingar som ska tas om hand enligt 5 §.

Bestämmelsen innebär att om den reviderade har medgett att revision genomförs i verksamhetslokalerna och det därefter uppkommer behov av tvång får försegling ske för att skydda handlingar om handlingarna inte kan föras från platsen och det finns en befarad risk för sabotage.

Dagens förutsättningar i 13 § tvångsåtgärdslagen ska alltså alltså alltså gälla för försegling vid frivillig revision (se avsnitt 15.2).

Under en tvångsrevision kan det även bli aktuellt att eftersöka och omhänderta handlingar på andra ställen än i verksamhetslokalerna. I *punkten 3* sägs därför att försegling får ske för att skydda handlingar som ska tas om hand enligt 6–9 §§ om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen. Denna förutsättning gäller redan i dag (prop. 1993/94:151 s. 109, 110, 158 och 159). Däremot slopas dagens krav på befarad risk för sabotage. Skälen för detta redovisas i avsnitt 15.2.

Det bör avslutningsvis nämnas att tanken är att punkten 3 även ska omfatta fall där handlingar som omfattas av en tvångsrevision eftersöks och omhändertas på någon annan plats än i verksamhetslokalerna. Handlingarna ska då inte granskas på den plats där de omhändertas (jfr omhändertagande i verksamhetslokal) och försegling bör då bara få ske om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen.

Beslut om bevissäkring

13 §

Paragrafen motsvarar 14 § tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen föreskrivs vilka bevissäkringsåtgärder förvaltningsrätten ska besluta om och vilka åtgärder som granskningsledaren får besluta om.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Huvudregeln är att bevissäkring ska beslutas av förvaltningsrätten. I fall där beslut om åtgärden typiskt sett måste fattas snabbt och på plats hos den reviderade får dock granskningsledaren fatta beslut. Det innebär i likhet med i dag att granskningsledaren får besluta om

- eftersökande och omhändertagande av handlingar när tvångsrevision har beslutats (4 §),
- omhändertagande av handlingar som revisorerna redan har tillgång till (5 §), och
- försegling (12 §).

14 §

Paragrafen ersätter 15 § och delar av 32 § tvångsåtgärdslagen.

Här ges granskningsledaren behörighet att fatta s.k. interimistiska beslut om vissa bevissäkringsåtgärder som enligt 13 § ska beslutas av förvaltningsrätten.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Enligt *första stycket* får granskningsledaren fatta ett interimistiskt beslut om bevissäkring enligt 3 och 6–8 §§ om det enligt *punkten 1* finns en påtaglig risk för sabotage och risken är akut, samt enligt *punkten 2* åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal.

Dagens bestämmelse i 15 § tvångsåtgärdslagen omfattar beslut om åtgärder enligt 5 och 7–9 §§ samma lag. Beslut om åtgärder enligt 5 och 7–9 §§ tvångsåtgärdslagen motsvaras här av beslut om åtgärder enligt 3 och 6–8 §§.

Vad som ska förstås med en påtaglig risk för sabotage som är akut bör enligt förarbetena till tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151 s. 159) ses i ljuset av att ett beslut från förvaltningsrätten normalt kan fås inom några dygn och att den reviderade om grunden för åtgärden är risk för sabotage inte behöver underrättas om att kontroll ska ske förrän i samband med verkställigheten (se kommentaren till 16 §). Enligt förarbetena bör därför förvaltningsrättens beslut normalt kunna avvaktas. Ett interimistiskt beslut kan dock vara befogat i fall där det finns grund för att anta att den reviderade håller på att undanskaffa eller förstöra det som ska kontrolleras.

Vad som avses med risk för sabotage anges i 2 § andra stycket och detta motsvarar i sak 15 § tvångsåtgärdslagen. Med att risken är akut avses att det är sannolikt att den realiserar innan förvaltningsrätten skulle hinna fatta beslut.

Av *andra stycket första meningen* framgår att om granskningsledaren fattar ett interimistiskt beslut, ska han eller hon så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten. Att det finns en uttrycklig frist för inom vilken tid beslutet ska underställas förvaltningsrättens prövning är nytt. I dag sägs nämligen bara att det ska ske omedelbart. Ändringen görs för att bestämmelsen ska stämma överens med motsvarande bestämmelse i fråga om betalningssäkring i 46 kap. 16 § andra stycket.

Enligt 15 § första stycket sista meningen tvångsåtgärdslagen ska förvaltningsrätten utan dröjsmål pröva om det underställda beslutet ska bestå. Det är en grundprincip att mål och ärenden ska handläggas utan onödiga dröjsmål och avgöras så snart som möjligt. Redan av dessa

allmänna principer följer alltså ett krav på skyndsam handläggning (prop. 1982/83:134 s. 23). Kravet på prövning utan dröjsmål tillför alltså inget och får därför ingen motsvarighet i den nya lagen.

Bestämmelserna i *andra stycket andra meningen* finns i dag i 15 § första och andra styckena tvångsätgärdslagen. Enligt 15 § andra stycket i nyss nämnda lag gäller i dag att om förvaltningsrätten upphäver ett interimistiskt beslut ska rätten besluta om att omhändertagna handlingar ska återlämnas och insamlade uppgifter förstöras. En något bättre ordning uppnås om detta i stället följer direkt av förvaltningsrättens beslut att avslå ansökan, dvs. utan särskilt förordnande från förvaltningsrätten. Här föreskrivs därför att om förvaltningsrätten avslår ansökan ska omhändertagna handlingar lämnas tillbaka och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Av *tredje stycket* framgår vad som gäller om den reviderade har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka.

15 §

Paragrafen ersätter 20 § första meningen tvångsätgärdslagen.

I paragrafen anges att ett beslut om bevissäkring ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter från kontroll.

Bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll finns i 47 kap. I 69 kap. finns bestämmelser om verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring.

Av 41 kap. 4 § första stycket 2 följer att ett beslut om revision ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll.

16 §

Paragrafen ersätter 5 § andra stycket, 7 § andra stycket, 8 § andra meningen samt 20 § andra meningen tvångsätgärdslagen.

Enligt *första stycket* ska den som ett beslut om bevissäkring gäller omedelbart underrättas om beslutet. Uttrycket ”den som berörs av beslutet” i 20 § tvångsätgärdslagen ersätts här med det något snävare uttrycket ”den som beslutet gäller”. Det nya uttrycket omfattar, i likhet med dagens (prop. 1993/94:151 s. 160), den hos vilken åtgärden ska verkställas och när verkställigheten ska ske hos någon annan än den reviderade även den reviderade. Enligt 7 § får eftersökning och omhändertagande av handlingar genomföras i utrymmen som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, t.ex. hos den reviderades revisionsbyrå. Ett beslut om sådan eftersökning gäller både den reviderade och den hos vilken eftersökningen ska ske.

Av *andra stycket* framgår att underrättelse om beslutet dock får ske i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg. Enligt 5 § andra stycket, 7 § andra stycket och 8 § andra meningen tvångsätgärdslagen får tvångsrevision samt eftersökande och omhändertagande av handlingar vid revision genomföras utan att den reviderade underrättas om att revisionen ska ske om grunden för åtgärden är att det finns risk för sabotage. Enligt förarbetena innebär det bl.a. att Skatteverket inte behöver fullgöra den underrättelseskyldighet som numera finns i 41 kap. 5 § första stycket (prop. 1993/94:151 s. 155). I den paragrafens andra

stycke 3 föreskrivs nu att underrättelse får ske i samband med att revisionen verkställs om det följer av bestämmelserna om underrättelse om beslut om bevissäkring.

I 20 § tvångsåtgärdslagen föreskrivs att den som berörs av ett beslut omedelbart ska underrättas om beslutet, om det inte kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden. Denna möjlighet att skjuta upp underrättelsen har sannolikt bara betydelse i andra fall än de som regleras i 5, 7 och 8 §§ tvångsåtgärdslagen, eftersom det i de paragraferna finns särskilda bestämmelser om när underrättelse får underlåtas.

Enligt 21 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen får ett beslut om tvångsåtgärder, om inte något annat anges i beslutet, verkställas omedelbart. Av 22 § första stycket tvångsåtgärdslagen följer att innan ett beslut verkställs ska den hos vilken beslutet ska verkställas och annan som berörs av beslutet underrättas om beslutet. Detta gäller dock inte om annat har föreskrivits. Bestämmelserna i 5, 7, 8 och 20 §§ tvångsåtgärdslagen är sådana andra föreskrifter.

För att bilden ska bli fullständig bör även nämnas att enligt 10 § andra stycket 4 förvaltningsprocesslagen (1971:291), förkortad FPL, behöver en förvaltningsdomstol inte kommunicera en ansökan om bevissäkring om det kan befaras att en underrättelse avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslut i målet. Denna förutsättning är i allmänhet uppfylld i mål om bevissäkring där grunden för åtgärden är att det finns risk för sabotage. Den som har varit part i ett mål ska enligt 31 § FPL underrättas om domstolens beslut i målet. Från denna regel finns inget undantag. Om det i annan lag eller förordning finns bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller dock dessa bestämmelser.

Av redogörelsen ovan framgår att bevissäkring får genomföras utan att den som berörs av beslutet underrättas i förväg. Det är tillräckligt att denne underrättas i samband med att beslutet verkställs. Förvaltningsrätten eller granskningsledaren kan alltså i ett beslut om tvångsåtgärder förordna att den som berörs av beslutet ska underrättas om detta först i samband med verkställigheten.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

I de fall grunden för åtgärden är att det finns påtaglig risk för sabotage krävs ingen särskild prövning för att underrättelsen ska få skjutas upp till verkställigheten utan det följer i princip direkt av dagens bestämmelser i 5, 7 och 8 §§ tvångsåtgärdslagen (RÅ 1995 ref. 51). I andra fall måste domstolen eller granskningsledaren ta ställning till om en omedelbar underrättelse kan befaras försvåra genomförandet av åtgärden (20 § tvångsåtgärdslagen).

Även i fortsättningen bör det finnas möjlighet att skjuta upp underrättelsen om ett beslut om bevissäkring till verkställigheten. Frågan är dock om en sådan möjlighet behövs i andra fall än där det finns en påtaglig risk för sabotage.

Bestämmelsen om att underrättelse inte behöver ske omedelbart om det kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden kommenteras överhuvudtaget inte i förarbetena till tvångsåtgärdslagen (SOU 1993:62 och prop. 1993/94:151). Att underrättelse inte behöver ske omedelbart när det finns en påtaglig risk för sabotage är givet och

följer även av andra bestämmelser men i förarbetena sägs alltså inget om behovet av att i andra fall skjuta upp underrättelsen.

Förutsättningarna för att inte kommunicera under beredningen och för att skjuta upp underrättelsen om beslutet skiljer sig åt. Kommunikation behöver, som tidigare har angetts, inte ske om det kan befaras att en underrättelse avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslutet (10 § andra stycket 4 FPL) medan det räcker med att detta blir svårare för att underrättelsen om beslutet ska få skjutas upp (20 § tvångsätgärdslagen).

Att det finns en påtaglig risk för sabotage är en central förutsättning i bestämmelserna om bevissäkring. Dessutom finns det inget tydligt och reellt behov av att skjuta upp en underrättelse i andra fall än där det finns en risk för sabotage. Det skulle därför bara skapa förvirring om det föreskrevs att underrättelsen får skjutas upp om det annars skulle bli avsevärt svårare att genomföra beslutet. Som redan har sagts är dock denna förutsättning i regel uppfylld i mål om bevissäkring där grunden är att det finns en risk för sabotage.

Med hänsyn till det nu sagda föreskrivs att underrättelsen om beslutet endast ska få skjutas upp till verkställigheten i fall där det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg.

Se även kommentaren till 41 kap. 5 § andra stycket.

Behörig förvaltningsrätt

17 §

Paragrafen ersätter 28 § första stycket tvångsätgärdslagen.

Enligt 28 § första stycket tvångsätgärdslagen prövas bl.a. ansökningar om åtgärder av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL.

Det bör noteras att förevarande paragraf inte förutsätter att det finns något beslut att överklaga för den betalningsskyldige utan behörig förvaltningsrätt för ansökan är den som enligt 67 kap. hade varit behörig att pröva ett överklagande från den som bevissäkringen gäller när ansökan görs.

Av bestämmelserna framgår vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av beslut om bevissäkring som har meddelats av granskningsledaren. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Av 28 § andra stycket tvångsätgärdslagen framgår vilken förvaltningsrätt som är behörig om beslutet om tull eller annan skatt ska meddelas av Tullverket. Som sägs i 1 § nyss nämnda lag tillämpas bestämmelserna om bevissäkring vid kontroll av tull eller annan skatt som ska betalas till Tullverket. Bevissäkring ska få användas även i fortsättningen och tullagen hänvisar till det här kapitlet, dock inte till förevarande forumbestämmelse. I 9 kap. 24 § tullagen införs en särskild forumbestämmelse för bevissäkring på tullområdet. Nämnda bestämmelse ersätter 28 § andra stycket tvångsätgärdslagen. Se förslag till ändring i tullagen och författningskommentaren till den paragrafen.

46 kap. Betalningssäkring

I det här kapitlet finns bestämmelser om betalningssäkring. Bestämmelserna ersätter delar av betalningssäkringslagen, som upphävs. Bestämmelser om behörig förvaltningsrätt för överklagande finns i 67 kap. och bestämmelser om verkställighet ges i 69 och 71 kap.

Betalningssäkring för skatt som inte omfattas av skatteförfarandelagen

Betalningssäkringslagen gäller utan undantag för betalningssäkring av skatt. Skatteförfarandelagens tillämpningsområde är något snävare. Enligt 2 kap. 1 § gäller inte lagen vid uttag av skatt enligt

1. kupongskattelagen (1970:624),
2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
3. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel,
4. tullagen (2000:1281),
5. lagen (2004:629) om trängselskatt, och
6. vägtrafikskattelagen (2006:227).

Det ska givetvis även i fortsättningen vara möjligt att betalningssäkra tull, skatter och avgifter som skatteförfarandelagen inte gäller för. Lagstiftningstekniken för att uppnå det är att i respektive lag ange att förevarande bestämmelser om betalningssäkring är tillämpliga, dvs. i stort sett samma teknik som i dag används för avgifter som t.ex. socialavgifterna. Det sägs alltså inte här att betalningssäkring får användas utan det görs i respektive lag.

Termen gäldenär byts ut mot termen betalningsskyldig

När det står klart att ett ärende avser en skatt eller en avgift som får betalningssäkras blir nästa fråga vem betalningssäkringen får riktas mot, dvs. vems egendom som får tas i anspråk för att säkerställa betalningen. I dag sägs att det är gäldenärens egendom som får tas i anspråk. Av förarbetena framgår att med gäldenär avses den som är betalningsskyldig för den skatt, avgift, särskild avgift eller ränta som ska betalningssäkras. Det rör sig normalt om den som är skatt- eller avgiftsskyldig (prop. 1978/79:28 s. 142 och 143).

Termen gäldenär används inte på något annat ställe i skattelagstiftningen. Betalningsskyldig är däremot en term som förekommer och som är lättare att förstå för de allra flesta. Genom att använda termen betalningsskyldig framgår det direkt vad som avses. Här används därför denna term.

Med betalningsskyldig avses helt enkelt den som enligt en bestämmelse eller ett beslut är skyldig att betala den skatt, avgift, särskild avgift eller ränta som ska säkerställas.

Proportionalitet

I 4 § andra stycket betalningssäkringslagen sägs att ett beslut om betalningssäkring får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det

intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den betalningsskyldige eller för något annat motstående intresse.

Proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt. Inom förvaltningsrätten anses principen gälla som en allmän rättsgrundsats och principen har också kodifierats på olika håll i lagstiftningen.

På skatteförfarandeområdet har proportionalitetsprincipen även kodifierats i tvångsåtgärdslagen och punktskattekontrollagen.

I avsnitt 7.3 gör regeringen bedömningen att det inte är lämpligt att ha proportionalitetsregler på flera olika ställen i skatteförfarandelagen eftersom det väcker frågan om vad som gäller i fall där det inte finns någon proportionalitetsregel i lagtexten. Däremot dras den slutsatsen att det finns fördelar med att i en bestämmelse i lagens inledning upplysa om att proportionalitetsprincipen gäller.

Proportionalitetsregeln i 4 § andra stycket betalningssäkringslagen förs därför inte över hit utan ersätts alltså av en generell bestämmelse i 2 kap. 5 § som upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller inom skatteförfarandet.

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definition och tillämpningsområde

2 §

Paragrafen ersätter 1 § första stycket och 2 § första stycket samt andra stycket 1 betalningssäkringslagen.

I paragrafen anges vad som avses med betalningssäkring, nämligen att Skatteverket tar en betalningsskyldigs egendom i anspråk för att säkerställa betalningen av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta.

Termen betalningsskyldig har behandlas tidigare i kommentaren till detta kapitel under rubriken Termen gäldenär byts ut mot termen betalningsskyldig.

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift (se 3 kap. 17 §).

Dagens tillämpningsområde regleras när det gäller svenska skatter och avgifter i 1 § första stycket och 2 § första stycket samt andra stycket 1 betalningssäkringslagen. Bestämmelsen i 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen behandlas längre fram i kommentaren under rubriken Betalningssäkring, företräदारansvar och andra s.k. sidoansvar.

Enligt 1 § betalningssäkringslagen får betalningssäkring ske för att säkerställa betalning av fordran på skatt, tull eller avgift. I 2 § preciseras vilka fordringar som avses, nämligen fordran på

1. skatt och tull samt, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt, och

2. skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift, om den fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkras.

Av 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen följer att betalningssäkring får användas också om annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för belopp som avses i första stycket.

Avsikten är att dessa fall, dvs. 2 § första stycket 1 och 2 samt andra stycket 1 betalningssäkringslagen, i fortsättningen ska täckas av lydelsen ”betalningen av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta”. Att efter ordet ”betalningen” skjuta in orden ”av fordran” tillför inget utöver det som redan sägs och termen fordran finns därför inte med här.

Dagens lag om betalningssäkring är direkt tillämplig på allt som betecknas som skatt eller tull. När det gäller avgifter krävs däremot att det särskilt föreskrivs att lagen om betalningssäkring är tillämplig. Ett exempel på en sådan föreskrift finns i 4 kap. 2 § socialavgiftslagen (2000:980) där det sägs att i fråga om socialavgifter gäller vad som föreskrivs om skatt i betalningssäkringslagen.

I 2 kap. 2 § sägs vilka avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Det rör sig om avgifter som tas ut enligt begravningslagen (1990:1144), lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, socialavgiftslagen och lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. I fortsättningen kommer bestämmelserna om betalningssäkring att vara direkt tillämpliga på dessa avgifter. I likhet med i dag ska dock betalningssäkring inte få ske för begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund. Dessa avgifter undantas därför i 3 §. När det gäller övriga avgifter behöver det inte längre anges i socialavgiftslagen, lagen om allmän löneavgift, lagen om allmän pensionsavgift och lagen om kommunal fastighetsavgift att betalningssäkring får ske eftersom det följer direkt av den här lagen.

Lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen upphävs och bestämmelserna i de lagarna ges i stället här (se avsnitt 5.1). Det innebär att betalningssäkring, till skillnad från i dag, kommer att få ske för aktuella kontrollavgifter. Att bestämmelserna om betalningssäkring flyttas hit innebär även att den kontrollavgift som i dag tas ut enligt 15 kap. 9 § SBL kommer att få betalningssäkras. Den avgiften påförs säljare av investeringsguld som inte har fullgjort skyldigheten att anteckna en köparens identitet och regleras här i 50 kap. 7 §. Skälen för att tillämpningsområdet för betalningssäkring utvidgas till att även omfatta kontrollavgifter behandlas i avsnitt 15.3.1.

Med ränta avses kostnadsränta enligt bestämmelserna i 65 kap.

Betalningssäkring, företrädaransvar och andra s.k. sidoansvar

Enligt 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen får betalningssäkring användas också om annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för belopp som får betalningssäkras. Bestämmelsen tog ursprungligen sikte på fall där en företrädare för en juridisk person har ålagts betalningsansvar för den juridiska personens skatt, s.k. företrädaransvar. Dagens bestämmelser om företrädaransvar finns i

12 kap. 6–7 e §§ SBL. För ansvar krävs att företrädaren har agerat uppsåtligt eller varit grovt oaktsam.

I förarbetena till betalningssäkringslagen sades att en fordran på en företrädare för en juridisk person inte utgör en fordran på skatt i vedertagen bemärkelse. Enligt praxis skulle sådana fordringar bedömas som civilrättsliga fordringar av skadeståndsliknande karaktär. Det innebar att de civilprocessuella bestämmelserna om kvarstad var tillämpliga för att säkra betalningen. Genom att särskilt nämna skattebelopp som en företrädare för en juridisk person var skyldig att betala blev det dock även möjligt att använda betalningssäkring (prop. 1978/79:28 s. 138).

Den ursprungliga lagtexten nämnde skattebelopp m.m. som företrädare för juridisk person ålagts att betala enligt den tidens bestämmelser om företrädaransvar. Uppräkningen av bestämmelserna om företrädaransvar ersattes 1996 av dagens generella bestämmelse om att betalningssäkring får användas också när någon annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig. Ändringen gjordes i samband med att tekniken för att ange skattebrottslagens tillämpningsområde ändrades från att räkna upp varje skatt till att föreskriva att lagen var generellt tillämplig på svenska skatter. Någon ändring i sak var det inte frågan om (prop. 1995/96:170 s. 183 och 184).

Lagstiftaren har alltså ansett att betalningsskyldighet till följd av företrädaransvar avser något annat än skatt och att det därför har varit nödvändigt att särskilt ange att betalningssäkring får användas även när annan än den skattskyldige är betalningsskyldig. Att företrädaransvaret avser en skatt som får betalningssäkras har med andra ord inte bedömts som tillräckligt för att bestämmelserna om betalningssäkring ska bli tillämpliga.

När det gäller andra sidoansvar än företrädaransvar är det mot bakgrund av att de inte nämndes i den ursprungliga regleringen rimligt att utgå från att lagstiftaren har ansett att betalningsskyldighet till följd av andra sidoansvar än företrädaransvar avser skatt. I dessa fall har lagstiftaren alltså ansett att det är tillräckligt att sidoansvaret avser en skatt som får betalningssäkras för att betalningssäkring ska få ske. Förarbetena innehåller i vart fall inget som tyder på att betalningssäkring bara skulle få ske vid företrädaransvar och inte vid andra typer av sidoansvar.

Trots att lagstiftaren har gett 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen en generell lydelse som täcker alla olika slags sidoansvar synes alltså lagstiftaren ha ansett att bestämmelsen bara behövs i fråga om företrädaransvar och inte när det gäller övriga varianter av sidoansvar.

När bestämmelserna om betalningssäkring nu inordnas i skatteförfarandelagen ska betalningssäkring få användas för att säkerställa betalningen av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta. Frågan blir då om en betalningsskyldighet för annans skatt avser betalning av skatt eller om fordran avser något annat. *Kronofogdemyndigheten* har i sitt remissvar bl.a. anfört att det bör framgå av lagen att betalningssäkring får användas också för betalningsskyldighet för annans skatt. *Kronofogdemyndigheten* anser att osäkerhet om när en så ingripande åtgärd som betalningssäkring får användas inte kan accepteras.

Alla skattskyldiga har ansvar för sin egen skatt. Om bestämmelserna om ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. är tillämpliga kan dock mer än en person åläggas betalningsskyldighet för en och samma skatt. Även om ett beslut om sidoansvar avser någon annans skatt är det skatt som ska betalas. Om den som ålagts sidoansvar betalar minskar t.ex. den skattskyldiges skatteskuld. Det råder inte heller någon tvekan om att betalningsskyldigheten i förhållande till den skattskyldige avser skatt.

I kommentaren till 2 kap. anförs det nu sagda som grund för slutsatsen att belopp som ska betalas enligt beslut om ansvar för skatt enligt 59 kap. är skatt om huvudansvaret avser skatt. Belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för behöver därför inte likställas med skatt. Om huvudansvaret avser avgift avser också sidoansvaret avgift.

Det behövs därför inte anges särskilt att betalningsskyldighet som beslutats enligt 59 kap. får betalningssäkras utan det följer av att förevarande bestämmelser får användas för att säkerställa betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta. Regeringen delar alltså inte Kronofogdemyndighetens oro för att förevarande lagstiftningsteknik skulle medföra en osäkerhet om vad som gäller.

Avgifter som undantas från betalningssäkring

3 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I dag finns det avgifter som skattebetalningslagen tillämpas på men som inte får betalningssäkras, nämligen begravningsavgift enligt begravningslagen och avgift som avses i lagen om avgift till registrerat trossamfund. Dessa avgifter ska i fortsättningen handläggas enligt skatteförfarandelagen och, eftersom någon ändring i sak inte ska ske, undantas avgifterna därför här från bestämmelserna om betalningssäkring.

Betalningssäkring enligt överenskommelse med en annan stat

4 §

Paragrafen ersätter 2 § andra stycket 2 betalningssäkringslagen.

Bestämmelsen innebär att om det följer av en överenskommelse mellan Sverige och en annan stat, får betalningssäkring även användas för att säkerställa betalningen av en utländsk skatt, avgift, särskild avgift eller ränta. Det är tillräckligt att den utländska skatten, avgiften, särskilda avgiften eller räntan omfattas av en överenskommelse med en annan stat för att betalningssäkring ska få användas. En begäran från en annan stat behöver alltså inte avse utländska motsvarigheter till de skatter och avgifter som skatteförfarandelagen är tillämplig på utan det är tillräckligt att det finns en överenskommelse med den stat som begär betalningssäkring i Sverige.

Betalningssäkring ska även kunna användas för utländsk tull och utländska avgifter på tullområdet. Det sägs dock inte här utan det följer av hänvisningen i 1 kap. 8 § tullagen till förevarande kapitel.

Beslut om betalningssäkring

5 §

Paragrafen ersätter 3 § första stycket betalningssäkringslagen.

Av paragrafen framgår att det är Skatteverket som ansöker om betalningssäkring och att det är förvaltningsrätten som har befogenhet att besluta om betalningssäkring. Förvaltningsrätten är alltså första instans i mål om betalningssäkring.

I 3 § första stycket betalningssäkringslagen sägs att Skatteverket för det allmännas talan i mål om betalningssäkring. Här sägs bara att beslut om betalningssäkring fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket. Genom att Skatteverket är sökande blir verket den betalningsskyldiges motpart i mål om betalningssäkring. Det gäller både när den betalningsskyldige begär hävning enligt 9 § eller när denne överklagar till kammarrätten.

Av 3 § andra stycket betalningssäkringslagen följer att i mål om betalningssäkring för tull eller annan skatt som tas ut vid import eller tulltillägg förs det allmännas talan av Tullverket.

Skattebetalningslagen gäller inte för tull och inte heller för mervärdes- eller punktskatt som tas ut vid import och som ska betalas till Tullverket. I skatteförfarandelagen används en och samma teknik för att dra gränsen mot tullagstiftningen. Det innebär att förevarande bestämmelser om betalningssäkring inte är direkt tillämpliga på tull och skatt som ska betalas till Tullverket. För att bibehålla dagens ordning föreskrivs därför i tullagen att förevarande bestämmelser om betalningssäkring gäller i fråga om tull, skatt som ska betalas till Tullverket, ränta och avgift (1 kap. 8 § tullagen).

Av 2 kap. 3 § följer att skatteförfarandelagen, i likhet med skattebetalningslagen (1 kap. 2 b § SBL), inte gäller för skatt som Tullverket har beslutat med stöd av bestämmelserna i punktskattekontrollagen. Bestämmelserna om betalning av skatt i den lagen bör därför också kompletteras med en föreskrift om att förevarande bestämmelser om betalningssäkring är tillämpliga.

Tullverket och i ett fall Skatteverket beslutar om transporttillägg enligt punktskattekontrollagen. I 4 kap. 5 § punktskattekontrollagen sägs att betalningssäkringslagen är tillämplig på transporttillägg. Den hänvisningen ändras nu till bestämmelserna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen. Av punktskattekontrollagen framgår vidare att den myndighet som beslutar om transporttillägg är behörig att ansöka om betalningssäkring.

Det bör noteras att redan i dag gäller betalningssäkringslagen för skatt som beslutas enligt punktskattekontrollagen. Denna ordning bibehålls genom hänvisningar hit.

Bestämmelserna i 3 § andra och tredje styckena betalningssäkringslagen om att Tullverket för det allmännas talan i mål om betalningssäkring beträffande tull m.m. ges inte här utan att Tullverket för det allmännas talan framgår av tullagen (1 kap. 8 § andra stycket tullagen) och punktskattekontrollagen (4 kap. 5 § punktskattekontrollagen). Se därför även kommentarerna till de nyss angivna lagrummen.

6 §

Paragrafen ersätter 4 § första stycket första meningen betalningssäkringslagen.

Här finns de grundläggande förutsättningarna för betalningssäkring. I 7 och 8 §§ görs inskränkningar i möjligheten att besluta om betalningssäkring. Inskränkningarna avser fall där betalningsskyldigheten inte är fastställd och där en icke fastställd fordran avser en period som inte har gått ut.

Bestämmelsen i 4 § första stycket andra meningen betalningssäkringslagen om vad som gäller om betalningsskyldigheten avser en viss tidsperiod ges här i 8 §.

Det räcker inte med att det finns en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig försöker dra sig undan skyldigheten (*punkten 1*) utan det krävs även att betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp (*punkten 2*). Flera fordringar kan tillsammans innebära att betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp (prop. 1978/9:28 s. 143).

Med betalningsskyldig avses helt enkelt den som enligt en bestämmelse eller ett beslut är skyldig att betala den skatt, avgift, särskild avgift eller ränta som ska säkerställas. Se även tidigare i kommentaren till detta kapitel under rubriken Termen gäldenär byts ut mot termen betalningsskyldig, där skälen för att byta termen gäldenär mot just betalningsskyldig finns.

7 §

Paragrafen ersätter 1 § andra stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras vad som gäller om betalningsskyldigheten inte är fastställd.

Med att en betalningsskyldighet är fastställd förstås att den är beslutad. En fordran avseende inkomstskatt är fastställd när Skatteverket har meddelat beslut om slutlig skatt. Fordringar på skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt är fastställda när beslut har fattats enligt 53 kap. Skatt kan givetvis även fastställas i ett omprövningsbeslut, t.ex. efterbeskattning, eller efter överklagande i ett domstolsbeslut (prop. 1978/79:28 s. 146 och 147).

En inte fastställd betalningsskyldighet är alltså en fordran som ännu inte är beslutad men där det finns en utredning som visar att skatt, avgift, särskild avgift eller ränta ska tas ut. Det kan t.ex. röra sig om att Skatteverket avser att besluta om efterbeskattning men ännu inte har gjort det. Ett annat exempel är att Skatteverket avser att ansöka om företrädaransvar.

När betalningsskyldigheten har beslutats är den fastställd och det oavsett om beslutet har fått laga kraft. Det följer av att beslut enligt denna lag enligt 68 kap. 1 § gäller omedelbart, vilket innebär att skatten ska betalas även om omprövning begärs eller beslutet överklagas (prop. 1978/79:28 s. 146).

För att en ännu inte fastställd betalningsskyldighet ska få säkerställas krävs att det är sannolikt att skyldigheten kommer att fastställas. Vid prövningen måste även processuella förutsättningar vägas in som t.ex.

om betalningsskyldigheten ska beslutas enligt de beviskrav som gäller för efterbeskattning. Det ska framstå som sannolikt att den person mot vilken betalningssäkring riktas kommer att anses som betalningsskyldig i ett framtida beslut om skatt. Förvaltningsrätten ska alltså först pröva de omständigheter som enligt Skatteverket utgör grund för betalningsskyldigheten.

Om det är sannolikt att betalningsskyldigheten kommer att fastställas måste förvaltningsrätten även pröva till vilket belopp betalningsskyldigheten sannolikt kommer att fastställas. Betalningssäkring får nämligen inte ske med större belopp än betalningsskyldighetens sannolika storlek.

8 §

Paragrafen ersätter 4 § första stycket andra meningen betalningssäkringslagen.

Här inskränks möjligheten att besluta om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställd. Om betalningsskyldigheten avser en viss tidsperiod får betalningssäkring inte beslutas förrän perioden har gått ut.

Motivet för bestämmelsen är att det ofta är svårt att beräkna en betalningsskyldighets storlek innan beskattningsperioden har gått till ända (prop. 1978/79:28 s. 119). En händelse som medför skattskyldighet kan ju neutraliseras av en senare uppkommen avdragsrätt.

Med tidsperioder avses beskattningsår och de redovisningsperioder som gäller för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Det innebär t.ex. att slutlig skatt får betalningssäkras först sedan beskattningsåret har gått ut.

F-skatt och särskild A-skatt ska i de flesta fall betalas med lika stora belopp varje månad fr.o.m. beskattningsårets andra månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång. Sådan skatt kan betalningssäkras först efter utgången av den månad som närmast föregår förfallodagen (prop. 1978/79:28 s. 144).

Enligt dagens bestämmelse får betalningssäkring ske innan perioden har gått ut om skatten har förfallit till betalning innan dess. Av förarbetena framgår att trots att vägtrafikskatt betalas i förskott för bestämda tidsperioder innebär tidsbegränsningen att betalningssäkring för vägtrafikskatt inte får beslutas förrän skatteperioden har gått ut. Det är därför oklart vad lagstiftaren avsåg att fånga in med möjligheten att betalningssäkra före beskattningsperiodens utgång i fall där skatten har förfallit till betalning dessförinnan (prop. 1978/79:28 s. 143–146). Med hänsyn härtill och till att skatteförfarandelagen inte innehåller några bestämmelser om att skatt som avser en viss tidsperiod ska betalas innan perioden har gått ut ges här ingen möjlighet att besluta om betalningssäkring före periodens utgång.

Punktskatt ska i vissa fall betalas för händelser som medför skattskyldighet i stället för redovisningsperioder. I sådana fall ska skatten enligt 26 kap. 8 § redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Om betalningsskyldigheten avser en händelse som medför skattskyldighet får betalningssäkring inte ske före det att den händelse som medför skattskyldighet har inträffat. Att betalningssäkring inte får ske innan skattskyldigheten har inträtt är

självkärligt och behöver inte anges i lag. Det saknas därför skäl att komplettera förevarande paragraf med en bestämmelse om när betalningssäkring tidigast får ske för en betalningsskyldighet som avser en händelse som medför skattskyldighet.

När förutsättningar inte längre finns

9 §

Paragrafen ersätter 6 § första stycket första meningen betalningssäkringslagen.

I paragrafen sägs att ett beslut om betalningssäkring ska upphävas helt eller delvis om det enligt *punkten 1* inte längre finns förutsättningar för beslutet eller enligt *punkten 2* om beslutet av någon annan anledning inte bör kvarstå.

Med att beslutet av någon annan anledning inte bör kvarstå avses främst det fallet att den betalningsskyldige vid verkställigheten visar sig sakna egendom som går att utmäta (prop. 1978/79:28 s. 149 och 150).

Om ett beslut om betalningssäkring har överlämnats till Kronofogdemyndigheten, får myndigheten enligt 18 § betalningssäkringslagen ta emot säkerhet från den betalningsskyldige. Enligt andra stycket ska beslutet om betalningssäkring hävas i motsvarande mån om Kronofogdemyndigheten tar emot säkerhet.

I förarbetena sägs att om säkerhet ställs för betalningsskyldigheten finns inte längre någon påtaglig risk för att den betalningsskyldige ska undandra sig betalningen och därmed inte heller längre förutsättning för betalningssäkring. Eftersom det rådde viss osäkerhet om hävning skulle ske i det läget ansåg departementschefen att det borde framgå av lagtexten att ett beslut om betalningssäkring ska hävas om Kronofogdemyndigheten tar emot säkerhet (prop. 1989/90:3 s. 35 och 47).

Det är givet att det inte längre finns förutsättningar för betalningssäkring om den betalningsskyldige säkerställer betalningen genom att ställa säkerhet hos Kronofogdemyndigheten. Om säkerheten täcker en del av betalningsskyldigheten finns inte längre förutsättningar för betalningssäkring för hela det betalningssäkrade beloppet. I sådana fall ska betalningssäkringen sätts ned till det belopp som inte täcks av säkerheten. Att beslut om betalningssäkring delvis ska hävas följer alltså redan av förevarande paragraf. Något behov av att tydliggöra det i en särskild bestämmelse finns inte och 18 § andra stycket betalningssäkringslagen förs därför inte över hit.

10 §

Paragrafen ersätter delar av 6 § första stycket betalningssäkringslagen.

Betalningssäkring måste ofta tillgripas i ett tidigt skede av en utredning. Visar den fortsatta utredningen att beslutet om betalningssäkring bygger på felaktiga förutsättningar måste beslutet snabbt kunna ändras. Det handlar om att kontinuerligt anpassa betalningssäkringen till förändringar i det allmännas fordringsanspråk. Om Skatteverket t.ex. sätter ned sitt yrkande i skattemålet bör betalningssäkringen ändras, dvs. omfatta ett lägre belopp än vad som

tidigare har beslutats. Skäl att ändra beslutet om betalningssäkring finns även om fordran fastställs till ett lägre belopp än vad som har säkrats.

Det är förvaltningsrätten som ska se till att beslut om betalningssäkringar ändras i takt med att förutsättningarna förändras. Förvaltningsrätten ska kontinuerligt övervaka att ett beslut om betalningssäkring inte består till högre belopp eller under längre tid än vad som är nödvändigt (prop. 1989/90:3 s. 44 och 45).

Förvaltningsrättens ansvar kommer i dag till uttryck i 6 § betalningssäkringslagen där det sägs att ett beslut om betalningssäkring ska hävas helt eller delvis om det inte längre finns skäl för beslutet eller om det av annan anledning inte längre bör kvarstå. Därefter föreskrivs att förvaltningsrätten ska pröva frågor om hävning, om någon part begär det eller om det annars finns skäl för en prövning. Bestämmelsen tillkom i syfte att förtydliga förvaltningsrättens uppgift att övervaka ett beslut om betalningssäkring och ändra beslutet i takt med att förutsättningarna ändras (prop. 1989/90:3 s. 26–29).

Grunderna för hävning ges nu i 9 § medan bestämmelsen om att förvaltningsrätten när någon begär det eller det annars finns skäl för det ska pröva om ett beslut om betalningssäkring ges här i *första stycket*. Av 7 § förordningen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter följer att om det finns skäl för att häva ett beslut om betalningssäkring, ska Skatteverket begära att förvaltningsrätten häver beslutet. En liknande föreskrift avses ges i skatteförfarandeförordningen.

I *andra stycket* sägs att den betalningsskyldige ska upplysas om sin rätt att begära att ett beslut ska upphävas. Bestämmelsen infördes för att den betalningsskyldige inte skulle tro att möjligheten till ändring är stängd när tiden för överklagande har gått ut. Upplysningen ska lämnas i varje beslut om betalningssäkring (prop. 1989/90:3 s. 28 och 44). Förvaltningsrätten ska alltså i varje beslut om betalningssäkring upplysa om rätten att begära hävning. Även kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen bör upplysa om rätten i sina beslut om betalningssäkring.

11 §

Paragrafen ersätter 6 § andra och tredje styckena betalningssäkringslagen.

I *första stycket* sägs att förvaltningsrättens befogenhet enligt 10 § att upphäva ett beslut om betalningssäkring helt eller delvis även gäller beslut som har överklagats. Bestämmelsen innebär att handläggningen i förvaltningsrätten fortsätter även efter det att förvaltningsrätten har beslutat om betalningssäkring. Syftet är att förlägga tyngdpunkten i betalningssäkringsprocessen till förvaltningsrätten.

Av *andra stycket* framgår vad som gäller om förvaltningsrätten ändrar ett beslut som har överklagats.

Muntlig förhandling

12 §

Paragrafen ersätter 8 § betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras en betalningsskyldigs rätt till muntlig förhandling i ett mål om betalningssäkring i förvaltningsrätten och kammarrätten.

I *första stycket* sägs i vilka fall muntlig förhandling ska hållas.

Enligt 8 § betalningssäkringslagen ska förvaltningsrätt och kammarrätt hålla muntlig förhandling om den betalningsskyldige begär det och det inte är uppenbart obehövt. Den betalningsskyldige ska vidare upplysas om rätten till muntlig förhandling.

Av 9 § FPL följer att förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas om det är obehövt eller om särskilda skäl talar mot det. Om det i lag eller förordning har meddelats bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller de bestämmelserna.

I den proposition som föregick 1990 års bestämmelse om muntlig förhandling uttalade departementschefen att den betalningsskyldiges inflytande på frågan om muntlig förhandling bör vara större än vad som följer av förvaltningsprocesslagen. Departementschefen anförde vidare att den betalningsskyldige i princip bör vara tillförsäkrad en rätt till muntlig förhandling. En domstol borde enligt departementschefen bara få gå emot en betalningsskyldigs önskemål i fall där en muntlig förhandling uppenbarligen inte skulle fylla något syfte, som t.ex. i fall där det kan antas att ansökan om betalningssäkring kommer att avslås (prop. 1989/90:3 s. 21–23 och 45).

Bestämmelserna om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring, särskilda avgifter och företrädaransvar är snarlika och de skulle därför kunna slås samman till en gemensam bestämmelse. Ett problem är dock att förvaltningsrätten beslutar om betalningssäkring och företrädaransvar som första instans medan frågor om särskilda avgifter prövas först efter överklagande. Bestämmelserna om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter ges i taxeringslagen i kapitlet om överklagande. Hänvisningen dit i skattebetalningslagen finns i den lagens kapitel om överklagande. Även här är det logiskt att placera bestämmelser om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter i kapitlet om överklagande.

Det är däremot inte bra att placera bestämmelser om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring och företrädaransvar bland bestämmelser som ges under rubriken Överklagande. Skälet till det är att bestämmelserna då blir svåra att hitta eftersom förvaltningsrätten som nyss har nämnts beslutar som första instans och inte efter överklagande. Att förvaltningsrätten och inte Skatteverket beslutar som första instans är ett avsteg från huvudregeln att Skatteverket fattar beslut enligt denna lag. Det bör därför framgå redan av förevarande kapitel och av kapitlet om företrädaransvar att det är förvaltningsrätten som beslutar. Där det sägs att förvaltningsrätten beslutar bör det även sägas under vilka förutsättningar förvaltningsrätten ska hålla muntlig förhandling om den betalningsskyldige begär det. Det nu sagda talar för att bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring bör ges här.

Å andra sidan gäller bestämmelsen om muntlig förhandling även handläggningen i kammarrätt och kammarrätten beslutar efter överklagande. Att dela upp bestämmelsen och här bara ange när förvaltningsrätten ska hålla muntlig förhandling och först i kapitlet om överklagande reglera frågan om muntlig förhandling i kammarrätten är

alltför krångligt och bör därför inte vara aktuellt. Då är det klart bättre, även om systematiken inte blir helt logisk, att låta förevarande bestämmelse även reglera frågan om muntlig förhandling i kammarrätten. Trots att kammarrätten beslutar efter överklagande sägs det alltså redan här att kammarrätten ska hålla muntlig förhandling om den betalningsskyldige begär det.

Ordalydelsen i bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring skiljer sig från dagens bestämmelser om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter respektive företrädaransvar. I sistnämnda bestämmelser sägs att muntlig förhandling inte behöver hållas om det finns anledning att anta att avgift eller ansvar inte kommer att tas ut medan förutsättningen för att inte behöva hålla förhandling i mål om betalningssäkring är att det är uppenbart obehövt. Med uppenbart obehövt avses bl.a. att det finns anledning att anta att betalningssäkring inte kommer att beslutas men även att den betalningsskyldige upprepade gånger utan några egentliga skäl begär att muntlig förhandling ska hållas (prop. 1989/90:3 s. 45).

Förfarandet för betalningssäkring skiljer sig från förfarandet för företrädaransvar och särskilda avgifter när det gäller den enskildes möjlighet att få beslutet ändrat. Av 6 § betalningssäkringslagen följer nämligen att den betalningsskyldige när som helst kan begära att förvaltningsrätten prövar om betalningssäkringen bör hävas. Det finns alltså fler alternativ än överklagande och möjligheten att begära hävning är öppen även efter det att tiden för överklagande har gått ut. Denna skillnad kan åberopas som skäl för att förvaltningsrätten bör ha möjlighet att avslå en begäran om muntlig förhandling även i fall där det finns anledning att betalningssäkringen kommer att bestå. Värdet av att ha enhetliga bestämmelser om muntlig förhandling i nu aktuella fall får dock anses väga tyngre. Med hänsyn härtill bör bestämmelsen om muntlig förhandling anpassas till motsvarande bestämmelser om muntlig förhandling i mål om företrädaransvar (59 kap. 18 §) och särskilda avgifter (67 kap. 37 §). Det föreskrivs därför att muntlig förhandling inte behöver hållas om en ansökan om betalningssäkring kommer att avslås eller ett beslut om betalningssäkring kommer att upphävas.

Regleringen innebär att om förvaltningsrätten har avslagit en begäran om muntlig förhandling får förvaltningsrätten sedan inte bifalla en ansökan om betalningssäkring eller avslå en begäran om hävning utan att först hålla muntlig förhandling.

Av *andra stycket* framgår att den betalningsskyldige ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Underrättelse om beslut

13 §

Paragrafen ersätter 9 § betalningssäkringslagen.

I paragrafen finns bestämmelser om att den betalningsskyldige ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring omedelbart men att underrättelsen under vissa förutsättningar får skjutas upp.

Enligt 9 § första stycket betalningssäkringslagen ska ett beslut om betalningssäkring delges gäldenären, dvs. den betalningsskyldige. Det

innebär att den betalningsskyldige ska underrättas om beslutet genom delgivning enligt delgivningslagen (1970:428). I avsnitt 15.3.2 anser regeringen att en underrättelse om ett beslut om bevissäkring ska ske omedelbart och att kravet på obligatorisk delgivning bör tas bort. Det innebär att förvaltningsrätten får avgöra på vilket sätt den betalningsskyldige ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring, dvs. den ordning som gäller för underrättelse om beslut om bevissäkring (45 kap. 16 §).

Här sägs därför i *första stycket* bara att den betalningsskyldige omedelbart ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring. På vilket sätt det bör ske avgör som nyss har nämnts förvaltningsrätten med ledning av 47 § FPL.

Det bör nämnas att det inte finns något krav på att Skatteverket ska delges beslut om betalningssäkring och med hänsyn till 47 § FPL får det antas att delgivning inte används för att informera Skatteverket om beslut om betalningssäkring.

Enligt 9 § andra stycket betalningssäkringslagen får delgivning skjutas upp till verkställigheten om det kan befaras att genomförandet av beslutet avsevärt försämrars genom att beslutet delges den betalningsskyldige före verkställigheten.

En liknande bestämmelse finns i 20 § tvångsåtgärdslagen där det sägs att den som berörs av beslutet inte behöver underrättas omedelbart om det kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra beslutet.

Av förarbetena framgår att möjligheten i 9 § andra stycket betalningssäkringslagen att skjuta upp delgivningen till verkställigheten tar sikte på fall där den betalningsskyldige kan befaras sabotera verkställigheten (prop. 1978/79:28 s. 69, 122 och 150). Det ska med andra ord finnas risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som får tas i anspråk för att säkerställa betalningsskyldigheten, dvs. egendom som kan betalningssäkras. I 6 och 16 §§ där förutsättningarna för betalningssäkring respektive att ta egendom i förvar finns används ordet ”risk”. Eftersom det ordet ger uttryck för i stort sett samma beviskrav som ”kan befaras” bör det användas även här.

Det bör vidare tydliggöras vad risken ska avse. Som förutsättning för att granskningsledaren ska få ta lös egendom i förvar gäller enligt 16 § att det finns en akut risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras. Syftet med betalningssäkring är att säkerställa betalningen av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta i fall där det finns risk för att den som är betalningsskyldig försöker dra sig undan skyldigheten. Möjligheten att skjuta upp en beslutsunderrättelse till verkställigheten bör kopplas till denna risk, som bl.a. kommer till uttryck i 16 §. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Mot bakgrund av det nu sagda föreskrivs i *andra stycket* att underrättelse får ske i samband med att betalningssäkringen verkställs om det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras.

Avslutningsvis kan nämnas att i 4 kap. 12 § utsökningsbalken används även ordet ”risk” och uttrycket ”undanskaffar egendom” för att ange när underrättelse inte behöver ske. Där sägs nämligen att gäldenären inte behöver underrättas innan utmätning sker om det finns risk att

gäldenären undanskaffar eller förstör egendom eller saken eljest är brådskande.

Tidsfrist när betalningsskyldigheten inte är fastställd

14 §

Paragrafen ersätter 7 § första stycket betalningssäkringslagen.

Av paragrafens *första stycke* följer att en tidsfrist på sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades gäller för beslut om betalningssäkring för inte fastställd betalningsskyldighet.

I *andra stycket* sägs att förvaltningsrätten får förlänga tidsfristen med tre månader i taget om det finns särskilda skäl. Som exempel på särskilda skäl nämns i förarbetena att den betalningsskyldige förhalar fastställandet av betalningsskyldigheten eller att utredningen är mycket omfattande (prop. 1989/90:3 s. 25).

Av 34 § FPL följer att en domstols beslut i en fråga om förlängning får överklagas särskilt, trots att beslutet inte innebär att målet om betalningssäkring avgörs slutligt (prop. 1989/90:3 s. 25 och 50). I dag är effekten av att tidsfristen inte följs att förvaltningsrätten ska upphäva beslutet om betalningssäkring. I avsnitt 15.3.3. föreslår regeringen att ett sådant beslut i fortsättningen ska upphöra med automatik om Skatteverket inte har vidtagit föreskrivna åtgärder inom tidsfristen. Skälen för detta redovisas i nyss nämnda avsnitt.

15 §

Paragrafen ersätter 7 § andra stycket betalningssäkringslagen.

Om ett beslut har upphört att gälla enligt 14 § på grund av att tidsfristen har gått ut utan att betalningsskyldigheten har fastställts eller att frågan om fastställelse har väckts i domstol, får enligt förevarande paragraf ett nytt beslut om betalningssäkring på samma grund fattas endast om bristerna beträffande fastställelsen har åtgärdats, dvs. betalningsskyldigheten har fastställts eller frågan om fastställelse har väckts i domstol.

Beslut om att ta egendom i förvar

16 §

Paragrafen ersätter 16 och 17 §§ betalningssäkringslagen.

Om det finns en akut risk för att lös egendom som kan betalningssäkras undanskaffas, får enligt *första stycket* granskningsledaren ta egendomen i förvar. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Uttrycket ”akut risk” ersätter ordet ”fara” som används i 16 § betalningssäkringslagen. Ändringen görs för att det är lämpligt att använda samma uttryck som i kapitlet om bevissäkring, dvs. 45 kap., för att beskriva motsvarande förutsättning.

Avsikten är att åtgärden ska användas i fall där verkställigheten av ett beslut om betalningssäkring inte kan avvaktas (prop. 1978/79:28 s. 164–166). Ett förvar kan därför ses som ett förstadium till verkställighet av ett beslut om betalningssäkring. Skälet till att verkställigheten inte kan

avvaktas ska vara att det finns en akut risk för att egendomen undanskaffas.

Liksom dagens regler är det bara lös egendom som kan betalningssäkras som får tas i förvar. Med att egendom kan betalningssäkras avses att förutsättningarna för beslut om betalningssäkring och verkställighet är uppfyllda i förhållande till den aktuella egendomen. Dessutom krävs att det finns risk för att egendomen undanskaffas (prop. 1978/79:28 s. 164–166).

Med att ta egendomen i förvar förstås att den skattskyldige frångår den faktiska rådigheten över egendomen. Den betalningsskyldige förlorar möjligheten att förfoga över egendomen (prop. 1978/79:28 s. 164–166).

Av *andra stycket första meningen* följer att om egendom har tagits i förvar ska Skatteverket så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka om betalningssäkring hos förvaltningsrätten. Samma uttryck används i 45 kap. 14 § andra stycket för att ange hur snabbt en granskningsledare ska underställa förvaltningsrätten ett beslut om bevissäkring. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Om Skatteverket inte ansöker om betalningssäkring eller om ansökan avslås, ska egendomen enligt *andra stycket andra meningen* genast lämnas tillbaka. Beslutar förvaltningsrätten om betalningssäkring, ska egendomen bli kvar i förvar till dess att beslutet verkställs om inte rätten beslutar något annat. Det framgår av *andra stycket tredje meningen*.

Ställande av säkerhet

17 §

Paragrafen ersätter 18 § tredje stycket betalningssäkringslagen.

Här ges bestämmelser om vad som gäller om bl.a. den betalningsskyldige erbjuder sig att ställa säkerhet innan ett beslut om betalningssäkring har fattats.

I 18 § första stycket betalningssäkringslagen sägs att om ett beslut om betalningssäkring har överlämnats till Kronofogdemyndigheten för verkställighet, får myndigheten ta emot säkerhet som gäldenären eller, där gäldenären kan antas medge det, annan erbjuder sig att ställa.

I tredje stycket i samma paragraf sägs att om det i annat fall är fråga om betalningssäkring, får Kronofogdemyndigheten efter anvisning av Skatteverket ta emot säkerhet. Ett exempel är att revision pågår och har gett anledning till misstankar om skatteundandragande. Den betalningsskyldige kan i denna situation finna det fördelaktigt att ställa säkerhet och därigenom slippa den negativa uppmärksamhet som kan följa efter ett beslut om betalningssäkring (prop. 1978/79:28 s. 167 och 1989/90:3 s. 35).

Utredningen har föreslagit att bestämmelserna i 18 § betalningssäkringslagen ska slopas utan att ersättas av några andra bestämmelser om säkerhet och har gjort bedömningen att det inte påverkar de betalningsskyldigas möjlighet att ställa säkerhet. Säkerhet bör dock, enligt utredningen, till skillnad från i dag ställas hos Skatteverket (se betänkandet s. 1655 f.).

Skatteverket har inget att invända mot förslaget att säkerheten ska ställas hos *Skatteverket*, men anser dock att verkets rätt att ta emot säkerhet i en betalningssäkringssituation bör framgå av lag. Vidare måste det av skatteförfarandelagen framgå hur *Skatteverket* ska utverka betalning av mottagen säkerhet och vad som gäller om det är *Tullverket* som ansöker om betalningssäkring. *Kronofogdemyndigheten* avstyrker utredningens förslag om att bestämmelserna om ställande av säkerhet vid betalningssäkring ska slopas. *Kronofogdemyndigheten* anser bl.a. att frågor som rör ställande av säkerhet måste författningsregleras även om det är *Skatteverket* som ska pröva om en säkerhet kan godtas och ianspråk tas om betalning inte sker i rätt tid. *Kronofogdemyndigheten* anför bl.a. vidare att det är viktigt att reglera om det är *Skatteverket* respektive *Tullverket* eller *Kronofogdemyndigheten* som ska besluta om att en säkerhet ska tas i anspråk om betalning inte sker i rätt tid och att lagstiftaren också måste ta ställning till om olika regler ska gälla beroende på om säkerhet ställs för att undvika betalningssäkring eller först efter det att verkställigheten av ett beslut om betalningssäkring har begärts.

I likhet med *Skatteverket* och *Kronofogdemyndigheten* anser regeringen att frågan om huruvida säkerhet kan ställas inför ett beslut om betalningssäkring bör regleras i lag. Regeringen anser vidare att det beredningsunderlag som regeringen nu har tillgång till inte är tillräckligt för att kunna föreslå att *Skatteverket* i stället för *Kronofogdemyndigheten* ska få ta emot säkerhet. Som också *Kronofogdemyndigheten* har påpekat saknas t.ex. underlag helt för bedömningen av om i så fall olika regler ska gälla beroende på om säkerhet ställs för att undvika betalningssäkring eller först efter det att verkställigheten av ett beslut om betalningssäkring har begärts.

Regeringen gör alltså bedömningen att det saknas tillräckligt beredningsunderlag för att gå vidare med utredningens förslag om ändringar i reglerna om ställande av säkerhet inför ett beslut om betalningssäkring. Det innebär att dagens bestämmelser i 18 § tredje stycket betalningssäkringslagen med oförändrat innehåll i sak förs över hit.

Här sägs därför att *Kronofogdemyndigheten* efter anvisning av *Skatteverket* får ta emot en säkerhet som den betalningsskyldige, eller där den betalningsskyldige kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa innan ett beslut om betalningssäkring har fattats. Om det är fråga om tull, skatt m.m. enligt tullagen är det i stället *Tullverket* som ska ge anvisning. Detta framgår av 1 kap. 8 § andra stycket tullagen.

Att *Kronofogdemyndigheten* även får ta emot säkerhet när ett beslut om betalningssäkring har överlämnats till myndigheten för verkställighet framgår av 69 kap. 16 §.

I 18 § femte stycket betalningssäkringslagen finns bl.a. en hänvisning till 10 och 11 §§ lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., benämnd 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 fyller ingen funktion i en betalningssäkringssituation och hänvisningen till 10 § indrivningslagen finns därför inte med här.

I 11 § indrivningslagen regleras bl.a. vad en säkerhet får bestå av.

När det gäller säkerhetens form är det värt att nämna att på punkt-skatteområdet regleras det i verkställighetsföreskrifter. 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. Hänvisningen till 11 § indrivningslagen finns därför inte med här.

När ställd säkerhet får tas i anspråk

18 §

Paragrafen ersätter 18 § fjärde stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras när ställd säkerhet får tas i anspråk.

Enligt huvudregeln ska ställd säkerhet tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut. Undantagsvis kan dock Kronofogdemyndigheten medge att säkerheten ska tas i anspråk vid ett senare tillfälle. Detta kan t.ex. ske om den egendom som ställs som säkerhet lättare kan avyttras en viss tid på året och då ge ett bättre pris.

I 18 § femte stycket betalningssäkringslagen finns en hänvisning till bl.a. 12 och 13 §§ indrivningslagen. Hänvisningen till 12 § i nyss nämnda lag innebär att Kronofogdemyndigheten vid mottagande av säkerhet ska besluta under vilka förutsättningar säkerheten får tas i anspråk och att ett sådant beslut får ändras när det finns anledning till det. Den hänvisningen är obehövlig eftersom det följer av förevarande paragraf att ställd säkerhet får tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut eller vid den senare tidpunkt som Kronofogdemyndigheten har medgivit.

Genom hänvisningen till 13 § indrivningslagen regleras hur ett beslut om att ta säkerhet i anspråk får verkställas. I förevarande lag ges bestämmelser om verkställighet när säkerhet tas i anspråk i 71 kap. 1 §. Hänvisningen till 13 § indrivningslagen görs därför inte här utan i första stycket i nyss nämnda lagrum.

Behörig förvaltningsrätt

19 §

Paragrafen ersätter 20 § första stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras vilken förvaltningsrätt som är behörig vid frågor om betalningssäkring.

Förvaltningsrätten i Malmö har i sitt remissvar anfört att bestämmelsen om rätt forum enligt förvaltningsrätten inte är heltäckande. Förvaltningsrätten anför att när Skatteverket ansöker om betalningssäkring rörande en person som kan komma att bli betalningsskyldig för bolagets skatter torde det vara en s.k. lucka i bestämmelserna om rätt forum då det som avgör vilken domstol som utgör rätt forum är var det överklagade beslutet är fattat eller kommer att fattas. Eftersom mål om betalningsskyldighet är ett ansökningsförfarande är denna situation, vid en bokstavstolkning, inte reglerad.

Förevarande paragraf förutsätter dock inte att det finns något beslut att överklaga för den betalningsskyldige. Behörig förvaltningsrätt för

ansökan är den som enligt 67 kap. hade varit behörig att pröva ett överklagande från den som betalningssäkring gällert.

Av 20 § andra stycket betalningssäkringslagen framgår vilken förvaltningsrätt som är behörig i mål där Tullverket företräder det allmänna.

Som sägs i 1 § är bestämmelserna om betalningssäkring inte direkt tillämpliga på tull och annan skatt m.m. som ska betalas till Tullverket. Betalningssäkring ska dock få användas även i fortsättningen och i tullagen samt punktskattekontrollagen hänvisas därför till det här kapitlet. Hänvisningarna omfattar även den här paragrafen. I 9 kap. 25 § tullagen och 4 kap. 5 a § punktskattekontrollagen finns dock en alternativ förumbestämmelse.

Ersättning för skada

20 §

Paragrafen ersätter 21 § betalningssäkringslagen.

Paragrafen anger i *första stycket* under vilka förutsättningar en betalningsskyldig kan få ersättning för ren förmögenhetsskada till följd av betalningssäkring för en inte fastställd betalningsskyldighet. Att skadan ska ha tillfogats genom beslutet om betalningssäkring är självklart och uttrycket ”som därigenom har tillfogats honom” tas därför bort.

Den betalningsskyldige har rätt till ersättning dels om betalningsskyldigheten inte alls fastställs slutligt, dels om betalningsskyldigheten fastställs men till ett väsentlig lägre belopp än det som har betalningssäkrats. En motsvarande bestämmelse om skadestånd finns i dag i 21 § första stycket betalningssäkringslagen. I 21 § andra stycket samma lag finns en hänvisning till ersättningslagen. Av förarbetena att döma är syftet med nyss nämnda hänvisning att processkostnader ska ersättas enligt bestämmelserna i ersättningslagen (prop. 1993/94:151 s. 147), dvs. processkostnader omfattas inte av rätten till ersättning för skada.

Ersättningslagen upphävs och bestämmelserna i lagen flyttas över till förevarande lag, närmare bestämt till 43 kap. I *andra stycket* föreskrivs därför att första stycket inte gäller för kostnader som omfattas av bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde.

21 §

Paragrafen ersätter 22 § betalningssäkringslagen.

Enligt paragrafen kan ersättning för skada vägras eller sättas ned om den betalningsskyldige inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet eller på annat sätt genom vållande har medverkat till skadan (*punkten 1*), eller det annars är oskäligt att ersättning lämnas (*punkten 2*). Med att den betalningsskyldige inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet avses att den betalningsskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Någon ändring i sak från dagens regler är inte avsedd.

22 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Talan om skadestånd till följd av betalningssäkring av en inte fastställd betalningsskyldighet förs hos allmän domstol. Ett alternativt tillvägagångssätt för den betalningsskyldige är att först vända sig till Justitiekanslern (JK) och begära skadestånd av staten. JK kan, inom ramen för statens s.k. frivilliga skadereglering enligt förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten, besluta om skadestånd till en enskild. Denna skadereglering är helt kostnadsfri för den enskilde.

Frågor om ersättning för skada ska prövas av allmän domstol. För att undvika att sådana frågor hamnar hos Skatteverket eller hos förvaltningsrätten ges därför här en upplysning om att frågor om ersättning för skada prövas på det sätt som gäller för skadeståndsanspråk mot staten. Att Justitiekanslern handlägger anspråk på ersättning med stöd av 21 § betalningssäkringslagen framgår av 3 § förordningen om handläggningen av skadeståndsanspråk mot staten. Bestämmelsen i förordningen ska i fortsättningen hänvisa till 20 §.

Bestämmelser om betalningssäkring som inte får någon motsvarighet

Bestämmelsen 5 § i betalningssäkringslagen som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1201 f.

AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL

47 kap. Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll

Undantag av uppgifter från föreläggande

1 §

Paragrafen ersätter de delar av 3 kap. 13 § taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, som avser föreläggande, 14 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, samt 17 kap. 7 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

Här anges, till skillnad från vad som görs i 3 kap. 13 § TL, inte vilka handlingar som på begäran av enskild ska undantas från föreläggande utan vilka uppgifter som ett föreläggande inte får avse. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd. Skälet till ändringen är att i fortsättningen ska vitesförelägganden få överklagas och förevarande bestämmelse ska därför vara tillämplig i bl.a. mål där ett vitesföreläggande har överklagats. Som framgår av 3 § ska rätten att begära undantag av handlingar från kontroll inte längre omfatta den som föreläggs. Den som föreläggs vid vite ges i stället som redan har nämnts rätt att överklaga föreläggandet. Se vidare avsnitt 16.2.

Enligt 3 kap. 13 § tredje stycket TL ska bestämmelserna om handlingar i den paragrafen i tillämpliga delar även gälla föreläggande att lämna uppgifter. Av bestämmelserna om föreläggande i 37 kap. SFL framgår att ett kontrollföreläggande enligt skatteförfarandelagen endast kan avse uppgifter. En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna

uppgift får, enligt regeringens mening, nämligen även anses innefatta en befogenhet att låta föreläggandet i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av handling. Det rör sig ju enbart om två olika sätt att lämna en uppgift. Därför återfinns endast ordet ”uppgift” i förevarande paragraf. Inte heller här är någon ändring i sak avsedd. Se avsnitt 16.2 och kommentaren till 37 kap. 6 §.

Paragrafen är endast tillämplig på förelägganden som gäller kontroll av uppgifts- eller dokumentationsskyldighet. Det innebär att t.ex. förelägganden om att fullgöra uppgiftsskyldighet eller medverka personligen inte omfattas av bestämmelserna om undantag av uppgifter från kontroll.

Första meningen motsvarar 3 kap. 13 § första stycket 1 TL. Här sägs att ett föreläggande inte får avse uppgifter, varmed även avses handlingar, som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken.

Andra meningen motsvarar 3 kap. 13 § första stycket 2 och andra stycket TL. Ett föreläggande får inte avse uppgifter som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgifterna inte bör komma till någon annans kännedom. Detta gäller dock bara under förutsättning att skyddsintresset är större än uppgiftens betydelse för kontrollen.

Det bör noteras att förevarande paragraf enbart avser förelägganden. Undantag av handlingar från övriga kontroller enligt denna lag får i stället begäras med stöd av bestämmelserna i 2–4 §§.

Det behövs ingen särskild bestämmelse för att förvaltningsrätten ska kunna pröva om Skatteverkets föreläggande avser uppgifter som verket saknar befogenhet att begära in. Den som har förelagts vid vite kan överklaga och anföra att Skatteverket har överskridit sin föreläggandebefogenhet. Någon motsvarighet till 3 kap. 14 b § andra stycket TL återfinns, såvitt gäller förelägganden, därför inte i skatteförfarandelagen.

Undantag av handlingar från granskning

Vilka handlingar får Skatteverket inte granska?

2 §

Paragrafen ersätter de delar av 3 kap. 13 § första stycket som avser revision och 14 b § andra stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, samt delar av 16 § första stycket och 17 § fjärde stycket lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen.

I dag anges det i 3 kap. 13 § TL och 16 § tvångsåtgärdslagen vilka handlingar som på den enskildes begäran ska undantas från revision och åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. Här anges i stället vilka handlingar som Skatteverket inte får granska vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök. Att undantag sker efter begäran framgår av 3 §. Enligt dagens bestämmelser avser rätten till undantag från revision och tvångsåtgärder bara handlingar. Denna skillnad jämfört med föreläggande, från vilket även uppgifter kan undantas, 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 omhändertas 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 de uppgifter som finns i handlingarna inte kan samlas in. Därför behålls dagens ordning att granskningsförbudet avseende uppgifter endast gäller vid föreläggande.

Första stycket 1 motsvarar 3 kap. 13 § första stycket 1 TL och 16 § första stycket 1 tvångsåtgärdslagen. Här sägs att Skatteverket vid kontroll i form av revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök inte får granska handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Med revision avses även s.k. tredjemansrevision enligt 41 kap. 2 § andra stycket.

Enligt *första stycket 2* ska rätten att begära undantagande av handlingar i likhet med i dag även gälla handlingar som inte omfattas av kontrollen. Dagens bestämmelser härom finns i 3 kap. 14 b § andra stycket TL och 17 § fjärde stycket tvångsåtgärdslagen. Av de paragraferna framgår att om en enskild anser att en handling inte omfattas av kontrollen respektive granskningen ska frågan om undantagande handläggas på samma sätt som en begäran om undantag på grund av beslagsförbud eller skyddsintresse (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 handlingarna ska undantas från revisionen (prop. 1993/94:151 s. 171).

Andra stycket motsvarar 3 kap. 13 § första stycket 2 och andra stycket TL samt 16 § första stycket 2 och andra stycket tvångsåtgärdslagen. Skatteverket får inte granska handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom. Detta gäller dock bara under förutsättning att handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Begäran om undantag

3 §

Paragrafen ersätter de delar av 3 kap. 13 § första stycket som avser revision och 14 b § andra stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt delar av 16 § första stycket och 17 § fjärde stycket tvångsåtgärdslagen.

Här framgår att den som är föremål för revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök och vill att en handling ska undantas från kontrollen måste begära det. Med revision avses även s.k. tredjemansrevision enligt 41 kap. 2 § andra stycket och då avses med ”den som är föremål för revision” den hos vilken revisionen görs. Att rätten att begära undantag inte längre ska omfatta förelägganden är en följd av att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Den

som under t.ex. en revision har förelagts vid vite får alltså i stället överklaga vitesföreläggandet och därvid anföra att uppgifterna som efterfrågas inte får granskas. Den som i motsvarande situation har förelagts utan vite kan dock begära undantag med stöd av förevarande paragraf. Se vidare avsnitt 16.2 och kommentaren till 1 §.

Av 42 kap. 4 § följer att Skatteverket för tillsynen över kassaregister har rätt att få tillträde till verksamhetslokaler där verksamheten bedrivs. Enligt 42 kap. 5 § ska, om Skatteverket begär det, den som tillsynen avser tillhandahålla de handlingar som behövs för tillsynen. Rätten att begära undantag för handlingar omfattar därför även den som är föremål för tillsyn. Detsamma gäller i fråga om kontrollbesök enligt 42 kap. 6 och 7 §§.

4 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 § första och andra styckena TL, 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 17 kap. 7 § LSK, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 17 § första stycket första meningen och 28 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

I *första stycket* sägs att förvaltningsrätten beslutar om undantag från kontroll. Behörig är den förvaltningsrätt som när begäran om undantag görs är behörig att pröva ett överklagande från den som begär undantag. Bestämmelser om behörig förvaltningsrätt för överklagande 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 för t.ex. revision och som utan vite föreläggs att tillhandahålla en handling som behövs för revisionen får dock begära att handlingen undantas från revisionen. Se avsnitt 16.2 och kommentaren till 3 §.

Av dagens regler följer att om undantag begärs från en revision ska handlingen, om Skatteverket anser att den ändå bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till förvaltningsrätten. 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 tvångsåtgärder är detsamma som vid revision, dock att det då är granskningsledaren som pekas ut som den som ska avgöra om handlingen trots begäran om undantag ändå bör granskas.

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, såvida inte den reviderade vill att rätten ska pröva frågan utan att granska handlingen (se 6 §), utan den reviderade skulle likaväl kunna ge in handlingen till förvaltningsrätten 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 förvaltningsrätten.

Om undantag begärs från revision eller tvångsåtgärd enligt dagens bestämmelser synes det vara revisorn eller granskningsledaren som, efter att ha prövat om handlingen trots begäran om undantag ändå bör granskas, ombesörjer att begäran och handlingen ges in till förvaltningsrätten.

Det finns skäl att göra några smärre ändringar i förfarandet för undantag av handlingar från granskning i förhållande till vad som gäller i dag för revision och bevissäkring.

En enskild som vill få undantag från nu aktuella kontroller ska, enligt *första stycket*, i fortsättningen alltid ge in en begäran om undantag till förvaltningsrätten. Det är självklart så att den kontrollerade först måste ha gjort klart för revisorn, granskningsledaren eller annan tjänsteman vid Skatteverket att handlingen enligt den kontrollerades mening inte får granskas. Det är ju endast för det fall revisorn, granskningsledaren eller tjänstemannen trots invändningen om undantag håller fast vid att handlingen bör granskas, som en begäran måste ges in till förvaltningsrätten.

Avgörande för vem som ska ge in den handling som begärs undantagen till förvaltningsrätten 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 överlämna den till förvaltningsrätten. Det bör noteras att en begäran i efterhand inte är poänglös eftersom ett bifall till begäran innebär att innehållet i handlingen varken får återges eller återopas (se kommentaren till 7 §). Om den enskilde däremot inte har lämnat över någon handling och Skatteverket inte heller på annat sätt har fått tillgång till aktuell handling ska den enskilde ge in handlingen till förvaltningsrätten. En bestämmelse med detta innehåll finns i *andra stycket*. Kronofogdemyndigheten har efterfrågat en bestämmelse om att den ska försegla handlingen för det fall det är myndigheten som har handlingen, dvs. i samband med verkställighet av beslut om bevissäkring. Det är endast granskningsledaren som kan bedöma om Skatteverket trots begäran om undantag bör granska en handling. Den frågan kan inte avgöras av Kronofogdemyndigheten när den verkställer ett beslut om bevissäkring. Det förefaller därför som omständligt att just förseglingen ska göras av Kronofogdemyndigheten. Någon sådan bestämmelse som Kronofogdemyndigheten har efterfrågat införs därför inte.

Enligt 3 kap. 14 § tredje stycket TL och 17 § första stycket andra meningen tvångsätgårdslagen ska förvaltningsrätten 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 skyndsam handläggning (prop. 1982/83:134 s. 23). Kravet på prövning utan dröjsmål tillför alltså inget och får därför ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Gemensamma bestämmelser

5 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 a § andra stycket TL, 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 17 kap. 7 § LSK, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 18 § tvångsätgårdslagen.

I paragrafen regleras de fall där en begäran om undantag avser upptagningar som endast kan läsas, avlyssnas eller uppfattas med tekniska hjälpmedel.

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

Enligt 11 kap. 2 § regeringsformen ska föreskrifter om rättegång meddelas i lag. I förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen uttalade departementschefen att rättegångsförfarandet 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 förvaltningsrätten. Detsamma gäller den handling som begäran avser. Om det rör sig om en upptagning som endast kan uppfattas med tekniska hjälpmedel bestämmer förvaltningsrätten i vilken form eller på vilket sätt upptagningen ska tillhandahållas i målet. Denna befogenhet för förvaltningsrätten 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 förvaltningsrätten nu aktuell befogenhet flyttas alltså ned till förordning.

6 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 b § första stycket TL, 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 17 kap. 7 § LSK, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 17 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen.

Här anges att förvaltningsrätten, om den som vill ha undantag begär det, ska pröva om beslut om undantag kan fattas utan att rätten granskar handlingen.

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 § c första stycket TL, 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 17 kap. 7 § LSK, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 19 § tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen sägs att om en uppgift eller en handling har undantagits från kontroll får Skatteverket inte återge eller återropa innehållet i uppgiften eller handlingen. Detsamma gäller om Skatteverket efter en begäran om undantag men utan beslut av förvaltningsrätten har återlämnat en handling. Det anges dock inte längre särskilt här eftersom ordalydelsen ”har undantagits från kontroll” även får anses täcka det fallet.

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

Dagens ordalydelse ”eller del av handling” upprepas inte här eftersom bestämmelsen även gäller för ”uppgift”, vilket får anses täcka in beslut som avser bara en del av en handling.

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

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

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

48 kap. Förseningsavgift

Huvudregeln för förseningsavgift

1 §

Paragrafen ersätter 15 kap. 8 § första stycket skattebetalningslagen (1997:486), förkortad SBL, om skattedeklarationer och periodiska sammanställningar samt 5 kap. 9 § första stycket och 5 kap. 13 § första stycket taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, om självdeklarationer och särskilda uppgifter.

I paragrafen finns huvudregeln för förseningsavgift. Att en förseningsavgift är en särskild avgift framgår av 3 kap. 17 §.

Av 5 kap. 13 § första stycket TL framgår att taxeringslagens bestämmelser om förseningsavgift också gäller för särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (5 kap. 1 § lagen [2001:1227]) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK), handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § första stycket LSK) samt ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp (5 kap. 2 a § LSK).

Av *första stycket* framgår att paragrafen gäller den som ska lämna skattedeklaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning. Den omfattar uppgiftsskyldighet som följer direkt av lagen, men också uppgiftsskyldighet 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. 10 eller 11 § eller 35 kap. 9 §. Om anstånd med att lämna deklARATION eller särskilda uppgifter har medgetts enligt 36 kap. är det i stället den tid som anges i anståndsbeslutet som gäller. För den som är uppgiftsskyldig på grund av ett föreläggande är rätt tid den dag som anges i föreläggandet.

Andra juridiska personer än dödsbon som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt har en extra månad på sig att lämna deklaration (32 kap. 2 § andra stycket). Det innebär att frågan om en annan juridisk person än ett dödsbo ska påföras förseningsavgift på grund av att skyldigheten att lämna inkomstdeklaration inte har fullgjorts i rätt tid inte kan bedömas förrän den senarelagda deklarationstidpunkten har passerats. Den som lämnar deklaration elektroniskt under den extra månaden ska givetvis inte påföras förseningsavgift. Av den som under samma period lämnar deklaration på papper ska däremot förseningsavgift tas ut.

Av *andra stycket* framgår att förseningsavgift inte tas ut om det är fråga om en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 §, en särskild skattedeklaration för redovisning av mervärdesskatt enligt 26 kap. 7 § andra stycket, särskilda uppgifter som redare ska lämna enligt 33 kap. 8 § eller särskilda uppgifter om nedsättning av utländsk skatt enligt 33 kap. 9 §. 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 bara 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 § första stycket 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 mervärdesskatt) avskaffades år 1993. Deklarationerna lämnades då på inbetalningskortets baksida. 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 år 2009 togs 181 700 förseningsavgifter ut på grund av att skattedeklaration inte hade 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 förfalldagen (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 att faktiskt komma in med den.

Den höga kostnadsränta som beräknas på det belopp som Skatteverket skönsmässigt har 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 deklarationsskyldiga som ska redovisa skatt eller avgift 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 för låga belopp eller inga belopp alls. I sådana fall fungerar kostnadsränta och skattetillägg inte som påtryckningsmedel att lämna deklarationen i tid.

Om förseningsavgiften för skattedeklaration togs bort skulle det alltså finnas en grupp som kunde lämna deklarationen för sent utan att drabbas av någon sanktion. Risken skulle då vara att antalet för sena deklarationer blev allt fler. Det skulle i sin tur leda till ökad administration eftersom varje skatt eller avgift som inte redovisas i tid genererar ett ärende om omprövning. Mot den bakgrunden bör förseningsavgiften finnas kvar även för skattedeklarationerna.

Förseningsavgift om uppgifterna är bristfälliga

2 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 9 § andra stycket TL. Av 5 kap. 13 § första stycket TL framgår att bestämmelsen i 9 § 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).

Den uppgiftsskyldige ska enligt paragrafen inte anses ha lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, om de uppgifter som har lämnats eller godkänts är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen. För att förseningsavgift ska kunna tas ut måste väsentliga uppgifter saknas. Bristerna ska vara grava och uppenbara. De uppgifter som har 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 (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 för 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 förtar en handling dess karaktär av deklaration.

Som har konstaterats är de krav som ställs i förevarande paragraf högre än de som följer av den praxis som har redogjorts för ovan. Det innebär att även den som uppfyller kraven i praxis och alltså har lämnat inkomstdeklaration eller 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 beskattningen.

Undantagen

Fysiska personer i utlandet

3 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Paragrafen innehåller ett undantag från 1 § om förseningsavgift för en fysisk person som lämnar inkomstdeklaration 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 lämnar deklaration senare än den 31 maj.

Det finns i dag 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. Den särskilda regleringen avskaffas och en deklarationstidpunkt kommer att gälla för alla fysiska personer.

Även personer som är bosatta utomlands eller stadigvarande vistas där ska alltså i princip lämna deklaration 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 skyldigheten att lämna inkomstdeklaration. 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 §

Paragrafen ersätter bestämmelsen i 5 kap. 12 § TL.

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som ska lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna, ska förseningsavgift endast tas ut om den uppgiftsskyldige inte har 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 lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter. Skattedeklarationer omfattas inte. Förseningsavgift kan enligt 1 § bara komma i fråga för vissa särskilda uppgifter. Något krav på undertecknande ska inte gälla för de särskilda uppgifter som svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige samt 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.

Här klargörs genom sista meningen 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 deklarationsskyldige överhuvudtaget inte har hörts av.

Inte mer än en förseningsavgift för skattedeklaration

5 §

Av paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, framgår att den som vid ett deklarationstillfälle är försenad med flera skattedeklarationer inte ska drabbas av mer än en förseningsavgift. Motsvarande gäller enligt skattebetalningslagen eftersom skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt ska redovisas i en och samma deklaration.

För att bestämmelserna om skyldigheten att lämna skattedeklaration ska bli så lättillgängliga som möjligt bygger regleringen på att arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeklaration och punktskattedeklaration är självständiga varianter av skattedeklarationen. Den som

ska redovisa skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt ska alltså i formell mening lämna tre deklARATIONER.

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 inte motiverad.

Den som i dag i rätt tid lämnar en underskriven skattedeklaration enligt fastställt formulär som innehåller i vart fall någon beloppsmässig uppgift till ledning för beskattningen får ingen förseningsavgift. Det beror på att den deklarationsskyldige anses ha lämnat skattedeklaration även om han eller hon i deklARATIONEN exempelvis bara har redovisat mervärdesskatt men utelämnat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Om en ny deklaration med fullständiga uppgifter inkommer för sent tas inte någon förseningsavgift ut. I detta avseende innebär de nya bestämmelserna en skärpning; en förseningsavgift ska tas ut om inte såväl arbetsgivardeklaration som mervärdesskattedeklaration har lämnats i rätt tid. Den deklarationsskyldige 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 deklARATIONERNA i tid.

Den som i dag är sen med redovisningen av såväl skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som punktskatt vid samma redovisningstillfälle får två förseningsavgifter, en för skattedeklARATIONEN och en för punktskattedeklARATIONEN. I fortsättningen ska bara en förseningsavgift tas ut i en sådan situation.

Förseningsavgiftens storlek

6 §

Paragrafen ersätter 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 § första stycket TL.

Förseningsavgiftens storlek regleras i paragrafen. Av *första stycket* framgår att förseningsavgiften är 5 000 kronor för ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som inte lämnar inkomstdeklaration i rätt tid. Av övriga som inte lämnar inkomstdeklaration i rätt tid tas förseningsavgift ut med 1 000 kronor. Förseningsavgift som uppgår till 1 000 kronor gäller även för 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, svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp. Det är alltså 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 § andra stycket 2 SBL gäller detsamma om den deklarationsskyldige har varit försenad med skattedeklaration för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Nu tas ingen förhöjd avgift ut vid upprepad försening.

En förseningsavgift på 500 kronor bör nämligen vara ett tillräckligt påtryckningsmedel för företag som ska redovisa en låg skatt eller avgift respektive ingen skatt eller avgift 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 lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter.

Begrepp, termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms (3 kap. 2 §). Av 2 kap. 2 § första stycket IL framgår att de termer och uttryck som används även omfattar motsvarande utländska företeelser. Förseningsavgift kan alltså tas ut av utländska motsvarigheter till aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar.

Flera förseningsavgifter

7 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 11 § TL.

Förseningsavgift som gäller skyldighet att lämna inkomstdeklaration och särskilda uppgifter tas enligt paragrafen ut i tre steg.

Paragrafen gäller den som direkt enligt lagen är skyldig att lämna inkomstdeklaration. 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 den tidigare bestämmelsen 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 deklarationskyldig 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 lämna deklaration att göra det så tidigt som möjligt under granskningsperioden och härigenom göra den masshantering som deklarationsgranskningen innebär så effektiv som möjligt. Personer som endast är deklarationskyldiga 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 lämna inkomstdeklaration 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 lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har 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 lämna deklaration senast den 2 maj. För andra juridiska personer än dödsbon är deklARATIONSTIDPUNKTEN beroende av vilket beskattningsår som tillämpas; den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december (32 kap. 2 § första stycket). Den senarelagda deklARATIONSTIDPUNKTEN som gäller för andra juridiska personer än dödsbon om de lämnar deklaration elektroniskt, ska inte beaktas i detta sammanhang (32 kap. 2 § andra stycket). Det framgår av *tredje stycket*. Sista dagen att lämna deklaration 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. 10 och 11 §§).

Efter ytterligare två månader ska enligt *andra stycket* den tredje förseningsavgiften tas ut om den uppgiftsskyldige fortfarande inte har lämnat inkomstdeklaration eller 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 lämnat deklaration när fem månader har gått från deklARATIONSTIDPUNKTEN kan alltså i ett och samma beslut påföras tre förseningsavgifter.

Även för den som har haft anstånd med att lämna deklaration eller 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 deklARATIONSTIDPUNKTEN (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 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 lämnar deklaration 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 lämnar deklaration senast den 31 maj. Den bestämmelsen ändrar inte den lagstadgade deklarationstidpunkten 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

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll. Att ett skattetillägg är en särskild avgift framgår av 3 kap. 17 §.

Tillämpningsområdet för skattetillägg

2 §

Av paragrafen framgår att skattetillägg ska tas ut på skatter som omfattas av skatteförfarandelagen. 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 skatt 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 bl.a. i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Eftersom förevarande lag ska tillämpas på förfarandet vid uttag av sådan skatt blir bestämmelserna om skattetillägg tillämpliga utan sådan hänvisning. I de lagar där det behövs kommer en hänvisning till 15 kap. SBL att ersättas av en hänvisning till förevarande kapitel. Bestämmelserna om skattetillägg kommer därmed att kunna tillämpas på skatter som inte framgår av lagens tillämpningsområde.

3 §

Lagen gäller enligt 2 kap. 2 § för ett antal där 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 avgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen 2000:980), sådan avgift enligt 1 och 3 §§ lagen (1994:1920) om allmän löneavgift som arbetsgivaren ska betala samt avgift enligt lagen (2007:1398) 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 bestämmelsen 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 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 1 § första stycket TL och 15 kap. 1 § första stycket SBL.

I paragrafen finns grunderna för att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift.

Enligt *första stycket 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. Uppgifter i deklaration, uppgifter i svar på en förfrågan och uppgifter som lämnas till en revisor i samband med en revision (42 kap.) 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 har lämnats till ledning för egen beskattning. I 5 kap. 1 § första stycket TL talas i stället om uppgifter lämnade till ledning för taxering. Begreppet ”taxering” används inte i skatteförfarandelagen, se avsnitt 5.3.2.

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 alltså 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 skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt. Eftersom den oriktiga uppgiften saknar betydelse för det ärende som den har lämnats i har den skattskyldige inte lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen i paragrafens mening.

Bara 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. Skatteförfarandelagen ska innehålla få likställighetsbestämmelser (se avsnitt 7.2). Detta sker genom att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas och genom att inte använda begreppet skattskyldig i paragrafer som även ska gälla andra än skattskyldiga. Därför sägs i stället att det är den som lämnar en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning som kan drabbas av skattetillägg.

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 en skattedeclaration 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 som 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 en deklARATION eller någon annan uppgift som har lämnats av en behörig företrädare anses lämnad av den som företräds, 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 eller hade kunnat ha en 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 en anmälan om registrering, en skalbolagsdeklARATION, en preliminär inkomstdeklARATION, en ansökan om godkännande för F-skatt eller en 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 har registrerats som skattskyldig. För att det ska vara möjligt att ta ut skattetillägg av en felaktigt registrerad person som i en skattedeclaration yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt finns en särskild bestämmelse i 15 kap. 16 § SBL.

Förevarande paragraf, som inte begränsar tillämpningsområdet till uppgifter som lämnas av en skattskyldig, innebär att en person som felaktigt har registrerats som skattskyldig omfattas av bestämmelsen. En bestämmelse motsvarande 15 kap. 16 § SBL behövs alltså inte för att uppnå det resultatet (se även betänkandet s. 1288 f.). Bestämmelsen i 15 kap. 16 § SBL gäller endast den som har 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 har lämnat oriktiga uppgifter, får ett eventuellt skattetillägg hanteras inom ramen för befrielse-reglerna. Detta gäller t.ex. om den enskilde lämnar korrekta uppgifter om sin verksamhet som visar att verksamheten inte är mervärdes-skattepliktig. 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 eller hon inte är skattskyldig till mervärdesskatt. Befrielse bör dock medges; felet får anses ursäktligt med hänsyn till Skatteverkets agerande.

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

Av *andra stycket* framgår att skattetillägg vid oriktig uppgift i ett mål om beskattning förutsätter att den oriktiga uppgiften inte har godtagits efter prövning 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 en begäran om omprövning återkallas. Se avsnitt 17.8.

5 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 1 § andra stycket TL och 15 kap. 1 § andra stycket SBL.

Här definieras vad som menas med oriktig uppgift.

Av *första stycket* framgår när en uppgift ska anses vara oriktig. I *punkten 1* anges att en uppgift är oriktig om det klart framgår att den är felaktig. Uppgifter som Skatteverket har underrättat den deklarations-skyldige 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 en uppgift (31 kap. 5 §). Godkänner den deklarationsskyldige en felaktig uppgift har han utelämnat en uppgift som han varit skyldig att lämna, dvs. lämnat en oriktig uppgift enligt *punkten 2*.

Av *andra stycket* framgår när en uppgift inte ska anses som oriktig. I *punkten 1* görs en mindre ändring så att inte bara lämnade uppgifter utan också godkända uppgifter ska beaktas vid bedömningen av om det finns tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. Av *punkten 2* framgår att en uppgift inte ska anses som oriktig om den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

6 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 2 § TL och 15 kap. 2 § SBL.

Skattetillägg ska enligt bestämmelsen tas ut vid skönsbeskattning. Förutsättningarna för skönsbeskattning regleras i 57 kap. 1 §. Den

bestämmelsen gäller vid omprövning av beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, 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 lämna deklaration har sänts ut till den deklarationsskyldige och detta inte har följts. I praktiken skickas föreläggandet oftast ut redan innan skönstaxeringsbeslutet fattas. Det är också en rimlig ordning med hänsyn till den centrala betydelse som de deklarationsskyldigas uppgifter har för att riktiga beslut ska kunna fattas och för att sanktionssystemet ska fungera. Kravet på föreläggande ska därför i fortsättningen gälla beslutet om skönsbeskattning av slutlig skatt och inte enbart en förutsättning för påförande av skattetillägg. Bestämmelsen finns i 57 kap. 2 §.

7 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 3 § TL och 15 kap. 3 § SBL.

Av paragrafen framgår att ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska undanröjas om den deklarationsskyldige inom viss tid lämnar en skattedeklaration eller inkomstdeklaration.

Enligt *första stycket 1* ska skattetillägg undanröjas om en skattedeklaration lämnas inom två månader från utgången av den månad då beslutet om skattetillägg meddelades. Enligt *punkten 2* ska tidsfristen inom vilken den deklarationsskyldige ska ha lämnat inkomstdeklaration – för att bli av med skattetillägget – räknas fyra månader 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 meddelades. Tidpunkten ansågs vara praktisk eftersom beslut om skattetillägg i dessa fall i regel fattas sent under taxeringsåret. Andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december, beroende på valt beskattningsår (32 kap. 2 § första stycket). Det innebär att dagens enda deklARATIONSTIDPUNKT, den 2 maj, ersätts med fem deklARATIONSTIDPUNKTER vad gäller skyldigheten att lämna inkomstdeklaration. 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. Bestämmelsen utformas därför på samma sätt som i punkten 1 och knyter tidsfristen till utgången av den månad då beslutet om skattetillägg 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 har 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 lämna inkomstdeklaration innebär det en ändring i förhållande till vad som gäller i dag. Förändringen innebär att den deklarationsskyldige får lika lång tid på sig för att lämna deklaration 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.

Skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska enligt *tredje stycket* ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.

Skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

8 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

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 s.k. skönstaxeringsspekulation stoppas, se avsnitt 17.9.

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

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

Den tredje förutsättningen, *punkten 3*, är att det första 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 lämna inkomstdeklaration. Skattetillägget uppgår enligt 17 § till fyrtio procent av höjningen.

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

9 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, finns en bestämmelse om skattetillägg för den som inte har gjort skatteavdrag.

I skattebetalningslagen finns inga särskilda bestämmelser om skattetillägg på skatteavdrag. Det innebär att grunderna för att ta ut skattetillägg är att oriktig uppgift har lämnats eller att skönsbeskattning har 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 en skattedeclaration lämna uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken han eller hon är skyldig att göra skatteavdrag och sammanlagt avdraget belopp (26 kap. 19 § 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 borde 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.

Om Skatteverket upptäcker att skatteavdrag inte har gjorts, ska verket enligt regeringens förslag inte som i dag ompröva beslutet om skatteavdrag utan fatta ett beslut om ansvar för underlåtna skatteavdrag. Regeringen föreslår att utbetalarens ansvar tydligt ska regleras som ett sidobetalningsansvar, dvs. ett ansvar för någon 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 har betalat sin slutliga skatt för beskattningsåret görs utbetalaren överhuvudtaget inte ansvarig.

Skattetillägg ska tas ut när oriktig uppgift har lämnats ”till ledning för egen beskattning” (4 §). Bestämmelserna är inte riktigt anpassade till den situation som diskuteras 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

utbetalad. 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 ”20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts” för den som har lämnat uppgiften (11 §). Beräkningsbestämmelsen anknyter till beskattningseffekterna för den som har lämnat den oriktiga uppgiften. Som ovan har 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 ett ansvarsbeslut. Skattetillägg bör 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 har gjorts.

Den här aktuella bestämmelsen ska tillämpas även när det skatteavdrag som borde ha gjorts måste uppskattas skönmässigt. Utbetalarens ansvar för underlåtna 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 17.7.5.

När får skattetillägg inte tas ut?

10 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 8 § 2, 4 och 5 TL och 15 kap. 7 § 3 och 4 SBL.

Av paragrafen framgår i vilka situationer skattetillägg inte får tas ut.

Enligt *punkten 1* får 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 utvidgas nu till att gälla även annat normalt tillgängligt kontrollmaterial än obligatoriska kontrolluppgifter.

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 ska alltså avses material som normalt är tillgängligt vid taxeringen (jfr prop. 1991/92:43 s. 65). Förhållandevis höga krav bör ställas för att kontrollmaterialet ska 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 ska 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.

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 §§. Med ett år avses en tolv månadersperiod. Om beskattningsåret t.ex. går ut den 30 juni 2013 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2014.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

I skattebetalningslagen finns ingen motsvarighet till punkten 1 om att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial. Nu blir undantaget formellt tillämpligt även för oriktiga uppgifter i en skattedeklaration. I praktiken torde det sakna 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.

Punkten behandlas i avsnitt 17.7.3.

Enligt *punkten 2* får skattetillägg inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften. Bestämmelsen är generösare än nuvarande motsvarigheter om frivillig rättelse. Skattetillägg ska inte tas ut om den uppgiftsskyldige rättar en oriktig uppgift efter det att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion. Om däremot rättelsen sker efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet ska skattetillägg tas ut på samma sätt som enligt dagens bestämmelser. Lagtekniskt framgår det genom att rättelsen ska ha skett ”på eget

initiativ". Om den uppgiftsskyldige agerar på grund av Skatteverkets information om 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 sker efter det att den uppgiftsskyldige av någon annan anledning 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 sistnämnda hänseende 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). Se avsnitt 17.7.2.

Skattetillägg kan enligt 9 § tas ut på grund av att skatteavdrag inte har gjorts. Enligt dagens regler tas skattetillägg på icke avdragen skatt ut på grund av att oriktig uppgift har 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 skattebelopp. Skattetillägg får inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt (se kommentaren till 66 kap. 28 §). Av språkliga skäl används här ordet "passiviteten" i stället för dagens uttryck "underlåtenheten".

Om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår till vilka perioder skatten eller avgiften ska hänföras, får en omprövning enligt 66 kap. 35 § 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 skattebeloppet 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.

Paragraferna 5 kap. 8 § 1 och 3 TL samt 15 kap. 7 § 1 och 2 SBL innehåller bestämmelser som inte får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. 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 av 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 (se

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 tillsammans med övriga uppgifter som har 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 något 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 har angetts 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 avvikelserna 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 har redovisats korrekt föreligger ingen oriktig uppgift eftersom uppgiften (yrkandet) tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut (5 § andra stycket 1). Om lämnade eller godkända uppgifter visserligen har 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 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § första stycket TL och 15 kap. 4 § första stycket SBL.

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift.

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 avskaffats har en sådan bestämmelse ingen funktion. I fortsättningen ska beräkningen därför endast avse den skattskyldiges egen skatt.

I första meningen anges en definition av vad som menas med ”skattetillägg på slutlig skatt”. Uttrycket används sedan i 12, 13, 15 och 21 §§.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

12 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § andra stycket TL och 15 kap. 4 § andra stycket SBL.

Av paragrafen framgår att skattetillägget ska beräknas enligt en lägre procentsats, 10 respektive 5 procent, om det av normalt tillgängligt kontrollmaterial framgår att uppgiften är oriktig. Med normalt tillgängligt kontrollmaterial avses detsamma som i 10 § 1. Vad som avses med skattetillägg på slutlig skatt framgår av 11 §.

Att skattetillägg inte alls ska tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som också har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret framgår av 10 § 1. De lägre procentsatserna enligt förevarande paragraf ska alltså tillämpas om det av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket 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 normalt 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 helt ny lydelse som på ett bättre sätt beskriver dess innebörd.

Kontrollmaterialet ska ha varit tillgängligt för Skatteverket 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 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 har 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 skatteförfarandelagen. 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 till andra juridiska personer än dödsbon ske senast den 15 i den tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (i de flesta fall den 15 december, se 56 kap. 10 § andra stycket). Till fysiska personer och dödsbon ska ett besked om slutlig skatt skickas senast den 15 december efter beskattningsårets utgång (se 56 kap. 10 § första stycket). 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 2013 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2014.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

Enligt 10 § 1 ska skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket. Nuvarande undantag från skattetillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av en obligatorisk kontrolluppgift utvidgas alltså till att även gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial. I vissa situationer när skattetillägg i dag tas ut med en lägre procentsats kommer inget skattetillägg att tas ut i fortsättningen. 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 17.7.3.

Periodiseringsfel

13 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § tredje stycket TL och 15 kap. 4 § tredje stycket SBL.

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

En mindre justering görs i *punkten 2* om skattetillägg med två procent. Enligt nuvarande bestämmelse krävs att den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas 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.

Vad som avses med skattetillägg på slutlig skatt framgår av 11 §.

Underskott

14 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 6 § första stycket TL. Bestämmelserna i 5 kap. 6 § andra och tredje styckena TL finns i 16 §.

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 beskattningsår. Underlaget för beräkning av skattetillägget är en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Skattetillägg kan tas ut även i fall då den oriktiga uppgiften inte har prövats i sak. Det gäller om en oriktig uppgift lämnas i ett omprövningsärende och begäran om omprövning därefter återkallas innan Skatteverket har prövat den i sak (se författningskommentaren till 4 § och avsnitt 17.8). 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.

Beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning

Huvudregeln

15 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 5 § TL och 15 kap. 5 § SBL.

I paragrafen regleras beräkningen av skattetillägg vid skönsbeskattning.

I *första* stycket anges procentsatser och hur skattetillägget ska beräknas. Vad som avses med skattetillägg på slutlig skatt framgår av 11 §.

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

Begreppet ”skönstaxering” används inte 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 skattskyldige till godo. Detta ska nu även gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial, se avsnitt 17.7.4. 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 deklarationsskyldige 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 till andra juridiska personer än dödsbon ske senast den 15 i den tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (i de flesta fall den 15 december, se 56 kap. 10 § andra stycket). Till fysiska personer och dödsbon ska ett besked om slutlig skatt skickas senast den 15 december efter beskattningsårets utgång (56 kap. 10 § första stycket). 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 tillgäng-

ligt 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. 5 § andra stycket TL behålls.

Motsvarande situation gäller den tidsfrist som finns i 12 §. Där anges att kontrollmaterial som har 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 2013 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2014. Tidsfristen i nu aktuell bestämmelse bör utformas på samma sätt. Se också 10 §.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

Hänsynen till kontrolluppgifter vid beräkningen av skattetillägg i skönstaxeringssituationer infördes i 5 kap. 5 § TL vid 2003 års översyn. Motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen. När bestämmelserna förs samman i en paragraf blir bestämmelsen om hänsyn till kontrollmaterial formellt tillämplig även för skönsbeskattning som gäller skatt eller avgift som ska redovisas i en skattedeclaration.

I *andra stycket* anges att för det fall skönsbeskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

Underskott

16 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 6 § andra och tredje styckena TL. Bestämmelsen i 5 kap. 6 § första stycket TL finns i 14 §.

I paragrafen finns särskilda beräkningsbestämmelser för fall då skönsbeskattningen påverkar ett underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst.

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 minskas eller utnyttjas. Dessutom ska skattetillägg beräknas på den undandragna skatten enligt 15 §.

I *första stycket* anges hur skattetillägget ska beräknas om en skönsbeskattning har minskat ett underskott som inte utnyttjas samma beskattningsår. I *andra stycket* anges hur skattetillägget ska beräknas om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott utnyttjas.

Beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

17 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen framgår att skattetillägg som under vissa förutsättningar ska tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §), ska beräknas

till fyrtio procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.

Se författningskommentaren till 8 § och avsnitt 17.9.

Beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

18 §

Av paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, framgår att skattetillägg på icke gjort skatteavdrag ska beräknas till fem procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts.

Se kommentaren till 9 § och avsnitt 17.7.5.

Underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor

19 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 7 § TL och 15 kap. 6 § SBL.

När underlaget för skattetillägg bestäms ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör samma fråga som den som har föranlett skattetillägget. Om skattetillägg exempelvis ska tas ut på grund av att en kapitalvinst vid försäljning av fastighet inte har redovisats ska hänsyn tas till kostnader för inköp av fastigheten. Däremot ska hänsyn inte tas till förhållanden som rör en annan fråga, det s.k. 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 har upptäckts, invänder att han eller hon har 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 har 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 en 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 en 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 oredovisade 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 har 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, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, innehåller en bestämmelse som kompletterar det s.k. 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 inkomstskikt skattetillägget ska beräknas. Det sker genom s.k. 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 avvikelser från uppgifterna i deklARATIONEN.

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 har föranlett skattetillägget, ska underlaget för skattetillägg i stället minskas enligt 19 §.

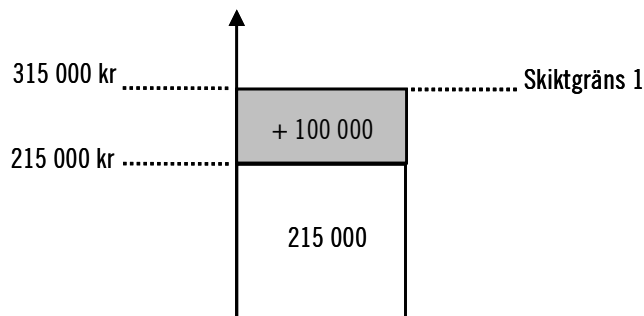
Följande två exempel får illustrera hur bestämmelsen ska tillämpas. Skiktgränserna för statlig inkomstskatt antas vara 315 000 kronor och 475 000 kronor.

Exempel 1

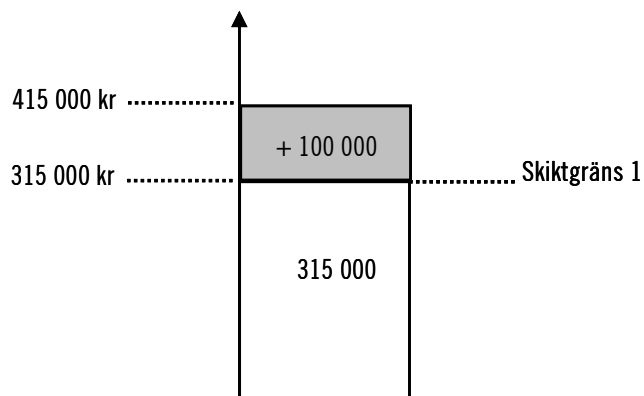
I exemplet bortses från egenavgifter. En enskild näringsidkare redovisar och beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 315 000 kronor.

Härefter upptäcker Skatteverket en oredovisad inkomst på 100 000 kronor. Näringsidkaren invänder då att han eller hon vill göra värdeminskningsskatt 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 ursprungliga beslutade inkomsten med värdeminskningsskatten 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.



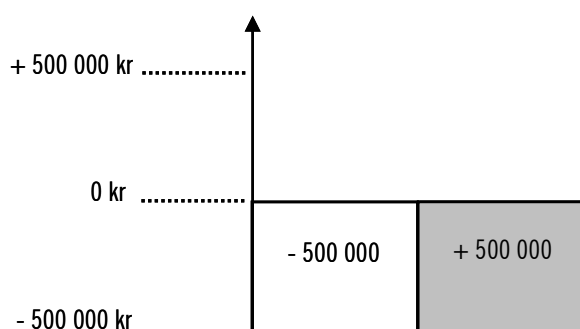
Om rätträkning inte görs blir utfallet ett annat. Den oriktiga uppgiften läggs direkt på den ursprungliga beslutade inkomsten. Skattetillägg beräknas med 40 procent av skatten i skiktet 315 000–415 000 kronor. Det innebär att den nedre skiktgränsen för statlig inkomstskatt passeras. Skattetillägg kommer 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.



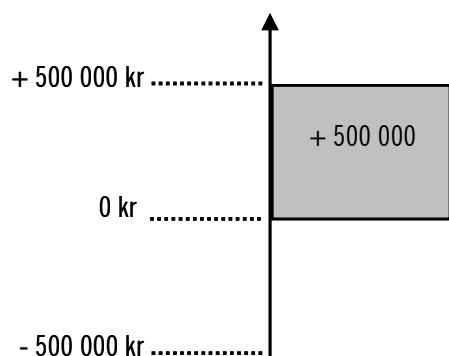
Exempel 2

Ett bolag redovisar 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. Underskottsskattetillägg 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. Regeringen har i exemplet utgått från en skattesats på 28 procent. 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 utslutande positiv eftersom den nästan undantagslöst leder till ett lägre skattetillägg. 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 har legat till grund för skattetillägget. Rätträkningen 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. Rätträkning bör användas och det bör framgå att så ska ske 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 bestämmelsen inte kan tillämpas om den uppgiftsskyldiges begäran om avdrag är direkt beroende av Skatteverkets höjningsbeslut. Så är t.ex. fallet om den som har ertappats med en oredovisad fastighetsavyttring yrkar uppskov med kapitalvinsten. Avdrag för uppskovsbelopp hade inte kunnat göras före höjningen (kapitalvinsten var ju inte redovisad). Först genom att den oriktiga uppgiften rättas och kapitalvinsten tas upp blir avdraget för uppskovsbelopp 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.

Mer än en procentsats

21 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 23 § TL.

I paragrafen finns bestämmelser om hur beräkningen av skattetillägg ska göras om tillägget ska tas ut enligt mer än en procentsats.

Av *första stycket* framgår att paragrafen är tillämplig när skattetillägg på slutlig skatt ska beräknas enligt flera procentsatser. Vad som avses med skattetillägg på slutlig skatt framgår av 11 §.

Andra stycket reglerar hur beräkningen ska göras om skattetilläggen ska beräknas på undandragen skatt. Skatten på det sammanlagda undanhållna 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 redovisa 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. I exemplet antas 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 av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst 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

Kassaregister och personalliggare

När ska kontrollavgift tas ut?

1 §

Bestämmelserna ersätter 24 § första stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen finns grunderna för att ta ut kontrollavgift av den som bl.a. inte fullgör skyldigheten att använda kassaregister.

I kassaregisterlagen anges grunderna för kontrollavgift i fem punkter. Här finns två punkter. *Punkten 1*, som ersätter 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. 8 § och får inte ha förändrats på ett otillåtet sätt.

Av 39 kap. 7 § framgår att all försäljning ska registreras. Registreringskravet omfattar även annan löpande användning av ett

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 ersätter den nuvarande *punkten 3*, sägs att kontrollavgift ska 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 har 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 har framkommit vid tillsyn eller 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 att ta ut kontrollavgift. Den efterföljande avstämningen är bara en avslutande del av kontrollen och bristen har i paragrafens mening framkommit vid kontrollbesöket.

Skatteverket tar i sitt remissvar upp att innebörden av skyldigheterna i 50 kap. 1, 3 och 7 §§ bör ges i lag och inte i verkställighetsföreskrifter. Skyldigheten att använda bl.a. kassaregister framgår av 39 kap. och inte av verkställighetsföreskrifter. Vissa detaljkrav av skyldigheterna i 39 kap. kommer dock att framgå av verkställighetsföreskrifter. Se avsnitt 6.2 och 13.1. Regeringen anser att skyldigheterna inte i varje detalj behöver kunna utläsas direkt av paragrafer i detta kapitel. Det innebär att dagens ordning behålls.

2 §

Paragrafen ersätter 24 § andra stycket, 25 och 26 §§ kassaregisterlagen.

Av paragrafen framgår storleken på kontrollavgiften som avses i 1 § (kassaregister).

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 från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades. Kontrollavgiften är i sådana fall 20 000 kronor. Tillsammans med 6 § ersätter bestämmelsen 25 och 26 §§ kassaregisterlagen.

Paragraferna 25 och 26 i 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 har tagits ut enligt 24 § första stycket 1–3 och att ett föreläggande om att göra rättelse inom viss tid inte har följts. Förhöjd avgift enligt 26 § kassaregisterlagen kan tas ut om en kontrollavgift har tagits ut för en överträdelse och näringsidkaren därefter inom ett år har 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 § samma lag 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 har tagits ut; det krävs ett formligt föreläggande om rättelse som inte har 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 utfärda ett föreläggande om att dessa brister ska åtgärdas förefaller därför vara en onödig omgång.

I stället införs en bestämmelse som anger att en andra kontrollavgift inte får tas ut förrän näringsidkaren har fått skäligen tid på sig att åtgärda bristerna, se 6 §. 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 har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om den senaste kontrollavgiften meddelades. 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 6 § förutsättningen för att överhuvudtaget ta ut kontrollavgift att näringsidkaren har fått skäligen tid för att åtgärda bristen.

Av 24 § andra stycket kassaregisterlagen framgår att kontrollavgiften tillfaller staten. Det följer nu av 52 kap. 11 §.

3 §

Paragrafen ersätter 12 § första stycket branschkontrollagen.

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 skall tas ut. Exempel på när avgift ska tas ut är 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 då 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. 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 har sagts en kontrollavgift tas ut.

Personalliggaren ska enligt 39 kap. 12 § 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).

4 §

Paragrafen ersätter 12 § andra stycket och 13–15 §§ branschkontrollagen.

Av paragrafen framgår storleken på kontrollavgiften som avses i 3 § (personalliggare).

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). Detta bör 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 3 §). 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 dokumen-

terad 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 att en avgift redan har tagits ut och ytterligare en avgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om den senaste kontrollavgiften meddelades. Kontrollavgiften är i sådana fall 20 000 kronor. Tillsammans med 6 § ersätter bestämmelsen 14 och 15 §§ branschkontrollagen.

Paragraferna 14 och 15 i branschkontrollagen innehåller båda bestämmelser om att kontrollavgiften ska vara 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor. Enligt 14 § branschkontrollagen är förutsättningarna för förhöjd avgift att avgift har tagits ut enligt 12 § och att ett föreläggande om att göra rättelse inom viss tid inte har följts. Förhöjd avgift enligt 15 § branschkontrollagen kan tas ut om en kontrollavgift har tagits ut för en överträdelse och näringsidkaren därefter inom ett år har gjort sig skyldig till ytterligare en överträdelse.

Gränserna mellan de båda bestämmelserna är inte helt tydlig. 14 § branschkontrollagen avser ytterligare en kontrollavgift för samma brist medan 15 § samma lag avser ytterligare en kontrollavgift för en ny brist. 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 har tagits ut; det krävs ett formligt föreläggande om rättelse som inte har 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.

I stället införs en bestämmelse som anger att en andra kontrollavgift inte får tas ut förrän näringsidkaren har fått skälig tid på sig att åtgärda bristerna, se 6 §. 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 kontrollavgift som tas ut på grund av överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då det senaste beslutet om kontrollavgift meddelades. Det gäller oberoende av om överträdelsen avser samma brist eller nya brister. Ska kontrollavgift tas ut på grund av samma brist är dock enligt 6 § förutsättningen för att överhuvudtaget ta ut kontrollavgift att näringsidkaren har fått skälig tid för att åtgärda bristen.

Av 12 § *andra stycket* branschkontrollagen framgår att kontrollavgiften tillfaller staten. Det följer nu av 52 kap. 11 §.

När får kontrollavgift inte tas ut?

5 §

Paragrafen ersätter 28 § kassaregisterlagen och 17 § branschkontrollagen.

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 motsvarande bestämmelse för kontrollavgift avseende investeringsguld eller för kontrollavgift 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 vitesförelägganden enligt förevarande lag får överklagas (se avsnitt 20.9).

6 §

Paragrafen har ingen direkt motsvarighet, men tillsammans med 2 § andra stycket och 4 § andra stycket ersätter den 25 § kassaregisterlagen och 14 § branschkontrollagen. Se kommentarerna till 2 och 4 §§.

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

Skatteverket kan enligt 1 och 3 §§ ta ut kontrollavgift vid varje kontrolltillfälle då brister har konstaterats. Det är emellertid inte rimligt att avgift tas ut för samma brist förrän näringsidkaren har haft skälig tid på sig för att åtgärda bristen. Om t.ex. en näringsidkare påförs kontrollavgift med 10 000 kronor för att han eller hon inte har något certifierat kassaregister bör han eller hon kunna fortsätta att bedriva verksamheten utan sådant kassaregister och utan att riskera ytterligare kontrollavgift under den tid inköpet av ett certifierat kassaregister 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 har 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 har lett till kontrollavgift åtgärdas mycket snabbt. Begränsningen i möjligheten att ta ut kontrollavgift får då ingen praktisk betydelse; någon ny kontroll som skulle kunna leda till ytterligare kontrollavgift kommer knappast att hinnas med under den tidsfrist under vilken näringsidkaren ska åtgärda bristen.

Om bristen inte åtgärdas inom skälig tid riskerar näringsidkaren att drabbas av ytterligare en kontrollavgift om Skatteverket gör en kontroll och bristen då kvarstår. Sker kontrollen inom ett år räknat från då beslutet om kontrollavgift meddelades är kontrollavgiften dessutom enligt 2 § andra stycket och 4 § andra stycket 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor.

Torg- och marknadshandel samt omsättning av investeringsguld

7 §

Paragrafen ersätter 5 § första stycket torgkontrollagen och 15 kap. 9 § SBL.

I paragrafens *första stycke* finns bestämmelser om kontrollavgift för den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av torg- och marknadsplats eller vid omsättning av investeringsguld.

Båda dokumentationsskyldigheterna innefattar ett krav på att bevara de dokumenterade uppgifterna, se författningskommentarerna till 39 kap. 13 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 alltså 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 torde inte ligga en skyldighet att bevara dokumentationen. 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 har 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 (se 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 (se 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 har 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.

En platsupplåtare som inte lämnar ut uppgifter i ett kontrollavgiftshänseende bör behandlas på samma sätt som den som har 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. Dokumentationsskyldigheten gäller enligt 39 kap. 13 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 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.

I paragrafen finns bestämmelser om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift.

Av *första stycket* framgår att befrielse kan medges om det är oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp.

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 passiviteten 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 kontrollavgifter kan uppgå till mycket höga belopp. Den omständigheten att artikel 6 i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de

grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, sannolikt omfattar dessa kontrollavgifter är också ett argument för flexibla och generösa bestämmelser om befrielse.

När det gäller kontrollavgifterna enligt branschkontrollagen och kassa-registerlagen 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 (se prop. 2005/06:169 s. 129 samt prop. 2006/07:105 s. 96 och 97).

Delvis befrielse av skattetillägg och förseningsavgift kan enligt nuvarande bestämmelser göras till hälften eller en fjärdedel. Regeringen anser att nivåerna för befrielse i lagtexten bör tas bort. Skälen finns i avsnitt 17.7.1. Där redogör regeringen också för vissa hållpunkter för tillämpningen.

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.

I *andra stycket 1* anges omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Vid bedömningen ska också beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten (*punkten 2*).

Enligt *punkten 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 skattetillägssystemet skulle uppfylla de krav som följer av artikel 6 i Europakonventionen. När förevarande paragraf nu utvidgas till att även omfatta kontrollavgifterna, bör bestämmelsen 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 uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts och risken är liten för att handläggningen av ett ärende av så enkel beskaffenhet skulle dra ut på tiden (jfr. 52 kap. 2 §).

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 har påförts skattetillägg. Detta skattetillägg kommer att kvarstå om den uppgiftsskyldige inte lämnar deklaration inom viss tid. Risken för dubbla skattetillägg uppkommer om den uppgiftsskyldige efter fristen lämnar deklaration 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 lämnat deklaration ska enligt 49 kap. 7 § undanröjas om skattedeklaration eller inkomstdeklaration lämnas inom viss tid. Tröskeeffekten för den som missar de angivna tidsfristerna och drabbas av fullt skattetillägg är stor. Att deklarationsskyldigheten har 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, refererat ovan i avsnitt 17.5). Om fristen har missats med endast några dagar och skatten kan bestämmas i enlighet med lämnade 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 kan befrielse från skattetillägget medges.

Vid bedömningen av oskälighetskriteriet ska även beaktas om felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken (*punkten 4*).

52 kap. Beslut om särskilda avgifter

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Beslut om förseningsavgift

2 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen framgår 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 (21 kap. 9 § första stycket SBL) eller, om det innebär en längre frist, inom ett år från den dag då den deklarationsskyldige lämnade deklaration, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (21 kap. 9 § andra stycket SBL). Motsvarande bestämmelser finns i 4 kap. 14 § TL.

Här föreslås i förtydligande syfte uttryckliga bestämmelser om när besluten senast ska meddelas. Förseningsavgift på grund av att skyldigheten att lämna inkomstdeklaration 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 har 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 generellt. 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. Om anstånd med att lämna deklARATION eller särskilda uppgifter har medgetts enligt 36 kap. räknas dock fristen från den dag som anges i anståndsbeslutet.

Skulle Skatteverket i något fall efter tvåårsfristen uppmärksamma att en person rätteligen bort lämna inkomstdeklARATION eller skattedeklaration, periodisk sammanställning eller särskilda uppgifter 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 att lämna inkomstdeklARATION, skattedeklaration, periodisk sammanställning eller särskilda uppgifter.

Bestämmelser om omprövning finns i 66 kap.

Beslut om skattetillägg

Skattetillägg vid oriktig uppgift och skönsbeskattning

3 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt. Under vilken tidsperiod beslut om skattetillägg kan meddelas 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 taxeringsbeslut 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 en huvudregel enligt vilken ett beslut om skatte-

tillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas senast under andra året efter utgången av det kalenderår då 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 2013 ska alltså beslutet meddelas senast den 31 december 2015. För den som har exempelvis det brutna räkenskapsåret den 1 juli 2013 till och med den 30 juni 2014, ska beslut om skattetillägg meddelas senast den 31 december 2016.

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 5.3.2.

Skattetillägg vid för sen eller utebliven deklaration

4 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

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 har lämnat en deklaration i tid eller inte har lämnat någon deklaration.

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 har lämnat någon deklaration. Regeringen föreslår i 66 kap. 22 § en omprövningsbestämmelse av vilken det tydligt framgår att den förlängda tidsfristen gäller såväl den som lämnar deklaration för sent som den som överhuvudtaget inte har lämnat någon deklaration. Motsvarande ska gälla för beslut om skattetillägg. I annat fall kan den som inte har lämnat någon deklaration hamna i ett bättre läge än den som har lämnat deklaration för sent. Se författningskommentaren till 66 kap. 22 §.

I *första stycket* anges vad som gäller om den deklarationsskyldige lämnar deklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det är bara i sådana fall som tvåårsfristen behöver förlängas med ett år räknat från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Om den deklarationsskyldige lämnar deklaration tidigare ger nämligen tvåårsfristen minst ett år räknat från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket.

Vad som gäller om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration 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 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I taxeringslagen och skattebetalningslagen anges dock att eftertaxering/efterbeskattning inte får avse enbart särskild avgift (5 kap. 16 § TL) respektive skattetillägg eller förseningsavgift (21 kap. 13 § tredje stycket SBL).

I paragrafen finns ett undantag från huvudregeln i 3 § för fall då skattetillägg tas ut samtidigt som den skatt eller avgift som tillägget avser beslutas genom efterbeskattning. Beslut om efterbeskattning ska som huvudregel meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 §). Förutsättningarna för att efterbeskattning ska få ske finns i 66 kap. 27–34 §§.

Oriktig uppgift i ett omprövningsärende

6 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 18 § första stycket TL. Någon motsvarande bestämmelse finns inte för skattetillägg som tas ut enligt skattebetalningslagen.

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 § och avsnitt 17.8. Beslutet om skattetillägg ska i så fall meddelas samtidigt som avskrivningsbeslutet.

Här utvidgas tillämpningsområdet till att gälla generellt för skattetillägg. Även skattetillägg som i dag tas ut enligt skattebetalningslagen ska alltså omfattas.

Oriktig uppgift i ett mål om beskattning

7 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 18 § andra stycket TL och 15 kap. 13 § SBL.

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.

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

8 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns en bestämmelse om när beslut om skattetillägg på icke gjorda skatteavdrag 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 skattedeclaration. 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. Av *första stycket* framgår att ett beslut ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts. 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 besluta att ta ut skattetillägg på samma grund.

Se vidare avsnitt 17.7.5.

Beslut om kontrollavgift

9 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i skattebetalningslagen, torgkontrollagen, branschkontrollagen eller kassaregisterlagen.

Paragrafen reglerar när ett beslut om kontrollavgift senast ska meddelas. Ett beslut om att ta ut kontrollavgift ska meddelas inom två år från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades. Skatteverket bör endast undantagsvis, t.ex. om det är svårt att fastställa vem som bedriver en verksamhet, ha behov av att utnyttja hela beslutsfristen.

Bestämmelser om omprövning finns i 66 kap.

Se vidare avsnitt 17.10.

Inget beslut för en person som har avlidit

10 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 20 § andra stycket TL och 15 kap. 15 § SBL.

Bestämmelsen avser beslut att ta ut förseningsavgift, skattetillägg eller kontrollavgift (se 3 kap. 17 §). 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.

Särskild avgift tillfaller staten

11 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 20 § första stycket TL, 12 § andra stycket branschkontrollagen och 24 § andra stycket kassaregisterlagen.

Av paragrafen framgår att särskilda avgifter ska tillfalla staten. I 3 kap. 17 § definieras de särskilda avgifterna.

I skattebetalningslagen finns ingen bestämmelse om att avgifterna tillfaller staten eftersom det ansågs ligga i sakens natur (prop. 1996/97:100 s. 601). Inte heller i torgkontrollagen finns någon sådan bestämmelse.

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

Bestämmelser om särskilda avgifter som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i taxeringslagen och skattebetalningslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

– 5 kap. 15 § TL och 15 kap. 12 § SBL (befrielse även när något yrkande inte har framställts), samt

– 5 kap. 19 § TL och 15 kap. 14 § SBL (ändring av skattetillägg efter beslut eller dom).

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1288 f.

5 kap. 21 § TL får inte heller någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Skälet för detta är samma som för 5 kap. 19 § TL (se betänkandet s. 1291 f.).

AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER

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

1 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 2 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

Enligt *första stycket* ska beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, 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 skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt är att innehållet bara har relevans för dessa skatter och avgifter. Den som är registrerad för nämnda skatter och avgifter 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 (se avsnitt 18.2).

I 11 kap. 2 § andra stycket SBL sägs att en ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång får Skatteverket hänföra till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. En ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. Det 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 nu i 66 kap. 35 §.

I *andra stycket* regleras hur beslut ska fattas om punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Då ska beslut om skatten fattas för varje händelse med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

Beslut om ansvar för den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp fattas enligt skattebetalningslagen som ett omprövningsbeslut enligt 11 kap. 19 § SBL. Nu föreslås av tydlighets-skäl uttryckliga bestämmelser om sådana beslut i 59 kap. 2–6 §§. I *tredje stycket* finns en hänvisning till dessa bestämmelser.

2 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 16 och 18 a §§ SBL.

Här sägs i *första stycket* att om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten och avgifterna ha fattats i enlighet med deklaratoren, s.k. automatiska beslut.

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för en och samma redovisningsperiod kan i vissa fall redovisas i två olika skattedekclarationer. Så kan vara fallet om en näringsidkare i sin egenskap av privatperson har anlitat någon för att utföra t.ex. trädgårdsarbete. Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hänförliga till näringsverksamheten ska redovisas i en arbetsgivardeklaration men näringsidkaren kan välja att lämna en förenklad arbetsgivardeklaration för ersättningen till trädgårdsarbetaren (26 kap. 3 och 4 §§). Eftersom en förenklad arbetsgivardeklaration ska lämnas för varje betalningsmottagare kan det även förekomma att en privatperson redovisar skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för en och samma redovisningsperiod i två eller flera olika deklARATIONER (26 kap. 4 §).

Den nuvarande regleringen i 11 kap. 18 a § SBL innebär att om någon av skattedeklarationerna kommer in för sent ska den skatt som har beslutats enligt första stycket ändras automatiskt och beslutas i enlighet med samtliga deklARATIONER. 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 har redovisats i samtliga deklARATIONER (jfr 4 § andra meningen). Syftet med regleringen är att undvika ett onödigt omprövningsförfarande (prop. 2001/02:45 s. 34).

I *andra stycket* finns bestämmelser om automatisk ändring. Av *punkten 1* framgår att en sådan ändring bara är tillämplig i fall där skatten och avgifterna har beslutats i enlighet med en i rätt tid och på rätt sätt lämnad deklARATION. Med andra ord måste det finnas ett beslut enligt första stycket.

Däremot kan 4 § tillämpas i fall där ett s.k. nollbeslut har fattats på grund av att deklaration inte lämnats eller skatt och avgift inte har 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 har fattats i enlighet med en i rätt tid och på rätt sätt lämnad deklaration regleras alltså här medan automatisk ändring av s.k. nollbeslut som har fattats i avsaknad av redovisning regleras i 4 §.

Det är bara i fall där en skattskyldig väljer att redovisa i en förenklad skattedeklaration som skatteavdrag och arbetsgivaravgifter 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 skatteavdrag och arbetsgivaravgifter har beslutats i enlighet med en i rätt tid och på rätt sätt lämnad deklaration och det därefter kommer in en korrigerad arbetsgivardeklaration får skatten och avgifterna inte ändras automatiskt utan beslutet måste omprövas eftersom den korrigerade deklarationen är att anse som 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 har begärts.

Om det efter att en omprövning har begärts men innan beslutet omprövats kommer in en förenklad arbetsgivardeklaration får den tas med vid omprövningen.

3 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 17 § SBL.

Av 26 kap. 3 § andra stycket följer att den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Om den registrerade skriftligen upplyser Skatteverket om att det varken finns skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter att redovisa för en viss redovisningsperiod behöver deklaration dock inte lämnas för den perioden.

Föreskriften i förevarande paragraf innebär att i fall Skatteverket skriftligen har upplysts om att det inte finns något att redovisa ska skatteavdrag och arbetsgivaravgifter 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 eller avgifter att redovisa.

4 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 18 § SBL.

I paragrafen sägs att om en skattedeklaration inte lämnas i rätt tid eller på rätt sätt ska varje oredovisad skatt och avgift bestämmas till noll kronor. Detsamma gäller om någon skatt eller avgift inte har redovisats i

deklarationen. Där finns även bestämmelsen om att i fall skatten eller avgifterna redovisas senare ska ett beslut i stället anses ha fattats i enlighet med redovisningen, såvida inte nollbeslutet redan har omprövats.

5 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 1 § andra stycket 5 och 6 SBL.

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).

Termen beskattningsbeslut förs inte över till skatteförfarandelagen (se avsnitt 18.2). En motsvarande ordning ska dock 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.

Hänvisningen till 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel i 11 kap. 1 § andra stycket 5 b SBL har inte fått någon motsvarighet i förevarande lag eftersom lagen om skatt på gödselmedel har upphört att gälla vid utgången av år 2009 (se prop. 2009/10:41, bet. 2009/10:SkU21, rskr 2009/10:122, SFS 2009:1499).

54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt

1 §

Paragrafen ersätter 17 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK.

Enligt *första stycket* framgår om skatt enligt SINK eller skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, ska redovisas av den skattskyldige, ska beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehållet i en särskild inkomstskattedeklaration och andra tillgängliga uppgifter. Det är samma ordning som gäller för beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, 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 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, anges inom vilken tid och på vilket sätt Skatteverket får besluta om särskild inkomstskatt för den som är skattskyldig enligt SINK eller A-SINK i andra fall än som avses i 1 §.

Utgångspunkten är att den som betalar ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt SINK eller A-SINK alltid ska göra skatteavdrag, antingen för preliminär skatt eller för särskild inkomstskatt. Förutsättningarna för att skatteavdrag ska göras för särskild inkomstskatt finns i 13 kap. 3 och 4 §§. Avdragen skatt ska redovisas i en arbetsgivardeklaration och vara inbetald senast på deklarationsdagen.

Om en utbetalare inte gör skatteavdrag med rätt belopp, får Skatteverket enligt 59 kap. 2 § besluta att utbetalaren ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Av 59 kap. 3 § framgår att om utbetalaren görs ansvarig ska ett beslut om betalningsskyldighet som huvudregel även fattas för mottagaren.

Mottagarens skattskyldighet påverkas inte av utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag och ansvar när skatteavdrag inte görs med rätt belopp. 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 besluta att även mottagaren ska betala skatten, dvs. göra mottagaren och utbetalaren solidariskt betalningsansvariga. Detta gäller redan i dag enligt 12 kap. 1 § SBL och 9 a § första stycket SINK. Däremot innehåller inte A-SINK någon bestämmelse som gör det möjligt för Skatteverket att besluta att även mottagaren ska vara betalningsskyldig i fall utbetalaren inte gör föreskrivet skatteavdrag. En sådan möjlighet införs nu (se avsnitt 18.3).

Mottagaren är även betalningsskyldig i fall där den skattepliktiga ersättningen inte motsvaras av någon utbetalning av ersättning för arbete. Ett exempel på en sådan 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 inte kan betalas genom skatteavdrag är mottagaren betalningsskyldig.

Det bör även nämnas att skatten inte heller 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 själv 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 och 12 § tredje stycket A-SINK. Betalningsskyldigheten flyttas alltså till mottagaren och skälen för detta redovisas i avsnitt 18.3 och i kommentaren till upphävandet av 9 § SINK och 12 § tredje stycket A-SINK. Av 13 kap. 3 och 4 §§ förevarande lag

framgår att skatteavdrag ska göras för särskild inkomstskatt från kontant ersättning.

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

Det kan förekomma att skatteavdrag för preliminär skatt görs för en fysisk person som ska beskattas enligt SINK eller A-SINK. Om det sker har skatteavdrag sannolikt gjorts med ett 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 och A-SINK (23 kap. 2 §). En kontrolluppgift ska innehålla uppgift om avdragen skatt (24 kap. 4 § 2). Om det av kontrolluppgiften och annan utredning framgår att preliminärskatteavdrag har gjorts för en skattskyldig som ska beskattas enligt SINK eller A-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. 2 § bestämma den slutliga skatten till noll kronor. Av 56 kap. 9 § 2 framgår att Skatteverket från den slutliga skatten ska göra avdrag för avdragen A-skatt. Eftersom den slutliga skatten är noll kronor 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 tillgodoräkandet av plusposten från slutskatteberäkningen enligt 62 kap. 11 § att avräknas från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld, där den särskilda inkomstskatten ingår.

Det 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.

Bestämmelserna i 3 § ska dock inte tillämpas om den skattskyldige enligt 4 § SINK eller 5 a § A-SINK begär att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. I sådana fall kommer den avdragna skatten nämligen att tillgodoräknas den skattskyldige inom ramen för den slutskatteberäkning som ska göras enligt 56 kap. 9 §.

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 eller A-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. 21 §). Om kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande saknas eller varit felaktig är tidsfristen i stället sex år (66 kap. 27 § 3). För beslut som är till fördel för den skattskyldige finns det i princip ingen tidsgräns (66 kap. 19 §).

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 har gått ut. Om beslutet meddelas sent gäller bestämmelsen om förlängd tid för omprövning och överklagande (66 kap. 8 § och 67 kap. 13 §), 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 eller 5 a § A-SINK begär att inkomstskattelagen ska tillämpas på skatt som har 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 eller 5 a § A-SINK.

3 §

Paragrafen ersätter 19 § första stycket och 20 § första stycket SINK samt 20 § första och tredje styckena A-SINK där det framgår att om särskild inkomstskatt har betalats in med för högt belopp har den skattskyldige efter ansökan rätt till återbetalning.

Särskild inkomstskatt som har 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 det då inte finns något hinder mot återbetalning av detta överskott.

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

Om en utbetalare har gjort ett för högt skatteavdrag enligt SINK eller A-SINK bör den skattskyldige ha rätt att få tillbaka överskjutande belopp. Det måste även finnas möjlighet till korrigerings i fall där skatteavdrag enligt SINK eller A-SINK har gjorts och den skattskyldige därefter enligt 4 § SINK eller 5 a § A-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. Beslutet kan också ses som ett beslut om särskild inkomstskatt för den som har fått vidkännas ett skatteavdrag enligt SINK eller A-SINK. Det är dock 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 efter 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 skattskyldige har begärt att bli beskattad enligt inkomstskattelagen behövs ingen ansökan om återbetalning eftersom Skatteverket i ett sådant fall avräknar inbetald skatt mot den slutliga skatten samt tillgodoför den skattskyldige eventuellt överskott som återbetalas om det inte finns något hinder mot återbetalning.

Enligt *andra stycket* ska ansökan ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det sägs i dag i 20 § första stycket SINK och 20 § tredje stycket A-SINK. Här anpassas dock ordalydelsen till fristerna för omprövning och överklagande i 66 och 67 kap.

Uppgifter om hur stort skatteavdrag som har gjorts för A-SINK ska för varje betalningsmottagare lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen. Den som ansöker om återbetalning måste visa hur mycket särskild inkomstskatt som har betalats in. I 20 § första stycket SINK och 20 § tredje stycket A-SINK sägs att den skattskyldige till ansökan ska foga intyg eller annan utredning om att särskild inkomstskatt har betalats in för sökanden. Föreskrifter om ansökningsförfaranden kan regeringen meddela som verkställighetsföreskrifter eller med stöd av den s.k. restkompetensen. Bestämmelser om att ansökan ska vara skriftlig och vilka uppgifter en sökande ska bifoga sin ansökan tas därför inte med här.

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

4 §

Paragrafen ersätter 20 § tredje stycket SINK.

I paragrafen finns bestämmelser om s.k. nollbeslut.

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 avtalsslutande staten och 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 §§). Skatteverket får dock inte tillgodoräkna ett högre belopp än inbetald särskild inkomstskatt enligt SINK på inkomsten i fråga. 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 § tredje stycket SINK sägs att den skattskyldige tillsammans med ansökan om återbetalning av skatt ska lämna ett intyg eller någon annan utredning om att särskild inkomstskatt har betalats på inkomsten. 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 tas därför inte med här.

Beslut enligt den här paragrafen får omprövas och överklagas enligt 66 och 67 kap.

55 kap. Beslut om preliminär skatt

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Beslut om debitering av preliminär skatt

2 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 3 § första stycket och 4 § SBL.

I paragrafen regleras när beslut om debitering av preliminär skatt ska fattas. Ett sådant beslut kan avse F-skatt eller särskild A-skatt.

Beslut om debitering av preliminär skatt ska enligt *första stycket* normalt fattas senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret. 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 19.6.2). Beslut ska därför inte fattas i januari utan i den första månaden under beskattningsåret. Den 18 ersätts med den 20 för att bestämmelsen ska överensstämma med reglerna i 62 kap. 5 § om kortare betalningstid för debiterad preliminär skatt som betalas sent. För beslut som fattas senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret gäller enligt 62 kap. 4 § att den första betalningen ska göras senast den 12 februari.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §. Reglerna innebär för en skattskyldig som enligt inkomstskattelagen har t.ex. beskattningsåret 1 februari – 31 januari att debiteringsbeslutet ska meddelas senast den 20 maj. Om den skattskyldige inte har ett beslut om särskild A-skatt eller är godkänd för F-skatt den 20 i den första månaden under beskattningsåret, men senare får ett sådant beslut eller godkännande ska debiteringsbeslutet enligt *andra stycket* fattas så snart som möjligt.

Vilken beräkningsmetod – beräkning enligt schablon eller beräkning enligt tillgängliga uppgifter – 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. 13 §.

Beräkning enligt schablon

3 §

Paragrafen motsvarar bestämmelserna om beräkning av F-skatt i 6 kap. 1 § SBL. Av 7 kap. 1 § SBL framgår att bestämmelserna om beräkning av F-skatt även gäller beräkning av särskild A-skatt.

Paragrafen reglerar när och hur schablonberäkning av F-skatt och särskild A-skatt ska ske.

Preliminär skatt ska enligt skatteförfarandelagen betalas och beräknas för beskattningsår i stället för inkomstår (se avsnitt 19.6.2). 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. 6 §”. Av hänvisningen till 56 kap. 6 § 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 en skatte-deklaration och kommer därmed inte att ingå i den preliminära skatten (se avsnitt 11.5.2). Det behövs därför inga bestämmelser om hur hänsyn ska tas till mervärdesskatten vid schablonberäkningen. Bestämmelserna i 6 kap. 2 § SBL får därför ingen motsvarighet här.

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”handelsbolag” ersatts med ”svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige”.

Beräkning enligt tillgängliga uppgifter

4 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 3 § SBL.

I paragrafen anges när F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster. Det handlar alltså om att göra en uppskattning av hur stor den slutliga skatten kommer att bli.

Det första beslutet om debitering av preliminär skatt för beskattningsåret ska enligt *första stycket* beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster om den skattskyldige har lämnat en preliminär inkomstdeklaration. 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 inkomstdeklaration 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 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 andra särskilda skäl (6 kap. 3 § första stycket 3 SBL). Avsikten är att en skattskyldig som i en preliminär inkomstdeklaration 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 en 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 inkomstdeklaration, men det finns annat underlag som bedöms vara 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 inkomstdeklaration krävas för att beslutsunderlaget ska vara tillräckligt. Den skattskyldige är också enligt 28 kap. 4 § under vissa förutsättningar skyldig att lämna en preliminär inkomstdeklaration om inkomstförhållandena under året ändras. Skatteverket kan vidare initiera en omprövning av debiteringen genom att förelägga den skattskyldige att inkomma med en preliminär inkomstdeklaration (37 kap. 4 §).

I 14 § 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 § SBL får inga motsvarigheter 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 kan antas 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 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 6 § SBL.

Vid beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt ska enligt förevarande paragraf om möjligt hänsyn tas till andra belopp som kan komma att dras ifrån eller läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 9 § kap. andra stycket samt tredje stycket 1–3.

Nu aktuell paragraf är emellertid vidare än 6 kap. 6 § SBL genom att hänvisningen även avser belopp som ska läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 9 § tredje stycket 1–3 (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 SBL) när beslut fattas om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag. Hänsyn ska, som *Skatteverket* har påpekat i sitt remissvar, t.ex. kunna tas till preliminär skattereduktion enligt 17 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete för att debiteringen av den preliminära skatten inte ska bli för låg.

Beslut om preliminär A-skatt

6 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 6 § andra stycket SBL.

Av paragrafens *första stycke* framgår att Skatteverket senast den 18 januari under beskattningsåret ska besluta 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 § SBL. 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 har haft inkomst från vilken skatteavdrag ska göras. Beslut om preliminär A-skatt ska då fattas så snart som möjligt efter det att han eller hon har fått sådan inkomst.

7 §

Paragrafen saknar motsvarighet i gällande rätt.

Skatteavdrag från ersättning till en juridisk person ska normalt göras med 30 procent enligt 11 kap. 24 §. 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 skattetablell kommer dock 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 9–13 §§ och avsnitt 10.5.

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 under beskattningsåret. 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 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 6 § första stycket SBL.

I paragrafen anges grunderna för hur beslut om tillämplig skattetabell ska bestämmas.

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 §

Paragrafen ersätter större delen av 8 kap. 11 § första stycket, 13 § samt 29 § första och tredje styckena SBL.

Skatteverket får enligt paragrafen besluta om att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund.

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 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 ha skett, inte har fattat ett 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 ett 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 överensstämelsen 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 överensstämelsen mellan preliminär och slutlig skatt. Det lågt ställda kravet medför 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. 6 §. 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. Här föreslås alltså 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 40 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 huvudinkomst, men beslutet kan också avse andra inkomster, ränta, utdelning eller annan avkastning. 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 § skattebetalningsförordningen (1997:750), förkortad 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. Bestämmelsen 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 ges som verkställighetsföreskrifter. Någon motsvarighet till kravet på särskilda skäl för beslut om skatteavdrag från annat än huvudinkomst föreslås alltså 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, ränta eller annan avkastning. 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 10.5.

10 §

Bestämmelsen ersätter 8 kap. 12 § andra stycket SBL.

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 att det inte regelmässigt har rätt till ett beslut om särskild beräkningsgrund, kan få ett sådant beslut om särskilda skäl finns. 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.

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag och en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige”.

11 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 12 § första stycket, 27 § andra stycket och 29 § andra stycket SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om hur en särskild beräkningsgrund för skatteavdrag ska bestämmas.

12 §

Bestämmelsen ersätter 8 kap. 17 § andra stycket SBL.

När Skatteverket bestämmer en särskild beräkningsgrund för skatteavdrag ska målsättningen vara 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 ett förmånsvärde enligt 61 kap. 18–21 §§ IL.

I förevarande paragraf finns dock en begränsning när det gäller justering av värdet av kost-, bil- och bostadsförmån. Bestämmelserna om justering av ett sådant förmånsvärde får tillämpas på begäran av den skattskyldige bara om arbetsgivaren har begärt justering av förmånsvärdet vid beräkning av arbetsgivaravgifterna och Skatteverket enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, har fattat ett beslut om vilket värde som ska användas vid denna beräkning. Härigenom undviks att två beslut fattas i samma fråga redan innan den slutliga skatten bestäms.

För att bestämmelsen ska motsvara regleringen enligt socialavgiftslagen (2 kap. 10 b och 10 c §§ SAL) avser hänvisningen till inkomstskattelagen 61 kap. 18–20 §§. Det innebär bl.a. att Skatteverket, på den skattskyldiges begäran, inte kan tillämpa bestämmelsen i 61 kap. 19 b § om justering av bilförmånsvärde för s.k. testbilar vid beslut om särskild beräkningsgrund.

Paragrafen omfattar samma förmåner som omfattas av förfarandet med beslut om värdering enligt socialavgiftslagen, dvs. kostförmån, bilförmån och bostadsförmån. Bostadsförmån som avser en semesterbostad omfattas däremot inte. Det gör inte heller kost- eller bostadsförmån som en au pair eller liknande får i uppdragsgivarens eget hushåll. Det sist sagda framgår lagtekniskt genom att hänvisningen till inkomstskattelagen inte omfattar 61 kap. 21 § den lagen.

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 § första stycket 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 har ingen motsvarighet i gällande rätt och reglerar vad som gäller i fråga om avdrag för utgifter i arbetet när en 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 förevarande lag 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.

Av paragrafen följer att det föregående årets skatte- eller avgiftssats ska tillämpas om skatte- eller avgiftssatsen har ändrats så sent 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

Bestämmelserna i 6 kap. 2 § och 11 kap. 7 § SBL, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i den nya lagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1315.

56 kap. Beslut och besked om slutlig skatt

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Beslut om slutlig skatt

2 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324), förkortad 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 dag beslutas den slutliga skatten i två steg. Först fattar Skatteverket ett grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL. Därefter fattar Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket SBL beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet – ett grundläggande beslut om slutlig skatt. I fortsättningen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen beslut om slutlig skatt (se avsnitt 18.4). Beslutet ska fattas på grundval av uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll. Av 3 och 6 §§ följer att beslutet ska innehålla såväl underlagen för skatterna och avgifterna som de olika skatternas och avgifternas storlek.

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 och enligt 11 kap. 15 § SBL ska ett besked om den slutliga skatten skickas till den skattskyldige senast den 15 december taxeringsåret. I 10 § förevarande kapitel sägs bl.a. att ett besked om den slutliga skatten ska skickas till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång. När det gäller andra juridiska personer än dödsbon ska beskedet skickas senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång.

Underlag för skatt och avgift

3 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 1 § första stycket TL.

I paragrafen anges 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 § första stycket TL, dvs. underlag som fastställs enligt den lagen.

Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 5 § TL.

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 har 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 har varit 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.

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 2 § ska taxeringsbeslut och grundläggande beslut om slutlig skatt slås samman till ett beslut benämnt beslut om slutlig skatt. Det kommer inte att 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 ut senast den 15 december året efter beskattningsåret.

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

Avvikelse som avser mindre belopp

5 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 6 § TL.

I paragrafen anges att Skatteverket får avstå från att besluta om avvikelse från en inkomstdeklaration om avvikelserna bara avser ett mindre belopp. Skatteverket är i princip skyldigt att besluta i enlighet med skatteförfattningarna. Sedan år 1979 har dock gällt att Skatteverket inte behöver rätta fel i deklarerationer som avser mindre belopp (prop. 1977/78:181 s. 244–247).

Skatternas och avgifternas storlek

6 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 10 § SBL.

Paragrafen innehåller en uppräknning av de skatter och avgifter som Skatteverket ska bestämma storleken på i ett beslut om slutlig skatt.

Skattereduktion

7 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 9 § andra stycket SBL.

I 11 kap. 9 § andra stycket SBL sägs vad som avses med slutlig skatt. Med slutlig skatt avses de skatter och avgifter som räknas upp i 10 § samma kapitel, 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 §§ IL, och
4. lagen (2005:1137) om skattereduktion för virke från stormfälld skog vid 2006–2008 års taxeringar.

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

Av 6 § i nu aktuellt kapitel följer att Skatteverket i ett beslut om slutlig skatt ska bestämma storleken på skatten enligt inkomstskattelagen. Att skattereduktionerna i 67 kap. IL ska räknas av när skatten 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 6 §§, 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 skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus och lagen om skattereduktion för virke från stormfälld skog vid 2006–2008 års taxeringar.

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

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

Hur vissa avgifter ska beräknas

8 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 11 § SBL.

I paragrafen anges hur egenavgifter, begravningsavgift och avgift till ett registrerat trossamfund ska beräknas.

Beräkning av om skatt ska betalas eller tillgodoräknas

9 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 14 § SBL.

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

I *andra stycket* anges vilka belopp som ska dras av från den slutliga skatten. Uppräkningen motsvarar den uppräkning som finns i 11 kap. 14 § andra stycket 1 a–i SBL.

I *tredje stycket* anges vilka belopp som ska läggas till den slutliga skatten. Uppräkningen motsvarar den som nu finns i 11 kap. 14 § andra stycket 2 a–d SBL.

I *punkten 4* används lokutionen ”med anledning av beslut om slutlig skatt”. Den avses även omfatta skattetillägg som föranleds av en oriktig uppgift i en därefter återkallad begäran om omprövning av en taxering.

Punkten 5 omfattar inte bara förseningsavgift enligt 48 kap. 1 § utan även förseningsavgift som påförs med stöd av 2 eller 4 § samma kapitel.

En skillnad i första stycket 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 avstämmningar av skattekontot regleras i 61 kap. 7 § (3 kap. 6 § SBL). Den nuvarande skrivningen i 11 kap. 14 § SBL kan ge intrycket att ytterligare avstämmningar 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 §§.

Resultatet av 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 §.

Besked om slutlig skatt

10 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 15 § SBL.

I avsnitt 11.8.3 föreslås att andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december. 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.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §. Reglerna innebär för en skattskyldig som enligt inkomstskattelagen har t.ex. beskattningsåret 1 februari–31 januari att beskedet om slutlig skatt ska skickas senast den 15 april.

Som redogörs för i avsnitt 18.4 reglerar den här paragrafen indirekt när Skatteverket senast ska fatta beslut om slutlig skatt. Beslutet om slutlig skatt måste nämligen fattas i sådan tid att beskeden om slutlig skatt och den följande beräkningen kan skickas ut i tid. Skatteverket måste organisera arbetet så att detta hinns med.

Paragrafen reglerar även indirekt när betalning av den slutliga skatten ska ske. I 62 kap. 8 § första stycket sägs nämligen att slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut fattades.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 18.4.

57 kap. Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter

1 §

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 3 §.

I paragrafen ges förutsättningarna för skönsbeskattning.

Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, 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 eller avgift inte redovisas anses skatten eller avgiften ha beslutats till noll kronor.

Det automatiska beslutsförfarandet gör att skönsbeskattning ska 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.

För att lagtext och tillämpning ska stämma bättre överens föreskrivs i *första stycket* att om den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. De deklarerationer som det gäller är inkomstdeklaration och samtliga former av skattedeklarerationer. Förutsättningen att skatten eller underlaget för skatten 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 bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som kommit fram. Den nu föreslagna lydelsen uttrycker alltså även rättsläget i fråga om beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.

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

Av *andra stycket* framgår att vad som sägs i första stycket även gäller avgift.

2 §

I paragrafen finns en bestämmelse som gäller när slutlig skatt ska bestämmas skönsmässigt på grund av att den deklarerationsskyldige inte har lämnat inkomstdeklaration. Ett sådant beslut får fattas först om ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration har sänts ut till den deklarerationsskyldige 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 dag i praktiken regelmässigt ut redan innan skönstaxeringsbeslutet har fattas. Det är också en rimlig ordning med hänsyn till den centrala betydelse som de deklarerationsskyldigas uppgifter har för att korrekta beslut ska kunna fattas och för att sanktionssystemet ska fungera. Lagtexten har anpassats 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 5 kap. 2 § 2 TL ska det inte ställas krav på att den deklarerationsskyldige 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 samt RÅ 1990 ref. 83, RÅ 1991 ref. 95 och RÅ 2004 not. 85).

3 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 19 § tredje och fjärde styckena SBL.

I paragrafen regleras skönsbeskattning enligt schablon i fråga om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.

Det bör påpekas att bestämmelsen inte är tillämplig i fall där skatt ska redovisas för varje förvärv eller för händelser som medför skattskyldighet och alltså inte för redovisningsperioder. Mervärdesskatt och punktskatt ska i vissa fall redovisas för varje förvärv eller för händelser som medför skattskyldighet, se 26 kap. 7 § andra stycket och 8 §. Den som är skattskyldig enligt SINK och som ska redovisa skatten i en särskild inkomstskattedeclaration ska inte heller lämna skattedeclaration för redovisningsperioder utan för varje skattepliktig ersättning, se 26 kap. 9 §.

58 kap. Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag

1 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 11 a § första och fjärde styckena SBL.

I *första meningen* sägs att om en skalbolagsdeklaration har lämnats enligt bestämmelserna i 27 kap. får Skatteverket besluta om att säkerhet ska ställas för slutlig skatt. Skatteverket ska alltså på grundval av de uppgifter som har lämnats i en skalbolagsdeklaration besluta om att säkerhet för slutlig skatt ska ställas.

Enligt *andra och tredje meningarna* ska Skatteverket vid prövningen av om det ska fattas ett beslut om säkerhet beakta tidigare ställda säkerheter och bestämmelserna i 59 kap. 24 § om ansvar för skatt för den som har avyttrat ett skalbolag. Om verket inte beslutar om att säkerhet för slutlig skatt ska ställas gäller nämnda bestämmelser om ansvar för skatt.

Säkerhetens storlek

2 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 11 a § andra och tredje styckena SBL.

I paragrafen sägs hur en säkerhets storlek ska bestämmas.

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i *första stycket* "handelsbolag" ersatts med "svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer". I *andra stycket* har en motsvarande ändring gjorts.

När ställd säkerhet får tas i anspråk

3 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 12 § första stycket SBL.

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 har 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 § första stycket SBL ska säkerheten vara en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som Skatteverket har 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 punkt-skatteområdet regleras det i verkställighetsföreskrifter. 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., benämnd indrivningslagen. Som redan har sagts ska dock bestämmelser om säkerhetens form meddelas genom verkställighetsföreskrifter varför hänvisningen till 11 § indrivningslagen inte finns med här.

Bestämmelserna i 11 kap. 12 § första stycket SBL hänvisar inte bara till 11 § indrivningslagen utan även till 10 och 12 §§ samt till 13 § 2 samma lag. 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 har 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 med företrädesrätt enligt 2 § indrivningslagen 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 har 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 behöver tas i anspråk

4 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 12 § andra stycket SBL.

Här sägs att om ställd säkerhet inte behöver tas i anspråk ska Skatteverket efter ansökan besluta om skälig ersättning för kostnaden att ställa säkerhet. Det nu sagda gäller även enligt 63 kap. 10 § i fråga om säkerhet som har 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 skäligt 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 även 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 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd 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 43 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 har vunnit laga kraft. En fordran på ersättning får inte överlåtas innan ersättningen har 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 har 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 har 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 den dag då 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 förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL. Av 67 kap. 6 § följer att Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten. Vilken förvaltningsrätt som är behörig anges i 67 kap. 7–10 §§.

Av 10 § ersättningslagen framgår vidare att Skatterättsnämndens beslut om ersättning överklagas hos Högsta förvaltningsdomstolen. 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 har 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 och 3 §§ följer att ett beslut om ersättning för ställd säkerhet får överklagas av den som beslutet gäller och det allmänna

ombudet hos Skatteverket. Enligt 67 kap. 6 § ska, som redan sagts, beslutet överklagas till förvaltningsrätten. I 67 kap. 12 § 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

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp

2 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 1 § första stycket SBL, del av 9 a § första stycket SINK och 19 § A-SINK.

I paragrafen regleras utbetalarens ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp. Paragrafen gäller oavsett om avdrag för preliminär skatt eller särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller för utomlands bosatta artister m.fl. skulle ha gjorts.

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 har gjort föreskrivet skatteavdrag i 12 kap. 1 § första stycket SBL är enligt förarbetena bara en erinran som har 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.

Regleringen blir tydligare med uttryckliga bestämmelser. I förevarande paragraf finns därför en bestämmelse som ger Skatteverket rätt att besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska göras betalningsansvarig. Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning 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.

Bestämmelser om skatteavdrag för särskild inkomstskatt finns i 13 kap. 3 och 4 §§. Om föreskrivet skatteavdrag inte har gjorts blir förevarande paragraf tillämplig även i dessa fall.

I paragrafen anges 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 skönmässig uppskattning av ansvarsbeloppet som gäller såväl slutlig skatt som särskild inkomstskatt.

Den som är skattskyldig enligt SINK eller A-SINK har i egenskap av skattskyldig alltid ett ansvar för att skatten betalas. Denna betalnings-skyldighet 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 göras solidariskt betalningsansvariga.

3 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 1 § andra och tredje styckena SBL.

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 även ska omfatta mottagaren.

Preliminärskattsystemet är av central betydelse för en hög uppbörds-effektivitet. En stor del av den preliminära skatten betalas genom skatteavdrag. Att skatteavdrag görs är alltså 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 paragrafens *första stycke* 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 belopp 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. 9 § 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 betalnings-skyldighet. Om utbetalaren görs ansvarig ska ett beslut om betalnings-skyldighet 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 förfalldagen (den förfalldagen 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 kan 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.

Det finns inte något 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 i stället 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 utbetalarens ansvar gäller 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 svenskt handelsbolag. Det beror på att ett handelsbolag inte är ett skatteobjekt enligt inkomstskattelagen. 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 (prop. 1991/92:112 s. 181).

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”.

4 §

Paragrafen ersätter 19 § A-SINK. Motsvarande gäller enligt skattebetalningslagen, men det framgår bara 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 § frångås 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 för utomlands bosatta på annat sätt än skatteavdrag för preliminär skatt och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Förevarande bestämmelse görs därför generellt tillämplig för beslut om ansvar för underlåtna skatteavdrag.

5 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 10 § SBL och 9 a § andra stycket SINK samt delar av 23 § A-SINK.

Paragrafen reglerar utbetalarens regressrätt gentemot mottagaren.

6 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, 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 och A-SINK innehåller inte heller några uttryckliga beslutsfrister utan hänvisar till bl.a. vad som sägs om omprövning i 21 kap. SBL (21 § SINK och 23 § A-SINK).

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 alltså inte lämnat en oriktig uppgift genom att i rutan för avdragen skatt ange faktiskt avdragen men för låg skatt.

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 § första stycket 3 a 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.

Det i detta sammanhang relevanta felet som utbetalaren har gjort är givetvis att han har underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag. Det saknas 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 i den upphävda uppbördslagen [1953:272]). En sådan bestämmelse tas därför in här.

Tidsfristerna för beslut om ansvar för den som inte har gjort en anmälan om F-skatt i anställningsförhållande, för delägare i handelsbolag och för dem som har 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 har gjorts

Förutsättningar för ansvar

7 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 3 § första stycket och 4 § SBL.

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. 11 och 12 §§). Det gäller även om det är uppenbart att den som har utfört arbetet är att anse som anställd. I den sistnämnda situationen är dock utbetalaren skyldig att göra en anmälan till Skatteverket (10 kap. 14 §) om ersättningen betalas ut i utbetalarens näringsverksamhet. Syftet med anmälan är att Skatteverket ska få underlag för att kunna bedöma om godkännandet för F-skatt bör återkallas.

I här aktuell paragraf föreskrivs ansvar för betalningsmottagarens skatt som ett slags sanktion mot den som inte fullgör sin anmälningsskyldighet.

Ansvaret 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 har 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.

Att den som i sin näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete utan att göra anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande kan bli betalningsskyldig för skatten och avgifterna på ersättningen framgår av 7 §. Här anges 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.

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

Med skatten och avgifterna på ersättning som betalningsmottagaren i sin tur betalar till den person som har 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 skatteavdrag och arbetsgivaravgifter på den ersättning som han eller hon har lämnat vidare ska alltså utbetalaren inte göras ansvarig för skatt eller avgifter på den ersättningen. Aktualiseras ansvarsfrågan sedan den som har 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 har 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 skatteavdrag och arbetsgivaravgifter 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*.

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”.

Regressrätt

9 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 11 § SBL.

Paragrafen reglerar utbetalarens regressrätt.

Enligt *första stycket* har utbetalaren regressrätt gentemot betalningsmottagaren.

Om arbetet har utförts av någon annan än betalningsmottagaren kan utbetalaren enligt *andra stycket* också vända sig till den som har 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 bara vända sig till den som har utfört arbetet med krav i den utsträckning denne har tillgodoräknats utbetalarens betalning av ansvarsbeloppet. I praktiken kommer alltså ett regresskrav enligt *andra stycket* att avse den del av utbetalarens betalning (skatteavdraget) som har krediterats skattekontot för den som har utfört arbetet.

Betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter

10 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 5 § SBL.

Om en utbetalare på grund av synnerliga skäl har befriats från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i 60 kap. 1 § 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 skyldig att betala arbetsgivaravgifter och dessutom saknade anledning att räkna med det.

Till skillnad mot vad som gäller enligt 12 kap. 5 § SBL omfattar betalningsansvaret inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas (se avsnitt 19.9.2).

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 helt 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. Beslutet om ansvar ska i stället 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 ett svenskt handelsbolag

11 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 a § SBL.

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.

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen och eftersom det i detta fall endast kan vara fråga om ett svenskt handelsbolag har i första stycket "handelsbolag" ersatts med "ett svenskt handelsbolag".

Andra stycket är helt 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 ersätter tillsammans med 13 § 12 kap. 6 § SBL.

I *första stycket* finns bestämmelser om ansvar för en företrädare för en juridisk person i de fall den juridiska personen inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller inte har gjort anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande. Företrädares ansvar gäller i båda fallen det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för. Till skillnad mot vad som gäller enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar betalningsansvaret inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas (se avsnitt 19.9.2).

På motsvarande sätt som gäller för underlåtet skatteavdrag har företrädares ansvar vid underlåten anmälan om F-skatt knutits till den underlåtenheten som är grunden för ansvaret och inte som i dag till underlåtenheten att betala den skatt som den juridiska personen har blivit skyldig att betala till följd av att anmälan inte har gjorts. Om företrädaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte har gjort anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande, kan företrädaren alltså tillsammans med den juridiska personen göras skyldig att betala ansvarsbeloppet.

Av praxis framgår att anmälningsskyldighet endast uppkommer om det är klarlagt att arbetet har 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 har haft uppsåt eller varit grovt oaktsam med avseende på att F-skatt har tillämpats i ett uppenbart anställningsförhållande och anmälan inte har gjorts. Bevisbördan ligger här på Skatteverket. Om ersättningen för arbetet har betalats ut till någon som har åberopat ett godkännande för F-skatt ankommer det alltså på Skatteverket att visa att utbetalaren har känt till att mottagaren inte var godkänd för F-skatt eller att något talat för att mottagaren inte var

godkänd för F-skatt och att utbetalaren trots vetskapen om detta inte av grov oaktsamhet undersökte hur det förhöll sig.

Andra stycket reglerar till vilken tidpunkt företrädaransvaret är knutet. Den relevanta tidpunkten för ansvaret är den tidpunkt då skatten skulle ha dragits av, dvs. när ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning betalas ut (10 kap. 2 § andra stycket)

Det subjektiva rekvisitet för företrädaransvar vid underlåten anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande knyts till underlåtenheten att göra anmälan. Anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande ska göras senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod under vilken utbetalningen gjordes (10 kap. 14 §). 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.

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.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 18.5.1.

13 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 12 § 12 kap. 6 § SBL.

I *första stycket* anges förutsättningarna för företrädaransvar för obetald skatt eller avgift.

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 eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats.

Huvudregeln ska tillämpas även för slutlig skatt. Skatteverket ska fatta beslut om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut senast den 15 december året efter beskattningsårets utgång (56 kap. 10 §). Skatten ska sedan enligt 62 kap. 8 § första stycket betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut fattades. Förfallodagen för den slutliga skatten enligt det första beslutet om slutlig skatt är den ursprungliga förfallodagen 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 lämnar deklaration och Skatteverket inte har några uppgifter om denne. I sådana fall får den ursprungliga förfallodagen anses vara den förfallodag som hade gällt om beslutet hade fattats i slutet av fristen, dvs. den 17 januari andra året efter beskattningsåret om den juridiska personen har kalenderår som räkenskapsår.

I *tredje stycket* finns en särskild regel som gäller när Skatteverket har omprövat beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt som gäller flera redovisningsperioder och med stöd av 66 kap. 35 § (motsvarar 11 kap. 2 § andra stycket SBL) hänfört ändringen till en period.

Bestämmelsen klargör dels att bestämmelsen gäller vid samtliga beslut om ändring där skatten hänförs till en period enligt 66 kap. 35 §, dels att det är förfallodagen för skatt som redovisas i den perioden som ska anses vara den ursprungliga tidpunkten för betalning.

Till skillnad mot vad som gäller enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar betalningsansvaret inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas (se avsnitt 19.9.2).

14 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 6 a § SBL.

I paragrafen regleras förutsättningarna för företrädaransvar när en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp. I den delen motsvarar paragrafen 12 kap. 6 a § SBL. Paragrafen har dock getts ett vidare tillämpningsområde genom att även ange förutsättningar för företrädaransvar för överskjutande punktskatt som har tillgodoräknats med ett för högt belopp.

Paragrafen har dessutom gjorts tillämplig på mervärdesskatt och punktskatt som har återbetalats med ett för högt belopp på grund av oriktig uppgift i en ansökan om återbetalning. I detta fall gäller det en återbetalning som inte har skett genom att registreras (krediteras) på skattekontot.

Såväl mervärdesskatt som punktskatt kan i vissa fall återbetalas efter ansökan (se t.ex. 10 kap. 1–3 §§ och 19 kap. 1 § ML samt 28–31 d §§ lagen 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 en skattedeklaration. 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 ska företrädaren enligt förevarande paragraf kunna göras ansvarig för beloppet tillsammans med den juridiska personen. Se även avsnitt 18.5.2.

Till skillnad mot vad som gäller enligt 12 kap. 6 a § SBL omfattar betalningsansvaret inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas (se avsnitt 19.9.2).

15 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 6 b § SBL.

En företrädare för en juridisk person kan enligt paragrafen helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten om det finns särskilda skäl.

Förfarandet

16 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 7 § första stycket SBL.

Av *första stycket* framgår att det är förvaltningsrätten som beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket.

Av *andra stycket* framgår att en ansökan om företrädaransvar ska göras hos den förvaltningsrätt där den juridiska personen enligt 67 kap. kan föra talan om den skatt eller avgift som ansvaret gäller.

17 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 7 § andra stycket SBL.

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 betalningsskyldighet 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 har upphört att gälla inte hindrar att talan väcks behöver därför inte särskilt anges här.

18 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 7 a § SBL.

I paragrafen regleras en företrädares rätt till muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar i förvaltningsrätt och kammarrätt.

Bestämmelsen i *första stycket* formuleras om något. Enligt nuvarande bestämmelse behöver muntlig förhandling, trots att företräddaren har 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 företräddaren har begärt muntlig förhandling i förvaltningsrätt eller kammarrätt kan det aldrig komma i fråga för förvaltningsrätten eller kammarrätten att fastställa betalningsskyldighet utan att hålla muntlig förhandling. I sådana fall är alltså företrädares rätt att få en muntlig förhandling till stånd absolut. Det framgår tydligare av den nya lydelsen.

Av *andra stycket* framgår att företräddaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Se även kommentaren till bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring i 46 kap. 12 §.

Överenskommelse om företrädaransvar

19 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 7 c § SBL.

Av paragrafen framgår att det är möjligt att träffa en överenskommelse om betalningsskyldigheten.

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 (se prop. 2002/03:99). Det sägs nu i *första stycket*.

Av *andra stycket* framgår att en överenskommelse kan träffas även under process i domstol. Den får dock bara rättsverkan under förutsättning att talan i målet återkallas, underrättens dom undanröjs och målet avskrivs (RÅ 2006 ref. 20).

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 (se avsnitt 6.2).

20 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 7 e § och 18 kap. 4 a § SBL.

I 12 kap. 7 e § SBL används uttrycket ”fullföljs på överenskommets sätt inom rätt tid”. Om en överenskommelse inte fullföljs på överenskommets sätt kan den inte anses ha fullföljts. I *första stycket* 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. 12 § 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. Här föreslås att Skatteverket ska få större utrymme än i dag att avgöra i vilka fall ett skattekonto ska upprättas. 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. I skatteförfarandelagen används inte termen beskattningsbeslut. 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 faktisk verkan som krävs för överklagbarhet (se författningskommentaren till 66 kap. 3 §).

Regressrätt

21 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 12 § första stycket SBL.

Av paragrafen framgår att en företrädare för en juridisk person som betalar den juridiska personens skatt eller avgift enligt ett beslut eller en

överenskommelse om företrädaransvar har regressrätt mot den juridiska personen.

Ansvar för redare

22 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 § och 12 § andra stycket SBL.

En redare har enligt *första stycket* i vissa fall arbetsgivaransvar för sjömän som är anställda av annan än redaren. Det gäller om arbetsgivaren, dvs. den som betalar ut ersättning för arbete, bara har fast driftställe i Sverige på fartyg.

Om redaren har betalat skatt eller avgift som sjömännens arbetsgivare borde ha betalat, har redaren enligt *andra stycket* regressrätt mot utbetalaren.

Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

23 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 b § SBL.

I paragrafen regleras ansvaret för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp.

I en mervärdesskattegrupp ska det finnas en grupp huvudman. Denne är redovisnings- och betalningsskyldig för gruppens mervärdesskatt (5 kap. 3 §). Förevarande paragraf reglerar vad som händer om grupp huvudmannen inte fullgör sin betalningsskyldighet. I en sådan situation är övriga gruppmedlemmar tillsammans med grupp huvudmannen 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

24 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 c § SBL.

Om Skatteverket inte har beslutat om att säkerhet för slutlig skatt ska ställas enligt 58 kap. 1 §, är enligt *första stycket* den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt. Om den avyttrade andelen avser ett handelsbolag är den som har avyttrat andelen tillsammans med den som har förvärvat andelen skyldig att betala förvärvarens slutliga skatt. Både juridiska och fysiska personer som säljer andelar i skalbolag omfattas alltså av det subsidiära ansvaret.

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i första stycket ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”.

Betalningsansvaret för den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarretten får dock uppgå högst till det belopp som säkerhet skulle ha ställts för om sådan hade beslutats. Detta framgår av *andra stycket*.

Om det finns säkerhet för slutlig skatt, ska den enligt *tredje stycket* tas i anspråk innan Skatteverket beslutar om betalningsskyldighet för den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarretten.

Ansvar vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder

25 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 9 a § SBL.

I paragrafen regleras ansvaret för skatter och avgifter vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder.

Indrivning och preskription

26 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 13 § första stycket SBL.

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.

27 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 13 § andra stycket SBL.

Av paragrafen framgår att bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller för en regressfordran. Detta innebär att en regressfordran preskriberas tidigast ett år efter betalningen av huvudfordran.

Bestämmelser om ansvar som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

- 12 kap. 2 § SBL,
- 12 kap. 7 b § SBL, och
- 12 kap. 9 § SBL.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1356.

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

1 §

Paragrafen ersätter 13 kap. 1 § första och tredje styckena SBL.

I paragrafen finns en bestämmelse om befrielse från betalningsskyldighet.

Förutsättningen för befrielse är att det finns synnerliga skäl. Av *första stycket 1* 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. 2 §. I den nuvarande bestämmelsen i skattebetalningslagen 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 har betalat in det avdragna beloppet kan däremot inte befrias från betalningsskyldigheten.

Enligt *första stycket 2* kan befrielse medges från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter inklusive sådan särskild löneskatt och allmän löneskatt som arbetsgivaren ska betala (3 kap. 3 §), mervärdesskatt samt punktskatt.

Om beslut fattas om befrielse från betalningsskyldighet för den som inte har gjort skatteavdrag eller från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt får enligt *andra stycket* motsvarande befrielse medges också beträffande förseningsavgift, skattetillägg och ränta. Med stöd av den bestämmelsen kan befrielse inte medges för enbart förseningsavgift, skattetillägg eller ränta. Särskilda bestämmelser om sådan befrielse finns dock i 51 kap. och 65 kap. 15 §.

Beslut enligt paragrafen överklagas till regeringen (67 kap. 6 §).

Bestämmelser om befrielse som inte får någon motsvarighet

Bestämmelserna i 13 kap. 1 § andra stycket och 2 § SBL, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1359.

AVDELNING XIV. BETALNING OCH ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER

61 kap. Skattekonton

Vad ska registreras på ett skattekonto?

1 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § tredje stycket första meningen skattebetalningslagen (1997:483), benämnd SBL.

I paragrafen finns de grundläggande bestämmelserna om vad som ska registreras på skattekontot. En registrering på skattekontot innebär i praktiken att kontot antingen debiteras (påförs) ett belopp eller krediteras (tillgodoförs) ett belopp.

Enligt *första stycket 1* ska skatter och avgifter som ska betalas (debitering) eller tillgodoräknas (kreditering) registreras på ett skattekonto. Dagens bestämmelse anger att skatt som ska betalas in eller

betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut ska registreras. Termen beskattningsbeslut används inte i förevarande lag. I stället används termerna beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter osv. (se avsnitt 18.2). Grundläggande beslut om taxering och grundläggande beslut om slutlig skatt benämns beslut om slutlig skatt. Som generell term används beslut om skatt (se avsnitt 18.4).

I här aktuell bestämmelse finns det inte något behov av att ersätta termen beskattningsbeslut med något annat uttryck. Det är tillräckligt att säga att skatter och avgifter som ska betalas 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. Här anges vid sidan av skatter också avgifter. Det beror på att skatteförfarandelagen, till skillnad mot skattebetalningslagen, inte innehåller någon bestämmelse som likställer avgifter med skatt. Vilka skatter och avgifter som omfattas av lagens tillämpningsområde framgår av 2 kap. 1–4 §§.

Det är självklart att skatter och avgifter som ska betalas enligt ett omprövningsbeslut omfattas av bestämmelsen och därför ska registreras.

Beslut om 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 därför också registreras på skattekontot.

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 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 poster som inte kan betraktas som skatt som ska betalas eller tillgodoräknas och inte heller faller under *punkten 3* som avser 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 enligt 56 kap. 9 § ska registreras.

I *andra stycket* finns två undantag som saknar motsvarighet i skattebetalningslagen. Det ena gäller skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap., s.k. sidobetalningsansvar. På ett skattekonto 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 1. Hanteringen av sidobetalningsansvar på skattekontot behandlas i avsnitt 19.9.

Det andra undantaget gäller beslut om ersättningar av olika slag, nämligen ersättning för kostnader för biträde (43 kap.) och för säkerhet som inte har behövts tas i anspråk (58 kap. 4 § och 63 kap. 10 §). Sådana

ersättningar registreras inte på skattekonto i dag. Det handlar alltså om att ge lagstöd för den nuvarande hanteringen.

Enligt bestämmelsen i skattebetalningslagen ska belopp som har lämnats för indrivning registreras på skattekontot. Här föreslås inte någon motsvarande bestämmelse eftersom ett överlämnande för indrivning beloppsmässigt inte påverkar skattekontot. I praktiken flyttas ett belopp som lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning över till en särskild kolumn i skattekontot. Beloppet är redan registrerat på skattekontot och tas inte bort från kontot i samband med restföringen. Skattekontots saldo förändras alltså 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.

I paragrafen finns huvudregeln för när den löpande registreringen på skattekontot ska göras. En registrering på skattekontot innebär att kontot antingen debiteras (påförs) ett belopp eller krediteras (tillgodoförs) ett belopp.

I 3 § finns en särskild regel för anstånd med att betala skatt eller avgift som har beviljats före förfallodagen för den skatt eller avgift som anståndet avser. Huvudregeln tillämpas inte heller för överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt. När sådana skatter ska registreras framgår av 4 §. För den årliga registreringen av slutlig skatt och belopp som dras ifrån eller läggs till den slutliga skatten finns särskilda bestämmelser i 5 och 6 §§.

Enligt huvudregeln registreras (debiteras) belopp som ska betalas in på förfallodagen och belopp som ska tillgodoräknas (krediteras) så snart det finns underlag. Det innebär t.ex. att skatteavdrag som redovisas i en skattedeklaration registreras (debiteras) på kontot på förfallodagen. Omprövningsbeslut som innebär att en skatt eller avgift sätts ned registreras (krediteras) på den dag beslut fattas eftersom det då finns underlag för att tillgodoräkna den skatt- eller avgiftsskyldige beloppet. Ett omprövningsbeslut som innebär att en skatt eller en avgift höjs, dvs. ytterligare skatt eller avgift ska betalas, registreras (debiteras) på skattekontot på förfallodagen.

Anstånd

3 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, finns en särskild bestämmelse om registreringstidpunkt för anstånd med betalningen av skatter eller 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 (krediteringen) av anståndet till förfallodagen. Syftet med bestämmelsen är att undvika s.k. skattebyten, se avsnitt 19.5.3.

Överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt

4 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 7 § SBL.

I förevarande paragraf finns en särskild bestämmelse som reglerar när redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt ska registreras.

I 16 kap. 7 § SBL jämföras redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt med inbetalning av skatt och anger när en sådan betalning anses vara 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 unionsinterna förvärv och import överstiger 40 miljoner kronor) som normalt lämnar skattedeklaration senast den 26 i månaden, 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. Skattebetalningslagen innehåller ingen motsvarighet för överskjutande punktskatt.

Det är emellertid 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 tas en bestämmelse in 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 i dag anses vara gjord enligt 16 kap. 7 § SBL.

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 även kunna använda redovisad överskjutande punktskatt för att täcka avdragen skatt och arbetsgivaravgifter med förfallodag den 12 i samma månad.

5 §

Paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, reglerar när registrering ska ske av slutlig skatt och de belopp som ska dras ifrån eller läggas till slutlig skatt enligt 56 kap. 9 §. 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 betala eller tillgodoräknas skatt. För att avgöra det gör Skatteverket en beräkning enligt 56 kap. 9 §. Resulterar beräkningen i att skatt ska betalas, ska registreringen ske på förfallodagen. Om den skattskyldige enligt beräkningen ska tillgodoräknas skatt, ska registreringen göras så snart det finns underlag. Betalningsfristen för slutlig skatt är alltid minst 90 dagar, se 62 kap. 8 § första stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 19.8.

6 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, 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. 9 § visar att sådan skatt ska betalas. Vid beräkningen enligt 56 kap. 9 § 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 skattekonto 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 (*punkt 1*). 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 skattedeclaration än förenklad arbetsgivardeklaration under det innevarande beskattningsåret (*punkterna 2 a och b*).

Ytterligare ett undantag från regeln att registreringen ska ske så snart det finns ett underlag har tagits in i *punkt 2 c*. Syftet med tillägget är att undvika att en fyllnadsinbetalning som har gjorts för att täcka en annan skatteskuld än den slutliga skatten inte ska tas i anspråk för betalning av den slutliga skatten. Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.8.

När ska skattekontot stämmas av?

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § SBL.

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.

I förhållande till utredningens förslag har paragrafen på inrådan av *Skatteverket* getts en mer generell lydelse.

Det finns inget behov av att särskilt ange att skattekontot ska stämmas av när den slutliga skatten har registrerats. Lokutionen ”att stämma av kontot varje månad om något annat belopp än ränta har registrerats” omfattar också registreringen av den slutliga skatten. Det finns vidare inte något behov av en bestämmelse som anger att skattekontot ska stämmas av när kontohavaren begär det. Avstämning av skattekontot ska ske varje månad som det har förekommit någon annan transaktion på kontot än registrering av ränta. Kontohavaren kan få uppgift om skattekontots saldo inklusive upplupen ränta genom att beställa ett saldobesked via Skatteverkets hemsida. Har kontohavaren e-legitimation kan han eller hon kontrollera sitt skattekonto genom Skatteverkets e-tjänster. Vid begäran om utbetalning från skattekontot stäms kontot av per automatik.

Om en kontohavare ges rätt att begära avstämning av skattekontot skulle han eller hon genom att begära en avstämning kunna ”låsa” skattekontot mellan två ordinarie avstämnings och på så sätt kunna styra en inbetalning mot ett underskott där ett betalningskrav har sänts ut från Skatteverket. Detta skulle omintetgöra Skatteverkets möjlighet att överlämna ett underskott på skattekontot till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

Bestämmelser om skattekonto som inte får någon motsvarighet

Bestämmelserna i 3 kap. 5 § första och andra styckena SBL får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1368.

62 kap. Betalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 §

Kapitlets innehåll framgår av paragrafen.

Inbetalning till det särskilda kontot för skattebetalningar

2 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 2 och 3 §§ SBL.

Av *första stycket* 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 det särskilda kontot.

När ska skatter och avgifter som redovisas i en skattedeklaration betalas?

3 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 4 § SBL.

I *första stycket* finns huvudregeln för betalning av skatter och avgifter som redovisas i en skattedeklaration; skatterna och avgifterna ska vara betalda senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket. Det handlar alltså om betalningstidpunkten för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Bestämmelsen omfattar samtliga skattedeklarationer, även de särskilda skattedeklarationerna. När skattedeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket framgår av bestämmelserna i 26 kap. 26–30 och 32–37 §§.

Andra stycket innehåller ett undantag från huvudregeln att betalningstidpunkten styrs av redovisningstidpunkten. Undantaget avser skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för en viss kategori skattskyldiga. Det gäller skattskyldiga med mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor. Dessa skattskyldiga ska ha betalat skatteavdrag 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. 30 §. Den bestämmelsen omfattar arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer, dvs. redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Här aktuellt undantag gäller endast betalning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Redovisning och betalning av mervärdesskatt och punktskatt ska alltså ske senast vid den tidpunkt som anges i 26 kap. 30 §.

När ska F-skatt och särskild A-skatt betalas?

Huvudregeln

4 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 5 § första stycket SBL.

I *första stycket* finns huvudregeln för betalning av F-skatt och särskild A-skatt. Sådan skatt ska, när det gäller beskattningsår som går ut den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti betalas med lika stora belopp varje månad fr.o.m. beskattningsårets andra månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång. Betalningen av preliminär skatt ska alltså följa beskattningsåret, och inte som nu, inkomståret. Skälen för förändringen redovisas i avsnitt 19.6.2. För dem 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).

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §. Reglerna innebär för en skattskyldig som enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, har t.ex. beskattningsåret 1 februari–31

januari att betalningen av den preliminära skatten ska ske från och med den 12 juni.

Förfallodagarna är enligt *andra stycket* 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 unionsinterna 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. För säsongsverksamhet finns i 6 § ett undantag från bestämmelsen att betalning ska ske varje månad. För nystartad verksamhet finns i 7 § en möjlighet att skjuta på den första betalningen.

Kortare betalningsperiod för skatt som beslutas sent

5 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 5 § andra–fjärde styckena SBL.

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 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 maj, ska den första betalningen göras i månaden därefter, dvs. i juni. 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 maj, ska göras i juli.

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, dvs. efter den 20 i beskattningsårets sista månad (vanligen den 20 december). Hela skatten ska i dessa fall betalas vid ett enda 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 den dag då beslutet fattades. Betalningsfristen på 30 dagar och de särskilda förfallodagarna slopas nu av förenklingsskäl. 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.

Om den skattskyldige har ett brutet räkenskapsår, t.ex. 1 maj år 1–30 april år 2, och Skatteverket meddelar debiteringsbeslutet den 21 april år 2, ska skatten i sin helhet betalas den 12 juni år 2. Samma betalningsdag gäller om den skattskyldige enligt inkomstskattelagen har beskattningsåret 1 februari år 1–31 januari år 2 och Skatteverket meddelar beslutet den 21 april år 2. I sistnämnda situation avses nämligen med beskattningsår enligt förevarande lag den 1 maj år 1–30 april år 2 (3 kap. 5 §). Om Skatteverket t.ex. den 21 januari år 2, för beskattningsåret enligt inkomstskattelagen 1 februari år 1–31 januari år 2, meddelar ett debiteringsbeslut ska skatten betalas med lika delar den 12 mars, den 12 april respektive den 12 maj år 2. I detta fall har debiteringsbeslutet visserligen meddelats efter den 20 i det aktuella beskattningsårets sista månad, men väl före den 21 i sista månaden i beskattningsåret 1 maj år 1–30 april år 2. Skatten ska då betalas, inte enligt sista stycket i 5 §, dvs. i sin helhet på en enda förfallodag, utan enligt första stycket 2, dvs. den första betalningen ska göras senast på förfallodagen i den andra månaden efter beslutet, i detta fall den 12 mars, medan resterande betalningar ska göras enligt huvudregeln i 4 §, dvs. den 12 april respektive den 12 maj. Som framhållits ovan gör bestämmelserna i 5 § nämligen endast undantag från 4 § när det gäller under vilken månad den första betalningen ska göras. I övrigt gäller bestämmelserna i 4 § även i dessa fall.

Förändringen kommer i vissa fall att påverka betalningsfristen. Beroende på när i en månad beslutet fattas kan fristen bli längre eller kortare än i dag. I många fall blir det dock 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 inkomstdeklaration inte får beslutet så sent som efter den 20 i beskattningsårets sista månad. Den skattskyldige har i sådana fall själv skaffat sig en skattecredit genom att inte lämna preliminär inkomstdeklaration 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 båda fallen är det fråga om skatt på inkomster för det passerade beskattningsåret som alltså egentligen redan borde ha betalats.

Säsongsverksamhet

6 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 5 § andra stycket SBL.

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 bara under en del av kalenderåret, s.k. säsongsverksamhet.

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 säsongsbetalning. Det finns inte någon anledning till en restriktivare tillämpning. Bestämmelsen justeras därför nu så att den motsvarar vad som gäller i praktiken.

Paragrafen innebär en avvikelse från regleringen i 4 § om att den preliminära skatten ska betalas från och med beskattningsårets andra månad till och med månaden efter beskattningsårets utgång. 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 de månader som anges i Skatteverkets beslut och senast på de ordinarie förfallodagarna för sådan skatt.

En annan bestämmelse som kan underlätta för näringsidkare med säsongsbetonad verksamhet finns i 26 kap. 3 § andra stycket. Enligt den bestämmelsen behöver en näringsidkare som varken har skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter att redovisa inte lämna arbetsgivardeklarationer under förutsättning att Skatteverket skriftligen har upplysts om detta.

Nystartad verksamhet

7 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 5 § tredje stycket SBL.

Enligt paragrafen kan nystartade företag få uppskov med att betala F-skatt eller särskild A-skatt under tre månader.

Paragrafen innebär en avvikelse från regleringen i 4 § om när den första betalningen ska göras. Övriga bestämmelser i 4 § ska gälla även om Skatteverket har beslutat om en senareläggning av den första betalningen. Skatten ska alltså betalas med lika stora belopp i varje återstående 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 ”den som startar en ny näringsverksamhet”.

Enligt skattebetalningslagen ska betalningen påbörjas senast den 12 augusti året efter inkomståret. Denna begränsning ersätts här av förenklingsskäl med en ny bestämmelse i *andra stycket 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 inkomstdeklaration 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 alltså 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 vad som följer av *punkten 3*, dvs. att särskilda skäl talar emot det (prop. 2002/03:5 s. 116).

Punkten 2 motsvarar 11 kap. 5 § tredje stycket 2 SBL.

När ska övriga skatter och avgifter betalas?

8 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 6 § första och andra styckena SBL.

I paragrafen regleras förfallodagarna för betalning av bl.a. slutlig skatt samt skatt och arbetsgivaravgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut.

Den längre betalningsfristen, 90 dagar, som för närvarande gäller för slutlig skatt behålls (se avsnitt 19.6.3). Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska alltså även i fortsättningen vara betald senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslutet fattades. Detta anges i *första stycket*.

I *andra stycket* anges betalningsfristen 30 dagar för där uppräknade skatter och avgifter.

Av *punkten 1* följer att betalningsfristen 30 dagar även gäller för slutlig skatt som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol.

Av *punkten 2* följer att betalningsfristen 30 dagar alltid gäller för kontrollavgift. Detsamma gäller för förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut. I övriga fall kommer den betalningsfrist som anges i första stycket att gälla eftersom skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om slutlig skatt och förseningsavgift som har beslutats för att en inkomstdeklaration inte har kommit in i rätt tid enligt 56 kap. 9 § ska läggas till den slutliga skatten.

Av *punkten 3*, som är helt ny, följer att betalningsfristen 30 dagar också gäller för särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §. I dag följer det av att 21 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, hänvisar till 16 kap. 6 § SBL. När det gäller särskild inkomstskatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, saknas en bestämmelse om betalningstiden i nämnda lag.

Av *punkten 4* följer att betalningsfristen 30 dagar gäller för skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 samt förseningsavgift och skattetillägg enligt andra stycket 2 ska inte, trots vad som sägs i nämnda punkter, behöva betalas före den tidpunkt som anges i första stycket. Detta sägs i *tredje stycket*.

Skattebetalningslagen gäller enligt 1 kap. 2 § 6 SBL vid bestämmande, debitering och betalning av transporttillägg som har beslutats av Skatteverket. Med anledning härav innehåller 16 kap. 6 § SBL en betalningsfrist för transporttillägg. Skatteförfarandelagen 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 skatteförfarandelagens bestämmelser om debitering och betalning av skattetillägg ska tillämpas på

sådant transporttillägg (se vidare författningskommentaren till 2 kap. 2 §). Det behövs alltså 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 har 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 förfallodag enligt 5 § andra stycket.

9 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 6 § tredje och fjärde styckena SBL.

Av första stycket framgår vilka de förfallodagar som avses i 8 § är.

I *andra stycket* ges Skatteverket möjlighet att, om det finns särskilda skäl, besluta att en annan förfallodag ska gälla.

Kommuner och landsting

10 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 8 § SBL.

Paragrafen utvidgas nu till att även omfatta preliminär och slutlig skatt, punktskatt samt skatt och avgift som ska betalas enligt ett omprövningsbeslut eller enligt ett beslut av domstol (se avsnitt 19.11). Av sista meningen, som är helt ny, framgår att även betalning av sådan ersättning som debiterats en kommuns eller ett landstings skattekonto enligt 17 b § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting ska göras genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.

Avräkning

Huvudregeln

11 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 9 § SBL.

I paragrafen finns en för skattekontosystemet central bestämmelse, en avräkningsbestämmelse.

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 19.4.1).

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 en viss skuld, utan

avräkningen sker utan inbördes ordning från totalsumman av 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 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., benämnd 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 dock 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 har 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 aktuell 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 har 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 företags skattekonto och det övertagande företags skattekonto. Rättsföljderna av en fusion är nämligen att det övertagande företaget övertar det överlåtande företags 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 företags skattekonto och ett underskott på något av kontona ingår i det övertagande företags 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 har 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 har redovisats ska kunna kontrolleras (50 § skattebetalningsförfordningen [1997:750], förkortad 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.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.4.1.

Betalning av någon annans skatter eller avgifter

12 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 10 § SBL.

I paragrafen finns en särskild regel om avräkning i de fall den som betalar, förutom att han eller hon 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 företräderen betalar in eller som på annat sätt tillgodoförs företrädares skattekonto ska enligt *första stycket* i första hand räknas av från företrädares egna skulder, dvs. det sammanlagda underskottet på dennes skattekonto. Vid en sådan avräkning gäller huvudregeln i 11 §. När inga egna skulder kvarstår på skattekontot, ska tillgodoräknade belopp räknas av från den skuld som företrädaransvaret avser.

Företräderen 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. I praktiken går detta till så att när beslutet om företrädaransvar fattas får företräderen särskilda inbetalningskort. Genom att använda dessa inbetalningskort anses företräderen begära att betalningen i första hand ska räknas av från den skuld som företrädaransvaret avser.

Nu aktuell 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. Här tas därför inte in någon motsvarighet till bestämmelsen i 3 kap. 5 § fjärde stycket SBL.

13 §

Paragrafens tredje stycke ersätter 18 kap. 7 a § SBL.

I *första stycket*, som är helt nytt, finns avräkningsbestämmelser för företrädare som enligt 5 kap. ska betala någon annans skatter eller avgifter, nämligen ombud för en generalrepresentation, representant för ett enkelt bolag eller partrederi, huvudman för en mervärdesskattegrupp och skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare. Företrädarna har ett särskilt skattekonto för någon annans skatter och avgifter och kan enligt första stycket styra sina inbetalningar antingen till detta skattekonto eller till det egna skattekontot beroende på vilka skatter eller avgifter som en inbetalning är avsedd att täcka. Härigenom avgör företräderen om avräkning ska ske från den egna skulden eller från skulden för någon annans verksamhet.

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar gäller enligt *andra stycket* en annan princip för avräkningen. Även denna bestämmelse är helt 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 någon annans 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 skatte-

kontot för någon annans skatter och avgifter ska avräkning i första hand göras från skulden på detta skattekonto.

I *tredje stycket* finns en särskild avräkningsbestämmelse för över-
skjutande ingående mervärdesskatt som registreras på något av grupp-
huvudmannens skattekonton. Ett sådant belopp ska räknas av från
skulder på ett annat av grupp-huvudmannens skattekonton 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. Den bestämmelsen anger också att återbetalning inte får ske av den
överskjutande ingående mervärdesskatten om den behövs för att täcka
skulder på grupp-huvudmannens eller övriga gruppmedlemmars skatte-
konton. Att återbetalning inte ska göras i en sådan situation framgår av
64 kap. 4 § 2.

Skälen för bestämmelserna i första och andra styckena finns i avsnitt
19.4.2.

Avräkning efter ackord

14 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 7 § första stycket 3 SBL.

Enligt 18 kap. 7 § första stycket 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 på tid före ett ackordsbeslut sätts ned. Åter-
betalningsspärren är sedan skattekontoreformen inte längre effektiv och
ersätts här med en avräkningsbestämmelse.

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 har
fallit bort genom ackordet så länge någon del av denna återstår.
Förevarande bestämmelse innebär att en sådan avräkning kan genom-
föras. 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 11 §, utan mot den skatte-
eller avgiftsskuld som ackordet avsåg.

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 ned-
sättningen registreras. Härigenom avräknas det tillgodoräknade beloppet
mot den skuld som föll bort genom ackordet.

Skälen för förändringen finns i avsnitt 19.4.3.

Vilken skatt eller avgift är betald?

15 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 11 § första stycket SBL. I paragrafen regleras
den s.k. likafördelningsmetoden.

Skattekontots grundläggande princip är att inbetalda belopp och andra
belopp som tillgodoräknas skattekontot ska räknas av från den samman-

lagda skatteskulden och inte från någon specificerad skuld (se 11 §). 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 skuld 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 har 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 föreslås för 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 har konstaterats i avsnitt 19.5.2 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 s.k. skattebyte. För att minska antalet skattebyten ska ett anståndsbelopp inte registreras på skattekontot före förfallodagen för den skatt eller avgift som anståndet avser (61 kap. 3 §). Vidare ska Skatteverket 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 11 §. Dessa åtgärder 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 i vissa fall att anses ha lett till en betalning av 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. Förfallodagen för en skatt eller avgift som omfattas av anstånd skjuts nämligen framåt genom anståndet och genom nedsättningen faller skatten eller avgiften bort.

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 12, 13 eller 14 §. Den ska inte heller tillämpas om annan lag föreskriver hur en uppdelning ska göras.

Skälen för förändringen finns i avsnitt 19.5.3.

16 §

Paragrafen motsvarar 16 kap. 11 § andra stycket SBL.

Paragrafen innehåller en särskild proportioneringsregel för situationer då ställd säkerhet ska tas i anspråk för obetald punktskatt.

Ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift

17 och 18 §§

Paragraferna motsvarar 16 kap. 12 § SBL.

Paragraferna innehåller bestämmelser om beräkning av hur stor andel 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 som eller större än den slutliga skatten anses avgifterna enligt 17 § *första stycket* vara helt betalda. Hur stor andel av den preliminära skatten som är betald avgörs med hjälp av likafördelningsmetoden (15 §). För det fallet att den betalda preliminära skatten är lägre än den slutliga skatten tillämpas de särskilda beräkningsreglerna i 17 § *andra och tredje styckena*.

Här arbetas bestämmelserna om redaktionellt och begreppsapparaten förändras. Preliminär skatt ska inte längre betalas för inkomstår utan för beskattningsår (8 kap. 1 §). I förevarande paragrafer har därför inkomstår ersatts med beskattningsår. Det innebär ingen förändring eftersom fysiska personer alltid anses ha kalenderåret som beskattningsår i dessa sammanhang (3 kap. 4 § andra stycket).

Begreppet taxeringsår används inte i lagen, se avsnitt 5.3.2. I 17 § *tredje stycket* har uttrycket ”året efter taxeringsåret” ersatts med ”andra året efter beskattningsåret”.

Inbetalda belopp som inte har kunnat tillgodoräknas någon

19 §

Paragrafen motsvarar 16 kap. 13 § SBL.

I paragrafen anges vad som händer om ett inbetalt skatte- eller avgiftsbelopp inte har kunnat tillgodoräknas den som gjort inbetalningen på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter.

63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter

”Ska” i stället för ”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). En skattskyldig som ansöker om anstånd har emellertid 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, dock med två undantag, ordet ”ska” i stället för ordet ”får”.

Det ena undantaget gäller bestämmelsen om deklarationsanstånd i 3 §. Skatteverket bör nämligen inte vara skyldigt att bevilja anstånd med betalningen av skatten och avgifterna 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 och avgifterna som ska redovisas i deklarationen.

Det andra undantaget finns i 23 §. Där finns en helt 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.

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ansökan om anstånd

2 §

Här sägs att anstånd kan beviljas efter ansökan. Att anstånd kan 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 kan beviljas efter ansökan är att klargöra att Skatteverket bara är

skyldigt att pröva frågan om anstånd om den skattskyldige har ansökt om anstånd.

Deklarationsanstånd

3 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 1 § SBL.

I 36 kap. 5 § sägs att om det finns särskilda skäl, *ska* Skatteverket bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. Den här paragrafen innebär att i sådana fall *får* Skatteverket även bevilja anstånd med betalning av den skatt och de 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 deklARATIONSDAGEN har passerats går det alltså inte att få deklARATIONSANSTÅND och då bortfaller även möjligheten till anstånd med betalningen enligt förevarande paragraf.

Av 26 kap. följer att i skattedeklaration redovisas skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt och särskild inkomstskatt.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.12.1.

Ändringsanstånd

4 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 § första stycket 1 och 2 samt 6 § SBL.

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 får beviljas om den skattskyldige har 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 i *första stycket* samman till en grund, gemensam för alla fall där en nedsättning av skatt eller avgift aktualiseras. Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.12.1.

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 har tagit initiativet till en omprövning och oavsett om det är den betalningsskyldige eller det allmänna ombudet som har överklagat. Samma grund ska även gälla när den betalningsskyldige ansöker om befrielse från betalningsskyldigheten eller har lämnat förslag till en ackordsuppgörelse samt givetvis också när Skatteverket tar initiativ till en betalningsuppgörelse.

Det kan noteras att frågan om anstånd när den skattskyldige har lämnat ett ackordsförslag är något som i realiteten alltid avgörs av Skatteverket självt eftersom myndighetens ställningstagande i ackordsfrågan inte är överklagbart. Den skattskyldige har visserligen även i denna situation en formell möjlighet att överklaga ett vägrat anstånd men någon egentlig

överprövning av Skatteverkets inställning till tveksamhetsrekvisitet kan inte ske.

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.

Bestämmelsen i *andra stycket* ersätter 17 kap. 6 § SBL.

Syftet med bestämmelsen i skattebetalningslagen är att den skattskyldige inte i onödan ska behöva betala in skatt som kan komma att falla bort vid tillämpningen av återoplat skatteavtal (prop. 1978/79:161 s. 88).

Det handlar om fall där en skattskyldig har beskattats för en inkomst både här och utomlands. Om skatteavtal finns med den stat där inkomsten också har 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. 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.

Tiden för anstånd får enligt 6 § bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som har föranlett anståndet. Det stämmer överens med den tid som i dag gäller för anstånd i ärenden om undvikande av dubbelbeskattning.

Anstånd för att undvika betydande skada

5 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 § första stycket 3 SBL.

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 har 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 framstå som oskäligt att kräva betalningen innan beslutet om skatt eller avgift har fått laga kraft. Syftet är att hindra att verkställigheten av ett beslut som inte har fått laga kraft får oskäliga konsekvenser för den betalningsskyldige. Det lagstiftaren har 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 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 § tredje stycket SBL.

I paragrafen regleras tiden för anstånd enligt 4 och 5 §§.

Med beslutet i den fråga som har föranlett anståndet avses t.ex. Skatteverkets beslut med anledning av en begäran om omprövning eller en ansökan om befrielse från betalningsskyldighet. Ordalydelsen 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 (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter.

Anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift

7 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 a § SBL.

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 har begärt omprövning av eller överklagat beslutet om skattetillägg eller det beslut som har föranlett skattetillägget och i samband därmed begär anstånd (automatiskt anstånd). Bakgrunden till bestämmelsen är att skattetillägget anses utgöra en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europeiska konventionen den 4 nov 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, 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 har 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 har begärt omprövning utan att ha överklagat. Eftersom omprövning kan begäras flera gånger och beslutet överklagas först efter det att en begäran om omprövning har 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 skattebetalningslagen, lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher och lagen (2007:592) om kassaregister m.m.

I fortsättningen ska även den som har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut om kontrollavgifter beviljas anstånd om en ansökan om anstånd görs. Skälen för denna nyhet redovisas i avsnitt 19.12.2.

Bestämmelsen i *andra stycket*, som bara sägs gälla anstånd enligt första stycket vid omprövning, har på inrådan av *Förvaltningsrättens i Malmö* remissvar utformats så att det klart framgår att anstånd alltid kan medges vid överklagande till förvaltningsrätten.

Säkerhet

Säkerhet som villkor för anstånd

8 §

Innehållet i paragrafen har hämtats från 17 kap. 3 § första och tredje styckena SBL.

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 eller 5 § och bara när det kan antas att skatten eller avgiften 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).

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. 2 § 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 har 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.

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 heller 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 har 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 har 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. Det 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 betalt inte skulle försämrats under anståndstiden (RÅ 2002 ref. 55).

När får ställd säkerhet tas i anspråk?

9 §

Paragrafen ersätter delar av 17 kap. 3 § första stycket SBL.

Här föreskrivs att ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden har gått ut.

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. Hänvisningen har bara betydelse för säkerheter som ska överlämnas till Skatteverket, som t.ex. pant. I dag godtas dock endast garantiförbindelser som säkerhet och hänvisningen till 10 § indrivningslagen fyller därför ingen funktion.

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 har gått ut.

I 13 § indrivningslagen regleras vad som gäller sedan Kronofogdemyndigheten har 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 med företrädesrätt enligt 2 § indrivningslagen 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. Hän-

visningen 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 har 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.

I dag medges ersättning bara om den betalningsskyldige har 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 kostnaden för ställande av säkerhet för slutlig skatt för skalbolag.

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 har 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 kostnader för ställande av säkerhet för slutlig skatt för skalbolag.

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 ersättning 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.

Förvaltningsrätten i Stockholm har i sitt remissvar efterfrågat vägledning avseende vilka kostnader för ställande av säkerhet som ska ersättas t.ex. om pant i egendom lämnas som säkerhet. Något sådant behov kan inte anses finnas nu eftersom Skatteverket i dag endast godtar garanti-förbindelser som säkerhet. Om Skatteverket i framtiden avser att godta även andra säkerheter bör det i första hand ankomma på verket att

bedöma vilka kostnader som ersättning ska betalas för. I andra hand blir det en fråga för rättstillämpningen.

I fall där ersättning ska utgå på grund av att endast en mindre del av säkerheten behövde tas i anspråk 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 felaktiga eller vilseledande uppgifter har 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., benämnd ersättningslagen, ska tillämpas på ersättning för kostnader för ställande av säkerhet.

Bestämmelserna om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. ges i fortsättningen i den här lagen, närmare bestämt i 43 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 mot det allmänna. En fordran på ersättning får inte överlåtas innan ersättningen betalas 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 slutlig skatt för skalbolag.

Bestämmelsen om att ersättning inte betalas ut förrän ersättningsbeslutet har fått laga kraft mot det allmänna ska alltså gälla för flera olika ersättningar. Med hänsyn till detta 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 för ställd säkerhet 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 har 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 förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL. Av 67 kap. 6 § följer att Skatteverkets beslut i frågor om ersättning för ställd säkerhet överklagas

till förvaltningsrätten. Vilken förvaltningsrätt som är behörig anges i 67 kap. 7–10 §§.

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 meddelas 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 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 har 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 och 3 §§ följer att ett beslut om ersättning för ställd säkerhet får överklagas av den som beslutet gäller och det allmänna ombudet hos Skatteverket. Enligt 67 kap. 6 § ska, som redan sagts, beslutet överklagas till förvaltningsrätten. I 67 kap. 12 § andra stycket 8 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.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.12.3.

Anstånd vid avyttring av tillgångar

11 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 4 § SBL.

I paragrafen regleras anstånd med att betala inkomstskatt enligt inkomstskattelagen, på grund av att tillgångar har avyttrats.

Som komplettering till vad som enligt förarbetena till 17 kap. 4 § 1 SBL kan vara särskilda skäl kan nämnas att den skattskyldige inte hunnit få betalning motsvarande skattebeloppet då det förfaller till betalning (prop. 1996/97:100 s. 613).

Anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager

12 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 4 a § SBL.

I paragrafen finns en särskild bestämmelse om anstånd med betalning av punktskatt. Bestämmelsen avser fall där skattskyldighet inträder på grund av att den skattepliktiga verksamheten eller förutsättningarna för att lagra under skatteuppskov upphör.

Anstånd vid totalförsvartjänstgöring

13 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 5 § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om anstånd vid totalförsvartjänstgöring.

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 17 kap. 5 § andra stycket SBL bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphörde. Det innebär att anståndstiden kan gå ut på skattens ordinarie förfallodag. I ett sådant 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 med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning

14 §

Paragrafen ersätter 17 a kap. 1, 2 och 8 §§ SBL.

I *första stycket* anges de grundläggande förutsättningarna för anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.

I *andra stycket* anges anståndstiden.

Anstånd på grund av synnerliga skäl

15 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 7 § SBL.

Huvudsyftet med paragrafen är att vid tillfälliga betalningsproblem ge den betalningsskyldige skäligt rådrum att skaffa fram pengar att betala skatten eller avgiften 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 skatt- eller avgiftsskyldige inte bedöms kunna betala skatten eller avgiften efter anståndstiden ska alltså anstånd inte beviljas. Den skatt- eller avgiftsskyldige 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

16 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 9 § SBL.

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. Nytt är att bestämmelsen i andra meningen 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 har föranlett tillägget. För att det inte ska råda någon tvekan om att anstånd inte ska medges med större belopp än vad den betalningsskyldige har begärt omprövning av eller överklagat föreskrivs här att anstånd ska beviljas med det belopp som den betalningsskyldiges begäran om omprövning eller överklagande gäller. Om Skatteverket har 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 har 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.

I 17–21 §§ finns särskilda bestämmelser om beräkning av anståndsbelopp vid anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.

17–21 §§

Paragraferna ersätter 17 a kap. 3–7 §§ SBL.

I paragraferna finns särskilda bestämmelser om beräkning av anståndsbelopp vid anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.

Ändrade förhållanden

22 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 11 § och 17 a kap. 9 § SBL.

Enligt såväl 17 kap. 11 § som 17 a kap. 9 § SBL får ett beslut om anstånd omprövas om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förändrats väsentligt sedan anståndet beviljats eller om det finns andra särskilda skäl.

Befogenheten att ompröva tar alltså sikte på fall där förhållanden har förändrats sedan anståndet beviljades, dvs. sådana 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. 20 § andra stycket 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 har ändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl.

Dagens bestämmelse tar som redan nämnts främst sikte på fall där förhållanden har ändrats väsentligt varför det kan ifrågasättas om ett anstånd kan återkallas i fall där förhållandena inte har ändrats men där det visat sig att den betalningsskyldige har lämnat felaktiga uppgifter. Denna situation täcks dock av återkallelsegrunden ”särskilda skäl”, men framgår nu tydligt av *andra stycket*.

Skatteverket får enligt 8 § bara kräva säkerhet för anstånd i fall som avses i 4 eller 5 §. Om säkerhet inte fick krävas när anståndet beviljades får det inte heller krävas senare på grund av ändrade förhållanden. En annan sak är att den betalningsskyldige kan undvika återkallelse av t.ex. ett anstånd som har beviljats på grund av synnerliga skäl genom att erbjuda säkerhet.

Första stycket 3 har på inrådan av *Förvaltningsrätten i Malmö* utformats så att det klart framgår att det enbart är i de fall som avses i 4 eller 5 § som säkerhet kan krävas för fortsatt anstånd.

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 har begärt omprövning av eller överklagat skattetillägget eller kontrollavgiften 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 förvaltningsrätten 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 har ändrats sedan ett avslagsbeslut fattats kan dessutom ge in en ny ansökan om anstånd till Skatteverket.

Anstånd som är till fördel för det allmänna

23 §

Bestämmelsen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, ger Skatteverket befogenhet att bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift om anståndet kan antas vara till fördel för det allmänna.

Bakgrunden till bestämmelsen är Skatteverkets borgenärsroll, dvs. den nya roll som har uppkommit genom att Skatteverket har 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 i fråga om vissa närmare angivna borgenärsuppgifter 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 19.12.1.

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 uppskavsbeslut 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 skuld (jfr prop. 1996/97:100 s. 422).

Om den skattskyldige redan har en eller flera restförda skatte- eller avgiftsskulder hos Kronofogdemyndigheten kan ett överlämnande för indrivning avseende ytterligare en skuld normalt inte anses påverka möjligheterna att få betalt negativt. Dessutom får det i denna situation anses mest ändamålsenligt att bedömningen vad som är till fördel för det allmänna görs samlat med beaktande av alla fordringar som är föremål för indrivning, dvs. av Kronofogdemyndigheten. Det bör därför i de nu aktuella fallen inte komma i fråga att medge anstånd med stöd av förevarande bestämmelse.

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 paragrafen 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 16 och 22 §§ 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 förvarande 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 utsköknings- och indrivningsdatabasen.

Med hänsyn till att den betalningsskyldige inte har rätt till anstånd enligt förvarande paragraf får Skatteverkets beslut inte överklagas. Beslut enligt paragrafen räknas därför upp i bestämmelsen om överklagandeförbud i 67 kap. 5 §.

I förhållande till utredningens förslag har begränsningen för Skatteverkets rätt att bevilja anstånd till fordringar som inte lämnats för indrivning slopats (se avsnitt 19.12.1).

Bestämmelser om anstånd som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 17 kap. 2 § andra stycket SBL,
- 17 kap. 3 a § SBL, och
- 17 kap. 10 § SBL.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1406 f.

64 kap. Återbetalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Återbetalning vid avstämning av skattekonto

2 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 1 och 2 §§ SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om återbetalning av skatter och avgifter vid avstämning av skattekontot.

Om en avstämning av skattekontot visar ett överskott har kontohavaren i princip rätt att få ut beloppet. Enligt *första stycket 1* ska ett sådant överskott återbetalas om kontohavaren begär det.

I vissa fall ska enligt *första stycket 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 har tillgodoräknats vid beräkningen enligt 56 kap. 9 § 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 överskjutande punktskatt. Överskott som beror på att skatt eller avgift har 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 3* är helt ny. Kommuner och landsting betalar sin skatt genom avräkning mot fordran mot staten på kommunalskatt (62 kap. 10 §). Ett överskott på skattekontot kan alltså inte användas för betalning av skatter och avgifter och bör därför regelmässigt betalas ut automatiskt (se avsnitt 19.11).

Andra stycket är också helt 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 kreditmarknadskonto, ska återbetalning inte göras automatiskt. I sådana fall krävs för återbetalning en begäran enligt första stycket 1. Skälen för bestämmelsen framgår av avsnitt 19.10.

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 författningsskomentarerna till dessa bestämmelser.

Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 20 § och 23 § andra stycket samt 18 kap. 4 § SBL.

Paragrafen reglerar förutsättningarna för återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt före den förfalldag för skatt som infaller efter redovisningsperiodens utgång (se överväganden i avsnitt 19.13).

Bestämmelsen i 10 kap. 20 § SBL ger tillsammans med 18 kap. 4 § SBL förutsättningarna för återbetalning. De arbetas samman här. Den nya lydelsen tar sikte på det grundläggande syftet med paragrafen,

nämligen att den som lämnar en mervärdesskattedeclaration med överskjutande ingående mervärdesskatt samtidigt måste lämna deklara- tion för samtliga oredovisade skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisas för att få åter- betalning. Om inte en arbetsgivardeklaration och en punktskattedekla- ration redan har lämnats ska alltså den skattskyldige även lämna sådana deklara- tioner. Dessutom ska arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedekla- rationer lämnas för tidigare perioder för vilka deklara- tion ännu inte har lämnats. På samma sätt ska den som lämnar en punktskattedeklaration med överskjutande punktskatt samtidigt lämna deklara- tion för samtliga oredovisade skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades för att få återbetalning.

Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskju- tande punktskatt ska alltså enligt *första stycket* kunna ske först när samtliga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedekla- rationer har lämnats för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades. Redovisningsskyldigheten framgår av förevarande paragraf. Att de redovisade skatterna och avgifterna ska räknas av följer av 4 § 2.

Återbetalning ska givetvis inte heller ske om det finns något annat återbetalningshinder enligt 4 § som t.ex. att den överskjutande ingående mervärdesskatten eller den överskjutande punktskatten behövs för att betala slutlig skatt som har beslutats men ännu inte förfallit till betalning.

I andra stycket undantas kommuner och landsting från bestämmelsen.

Hinder mot återbetalning

4 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 7 § SBL med undantag av första stycket 3 som ersätts av 62 kap. 13 §.

I paragrafen listas de förhållanden som förhindrar en återbetalning.

Punkten 2 är helt ny. Där sägs att ett belopp inte ska återbetalas om det behövs för avräkning enligt bestämmelserna i 62 kap. 11–14 §§. 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 skatter och avgifter 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 någon annans skatt eller avgift. Om det finns en skatte- eller avgiftsskuld från vilken avräkning kan ske ska givetvis inte ett överskott på skattekontot betalas ut. I förtydligande syfte sägs det nu uttryckligen i lagtexten.

Återbetalningshindret i 18 kap. 7 § första stycket 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, 62 kap. 14 §, som omfattas av punkten 2.

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 ska ha betalats. I vissa fall kan en skatt eller avgift som inte har förfallit till betalning omfattas av ett betalningsansånd. Anståndet ska enligt 61 kap. 3 § registreras på skattekontot först på förfalldagen. 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.

Punkten 3 b ersätter 18 kap. 7 § första stycket 4 och 5 SBL. I *punkten 5* sägs att återbetalning inte ska göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt 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.

Av *punkten 4* framgår att återbetalning inte ska göras av belopp som kan antas komma att föras över till en annan stat och av *punkten 5* framgår att återbetalning inte ska göras om kontohavaren har begärt att beloppet ska användas för betalning av framtida skatte- och avgiftsskulder.

Förevarande paragraf 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 §.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.5.3.

Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt

5 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 3 § första–tredje och femte styckena SBL.

Paragrafen reglerar förtidsåterbetalning av för mycket betald preliminär A-skatt, dvs. i praktiken för mycket avdragen preliminär skatt.

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.

En effektiv skatteadministration förutsätter att gemensamma regler för beslut om och återbetalning av skatt gäller för så stor andel 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 därför påkallad av effektivitetsskäl. 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 §).

Mot den bakgrunden finns det skäl att minska utrymmet för förtidsåterbetalning av preliminär skatt. Möjligheten avskaffas dock inte helt eftersom det kan finnas situationer då det vore oskäligt att låta den enskilde vänta på återbetalningen. Bestämmelsen har karaktären av en ventil för särskilt ömmande fall. I övriga fall får den enskildes intresse av förtidsåterbetalning 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. 9 § 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.

Huruvida det vore 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 prisbasbelopp. 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 svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska göras till delägare om det inte finns särskilda skäl för betalning direkt till handelsbolaget eller den juridiska personen. Innehållet i andra och tredje styckena har sin motsvarighet i 18 kap. 3 § tredje stycket SBL.

Begrepp, termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i tredje stycket ”ett handelsbolag”

ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige”.

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 (mot-svaras av omprövning av beslut om preliminär A-skatt enligt förevarande lag). 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 §). Det innebär att den ordinarie avräkningen mellan preliminär och slutlig skatt får avvaktas.

Återbetalning vid skattefrihet

6 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 4 b § SBL.

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.

I 18 kap. 4 b § andra stycket SBL finns en upplysning om att regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet. I skatteförfarandelagen har inga upplysningar om verkställighetsföreskrifter tagits in. Därför föreslås inte någon motsvarighet till nämnda bestämmelse (se avsnitt 6.2).

Överföring av skatt till en annan stat

7 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 5 § första stycket SBL och 14 § andra stycket SINK.

Med stöd av bestämmelsen kan Skatteverket besluta att skatt som betalats genom skatteavdrag i Sverige 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 har gjorts och Skatteverket senare under beskattningsåret beslutar om befrielse från skatteavdrag för preliminär skatt (10 kap. 9 §) eller för särskild inkomstskatt (13 kap. 5 §).

Fordran på skatt som ska överföras får enligt 71 kap. 2 § andra stycket inte överlåtas.

När överföring av skatt sker har skatten ännu inte tillgodosäkrats 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 har överförts till en annan stat debiteras.

8 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 5 § andra stycket SBL.

I paragrafen regleras överföring av skatt på inkomst som har beskattats både i Sverige och i en annan stat. Överföring kan ske av inbetald skatt oberoende av om den har betalats som preliminär eller slutlig skatt. En förutsättning för överföring är att den svenska skatten har 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. 16 § 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.

I paragrafen regleras vad som gäller om ett överskott på ett skattekonto inte har kunnat betalas tillbaka på grund av att betalningsmottagarens adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på betalningsmottagaren. Då ska beloppet stå kvar på skattekontot.

10 §

Första stycket ersätter 18 kap. 10 § andra stycket SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om att ett överskott som inte har kunnat återbetalas tillfaller staten.

Andra stycket är helt 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 alltså 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 har tillgodoförts på grund av överskottet också tillfalla staten. Det framgår av ett helt nytt *tredje stycke* (jfr 8 § andra stycket preskriptionslagen [1981:130]).

Förvaltningsrätten i Stockholm ifrågasätter, bortsett från skillnaden i tid som ska ha passerat innan överskottet tillfaller staten, behovet av skilda förutsättningar för att överskott generellt ska tillfalla staten och att överskott under 100 kronor ska tillfalla staten. Skillnaden motiveras av att överskott understigande 100 kronor normalt inte ska återbetalas till den skattskyldige (64 kap. 4 §). Innan ett sådant belopp tillfaller staten måste dock ett försök att återbetala beloppet ha gjorts.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.3.2.

65 kap. Ränta

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Grunder för ränteberäkningen

2 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 1 §, 2 § första stycket, 10 § första stycket och 14 § SBL.

I paragrafen anges grunderna för ränteberäkningen. Dessutom förklaras termerna kostnads- respektive intäktsränta.

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 har *första stycket* getts en ändrad ordalydelse.

Ränteberäkning utanför skattekontot förekommer endast när det gäller ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap., s.k. sidobetalningsansvar. På ett skattekonto som tillhör den som är betalningsskyldig enligt ett ansvarsbeslut (sidobetalaren) görs inga registreringar med anledning av betalningsskyldigheten. Kostnadsränta ska dock beräknas på ansvarsbeloppet (19 §) och i vissa situationer ska intäktsränta beräknas (20 §). 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. En motsvarande bestämmelse finns nu i 4 § första stycket (se avsnitt 19.6.4).

I *tredje stycket* sägs att ränta ska påföras (kostnadsränta) eller tillgodoräknas (intäktsränta) varje månad. Motsvarande bestämmelse finns i dag i 19 kap. 10 § första stycket och 14 § SBL. 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 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 3 § SBL.

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. Basräntan ska fastställas på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar. För att undvika en basränta på 0 procent och för att ge möjlighet till en enhetlig kostnadsränta inom skattekontosystemet anges i sista meningen att basräntan får beräknas till lägst 1,25 procent (se avsnitt 19.6.4).

Av 19 kap. 3 § SBL följer att basräntan ska fastställas till helt procenttal enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen. Att basräntan ska fastställas till helt procenttal behöver 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.

I avsnitt 6.2 dras slutsatsen att den nya skatteförfarandelagen inte bör innehålla några bestämmelser som enbart upplyser om förekomsten av verkställighetsföreskrifter. Bestämmelsen i 19 kap. 3 § SBL om att basräntan ska beräknas på visst sätt enligt föreskrifter som meddelas av regeringen är alltså obehövligt och överförs därför inte hit.

4 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 5–7 a och 14 §§ SBL.

I paragrafen sägs efter vilken räntesats kostnads- respektive intäktsränta ska beräknas.

I avsnitt 19.6.4 föreslås i syfte att förenkla ränteberäkningen att kostnadsränta inte längre ska beräknas enligt mellannivån. Det ska i fortsättningen bara finnas två räntenivåer för kostnadsräntan, nämligen basräntan (låg kostnadsränta) och basräntan plus 15 procentenheter (hög kostnadsränta). Huvudregeln om tillämplig räntesats, som ges i *första stycket*, är att kostnadsränta beräknas, om inget annat sägs, efter en räntesats som motsvarar basräntan. Från denna huvudregel finns två undantag.

I två fall gäller nämligen s.k. hög kostnadsränta. Det ena fallet finns i 11 § och avser kostnadsränta på skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som beslutats skönsmässigt i avsaknad av redovisning. Det andra fallet finns i 13 § och avser kostnadsränta på skatt eller avgift som inte betalas i rätt tid. I dessa fall beräknas kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter.

I *andra stycket* finns ett ytterligare undantag från huvudregeln. Det gäller sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt. På sådan skatt ska kostnadsränta inte beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret på belopp upp till och med 30 000 kronor.

I *tredje stycket*, anges enligt vilken räntesats intäktsränta ska beräknas. Intäktsränta beräknas, i likhet med i dag, undantagslöst efter en räntesats som motsvarar 45 procent av basräntan.

Kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt

5 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 9 § tredje stycket 19 kap. 4 § SBL.

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, dock lägst efter en räntesats på 1,25 procent – s.k. mellankostnadsränta. På de första 20 000 kronorna av en debitering 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 den dag då beslutet fattades.

Bestämmelserna om betalning av preliminär skatt i förevarande lag 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 förfalldagar 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 förfalldagen i månaden efter beslutet eller, om beslutet fattats efter den 20 i en månad, förfalldagen i andra månaden efter beslutet. Den tidigaste tänkbara förfalldagen 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 finns det behov av en särskild räntebestämmelse för preliminär skatt som ska betalas efter utgången av den ordinarie betalningsperioden för preliminär skatt, dvs. andra månaden efter beskattningsåret eller senare. 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 betald 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 beslut 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 5.3.2). 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.

Kostnadsränta på de första 30 000 kronorna av en sen debitering ska dock beräknas först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret. Det följer av 4 § andra stycket.

Kostnadsräntan ska, på samma sätt som i dag, beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske. Detta utvecklas i avsnitt 19.6.3.

I avsnitt 19.6.4 föreslås i syfte att förenkla ränteberäkningen att kostnadsränta ska beräknas efter en enhetlig räntesats som motsvarar basräntan. Detta gäller även kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt.

Kostnadsränta på preliminär skatt som debiteras sent efter omprövning eller efter beslut av domstol regleras i 9 § första stycket.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

Kostnadsränta på slutlig skatt

6 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 5 § SBL.

Paragrafen reglerar beräkningen av kostnadsränta när det finns slutlig skatt att betala.

I förhållande till dagens bestämmelse slopas den s.k. mellankostnadsräntan. Det innebär att kostnadsränta på slutlig skatt att betala i fortsättningen ska beräknas enligt en räntenivå som motsvarar basräntan. Bestämmelsen finns i 4 § första stycket. Ändringarna syftar till att förenkla ränteberäkningen. Skälen för ändringarna redovisas i avsnitt 19.6.4.

Kostnadsränta ska beräknas fram till och med förfallodagen för slutlig skatt att betala. Skälen för förslaget finns i avsnitt 19.6.3 där det även föreslås att tidsfristen för betalning av slutlig skatt ska vara 90 dagar.

Kostnadsränta på de första 30 000 kronorna av en sen debitering ska beräknas först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret. Det följer av 4 § andra stycket.

Som framgår av avsnitt 5.3.2 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 bestämmelsen i *första stycket*, om inte annat följer av 4 § andra stycket, 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.

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 saldoto på skattekontot om dag för dag under ränteperioden. Saldoto på skattekontot dag för dag avgör storleken på räntan. Den framräknade räntan debiteras sedan på kontot på skattens förfallodag.

Av *andra stycket 1* framgår att om särskilda avgifter ingår i beräkningen enligt 56 kap. 9 § 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 6 och 7 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel inte ska ingå i skatteskuld eller skattefordran för tiden från och med den 13 februari taxeringsåret till och med förfallodagen för slutlig skatt i 16 kap. 6 § SBL. Bestämmelsen tillämpas första gången i fråga om slutlig skatt enligt 2009 års taxering och avser obegränsat skattskyldiga som ska betala avkastningsskatt på grund av att de innehar en utländsk pensionsförsäkring eller har 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 försäkringstagarens räkning ska betala den avkastningsskatt som belöper på försäkringen 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. 9 §, ska den 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.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

Kostnadsränta vid anstånd

7 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 6 och 6 a §§ SBL.

I *första stycket* sägs att kostnadsränta ska beräknas om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och att anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § ska dock räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades.

När anstånd beviljas krediteras anståndsbeloppet på skattekontot. 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 skattekontot behandlas alltså anståndet på samma sätt som en inbetalning. Nu föreslås att krediteringen aldrig ska ske före anståndsskattens förfallodag (avsnitt 19.5.3).

Anståndsränta ska i dag beräknas från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag utom i två fall, nämligen vid anstånd på grund av totalförsvarstjänstgöring eller synnerliga skäl (19 kap. 6 § andra stycket SBL). 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.

Om den skattskyldige ansöker om anstånd först efter det att skatten har förfallit till betalning är det långt ifrån oväsentligt om kostnadsränta beräknas från förfallodagen eller från den dag då anståndet beviljas. Sker beräkningen från förfallodagen kommer anståndsränta i stället för kostnadsränta vid sen betalning att beräknas för tiden mellan förfallodagen och den dag beslutet fattades. Det är en avsevärd skillnad eftersom den kostnadsränta som beräknas vid sen betalning är 15 procentenheter högre än anståndsräntan.

Mot bakgrund av det nu sagda har utredningen föreslagit att startdagen för beräkningen av anståndsränta ska vara densamma oavsett grunden för

anstånd. Detta skulle innebära att anståndsränta i fortsättningen alltid beräknas från skattens ursprungliga förfallodag, dvs. även när grunden för anståndet är totalförsvarstjänstgöring eller synnerliga skäl.

Skatteverket har emellertid framhållit att risken att påföras hög kostnadsränta vid sena betalningar är ett incitament för skattskyldiga med betalningsproblem att ta kontakt med Skatteverket i ett tidigt skede, i vart fall före förfallodagen, vilket ökar verkets möjligheter att hinna utreda vilka åtgärder som bör vidtas i det enskilda fallet. Enligt Skatteverkets uppfattning bör därför bestämmelsen i 19 kap. 6 § andra stycket SBL föras över till skatteförfarandelagen. Regeringen har samma uppfattning. I första styckets sista mening anges därför att vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § ska räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades.

Av *andra stycket* framgår att vid anstånd enligt 63 kap. 14 §, dvs. vid anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, tas inte anståndsränta ut. I detta stycke anges också att kostnadsränta ska beräknas om beslutet om anstånd genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare samt från vilken tidpunkt räntan då ska beräknas.

I *tredje stycket* anges för hur lång tid kostnadsränta ska beräknas.

Kostnadsränta vid omprövning och överklagande

Huvudregeln

8 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 7 § SBL.

I paragrafen 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 i egna paragrafer, nämligen i 9 och 10 §§.

Kostnadsränta ska beräknas 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 den dag beslutet fattades (se avsnitt 19.6.3).

Sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt

9 § första stycket

Stycket ersätter tillsammans med 5 § 19 kap. 4 § SBL.

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.

Bestämmelserna om betalning av preliminär skatt i förevarande lag innebär att termen inkomstår utgår och att preliminär skatt i stället ska betalas för beskattningsår. Debiteringen ska normalt 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 har 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 (se avsnitt 5.3.2) gör att det inte är relevant att tala om preliminär skatt som ska betalas efter den 17 januari taxeringsåret. Däremot finns 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 betald 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 sent debiterad preliminär skatt, dvs. preliminär skatt som har beslutats genom omprövning eller av domstol och som ska betalas senast den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare.

I likhet med i dag bör kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt beräknas retroaktivt. Dagens startdatum för ränteberäkningen, nämligen den 13 februari taxeringsåret, kan 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.

Kostnadsränta på de första 30 000 kronorna av en sen debitering ska beräknas först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret. Det följer av 4 § andra stycket.

Av 8 § framgår att kostnadsräntan ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske. Detta utvecklas i avsnitt 19.6.3.

Kostnadsränta på preliminär skatt som debiteras sent genom ett beslut enligt 55 kap. 2 § andra stycket, regleras i 5 §.

I avsnitt 19.6.4 föreslås i syfte att förenkla ränteberäkningen att kostnadsränta ska beräknas efter en enhetlig räntesats som motsvarar basräntan. Detta gäller även kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt.

Om omprövningsbeslutet eller beslutet av domstol avser slutlig skatt ska kostnadsränta i dag beräknas från den 13 februari taxeringsåret. Som framgår av avsnitt 5.3.2 försvinner termen taxeringsår. Termen inkomstår slopas också. Kostnadsräntan ska, om inte annat framgår av 4 § första stycket, beräknas från den 13 i andra månaden efter beskattningsåret

också om det är slutlig skatt som ska betalas. En motsvarande ändring föreslås i 6 §. För fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår innebär det ingen förändring. Ändringen innebär dock att startdagen för ränteberäkningen tidigareläggs för företag med brutet räkenskapsår.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

9 § andra stycket

Av 19 kap. 2 § tredje stycket SBL följer att skatt enligt 2 § första stycket 6 och 7 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel inte ska ingå i skatteskuld eller skattefordran för tiden från och med den 13 februari taxeringsåret till och med förfallodagen för slutlig skatt.

Dagens reglering innebär att kostnadsränta inte ska beräknas för perioden den 13 februari taxeringsåret till och med förfallodagen för nu aktuell avkastningsskatt. Den undantas därför från första stycket och i stället ska kostnadsränta beräknas enligt huvudregeln i 8 §, dvs. från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag.

I kommentaren till 6 § andra stycket redogörs för bakgrunden till förevarande bestämmelse.

Överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt

10 §

I 19 kap. 7 § första stycket SBL sägs att kostnadsränta i vissa fall ska beräknas från den dag då skatten enligt 16 kap. 7 § samma lag anses vara betald. Av den paragrafen i skattebetalningslagen följer att redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämställs 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.

I förevarande lag finns ingen direkt motsvarighet till 16 kap. 7 § SBL. I stället finns 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 skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Om redovisningen sker senare ska överskjutande ingående mervärdesskatt registreras den dag då redovisningen senast ska lämnas. Detsamma ska i fortsättningen även gälla överskjutande punktskatt. Detta 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 har använts för att betala en annan skatt eller avgift 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 har 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 har satts ned.

Skönsbeskattning

11 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 7 § andra stycket andra meningen SBL.

I avsnitt 19.6.4 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.

Undantaget avser skatt eller avgifter 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 i *första stycket* om hög kostnadsränta vid omprövning genom skönsbeskattning ska även i fortsättningen bara omfatta skatter och avgifter som beslutas genom s.k. automatiska beslut, dvs. bara skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Om en skattedeclaration har lämnats i rätt tid anses skatten enligt 53 kap. 2 § beslutad i enlighet med deklARATIONEN. Lämnas inte deklARATIONEN eller om någon skatt inte redovisas i deklARATIONEN följer av 53 kap. 4 § att varje oredovisad skatt ska anses ha beslutats till noll kronor. Detsamma gäller avgifter. Om Skatteverket omprövar ett sådant nollbeslut genom skönsbeskattning ska hög kostnadsränta beräknas.

Det bör påpekas att om den skatt- eller avgiftsskyldige kommer in med en deklARATION innan någon omprövning har beslutats ska inte hög kostnadsränta beräknas. I sådana fall anses nämligen skatten och avgifterna 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 och avgifterna 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 har 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). Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, 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 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 förfalldodag 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 eller för utomlands bosatta artister m.fl., 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 SINK eller A-SINK, 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 anges att vad som sägs i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § gäller även särskilda inkomstskattedekclarationer, dvs. lämnas ingen särskild inkomstskattedeklaration anses skatten ha bestämts till noll kronor.

Särskild inkomstskatt som ska redovisas av den skattskyldige själv ska vara betald 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. 9 §.

Om en utbetalare som har gjort skatteavdrag för särskild inkomstskatt enligt 13 kap. 3 eller 4 § inte redovisar skatteavdraget, ska skönsbeskattning beslutas och hög kostnadsränta beräknas enligt första stycket.

Kostnadsränta när befrielse från skatt på energi upphör

12 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 7 a § SBL.

Paragrafen reglerar hur kostnadsränta ska beräknas i fall där energiskatt ska betalas på grund av att förutsättningarna för skattebefrielse för energieffektivisering inte är uppfyllda.

Elektrisk kraft som förbrukas i ett program för energieffektivisering är befriad från energiskatt. Företagare som har godkänts att delta i ett sådant program behöver alltså inte betala energiskatten på den elektriska kraft som förbrukas i enlighet med godkännandet. Skattebefrielse medges genom avdrag eller återbetalning. 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 har 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 deklARATIONEN ska lämnas. Ett nytt beslut om punktskatt fattas alltså.

Genom bestämmelsen i *första stycket* beräknas kostnadsränta för tid innan skattskyldigheten har inträtt, dvs. från och med den dag då skatten skulle ha betalats om befrielse inte hade medgetts.

Om skattebefrielsen hade tillgodoräknats genom återbetalning är utgångspunkten för räntebereknningen i stället enligt *andra stycket* 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 ha varit fallet om skattebefrielse aldrig hade medgetts. Det är därför som kostnadsränta ska beräknas för den period som skattebefrielsen har utgått (prop. 2004/05:149 s. 52, 53 och 59).

De som kan göra avdrag för egen förbrukning kan även få avdrag för elektrisk kraft som har 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 lämnats 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 ska betalas till och med den dag då betalning senast ska ske. Detta anges i *tredje stycket*. Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.6.3.

Kostnadsränta vid för sen betalning

13 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 8 och 9 §§ SBL.

I paragrafen finns bestämmelserna om kostnadsränta vid för sen betalning.

Här ges bestämmelserna i en paragraf i stället för som i dag två. Om betalning inte sker i rätt tid beräknas hög kostnadsränta, 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 förfallodagen kvarstår. Den högsta räntenivån ska dock bara användas fram till dess att skulden registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Från och med dagen efter registrering i databasen beräknas nämligen kostnadsränta 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 §.

Kronofogdemyndigheten har i sitt remissvar ifrågasatt att låg kostnadsränta ska beräknas också i de fall skulden omfattas av ett beslut om

betalningssäkring. I dag beräknas hög kostnadsränta även i ett sådant fall. Regeringen anser inte att det finns skäl att ändra på detta.

Belopp som betalas av kommuner och landsting genom avräkning från kommunalskattemedel enligt 62 kap. 10 § anses alltid ha skett i rätt tid. Bestämmelserna om hög kostnadsränta blir därför inte tillämpliga i sådana fall.

Minskning av och befrielse från kostnadsränta

14 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 10 § andra stycket andra meningen SBL.

På ett underskott inom skattekontosystemet ska kostnadsränta beräknas enligt två olika räntesatser beroende på vilken skatte- eller avgiftsskuld som har orsakat underskottet, nämligen basränta (låg kostnadsränta) och basränta plus 15 procentenheter (hög kostnadsränta). Om den betalningskyldige i en sådan situation bara betalar en del av skulden följer av förevarande paragraf att betalningen ska anses minska den del av skulden på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats.

15 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 11 § SBL.

Här ges en bestämmelse om befrielse från kostnadsränta.

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 har missbedömt skyldigheten att registrera sig och lämna skattedeclaration. 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 har missbedömt deklarationskyldigheten kommer dock hög kostnadsränta att utgå från den dag då den första skattedeclarationen 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 näringsidkaren missbedömer redovisningsskyldigheten och den höga kostnadsräntan framstår som oskäligt hög i förhållande till misstaget bör kostnadsräntan 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

Omprövning och överklagande

16 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 6 § första meningen och 19 kap. 12 § andra meningen SBL.

Paragrafen reglerar beräkningen av intäktsränta när skatt eller avgift ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Om en skatt eller avgift sätts ned efter omprövning eller överklagande ska nedsättningen registreras på skattekontot så snart beslutet har fattats (61 kap. 2 §). 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 kap. 8 § har beslutat ska föras över till en annan stat för att tillgodoräknas den skattskyldige där. I detta fall ska intäktsränta inte beräknas.

Bestämmelser om överföring av skatt till en annan stat finns i dag i 18 kap. 5 § SBL. 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 registreras i och för sig på skattekontot men tas beloppsmässigt ut av registreringen av den skatt som överförts. 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 (se 69 a § uppborrdslagen [1953:272] och prop. 1991/92:82 s. 10 och 11).

Om en inkomst har beskattats såväl i Sverige som i en stat med vilken Sverige har träffat skatteavtal, får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer enligt 64 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 har satts ned genom avräkning av den

utländska skatten eller genom att inkomsten har 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 har 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 inte har 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 64 kap. 8 § har 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 har överförts nästan undantagslöst kommer att ta ut varandra beloppsmässigt.

Slutlig skatt samt minskning och återbetalning av preliminär skatt

17 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 13 § första stycket SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av intäktsränta när den preliminära skatten är högre än den slutliga.

Efter ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket enligt 56 kap. 9 § 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.

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. 9 § 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 2* att intäktsränta ska beräknas från och med nämnda datum fram till och med dagen för återbetalningen.

Ränteberäkningarna enligt punkterna 1 och 2 innebär att aktuella belopp 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.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

En annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg

18 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 16 § SBL. Där sägs i första stycket 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. I andra stycket finns en motsvarande bestämmelse om den 3 maj är en lördag eller söndag.

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 i *första stycket* 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 i *andra stycket* avser fall där ränta ska beräknas från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret och där den 3 i den månaden är en lördag eller söndag.

Bestämmelsen i första stycket innebär att om den 12 i andra månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag så senareläggas den retroaktiva ränteberäkningen med ett par dagar. En motsvarande senareläggning ska göras enligt bestämmelsen i andra stycket. Den som kommer att få slutlig skatt att betala kan undvika kostnadsränta genom att betala in den del av beloppet som överstiger 30 000 kronor senast den 12 i andra månaden efter beskattningsåret och resterande del senast den 3 i femte månaden efter beskattningsåret. Dessa datum är dock inte förfallodagar för den slutliga skatten utan som redan nämnts startdatum för den retroaktiva ränteberäkningen.

När en förfallodag infaller på en lördag eller söndag följer av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid att det är tillräckligt att betalningen bokförs på Skatteverkets särskilda konto senast den första vardagen därefter. Syftet med den här paragrafen är att detta 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.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

Ränteberäkning utanför skattekontot

Kostnadsränta

19 §

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 ansvarsbeslutet 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 19.9.2.

Intäktsränta

20 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, 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 har betalats för mycket från och med dagen efter den dag då betalningen gjordes till dess att 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 § tredje stycket framgår att intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 procent av basräntan.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 19.9.2.

Bestämmelser om ränta som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen som inte har behandlats tidigare i kommentaren eller i den allmänna motiveringen får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

– 19 kap. 10 § tredje stycket SBL,

- 19 kap. 12 § första meningen SBL,
- 19 kap. 13 § andra stycket SBL, och
- 19 kap. 15 § SBL.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1440–1443 och 1446–1448.

AVDELNING XV. OMRÖVNING SAMT ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I BESLUT PÅ GRUND AV SKATTEAVTAL

66 kap. Omprövning

Innehåll

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut

2 §

Paragrafen, som reglerar Skatteverkets omprövningsskyldighet, ersätter 4 kap. 7 § första och andra styckena taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, samt 21 kap. 1 § första och andra styckena skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

Vilka beslut ska kunna omprövas?

I *första stycket* anges bl.a. vilka beslut som ska omprövas av Skatteverket.

Skatteförfarandelagen ska inte bara ersätta taxeringslagen och skattebetalningslagen utan även andra lagar ska upphävas och ersättas av bestämmelser i förevarande lag. Vissa av dessa lagar innehåller inga bestämmelser om omprövning. Det rör sig om lagen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen, lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK, och lagen (2005:1117) om deklarationsombud. Om förutsättningarna i 27 § förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL, är uppfyllda är Skatteverket i dag skyldigt att ändra ett beslut enligt nyss nämnda lagar. Skatteverkets beslut i frågor som avser betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för biträde, inkomstdeklarationer och kontrolluppgifter samt deklarationsombud ska i fortsättningen kunna omprövas enligt skatteförfarandelagen. Detsamma gäller beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, och lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen, som i dag kan omprövas enligt 27 § FL. Se avsnitt 20.3.

Kronofogdemyndigheten verkställer enligt 69 kap. 3 och 13 §§ beslut om bevis- och betalningssäkring. Kronofogdemyndighetens beslut under verkställigheten ska inte omprövas enligt förevarande kapitel. Det är enbart Skatteverkets beslut som kan omprövas enligt förevarande kapitel. Detta framgår av första meningen i 1 §. I vilka fall Kronofogdemyndigheten är skyldig att ompröva beslut och när myndigheten får göra det följer av förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer.

Om det kan ske obehindrat får dock en granskningsledare verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler. Det är vidare granskningsledaren som enligt 69 kap. 12 § beslutar när handlingar och annat som har tagits om hand inte längre behövs och ska återlämnas. Förevarande kapitel om omprövning omfattar även granskningsledares beslut under verkställigheten och beslut om huruvida omhändertagna handlingar ska återlämnas, eftersom granskningsledarens beslut utgör beslut av Skatteverket. Vad som avses med granskningsledare framgår av 3 kap. 8 §.

Det är inte bara frågor som regleras utanför taxeringslagen och skattebetalningslagen som i dag kan omprövas enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer. Omprövningsskyldigheten i taxeringslagen och skattebetalningslagen omfattar t.ex. inte beslut om revision och föreläggande. Den som ett beslut gäller kan dock begära att Skatteverket omprövar beslutet enligt 27 § FL. Skatteverket är nämligen skyldigt att ompröva enligt 27 § FL så länge det inte finns något uttryckligt omprövningsförbud och de i paragrafen nämnda förutsättningarna föreligger. Beslut om bl.a. revision ska i fortsättningen omprövas enligt skatteförfarandelagen. Se vidare avsnitt 20.3.

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 § andra stycket TL, prop. 1989/90:74 s. 391).

Med att beslut kan 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 (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. Detsamma gäller avgifter. Se 1 kap. 4 § SBL.

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 ”något annat förhållande mellan en enskild 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 här även till uttryck när det gäller omprövningsskyldighet.

Som har angetts ovan ska Skatteverkets omprövningsskyldighet också omfatta interimistiska beslut om bevis- och betalningssäkring samt sådana beslut om bevissäkring där granskningsledaren och inte förvaltningsrätten är första instans, som t.ex. försegling. Skyldigheten ska också omfatta beslut om ersättning för kostnader för biträde. Genom att omprövningsskyldigheten omfattar "beslut i frågor som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna" råder det ingen tvekan om att nämnda beslut ska omprövas enligt den här paragrafen.

Under vilka förutsättningar ska omprövning ske?

I *första stycket* anges vidare vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att Skatteverket ska vara skyldigt att ompröva ett beslut.

I dag sägs att ett beslut ska omprövas om den skattskyldige begär det. Termen "skattskyldig" ersätts här med uttrycket "den som beslutet gäller" (*punkten 1*). 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. Se övervägandena i avsnitt 7.2 om behovet av s.k. likställighetsbestämmelser.

Med "den skattskyldige" i dagens bestämmelser kan inte avses något annat än 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 *punkten 2*. Genom att reglera skyldigheten här behövs ingen upplysning om att Skatteverket även är skyldigt att ompröva beslut som överklagas av den som beslutet gäller. 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. Skatteverket ska alltså ompröva ett beslut om den som beslutet gäller eller företrädaren enligt 67 kap. 4 § överklagar.

I *punkten 3* anges att omprövning även ska ske om det finns andra skäl.

Vad gäller när Skatteverket inte har fattat beslut i rätt tid?

I 4 kap. 7 § andra stycket TL sägs att om något grundläggande beslut om årlig taxering inte har fattats får taxering ske genom omprövning. Motsvarande regleras här i *andra stycket*.

Regeringen föreslår att termen taxeringsår slopas och att andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december. Deklarationsstidpunkten beror på vilket beskattningsår som den juridiska personen har. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 och 5 §§. Dessutom slår regeringen samman grundläggande beslut om årlig taxering respektive slutlig skatt till ett beslut benämnt beslut om slutlig skatt. Se avsnitt 11.8.3 och 18.4.

Grundläggande beslut om årlig taxering ska enligt 4 kap. 2 § TL fattas före utgången av november månad taxeringsåret. Beslut om slutlig skatt behöver inte fattas före något exakt datum men det måste fattas i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång och till andra juridiska personer än dödsbon senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (se kommentaren till 56 kap. 10 §).

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. 1 § 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 beslut att ompröva. Om beslut om preliminär A-skatt inte har fattats kan det dock bli aktuellt med omprövning trots att något tidigare beslut inte har 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 har 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 har gjort det.

Att något beslut om slutlig skatt inte har meddelats beror ofta på att den skattskyldige inte har lämnat deklaration. I sådana fall utsträcks den ordinära omprövningstiden på två år till sex år enligt 22 §. Om den skattskyldige lämnar deklaration får dock en ordinär omprövning inte beslutas senare än ett år efter deklarationsdagen. I fall där den skattskyldige inte har lämnat någon deklaration får Skatteverket alltså besluta om slutlig skatt inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Bestämmelsen är som redan har 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 beslut 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 21 § omfattar därför

bara fall där Skatteverket initierar en omprövning av ett beslut till nackdel för den som beslutet gäller.

Skattetillägg ska enligt 52 kap. 3 § som huvudregel beslutas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Om Skatteverket inte har meddelat något beslut inom tvåårsfristen får skattetillägg inte beslutas genom omprövning. En annan sak är att Skatteverket vid för sen eller utebliven deklaration enligt 52 kap. 4 § får fatta ett beslut om skattetillägg efter tvåårsfristen (jfr 22 §).

Tidsfristerna för beslut om förseningsavgift och kontrollavgift finns också i 52 kap. Även här gäller en tvåårsfrist men den räknas inte från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut utan från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts respektive den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades (52 kap. 2 och 9 §§). Tidsfristen för omprövning är densamma och någon möjlighet att besluta om avgift efter tvåårsfristen finns inte.

Bestämmelserna om efterbeskattning gäller bara skatter och sådana avgifter som avses i 2 kap. 2 § och det är därför inte möjligt att efter tvåårsfristerna för beslut om särskilda avgifter påföra avgift genom efterbeskattning (27 §). Däremot får Skatteverket enligt 52 kap. 5 § besluta om skattetillägg samtidigt som skatt eller avgift beslutas genom efterbeskattning.

3 §

Första stycket

Första stycket ersätter 4 kap. 8 § TL och 21 kap. 3 första stycket SBL. Av dessa bestämmelser följer att om en fråga har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan.

I förarbetena till dessa bestämmelser uttalades att inom förvaltningsrätten tillämpas rättegångsbalkens, förkortad RB, 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 har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol inte omprövas, s.k. res judicata. 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 eller avgift. Att en allmän förvaltningsdomstol har 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 har 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 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 har 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 har 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).

Huvudregeln enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer är alltså att ett överklagande av ett förvaltningsärende har *litispendens*verkan. Att regeln ska gälla inom skatteförfarandet är klart men frågan är om det är möjligt att avvika från regeln i fall där det framstår som lämpligt och skäligt med hänsyn till den enskilde? En rimlig tolkning är att avsikten med att inte lagstifta var att principen inte heller inom skatteförfarandet skulle vara absolut.

När det gäller ansökningar om godkännande för 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 har 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 förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer utan gäller bara inom skatteförfarandet. Att i lag göra undantag från en princip som anses gälla enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer 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 *litispendens*verkan finns det inte behov av att avvika från huvudregeln i andra fall än vad som är möjligt enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer och det saknas därför skäl att lagfästa principen.

Som har 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 har 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 har överlämnats till högre instans. Det innebär dock inte att Skatteverket är förhindrat att ändra ett beslut som har 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 granskningsledaren så snart som möjligt och senast inom fem dagar ska ansöka hos förvaltningsrätten om aktuell säkringsåtgärd (45 kap. 14 § och 46 kap. 16 §). Att handlingarna i ärendet överlämnas till förvaltningsrätten genom ansökan av granskningsledaren och inte efter överklagande spelar ingen roll utan även i ansökansfallen kan en litispensensituation uppkomma. Uppkommer en sådan situation bör granskningsledaren normalt inte ompröva det underställda beslutet, såvida det inte rör sig om ett speciellt fall och en omprövning skulle vara till klar fördel för den enskilde jämfört med att avvakta förvaltningsrättens prövning. Ändrar granskningsledaren beslutet bör givetvis ansökan återkallas i motsvarande mån.

Andra stycket

Andra stycket ersätter 4 kap. 12 § TL och 21 kap. 3 § tredje stycket SBL.

Här görs undantag från förbudet i första stycket mot att ompröva frågor som har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. Att Skatteverket får ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen följer i dag av ovan nämnda bestämmelser i taxeringslagen och skattebetalningslagen.

Bakgrunden till undantaget för ny eller ändrad praxis är att den som inte har överklagat har möjlighet att vid ändrad praxis få rättelse genom att begära omprövning, så vida inte tiden för omprövning har gått ut. För den som har överklagat och där domstolens avgörande har 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 har överklagat och fått sin fråga prövad av domstol och den som inte har överklagat var skälet till att Skatteverket gavs befogenhet att på begäran ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt och kammarrätt vid ny eller ändrad praxis. Syftet är alltså att den som överklagar inte ska hamna i ett sämre läge att få sin sak omprövad 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.

Bestämmelse om omprövningsförbud som inte får någon motsvarighet

Bestämmelsen om omprövningsförbud i 21 kap. 3 § andra stycket SBL får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1464 f.

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 7 § tredje stycket TL och 21 kap. 1 § tredje stycket SBL.

Skatteverket är i princip skyldigt att besluta i enlighet med skatteförfattningarna. Skatteverket behöver dock inte rätta fel i deklARATIONER som avser mindre belopp. En bestämmelse med det innehållet finns i dag i 4 kap. 6 § TL. Den bestämmelsen ges här i 56 kap. 5 §.

I förevarande paragraf finns motsvarande bestämmelse för omprövning, dvs. Skatteverket är inte heller skyldigt att genom omprövning rätta fel som avser mindre belopp. Det gäller givetvis bara om den som beslutet gäller varken har begärt omprövning eller överklagat. I dag uttrycks det genom att Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett 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 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns en bestämmelse om att en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan ska besluta i omprövningsärenden.

Regeringen anser att skattenämnderna bör avskaffas. Det innebär att samtliga beslut i fortsättningen ska fattas av Skatteverkets tjänstemän. Det är Skatteverkets uppgift att reglera de närmare formerna för det egna beslutsfattandet. Av rättssäkerhetsskäl har regeringen 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. Här finns därför en sådan bestämmelse i *första stycket*.

Omprövning av beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillegg eller anstånd med betalning av skatt eller avgift omfattas av bestämmelsen. Vad som ingår i ett beslut om slutlig skatt framgår av 56 kap. 2–7 §§. 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 alltså att den särskilt kvalificerade beslutsfattaren även omprövar andra ärenden.

Bestämmelsen ska enligt *punkten 1* tillämpas om den som beslutet gäller har begärt omprövning eller 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 herefter 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 *punkten 3*. Ett omprövningsbeslut som inte innefattar något ställningstagande i den materiella frågan (t.ex. ett beslut om 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 inte har lyckats visa med tillräcklig styrka att han eller hon t.ex. har 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 att underlåta att undanröja ett taxeringsbeslut som har fattats på tjänstemannanivå trots att det bort avgöras med skattenämnd (RÅ 1999 ref. 52). Enbart det förhållandet att domstolen finner att en tjänsteman har 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 har trätts för när i påtaglig omfattning eller om ett undanröjande av andra skäl är påkallat för att upprätthålla respekten för reglerna om en skattenämnds medverkan.

För de allmänna domstolarna finns särskilda regler enligt vilka bristande domförhet bara ska leda till undanröjande om det kan antas att det har 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 regeringens 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 skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt tillämpas ett automatiskt beslutsförfarande. Skatten bestäms enligt 53 kap. 2–4 §§ i enlighet med deklarationen eller, om deklaration inte har 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 automatiska beslut.

Paragrafen behandlas i avsnitt 20.2.3.

Omprövning på begäran av den som beslutet gäller

Hur omprövning begärs

6 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 9 § första stycket första meningen och 10 § TL samt 21 kap. 4 § första stycket första meningen och 6 § SBL.

I paragrafen anges hur en begäran om omprövning ska göras.

Av första stycket framgår att en begäran om omprövning ska vara skriftlig.

Bestämmelser om att Skatteverket får förelägga den som har begärt omprövning att egenhändigt underteckna en begäran som inte är undertecknad finns i dag i 4 kap. 10 § TL och 21 kap. 6 § SBL. 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 har 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.

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 en 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. Bestämmelser om förläggande finns i *andra stycket*. Det kan tilläggas att ett sådant föreläggande i likhet med dagens

bestämmelser, inte kan förenas med vite (se kommentaren till 44 kap. 3 §).

Tiden för begäran om omprövning – huvudregeln

7 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 9 § första stycket TL samt 21 kap. 4 § första stycket och 5 § SBL.

I paragrafen anges huvudregeln för när en begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket.

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 8–12 §§. Dessutom finns det särskilda bestämmelser om omprövning av beslut om preliminär skatt i 13–15 §§. Omprövning av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, dvs. som F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt, regleras dock i förevarande paragraf. Tiden för begäran om omprövning av beslut om särskild inkomstskatteredovisning respektive beslut om ersättning för kostnader för biträde finns i 16 respektive 17 §.

Sexårsfristen finns i dag i 4 kap. 9 § första stycket TL och 21 kap. 4 § första stycket SBL. Fristen på sex år 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 ”senast sju år 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 i *första stycket* 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 eller mindre lämplig, som t.ex. beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, dvs. som F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt.

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.

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.

Punkten 1

Punkten är helt ny.

Denna punkt gäller beslut som avser registrering. Av kommentaren till 7 kap. framgår 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. 6 § 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 tid för begäran om omprövning på sex år utan för beslut som avser registrering bör tvåmånadersfristen för begäran om omprövning gälla.

Punkten 2

Punkten ersätter 21 kap. 5 § 2 SBL och innebär att tvåmånadersfristen alltjämt ska gälla för beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, dvs. som F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt. Bestämmelser om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas 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 13–15 §§. Den här punkten omfattar av i princip samma skäl inte heller beslut om särskild inkomstskattredovisning enligt 13 kap. Att sådana beslut kan omprövas så länge en ändring är meningsfull framgår av 16 §.

Punkten 3

Punkten ersätter 21 kap. 5 § 5 respektive 7 SBL, men innehåller även helt nya delar.

Enligt punkten ska även beslut som avser uppgifts- och dokumentationsskyldighet omfattas av tvåmånadersfristen. Med uppgifts- och dokumentationsskyldighet avses frågor som regleras under avdelning VI om kontrolluppgifter, deklARATIONER och övriga uppgifter samt avdelning VII om dokumentation. 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. 38 §. Beslut om anstånd med redovisning och särskild redovisning av arbetsgivaravgifter nämns i dag i 21 kap. 5 § 5 respektive 7 SBL.

LSK saknar bestämmelser om omprövning. Det innebär att Skatteverkets beslut enligt LSK ska omprövas enligt 27 § FL och att verket får ompröva sina beslut enligt de befogenheter som har utvecklats i praxis. Av avsnitt 20.3 framgår att beslut som i dag omprövas enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer i stället ska omprövas enligt skatteförfarandelagen. För beslut som avser deklarationer och kontrolluppgifter ska tvåmånadersfristen gälla.

Punkten 4

Punkten är helt ny.

Som anges i punkten och avsnitt 20.3 ska beslut om föreläggande omprövas enligt skatteförfarandelagen. Skäl saknas att ha en längre tid för begäran om omprövning än två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Tvåmånadersfristen ska alltså gälla för beslut om föreläggande. Bestämmelser om förelägganden finns utspridda i lagen, bl.a. 7 kap., 9 kap., 10 kap. och 39 kap.

Punkten 5

Punkten är helt ny.

Som anges i punkten och avsnitt 20.3 ska beslut om revision, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök omprövas enligt skatteförfarandelagen. Bestämmelser om revision finns i 41 kap. och bestämmelser om tillsyn och kontrollbesök finns i 42 kap. Skäl saknas även här att ha en längre tid för omprövning än två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Tvåmånadersfristen ska alltså gälla för beslut om revision, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök.

Punkten 6

Punkten är helt ny.

Punkten gäller för beslut om tvångsåtgärder, dvs. beslut om vite, bevissäkring eller betalningssäkring.

Skatteförfarandelagen ska ersätta betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen. Dessa lagar saknar bestämmelser om omprövning, vilket innebär att Skatteverkets beslut ska omprövas enligt 27 § FL och att verket får ompröva sina beslut enligt de befogenheter som har utvecklats i praxis. I avsnitt 20.3 föreslås att dessa beslut i fortsättningen ska omprövas enligt skatteförfarandelagen.

För beslut som avser bevissäkring eller betalningssäkring ska tvåmånadersfristen också gälla. En tid på två månader för begäran om omprövning kan tyckas väl lång för beslut där frågan normalt hinner förfalla under den aktuella tidsfristen, som t.ex. beslut om försegling enligt bestämmelserna om bevissäkring i 45 kap. Att införa en särskild tid för begäran om omprövning avseende sådana beslut leder dock inte till några fördelar utan bara till att regelverket blir svårare att överblicka.

Punkten 7

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 har fullgjort dokumentationsskyldigheterna vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel och vid omsättning av investeringsguld. Tvåmånadersfristen för omprövning i 21 kap. 5 § SBL gäller för beslut som avser kontrollavgift enligt branschkontrollagen och 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 uppräckningen i 21 kap. 5 § SBL, vilket innebär att vid omprövning gäller sexårsfristen och inte tvåmånadersfristen.

Skyldigheterna att föra personalligare, använda kassaregister, dokumentera identifikationsuppgifter för 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.

Punkten 8

Punkten är helt ny.

I punkten sägs att tvåmånadersfristen gäller för beslut som avser säkerhet för slutlig skatt för skalbolag. Bestämmelserna i ämnet finns i 58 kap.

Bestämmelserna i 58 kap. innebär att Skatteverket på grundval av en skalbolagsdeklaration får besluta om säkerhet för slutlig skatt ska ställas. Se kommentaren till 58 kap. 1 §. 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 den paragrafen. Det

innebär att den tvåmånadersfrist för omprövning som föreskrivs i 21 kap. 5 § SBL inte gäller för sådana beslut utan att sexårsfristen gäller för begäran om omprövning. En så lång tid för omprövning är dock med hänsyn till frågornas karaktär inte motiverad och här föreskrivs därför att tiden för begäran om 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 förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer 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 tid på två månader för begäran om omprövning. Dessa beslut behöver inte nämnas särskilt utan omfattas av förevarande punkts ordalydelse. Se även kommentaren till 58 kap. 4 §.

Punkten 9

Punkten ersätter 21 kap. 5 § 5 SBL.

Enligt punkten 9 ska tvåmånadersfristen också gälla för beslut som avser betalning eller återbetalning av skatt och avgift. Med sådana beslut avses beslut i frågor som regleras i avdelning XIV om betalning och återbetalning av skatter och avgifter, närmare bestämt 61–65 kap. I 63 kap. finns bestämmelser om anstånd med betalning 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. 15 §.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för säkerhet som har ställts som villkor för anstånd hänvisar 11 kap. 12 § 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 förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer 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 tid för begäran om omprövning på två månader. Dessa beslut behöver inte nämnas särskilt utan omfattas av förevarande punkts ordalydelse. Se även kommentaren till 63 kap. 10 §.

Punkten 10

Punkten är helt ny.

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 betalningssäkring som enligt 69 kap. 3 och 13 §§ verkställs av Kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndighetens beslut under verkställigheten ska inte omprövas enligt förevarande kapitel. Det är enbart Skatteverkets beslut som kan omprövas enligt detta kapitel (se 1 §).

Om det kan ske obehindrat får dock granskningsledaren verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler. Det är vidare granskningsledaren som enligt 69 kap. 12 § beslutar när handlingar och annat som har 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.

Punkten 11

Punkten är helt ny.

I punkten 11 sägs att tvåmånadersfristen även ska gälla för 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 förfallit. 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 har kommit in för sent och att verket inte heller får skriva av sådana ärenden. Skatteverket får alltså bara avsluta ett omprövningsärende som har inletts med anledning av ett överklagande genom att avvisa överklagandet som för sent inkommet eller genom att ändra det överklagade beslutet så som klaganden har begärt.

Omprövningstid för beslut om värdering av förmåner och kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Enligt 9 kap. 2 § andra stycket 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 har 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 § andra stycket och 9 kap. 3 § SBL framgår att om det inte finns någon sådan schablon som avses i 2 kap. 21 § tredje stycket

socialavgiftslagen (2000:980), ska Skatteverket på begäran av arbetsgivaren bestämma hur kostnaderna 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 därför bör 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 har förändrats.

Vid införandet av lagen (1984:668) 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.

Regeringen 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 skattedeklarationer 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 har 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 skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter. Tiden för omprövning och överklagande är sex år.

Regeringen 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 respektive 67 kap. Dessa ändringar behandlas närmare i kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen. 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 tid för begäran om omprövning avseende 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 har nämnts ovan ska de förmånsvärden och den beräkning av kostnadsavdrag som har 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 inkomstdeklarationsskyldigheten 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 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 9 § andra stycket TL och 21 kap. 4 § andra stycket SBL.

I paragrafen anges en förlängd tid för begäran om omprövning av beslut som meddelas sent.

Omprövningsventilen i förevarande paragraf omfattar bara beslut som har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och som den som beslutet gäller har fått del av efter oktober månads utgång samma år. Om dessa förutsättningar är

uppfyllda får den som beslutet gäller begära omprövning trots att sexårsfristen har gått ut om begäran kommer in inom två månader från det att den som beslutet gäller fick del av detsamma. 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 den dag då beslutet meddelades.

Tvåmånadersventilen finns för att den som beslutet gäller 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 i sådana fall begära omprövning i rätt tid.

Se överväganden i avsnitt 20.6.

Förlängd tid för omprövning av beslut om skattetillägg

9 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 11 § TL och 21 kap. 7 § SBL.

Här ges en bestämmelse om förlängd tid att begära omprövning av beslut om skattetillägg. Omprövning får begäras så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

Förlängd tid för omprövning av skatt på ackumulerad inkomst

10 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 11 a § första stycket 1 och andra stycket TL.

I paragrafen anges en förlängd tid för begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Särskild skatteberäkning enligt bestämmelserna om skatt på ackumulerad inkomst i 66 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska bara göras om den skattskyldige begär det. I taxeringslagen finns en bestämmelse om förlängd tid för begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Enligt bestämmelsen utsträcks tiden för att begära omprövning till ett år räknat från beslutet i den fråga som har 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.

Förevarande bestämmelse innebär i likhet med dagens att särskild skatteberäkning får begäras trots att tiden för att begära omprövning av 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 eller avgift och skattens eller avgiftens storlek (56 kap. 3 och 6 §§). Om underlaget ändras t.ex. genom efterbeskattning av en inkomst kan den skattskyldige, även om tiden för att begära omprövning har gått ut, begära att skattens eller avgiftens storlek räknas om enligt reglerna om särskild skatteberäkning.

11 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 11 a § första stycket 2 och 3 och andra stycket TL samt 21 kap. 7 a § SBL.

Här regleras en förlängd tid för begäran om omprövning för särskild inkomstskatt.

Den som är bosatt utomlands och har inkomst av tjänst från Sverige ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK. Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Det är inte bara fysiska personers tjänsteinkomster som beskattas enligt A-SINK utan lagen omfattar även inkomst av näringsverksamhet och juridiska personer. Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 procent (SINK) respektive 15 procent (A-SINK) och är en definitiv källskatt. Skatten betalas i de flesta fall genom att den som betalar ut ersättningen gör skatteavdrag. Se avsnitt 11.3.

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 tid för begäran om omprövning avseende särskild inkomstskatt i 4 kap. 11 a § TL och 21 kap. 7 a SBL. 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 EU-rätten. En beskattning av tjänsteinkomsterna enligt inkomstskattelagen innebär att den begränsat skattskyldige får rätt till vissa avdrag och skattereduktioner, vilket kan vara en fördel i vissa fall trots att skattesatsen är högre än enligt SINK.

Den förlängda tiden för begäran om omprövning gäller i dag även för skatt enligt A-SINK.

En begäran enligt 4 § SINK eller 5 a § A-SINK om att inkomstskattelagen ska tillämpas ska hanteras enligt besluts- och omprövningsförfarandet i förevarande lag.

Bestämmelsen är avsedd att kunna tillämpas t.ex. i en situation då en skattskyldig till följd av ett beslut av Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol först efter utgången av ordinarie omprövningsfrist finner anledning att med stöd av 4 § SINK eller 5 a § A-SINK begära att beskattning ska ske enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK eller A-SINK.

Om en skattskyldig enligt SINK begär att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen fattas inget beslut om skattskyldigheten utan Skatteverket beslutar enbart om slutlig skatt. Bakgrunden är att skatteavdrag för skatt enligt SINK enbart ska göras om Skatteverket har beslutat om särskild inkomstskatteredovisning (13 kap. 1 §) och att utbetalaren känner till beslutet.

När det gäller A-SINK ska dock Skatteverket besluta om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen om den enskilde begär det. En sådan begäran leder alltid till två beslut, nämligen ett beslut om skattskyldighet

enligt inkomstskattelagen och ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 2 §.

Om en begäran enligt 5 a § A-SINK görs först efter det att beskattningsårets sista ersättning har betalats ut kan Skatteverket besluta om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen och slutlig skatt i ett sammanhang eftersom beslutet då inte påverkar vilket skatteavdrag som ska göras. Ett beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen är en förutsättning för att Skatteverket ska kunna besluta om slutlig skatt. Det beror på att enligt 3 kap. 18 § IL krävs det ett beslut enligt 5 a § tredje stycket A-SINK för att den som är begränsat skattskyldig ska vara skattskyldig i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket A-SINK (prop. 2008/09:182 s. 57 och 58).

Det nu sagda innebär att Skatteverket bör behandla en begäran enligt 5 a § tredje stycket A-SINK dels som en begäran om att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen, dels som en begäran om omprövning enligt 66 kap.

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 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 den dag då beslutet meddelades. 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 tiden för begäran om omprövning 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).

Om särskild inkomstskatt har betalats genom skatteavdrag, bör den som enligt 4 § SINK eller 5 a § A-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 SINK eller A-SINK anses innefatta en sådan ansökan. I de här fallen kommer tillgodoräknat belopp att användas för att betala slutlig skatt. Se vidare kommentaren till 54 kap. 3 §.

Förlängd tid för omprövning av prissättning av internationella transaktioner

12 §

1057

Paragrafen ersätter 4 kap. 11 a § första stycket 4 och andra stycket TL.

Av paragrafen framgår att den skattskyldige ges en förlängd tid att begära omprövning av ett beslut om slutlig skatt när begäran avser prissättning av internationella transaktioner och den föränleds av ett beslut av Skatteverket enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Möjligheten att begära omprövning uppkommer såväl om Skatteverket lämnar ett prissättningsbesked, som om Skatteverket ändrar eller återkallar ett prissättningsbesked. Den skattskyldige har då ett år på sig från det att beskedet lämnades eller beslutet meddelades att komma in med en sådan begäran till Skatteverket.

Paragrafen möjliggör dock inte att den skattskyldige kan begära omprövning av själva prissättningsbeskedet.

Omprövning av beslut om preliminär skatt

13 och 14 §§

Paragrafen ersätter 21 kap. 5 § 1, 3, 4 och 6 SBL.

Tiden för att begära 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 det.

I 11 kap. 3 § SBL finns särskilda tidsfrister för beslut om debitering av preliminär skatt. Efter inkomstarets 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.

Regeringen föreslår i avsnitt 10.5 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 frist på två månader för att begära om omprövning. Den skattskyldige bör t.ex. i juli kunna begära omprövning av grundbeslutet som har fattats i januari. Tiden för begäran om omprövning ska inte hindra ändringar som mer än obetydligt skulle förbättra överensstämmelsen 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 regeringen i *13 § första stycket* att en begäran om omprövning av debiterad preliminär ska ha kommit in före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret.

Motsvarande tid ska enligt 26 § 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 tid för att begära omprövning i 13 § *andra stycket*. Den förlängda tiden gäller beslut som fattas efter utgången av fjärde månaden efter beskattningsåret. För sådana beslut utsträcks tiden för begäran om omprövning till två månader räknat från den dag då beslutet meddelades.

Eftersom regeringen i avsnitt 19.6.2 föreslår att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas för beskattningsår och inte inkomstår räknas tidsfristen från beskattningsårets utgång.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

De skäl som har 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 betalas. För omprövning av sådana beslut ska därför tvåmånadersfristen alljämt gälla, vilket följer av 7 § 2.

Nästa fråga är hur länge den skattskyldige ska kunna begära omprövning av 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 har 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 tiden för begäran om omprövning 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 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 14 § 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 har sagts om beslut om preliminär A-skatt gäller även beslut om befrielse från skatteavdrag enligt 10 kap. 9 eller 10 § 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 14 § 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 begäran om 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 § 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 begäran om omprövning och överklagande, som hänvisar till 66 och 67 kap. i förevarande lag. Dessa ändringar behandlas närmare i kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen.

15 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

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.

Regeringen föreslår i avsnitt 10.5 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 grundbeslut 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 alltjämt 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 14 §.

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.

Omprövning av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

16 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

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 avdrag 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.

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 ha kommit in före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Det som har sagts om ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning gäller även ett beslut enligt 13 kap. 5 § första stycket 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 beslutet 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 eller A-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 §.

Omprövning av beslut om ersättning för kostnader för biträde

17 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen anges när en begäran om omprövning av beslut om ersättning för kostnader för biträde ska ha kommit in till Skatteverket.

Skatteförfarandelagen ska ersätta ersättningslagen. Ersättningslagen innehåller inga bestämmelser om omprövning. Att ersättningslagen saknar bestämmelser om omprövning utesluter dock inte att beslut enligt den lagen omprövas. Om förutsättningarna i 27 § FL är uppfyllda är verket skyldigt att ändra ett beslut. Beslut som i dag omprövas enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer ska i stället omprövas enligt skatteförfarandelagen (se avsnitt 20.3).

När det gäller frågan om vilken tid som bör gälla för begäran om omprövning av beslut om ersättning för kostnader för biträde finns det

skäl att snegla på tiden för överklagande. Starka skäl saknas för att ha andra tider för begäran om omprövning än för överklagande.

Av bestämmelsen framgår alltså att en begäran om omprövning av ett beslut om ersättning för kostnader för biträde, som har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till, ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för begäran om omprövning av avgörandet i ärendet. I annat fall ska en begäran ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Med i annat fall avses beslut om ersättning som inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Paragrafen behandlas i avsnitt 14.3.

Omprövning som lämnas i rätt tid till domstol

18 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 9 § tredje stycket TL och 2 kap. 6 § SBL.

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. I sådant fall ska domstolen sända begäran till Skatteverket med uppgift om den dag då den kom in till domstolen.

I taxeringslagen och skattebetalningslagen anges det att begäran ”omedelbart” ska sändas över till Skatteverket. 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 skyndsam handläggning (prop. 1982/83:134 s. 23). Kravet att en begäran omedelbart ska sändas över till Skatteverket tillför alltså inget och får därför ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket

19 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 13 § TL och 21 kap. 8 § SBL.

Här finns bestämmelser om att Skatteverket får ompröva beslut till fördel för den som beslutet gäller.

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 används ordalydelsen ”senast 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).

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 fråga om följdändringsbeslut eller att omprövningen avser skattetillägg och att den fråga som har föranlett skattetillägget inte har vunnit 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.

Enligt förevarande paragraf får Skatteverket på eget initiativ ompröva till fördel för den som beslutet gäller. Skatteverkets befogenhet begränsas inte till vissa slags fel utan ska gälla generellt, dvs. oavsett vilken fråga omprövningen gäller och oavsett vad som har föranlett den.

Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ ompröva till fördel är vidare inte tidsbegränsad. Den här bestämmelsen gäller omprövning på Skatteverkets initiativ och verket är därför, till skillnad från fall där den skattskyldige har getts förlängd tid för att begära omprövning, 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 under en längre tid än i dag.

En annan sak är att det inte är meningsfullt att Skatteverket initierar en omprövning om den skattskyldiges 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 sent inkommen 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. Som redan har 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. För att undvika kritik för felaktig handläggning bör Skatteverket 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 håll inom förvaltningsrätten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 20.7.

Omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket

Beslut som inte får omprövas till nackdel

20 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafens *första stycke* finns ett omprövningsförbud för beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap. och för beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts. Förbudet gäller beslut som skiljer sig från flertalet andra beslut enligt skatteförfarandet. De hanteras i särskild ordning och saknar samband med de beslut om skatter och avgifter 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.

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 är omprövning till nackdel utesluten 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 63 kap. 22 § 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.

Bestämmelser om återkallelse av godkännande för F-skatt finns i 9 kap. 4 §.

Omprövningstiden – huvudregeln

21 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 14 § första stycket TL och 21 kap. 9 § första stycket SBL.

Här ges huvudregeln för omprövningar till nackdel för den som beslutet gäller.

Förfarandet för omprövning till nackdel för den som ett beslut gäller är uppdelat i två olika regelverk. Här och i 22–24 §§ 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 (tvåårsfristen). 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 25 §.

Bestämmelserna om återkallelse av godkännande för F-skatt i 9 kap. 4 § och av anstånd med betalning av skatt i 63 kap. 22 § 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 och 20 §.

FöretagarFörbundet är kritiskt till bestämmelsen och anser att den ordinära omprövningen ska tas bort. Skatteverkets kontrollbehov tillgodoses genom det sedvanliga granskningsarbetet i samband med deklarationsinlämnandet och de nuvarande reglerna om eftertaxering.

Ingen annan remissinstans har haft några synpunkter på aktuell bestämmelse. Ett slopande av bestämmelsen torde påverka Skatteverkets granskningsverksamhet negativt, vilket i sådant fall först måste analyseras noggrant. Skatteverkets möjligheter att granska deklARATIONER får inte försämrats märkbart. Det ingick vidare inte i utredningens uppdrag att närmare se över den frågan, varför beredningsunderlag saknas. Regeringen kan därför varken göra någon bedömning eller lämna något förslag i denna fråga.

Omprövning till nackdel kan även ske enligt bestämmelserna om efterbeskattning i 27–34 §§. Beslut om efterbeskattning får fattas efter tvåårsfristen om någon av förutsättningarna för efterbeskattning är uppfylld, som t.ex. att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift som har medfört att ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats 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 det första beslutet om skattetillägg (grundbeslut) och för omprövning av ett sådant beslut till nackdel för den skattskyldige

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. 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 kapitel, 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 det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått 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 har 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 har gått ut. Bestämmelser om från vilken utgångspunkt tvåårsfristen i stället ska beräknas finns i fråga om förseningsavgift i 23 § och i fråga om kontrollavgift i 24 §.

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.

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 förvaltningsrättens beslut, ta egendom i förvar med stöd av bestämmelserna om betalningssäkring 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 i princip inte ska behöva användas i fråga om sådana beslut.

Förlängd omprövningstid på grund av sen eller utebliven deklaration

22 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 14 § andra stycket TL och 21 kap. 9 § andra stycket SBL.

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 har lämnat deklaration 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 har underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning och underlåtenheten har medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make har 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 har lämnats alls. Om

deklaration har 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 deklara-tionsskyldige inte har lämnat någon deklara-tion eller om omprövning i sådana fall ska ske genom eftertaxering på grund av utebliven deklara-tion.

Skatteverket anser att bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning är tillämplig i fall där den som är skyldig att lämna deklara-tion inte har gjort det. Det innebär att om den deklara-tionsskyldige överhuvudtaget inte har gett in någon deklara-tion 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 deklara-tion. Vid en första anblick kan det förefalla betydelselöst om Skatteverket beslutar genom förlängd ordinär omprövning eller genom eftertaxering på grund av utebliven deklara-tion. Så är dock inte fallet eftersom eftertaxering eller efterbeskattning inte får ske om Skatteverket tidigare har 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 har 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 skatteförfarandet (prop. 1989/90:74). Riksdagen fattade dock redan hösten år 1986 ett principbeslut om utformningen av det framtida taxeringsförfarandet och skatteprocessen.

Principbeslutet innebar bland mycket annat att särskilda regler för omprövning till nackdel skulle gälla i fall den skattskyldige inte har lämnat deklara-tion. 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 deklara-tionen 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 har deklarerat alls (prop. 1986/87:47 s. 137). 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 har deklarerat alls eller så sent att någon reell möjlighet till granskning inte fanns hamnade i ett bättre läge än de som har 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 lämnat deklaration. 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 lämnar deklaration sent skulle kunna hamna i ett sämre läge än den som inte har lämnat någon deklaration. För den som har 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 lämna deklaration 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 eller hennes verkliga inkomster och inte ge in någon deklaration. De frågor som har 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 också omfatta fall där den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration.

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 lämnar deklaration efter utgången av året efter 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 lämnar deklaration tidigare ger nämligen tvåårsfristen minst ett år räknat från deklarationsdagen. Skatteverket måste dock meddela ett sådant beslut inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Vad som gäller om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration regleras i *andra stycket*. Ett omprövningsbeslut till nackdel får då meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Dagens bestämmelser om förlängd omprövningstid vid sen eller utebliven deklaration gäller även beslut om skattetillägg. Det innebär att om den skattskyldige inte lämnar deklaration 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 och andra styckena inte gäller omprövning av beslut om förseningsavgift. En särskild bestämmelse om från vilken utgångspunkt tvåårsfristen ska beräknas finns i 23 §.

Förseningsavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

23 §

Dagens bestämmelser om omprövning till nackdel i 4 kap. 14 § TL och 21 kap. 9 § SBL gäller, som sagts i kommentaren till 22 §, både grundbeslutet om förseningsavgift och omprövning av ett sådant beslut till nackdel för den skattskyldige.

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 21 § 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 år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Motsvarande bör gälla för Skatteverkets möjlighet 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 21 §, 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. 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 har erhållit befrielse genom att t.ex. lämna felaktiga uppgifter kan alltså Skatteverket under tvåårsfristen ändra beslutet om befrielse.

Ett beslut om efterbeskattning enligt 27 § 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 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 förseningsavgifter beslutas.

24 §

Paragrafen ersätter 21 kap. 9 § SBL.

Skattebetalningslagen gäller även vid bestämmande, debitering och betalning av kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL, torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen. Den hänvisning till skattebetalningslagen som görs i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen 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 § första stycket 3 SBL). Med stöd av 1 kap. 6 § d SBL 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.

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 den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades. Det innebär att ett grundbeslut ska meddelas senast två år efter det att beslutet om tillsynen eller kontrollbesöket meddelades. 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 21 § ska räknas från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök 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 har sagts om förseningsavgifter kan det dock bli aktuellt att återkalla en befrielse på grund av att det i efterhand kommer fram att den enskilde har utverkat befrielsen genom felaktiga uppgifter.

Ett beslut om efterbeskattning enligt 27 § 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 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 kontrollavgifter beslutas.

Omprövning till nackdel av beslut om ersättning för kostnader

25 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Beslut enligt ersättningslagen omprövas i dag enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer. Som sägs i avsnitt 20.3 ska beslut om ersättning i fortsättningen omprövas enligt förevarande kapitel. Beslut om ersättning är gynnande beslut. Huvudregeln inom förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer 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 har lämnat vilseledande uppgifter.

Det nu sagda innebär att i dag kan Skatteverket i praktiken bara ändra till nackdel om den som beslutet gäller har lämnat vilseledande uppgifter i sin ansökan om ersättning. Om Skatteverket har beslutat om ersättning och den enskilde har lämnat korrekta uppgifter är det alltså bara förvaltningsrätten 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.

Som har angetts ovan ska förevarande lag 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 förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer, 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 har beslutats med för högt belopp på grund av att den som beslutet gäller har lämnat felaktiga uppgifter, eller om det annars finns särskilda skäl. Förutsättningen särskilda skäl kan t.ex. användas när ersättningen har blivit för hög på grund av räknefel och liknande (jfr 27 § 2).

Det som nu föreslås inskränker Skatteverkets befogenhet att enligt 21 § ompröva på oförändrat utredningsmaterial och innebär att ett beslut om ersättning enbart får omprövas till nackdel om någon av 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 21 §. 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 debitering av preliminär skatt

26 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 3 § andra stycket SBL. Där sägs att efter inkomstarets 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.

Det krävs alltså särskilda skäl för att Skatteverket efter inkomstarets 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 inkomstarets utgång överlappar 11 kap. 3 § andra stycket och 6 kap. 5 § SBL varandra. Regeringen föreslår 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 dem 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 överensstämelsen 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 preliminär skatt ska få debiteras efter årets utgång mildras alltså något men alltså 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 regeringen i avsnitt 19.6.2 föreslår att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas för beskattningsår och inte inkomstår räknas tidsfristen från beskattningsårets utgång.

Att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med annan slutdag än 31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti framgår av 3 kap. 5 §.

Omprövning till nackdel av preliminär A-skatt

Till skillnad från vad som gäller enligt skattebetalningslagen föreslår regeringen ingen särskild form för beslut om preliminär A-skatt 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 då betydelse om beslutet om preliminär A-skatt är ett beslut om tillämplig skattetablell 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 sådana beslut gäller alltså i teorin tvåårsfristen i 21 § 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 13 och 14 §§.

Efterbeskattning – omprövning till nackdel efter tvåårsfristen

27 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 15–17 §§ TL och 21 kap. 10–12 samt 14 §§ SBL.

I paragrafen anges i vilka fall Skatteverket får ompröva till nackdel för den som beslutet gäller även efter tvåårsfristen i 21 §, dvs. efter det att två år har 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 har gått ut. I 30–34 §§ anges under vilka förutsättningar Skatteverket får besluta om efterbeskattning även efter sexårsfristen.

Enligt bestämmelserna i 4 kap. TL kan bara taxeringsbeslut (grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder) omprövas genom eftertaxering. I 21 kap. 1 § SBL anges att ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt kan omprövas. Detta anges här genom formuleringen ”ett beslut som avser skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §”. Efterbeskattning kan alltså bara avse skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §. Med andra ord får efterbeskattning enbart beslutas för avgifter såsom arbetsgivaravgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen, avgift enligt 1 och 3 §§ lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och sådana avgifter vars storlek bestäms i ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 6 §. 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 § (1990:659) lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Kontrollavgifter och förseningsavgifter får alltså inte beslutas genom efterbeskattning utan när tvåårsfristen för omprövning av sådana beslut har 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 får 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 aktuell.

Punkten 1

Denna punkt ersätter 4 kap. 16 § första stycket TL och 21 kap. 11 § SBL.

Vad som avses med att den oriktiga uppgiften enligt *punkten 1 a* ska ha lämnats under förfarandet kommenteras i förarbetena till taxeringslagen (prop. 1991/92:43 s. 80 och 109).

Som framgår av *punkten 1 b* kan även oriktiga uppgifter som lämnas i mål om egen beskattning föranleda efterbeskattning.

Enligt 4 kap. 16 § första stycket 3 TL får eftertaxering ske om den skattskyldige har underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att den skattskyldige har varit skyldig att lämna uppgiften. I motsvarande bestämmelse i 21 kap. 11 § 3 SBL används en kortare ordalydelse, nämligen ”inte lämnat en skatte-deklaration eller begärd uppgift”. Här, *punkten 1 c*, används ordalydelsen ”inte har lämnat en deklaration 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 har lämnat någon deklaration. Om den skattskyldige har lämnat en deklaration men inte har gjort det i rätt tid är dock bestämmelsen om förlängd omprövningstid i 22 § tillämplig (RÅ 2005 ref. 58).

Grunden ”inte har lämnat en deklaration” kan förefalla överflödigt med hänsyn till att ordinar omprövning till nackdel enligt 22 § andra stycket får ske inom sexårsfristen i fall den skattskyldige inte har lämnat deklaration. Efterbeskattningsgrunden inte har lämnat deklaration behövs dock för att de förlängda tiderna för efterbeskattning i 32–34 §§ 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 har följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § 3 SBL att lämna varuprov eller beskriva varor eller tjänster som används, säljs eller på annat sätt tillhandahålls i verksamheten.

I 37 kap. 6 § första stycket 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 punkten 1 c på grund av att begärd uppgift inte har 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 § första stycket. Det innebär att efterbeskattning kan ske om begärda uppgifter om varor eller tjänster inte lämnas, dvs. enligt punkten 1 c.

Ett varuprov är dock ingen uppgift och i 37 kap. 6 § andra stycket 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 *punkten 1 d*. Den punkten ersätter alltså 21 kap. 11 § 4 SBL.

I dagens bestämmelser sägs att efterbeskattning får ske om den skattskyldige har 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. Regeringen har strävat efter att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas. För att begränsa behovet av likställighetsbestämmelser har regeringen undvikit att använda termen skattskyldig i paragrafer som även ska gälla andra än skattskyldiga. Här används därför termen ”uppgiftsskyldig” i stället för ”skattskyldig”. Se vidare avsnitt 7.2.

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 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 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. 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. 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. Någon sådan hänvisning finns dock inte i skattebetalningslagens bestämmelse om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift, 21 kap. 11 §.

Kammarrätten i Stockholm föredrar att det i bestämmelserna om efterbeskattning ges en hänvisning till 49 kap. 5 §, där oriktig uppgift definieras. Kammarrätten anser att det inte kan förutsättas att den som vill bilda sig en uppfattning om förutsättningarna för efterbeskattning, men som saknar erfarenhet av skatteförfarandet, känner till att centrala begrepp definieras på ett helt annat ställe än vid bestämmelserna om efterbeskattning.

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 i lagtexten till definitionen av oriktig uppgift i 49 kap. 5 §. Det räcker att det framgår av författningskommentaren att uttrycket oriktig uppgift har samma innebörd för eftertaxering som för skattetillägg.

Punkten 2

Punkten ersätter 4 kap. 17 § 1 och 21 kap. 12 § 1 SBL.

I taxeringslagen används ordet ”misskrivning” men i skattebetalningslagen har ordet ”felskrivning” valts. Innan skattekontoreformen användes ordet ”misskrivning” även på uppbörsområdet men ersattes utan kommentar med ”felskrivning” i skattebetalningslagen. På mervärdesskatteområdet försvann ordet ”misskrivning” redan år 1994 när mervärdesskattelagen (1994:200) ersatte 1968 års mervärdesskattelag. 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

Punkten ersätter 4 kap. 17 § 2 TL.

Enligt punkten 3 får efterbeskattning även ske om kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration.

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 lämna inkomstdeklaration. Det beror på att bestämmelsen numera 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 år 1985 och infördes i samband med att det blev möjligt för personer med enkla inkomstförhållanden att lämna en förenklad självdeklaration. Nyheten var att den deklarationsskyldige enbart skulle bekräfta att de kontrolluppgifter som han eller hon hade fått var korrekta. Inkomsterna behövde alltså inte 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 deklaraionsblanketterna. Den deklarationsskyldige kunde därför bara bekräfta att de kontrolluppgifter som han eller hon hade 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 skattemyndigheten hade fått var felaktiga. Om den deklarationsskyldige i ett sådant fall bekräftade att erhållna uppgifter var korrekta lades normalt de felaktiga uppgifterna som hade 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 hade blivit felaktigt på grund av att en kontrolluppgift var

felaktig eller saknades. Sedan 1990 års reform av skatteförfarandet kan rättelse ske genom eftertaxering (prop. 1989/90:74 s. 313 och 407).

På de deklarationsblanketter 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, utdelning eller annan avkastning för vilka kontrolluppgifter ska lämnas är inte skyldig att lämna deklaration (30 kap. 1 §). Skatteverket är därför inte skyldigt att underrätta sådana skattskyldiga om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som har kommit in (31 kap. 4 §). I nu aktuella fall 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 (40 kap. 4 §).

Motivet för denna ordning är att den enhetliga skattesatsen på ränta, utdelning och annan avkastning 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 har beskrivits ovan inte deklareringskyldig 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 har saknats eller varit felaktig. 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 har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration. Ett sådant tillägg i förhållande till dagens bestämmelse görs därför.

Punkten 4

Paragrafen ersätter 4 kap. 17 § 3 TL och 21 kap. 12 § 2–4 SBL.

I denna punkt anges att s.k. följdändringar får beslutas genom efterbeskattning. 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 en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person. Punkten ersätter hänvisningen i 4 kap. 17 § 3 TL till 13 § 1 samma kapitel och 21 kap. 12 § 2 SBL.

Ordalydelsen ”beslut i ett ärende eller mål om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma 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 att ta ut skatt eller avgift och bestämma storleken på skatter och avgifter. Även den i skattebetalningslagen använda termen grundläggande beslut om slutlig skatt försvinner alltså. Inte heller skattebetalningslagens samlingsbegrepp beskattningsbeslut förs över hit. Se avsnitt 18.2 och 18.4.

Det nu sagda innebär att med beslut om skatt eller avgift 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.

Det som är nytt är att det av lagtexten framgår att efterbeskattning får ske när det handlar om ”en annan skatt eller avgift” än som avses i omprövningsbeslutet. Detta tydliggör att även ändringar mellan olika skatteslag omfattas. Ett exempel på en sådan situation är när inkomstbeskattningen bör ändras till följd av ändringar av mervärdesbeskattningen. Även den omvända situationen när mervärdesbeskattningen bör ändras på grund av ändringar i efterhand av inkomstbeskattningen omfattas. Ett annat exempel är ändringar av inkomstbeskattningen med hänsyn till att arbetsgivaravgifter har höjts eller sänkts i efterhand. Se avsnitt 20.8.

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.

Med beslut i ett ärende eller mål om fastighetstaxering avses både Skatteverkets och allmän förvaltningsdomstols beslut om fastighetstaxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Enligt *punkten 4 c* får efterbeskattning också ske om det föranleds av ett beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § IL. 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.

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.

Efterbeskattning får enligt *punkten 4 d* också göras när ändringen föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Dagens bestämmelse finns i 21 kap. 12 § 3 SBL.

Bestämmelsen är tänkt att tillämpas när en kommun får ersättning för mervärdesskatt som kommunen redan har 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 föranleds av ett beslut om huruvida en inkomst ska beskattas enligt IL eller SINK eller A-SINK. 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 ska enligt förarbetena tillämpas t.ex. i fall där Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol, efter ordinarie omprövningstid, fattar ett beslut om att beskattning enligt SINK eller A-SINK 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 samt prop. 2008/09:182 s. 61). I skattebetalningslagen regleras det omvända fallet, dvs. att en person som har beskattats som obegränsat skattskyldig enligt ett beslut i stället ska beskattas som begränsat skattskyldig. I sådana fall får alltså Skatteverket, efter att inkomsttaxeringen har undanröjts, genom efterbeskattning besluta att tjänsteinkomsten ska beskattas enligt SINK eller A-SINK (prop. 2004/05:19 s. 67 och prop. 2008/09:182 s. 63).

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 och A-SINK ska i fortsättningen tas ut enligt förevarande lag. Bestämmelser om beslut om särskild inkomstskatt finns i 54 kap. Se vidare kommentaren till det kapitlet.

Av *punkten 4 f* framgår att Skatteverket får meddela ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel om det föranleds av ett prissättningsbesked enligt lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller ett beslut om ändring av ett prissättningsbesked. Om Skatteverket återkallar ett prissättningsbesked är punkten inte tillämplig (prop. 2009/10:17 s. 130).

Punkten 5

Enligt punkten får efterbeskattning beslutas om en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § IL eller inte har följt ett annat villkor i beslutet. Bestämmelsen finns i dag i 4 kap. 17 § 4 TL.

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 anges att efterbeskattning får ske om det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §. Denna grund för efterbeskattning finns i dag i 4 kap. 17 § 5 TL.

Bestämmelsen tar sikte på s.k. återköp. Med återköp avses, något förenklat, att den som har 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 återköp ska enligt 31 kap. 14 § lämna uppgift om detta. Av 33 kap. 6 § första stycket 4 följer att bl.a. ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska lämna uppgift om återköp till ledning för delägares beskattning. Bestämmelsen i 33 kap. 6 § första stycket 4 hänvisar till 31 kap. 14 §, 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. 14 §. Bestämmelsen är alltså tillämplig oavsett om det är den skattskyldige som lämnar uppgiften eller om t.ex. ett svenskt handelsbolag lämnar uppgiften enligt 33 kap. 6 § första stycket 4.

Bestämmelsen i 4 kap. 17 § 6 TL ges i övergångsbestämmelserna

Följdändring genom efterbeskattning får i dag även ske när ändringen föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats enligt 3 kap. 21 a § LSK. Bestämmelsen är från år 2007 och beslutades i samband med att riksdagen beslutade om sänkt kapitalvinstbeskattning

för fåmansföretagare åren 2007–2009 (prop. 2007/08:19, bet. 2007/08:SkU9, rskr. 2007/08:60). 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 har gått ut kan ändringen beslutas genom eftertaxering 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

28 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 18 § TL och 21 kap. 13 § SBL.

Här inskränks Skatteverkets befogenhet att besluta om efterbeskattning. Enligt *första stycket 1* får Skatteverket inte besluta om efterbeskattning om verket tidigare har beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga.

Enligt *första stycket 2* får inte efterbeskattning beslutas om det är uppenbart oskäligt. I förarbetena finns en utförlig redogörelse för när det kan anses som uppenbart oskäligt att besluta om efterbeskattning (prop. 1991/92:43 s. 89–92, 109, 118 och 121). 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.

I *andra stycket* anges att efterbeskattning inte får beslutas om den avser ett obetydligt skatte- eller avgiftsbelopp.

I dag får eftertaxering respektive efterbeskattning endast ske om den avser belopp av någon betydelse.

Kravet att en eftertaxering/efterbeskattning ska avse belopp av någon betydelse gäller bara vid eftertaxering/efterbeskattning på grund av oriktig uppgift och när eftertaxering/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 27 § 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 belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt. I dag sägs det i 5 kap. 8 § 5 TL och 15 kap. 7 § 4 SBL.

Nuvarande bestämmelser om att eftertaxering/efterbeskattning endast får ske om den avser belopp av någon betydelse tar sikte på underlaget för att ta ut skatt eller avgift medan beloppsgränsen för uttag av skattetillägg avser skattebeloppet. Med skattebelopp avses den faktiska skatten utom i underskottsfallen då med faktisk skatt jämföras en fjärdedel av minskningen av underskottet.

Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande från år 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 bedömas utifrån det skattebelopp som den tänkta eftertaxeringen eller efterbeskattningen skulle medföra.

Det är enklare om samtliga beloppsgränser utgår från skattebeloppet. I skatteförfarandelagen likställs inte avgifter med skatter. Här föreskrivs därför att efterbeskattning inte får beslutas om den avser ett obetydligt skatte- eller avgiftsbelopp. 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. År 2010 uppgår ett prisbasbelopp till 42 400 kronor. Det bör i fortsättningen vara vägledande vid bedömningen av vad som här avses med att ett skatte- eller avgiftsbelopp 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 inte får 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 hade 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 den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd 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 21, 23 och 24 §§ följer att tidsfristen för omprövning också är två år och ska beräknas på samma sätt som tvåårsfristen för grundbesluten.

Av 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 eller avgift 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 uttrycklig 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

29 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 20 § tredje stycket TL och 21 kap. 17 § SBL.

Här finns bestämmelser om förkortad efterbeskattningsfrist vid dödsfall. Om den som en efterbeskattning gäller, dvs. den som ska efterbeskattas, har avlidit kan tiden för efterbeskattning förkortas. Beslut om efterbeskattning av en avliden får nämligen inte meddelas efter utgången av det 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.

Förlängd tid för efterbeskattning

30 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 20 § första stycket TL och 21 kap. 15 § SBL.

I *första stycket* sägs att efterbeskattning som avser följdändringar får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades. 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.

I *andra stycket* anges vad som ska gälla om en skattskyldig har beviljats anstånd med skattebetalningen.

31 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 20 § andra stycket TL och 21 kap. 16 § SBL.

Enligt paragrafen får efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om skatt eller avgift meddelas inom ett år från utgången av den månad då beslutet i ärendet eller målet har fått laga kraft.

32 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 21 § första–tredje styckena TL och 21 kap. 18 § samt 19 § första stycket SBL.

Genom paragrafen förlängs tiden för efterbeskattning, dvs. beslut får meddelas efter sexårsfristen i 27 §. Förutsättningarna för förlängning är enligt *första stycket* att den som efterbeskattningen gäller har delgetts misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på sådant sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69), åtalats för sådant brott eller gjort en frivillig rättelse. Tiden förlängs också om allmän domstol har 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 enligt *andra stycket* inte meddelas senare än sex månader efter dödsfallet.

För att paragrafen ska vara tillämplig krävs givetvis att efterbeskattningen avser samma fråga som brottet.

33 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 21 § fjärde stycket TL och 21 kap. 19 § andra stycket SBL.

Här finns bestämmelser om att en efterbeskattning ska undanröjas om åtal inte väcks på grund av den förundersökning som har föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning, eller om åtal har väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del.

Efterbeskattning enligt 32 § får beslutas så snart den som efterbeskattningen gäller har delgetts misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på sådant sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen, åtalats för sådant brott eller ett beslut meddelats om förlängning av preskriptionstiden enligt 14 a § skattebrottslagen.

Det är enbart beslut om efterbeskattning enligt 32 § första stycket 1 a, b eller 2 som ska undanröjas.

Att den som har gjort en frivillig rättelse enligt 12 § skattebrottslagen inte kommer att åtalas för brott är klart redan när efterbeskattningen beslutas och förevarande paragraf ska därför inte tillämpas i sådana fall. Det framgår av att 32 § första stycket 1 c inte nämns här.

34 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 22 § TL och 21 kap. 20 § SBL.

Om det som sägs i 32 § gäller den som har företrätt en juridisk person, får beslut om efterbeskattning av den juridiska personen meddelas inom den förlängda tidsfristen för efterbeskattning. Detsamma gäller förutsättningarna för undanröjande av ett beslut om efterbeskattning enligt 33 §.

Omprövning av flera redovisningsperioder

35 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 2 § andra stycket SBL.

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 skattedeclaration, dvs. skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, 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 skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.

Dagens bestämmelse ska tillämpas restriktivt, dvs. bara när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt eller avgift till rätta perioder. Denna avsikt kommer dock inte till uttryck i lagtexten utan lagstiftaren har överlåtit på Skatteverket att avgöra i vilka fall det är lämpligt att hänföra skatt eller avgift för flera perioder till en enda period (prop. 1996/97:100 s. 579). Det bör dock framgå av lagtexten i vilka fall bestämmelsen ska tillämpas och här anges därför som en förutsättning att det inte framgår till vilka perioder skatten eller avgiften 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 redovisningsperioden. Med senaste redovisningsperioden avses omprövningens senaste period. Beslutas omprövningen efter beskattningsårets utgång, får ändringen hänföras till beskattningsårets sista period.

Bestämmelser om omprövning som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen och taxeringslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 21 kap. 2 § SBL (förutsättningar för att ett beslut om preliminär skatt ska få omprövas på grund av ändringar i den skattskyldiges förhållanden), och
- 4 kap. 11 b § TL (omprövning på grund av framskjuten beskattning vid andelsbyten).

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1535 f.

67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Överklagande av Skatteverkets beslut

Beslut som får överklagas och vem som får överklaga

2 §

Paragrafen ersätter delar av 6 kap. 1 § första stycket och 3 § andra stycket TL samt delar av 22 kap. 1 § första stycket och 3 § andra stycket SBL. Den ersätter också delvis hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Bestämmelserna om överklagande gäller för alla beslut som Skatteverket fattar med stöd av skatteförfarandelagen.

I paragrafen anges vilka beslut av Skatteverket som får överklagas, dvs. vilka beslut som är överklagbara, och vem som får överklaga. Enligt 5 § får dock vissa slag av beslut inte överklagas trots att de i princip är överklagbara enligt förevarande paragraf. Av 6 § framgår att Skatteverkets beslut, med ett undantag, överklagas till förvaltningsrätten.

Att det allmänna ombudet får överklaga de beslut som anges i förevarande paragraf framgår av 3 §.

Den rätt som finns i dag för kommuner och landsting att överklaga beslut om kommunal taxering slopas, se avsnitt 20.10.

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 torgkontrollagen, branschkontrollagen, kassaregisterlagen, ersättningslagen, tvångsätgärdslagen eller lagen om deklaraationsombud.

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 tvångsåtgärder 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 en enskild 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 enskilda 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 har sagts behövs en bestämmelse om vilka beslut som får överklagas. Som redan har 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 §. I paragrafens *första stycke* anges alltså att Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller.

Det innebär alltså att uttrycket ”annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna” ersätts med det något vidare uttrycket ”annat förhållande mellan en enskild 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 en enskild 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 som i dag fattas med stöd av torgkontrollagen, branschkontrollagen, kassaregisterlagen samt beslut om registrering som i dag fattas med stöd av lagen om deklarationsombud.

Det bör nämnas att granskningsledaren förordnas av Skatteverket och beslutar i verkets namn (3 kap. 8 §). Ordalydelsen ”Skatteverkets beslut” omfattar därför även beslut av granskningsledaren.

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 slag av 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 har 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 dock 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 har begärt omprövning har ett betydande intresse av att få avvisningsfrågan prövad i domstol. Men rätt att överklaga föreligger inte bara enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer utan även enligt förvarande paragraf. Ett avvisningsbeslut har inte omedelbar betydelse för beskattningen men får anses ha betydelse för annat förhållande mellan en enskild och det allmänna.

Den helt nya lydelsen av bestämmelsen om vilka beslut som får överklagas och av vem innebär alltså att det inte längre behöver anges särskilt att ett beslut att avvisa en begäran om omprövning får överklagas.

Det som nu har 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 själva frågan i ärendet. Även sådana beslut får alltså överklagas enligt förevarande paragraf.

En av förutsättningarna för att en enskild ska få överklaga en förvaltningsmyndighets 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 får den skattskyldige överklaga ett taxeringsbeslut även om det inte har gått honom emot och i 22 kap. 3 § andra stycket SBL anges att den skattskyldige även får överklaga ett beslut som inte är till nackdel för honom eller henne (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 har beslutat om slutlig skatt i enlighet med uppgifterna i deklARATIONEN 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 termen ”skattskyldig” inte längre används 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 (se vidare avsnitt 7.2).

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 har meddelats av en myndighet överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. Bestämmelsen infördes år 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 numera 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 är alltså överflödigt och finns därför inte med i skatteförfarandelagen. Att det allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut om ersättning framgår av 3 §. Om den som har ansökt om ersättning överklagar verkets beslut är Skatteverket den enskildes motpart efter det att handlingarna i målet har överlämnats till förvaltningsrätten. Det innebär att Skatteverket får överklaga förvaltningsrättens beslut om domstolen helt eller delvis bifaller överklagandet. Därmed är även denna del av 11 § andra stycket ersättningslagen överflödigt och återfinns därför inte heller i skatteförfarandelagen.

3 §

Paragrafen ersätter 1 § lagen om allmänt ombud hos Skatteverket, delar av 6 kap. 1 § första stycket TL och delar av 22 kap. 1 § första stycket SBL. Den ersätter också delvis hänvisningarna till skattebetalningslagens

bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Av *första stycket* framgår att det ska finnas ett allmänt ombud hos Skatteverket som utses av regeringen.

I *andra stycket* regleras det allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut. 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 en fråga som har betydelse för beskattningen eller annat förhållande mellan en enskild och det allmänna.

Betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen och lagen om deklara-tionsombud ger inte det allmänna ombudet rätt att överklaga Skatteverkets beslut.

När det gäller betalningssäkringslagen och tvångsätgärdslagen är det inte förvånande eftersom det är förvaltningsrätten som mer eller mindre utslutande är första instans. I vissa akuta situationer får dock granskningsledaren fatta beslut om åtgärder men granskningsledaren ska då snarast ansöka om åtgärden hos förvaltningsrätten. Vissa beslut om bevissäkring, som är den term som används här, som granskningsledaren får fatta behöver dock inte underställas förvaltningsrättens prövning genom en ansökan. Det rör sig om försegling och omhändertagande av handlingar efter det att förvaltningsrätten har beslutat om bevissäkring, se vidare kommentaren till 45 kap. 13 §. Genom att bestämmelserna i betalningssäkringslagen och tvångsätgärdslagen nu förs över till skatteförfarandelagen följer det av förevarande paragraf att det allmänna ombudet får överklaga beslut av granskningsledaren. Vad som avses med granskningsledare framgår av 3 kap. 8 §.

Eftersom beslut om deklara-tionsombud inte undantas från det allmänna ombudets rätt att överklaga kommer ombudet i fortsättningen att få överklaga sådana beslut.

Paragrafen behandlas i avsnitt 20.12.

4 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 1 § femte stycket TL och 22 kap. 15 § SBL.

I paragrafen anges att om Skatteverket har ansökt om företrädaransvar, får företrädaren överklaga beslut som omfattas av ansökan inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen.

När Skatteverket har ansökt om företrädaransvar har företrädaren ett betydande intresse av att få den skatte- eller avgiftsfordran som ansökan gäller prövad i domstol. Det är sannolikt så att företrädaren skulle ha rätt att överklaga redan enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer.

Tiden för överklagande enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer 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 företrädaren har rätt att överklaga anges här att företrädaren har rätt att överklaga inom den tid som gäller för den juridiska personen. Företrädarens rätt att

överklaga inträder först när Skatteverket har ansökt om företrädaransvar hos förvaltningsrätten.

Företrädaren får överklaga på det sätt som gäller för den juridiska personen. Det innebär bl.a. att Skatteverket ska behandla ett överklagande från företrädaren på samma sätt som ett överklagande från den juridiska personen själv.

Beslut som inte får överklagas

5 §

I paragrafen görs en uppräknig av de beslut av Skatteverket som inte får överklagas. Uppräkningen är uttömmande. Det innebär bl.a. att ett beslut om avslag på en ansökan om anstånd med att lämna inkomstdeklaration enligt 36 kap. nu kommer att få överklagas.

Första stycket 1

Punkten ersätter 22 kap. 2 § första stycket 1 SBL.

Här sägs att beslut som avser befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 10 § eller 13 kap. 5 § första stycket 1 inte får överklagas.

Första stycket 2

Punkten ersätter 19 kap. 3 § LSK som anger att Skatteverkets beslut enligt den lagen inte får överklagas. I förhållande till beslut om föreläggande utan vite som i dag meddelas med stöd av någon av de andra lagarna som skatteförfarandelagen ska ersätta är innehållet i punkten nytt.

I denna punkt anges att beslut som avser föreläggande utan vite inte får överklagas. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 20.9.

Första stycket 3

Punkten ersätter delar av 6 kap. 2 § TL, 22 kap. 2 § första stycket 2 SBL och delar av 7 § andra stycket torgkontrollagen.

Enligt denna punkt får Skatteverkets beslut om revision enligt 41 kap. inte överklagas.

Första stycket 4

Punkten ersätter delar av 32 § första stycket kassaregisterlagen.

Av denna punkt framgår det att Skatteverkets beslut om tillsyn över kassaregister enligt 42 kap. inte får överklagas.

Första stycket 5

Punkten ersätter delar av 7 § andra stycket torgkontrollagen, delar av 19 § första stycket branschkontrollagen och delar av 32 § första stycket kassaregisterlagen.

Här anges att Skatteverkets beslut om kontrollbesök enligt 42 kap. inte får överklagas. Det bör nämnas att uttrycket ”särskilda kontrollåtgärder” som finns i kassaregisterlagen inte används i förevarande lags bestämmelser om kassaregister utan här omfattas åtgärderna av uttrycket ”kontrollbesök” (42 kap. 6 och 7 §§).

Första stycket 6

Punkten är helt ny.

Här sägs att beslut som avser anstånd som är till fördel för det allmänna inte får överklagas. Regeringen föreslår i avsnitt 19.12.1 att Skatteverket, om det är till fördel för det allmänna, ska få bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift. Bakgrunden till bestämmelsen är Skatteverkets nya borgenärsroll, dvs. den nya roll som har uppkommit genom att Skatteverket har tagit över de offensiva borgenärsuppgifterna från Kronofogdemyndigheten.

Med hänsyn till att den enskilde inte har någon uttrycklig rätt till anstånd enligt 63 kap. 23 § bör beslut enligt den paragrafen inte få överklagas.

Andra stycket

Innehållet i stycket saknar motsvarighet i nu gällande rätt.

Av detta stycke följer att en granskningsledares beslut om bevissäkring eller betalningssäkring som ska prövas av förvaltningsrätten enligt särskilda bestämmelser inte får överklagas. En granskningsledare får under vissa förutsättningar fatta interimistiska beslut om bevissäkring och betalningssäkring (45 kap. 14 § och 46 kap. 16 §). Om granskningsledaren gör det ska han eller hon så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka hos förvaltningsrätten om bevissäkring eller betalningssäkring. Avslår förvaltningsrätten ansökan ska vidtagna åtgärder återgå. Vad som avses med granskningsledare framgår av 3 kap. 8 §.

Med hänsyn till det nu sagda får aktuella beslut inte överklagas utan det är tillräckligt att granskningsledaren genom en ansökan är skyldig att snarast underställa besluten förvaltningsrättens prövning.

Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten med ett undantag

6 §

Paragrafen ersätter delar av 6 kap. 1 § första stycket TL och delar av 22 kap. 1 § första stycket SBL. Den ersätter också delvis hänvisningarna till skattebetalningens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om

deklarationsombud. Den kan även i viss mån anses ersätta 29 § första stycket tvångsåtgärdslagen och 10 § ersättningslagen.

Här sägs att Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten med ett undantag, nämligen Skatteverkets beslut om befrielse från betalningsskyldighet enligt 60 kap. 1 § som överklagas till regeringen. Detsamma gäller för en annan myndighets beslut enligt nyssnämnda paragraf.

Behörig förvaltningsrätt

7–10 §§

Paragraferna ersätter 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL samt hänvisningarna till skattebetalningslagens forumbestämmelser i 6 kap. 1 § fjärde stycket TL, 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen, 10 § ersättningslagen, 20 § betalningssäkringslagen, 29 § tvångsåtgärdslagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud.

Av paragraferna framgår vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva överklaganden från fysiska och juridiska personer, dvs. det är fråga om forumbestämmelser.

Något förenklat säger skattebetalningslagens forumbestämmelser i 22 kap. 1 a–1 c §§ att beslut som gäller fysiska personer överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades och att beslut som rör juridiska personer överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte.

Av 7 § framgår att om en fysisk person överklagar ett beslut är behörig förvaltningsrätt den inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades. Vad som avses med hemortskommun framgår av 3 kap. 11 §. I stället för att som i dag använda ordalydelsen ”beslut som rör” används här ”beslut som gäller”. Skälet är att i 2 § sägs att Skatteverkets beslut får överklagas av den som beslutet gäller.

Av 8 och 9 §§ framgår till vilken förvaltningsrätt beslut som gäller juridiska personer ska överklagas. Även här används ordalydelsen ”beslut som gäller” i stället för ”beslut som rör”.

Av 22 kap. 1 d § SBL framgår att forumbestämmelserna i den lagen inte gäller om regeringen för vissa ärenden har föreskrivit att överklaganden ska tas upp av annan förvaltningsrätt. Sådana föreskrifter finns i 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m., förkortad FAFD. Där sägs att vissa av Skatteverkets beslut ska överklagas till Förvaltningsrätten i Falun. Det rör sig bl.a. om beslut om punktskatt enligt skattebetalningslagen. Det sägs nu i 10 §.

Skatteverket eller det allmänna ombudet är motpart

11 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 1 § andra stycket TL och 22 kap. 1 § andra stycket SBL. Den ersätter också delvis hänvisningarna till

skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Här sägs i *första stycket* att Skatteverket är klagandens motpart efter det att handlingarna i målet har överlämnats till förvaltningsrätten. Detta gäller dock, enligt *andra stycket*, inte om det 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.

Den här paragrafen ersätter även 2 § ersättningslagen. Där sägs att det allmännas talan i en fråga om ersättning förs av samma myndighet eller allmänna ombud som för det allmännas talan 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. Det 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 talan i ersättningsfrågan. Det följer av andra meningens i andra stycket.

I tvångsätgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklarationsombud 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 har 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 skattebetalningslagen (prop. 2002/03:99 s. 589 och 590).

En särreglering behövs även i fortsättningen och den kommer, som redan har nämnts, även att omfatta granskningsledares beslut som i dag fattas med stöd av tvångsätgärdslagen och Skatteverkets beslut enligt ersättningslagen och lagen om deklarationsombud.

Överklagande av den som beslutet gäller

Tiden för överklagande – huvudregeln

12 §

Tiderna för överklagande i skatteförfarandelagen är enligt förevarande huvudregel 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). Sexårsfristen finns i dag i 6 kap. 3 § första stycket TL och 22 kap. 3 § första stycket SBL. Tvåmånadersfristen finns i dag i 22 kap. 4 § SBL.

Tvåmånadersfristen gäller bl.a. 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 sex år eller två månader är alltså huvudregeln, vilket innebär att andra överklagandetider gäller i vissa fall. Enligt 14 § får t.ex. beslut om skattetillägg överklagas så länge beslutet i den fråga som har lett till skattetillägg inte har fått laga kraft.

Dessutom finns det särskilda bestämmelser om överklagande av beslut om betalning av preliminär skatt i 15 och 16 §§. 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 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.

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 överklagandet ska ha kommit in ”senast 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 överklagandebestämmelserna nu ska slås ihop till en bestämmelse och till att termen taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen uttrycks överklagandefristen på i stort sett samma sätt som i skattebetalningslagen. Sexårsfristen finns i förevarande paragrafs *första stycke*.

I dag dras gränsen mellan sexårs- och tvåmånadersfristen 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*. Skatteverkets beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter räknas inte upp i andra stycket och omfattas därför nu av sexårsfristen, jfr kommentaren till 66 kap. 7 §.

Andra stycket 1

Punkten är helt ny.

Denna punkt gäller beslut som avser registrering. I avsnitt 9.3 görs bedömningen att en registrerings betydelse för deklarationsskyldigheten och för möjligheten att tillämpa omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt 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 något annat förhållande mellan en enskild 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 överklagandetid på sex år utan för beslut som avser registrering ska tvåmånadersfristen för överklagande gälla.

Andra stycket 2

Punkten ersätter 22 kap. 4 § 2 SBL.

Här avses beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas. Tvåmånadersfristen ska alltså alltså alltså gälla för sådana beslut, dvs. om skatten ska tas ut som F-skatt, A-skatt eller särskild A-skatt. Bestämmelser om på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut ges i 8 kap. SFL. För beslut som avser själva betalningen, dvs. debiteringen av F-skatt och särskild A-skatt samt beslut om preliminär A-skatt är dock tvåmånadersfristen inte lämplig. 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 överklagande bör därför stå öppen så länge en sådan ändring är meningsfull. Bestämmelser som möjliggör detta finns i 15 och 16 §§.

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 17 §.

Andra stycket 3

Punkten ersätter 22 kap. 4 § 5 och 7 SBL.

Enligt den här punkten ska även beslut som avser uppgifts- och dokumentationsskyldighet omfattas av tvåmånadersfristen. Med uppgifts- och dokumentationsskyldighet avses frågor som regleras under avdelning VI om kontrolluppgifter, deklARATIONER och övriga uppgifter samt avdelning VII om dokumentation. 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 §.

Ett annat exempel är Skatteverkets beslut om undantag från de skyldigheter som följer av skyldigheten att använda kassaregister (39 kap. 9 §). 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

Punkten ersätter 9 § första och andra styckena lagen om deklara-tionsombud.

Skatteverkets beslut att registrera eller avregistrera ett deklara-tionsombud får enligt dagens bestämmelser i 9 § lagen om deklara-tionsombud överklagas hos den förvaltningsrätt 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.

För att undvika flera olika tider för överklagande i skatteförfarandelagen ges här ingen särskild överklagandetid för beslut om deklara-tionsombud utan vid överklagande av sådana beslut gäller i fortsättningen tvåmånadersfristen.

Andra stycket 5

Punktens innehåll är till stora delar helt nytt.

Denna punkt avser beslut om tvångsåtgärder, dvs. beslut om vite, bevissäkring och betalningssäkring.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Av den här punkten följer att tiden för överklagande ska vara två månader.

Betalningssäkring beslutas av förvaltningsrätten men granskningsledaren får om det finns en akut risk för att egendom som ska betalnings-säkras 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 förvaltningsrätten om betalningssäkring. Av 5 § andra stycket framgår att sådana interimistiska beslut inte får överklagas eftersom besluten ändå ska prövas av förvaltningsrätten.

Även när det gäller bevissäkring finns interimistiska beslut som enligt 5 § andra stycket inte får överklagas. En annan likhet med betalnings-säkring är att det är förvaltningsrätten 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 § första stycket tvångsåtgärds-lagen överklagas hos förvaltningsrätten (prop. 1993/94:151 s. 163 och 164 samt prop. 2002/03:99 s. 304). Någon tid för överklagande anges inte i tvångsåtgärds-lagen. Det innebär att förvaltnings-lagen 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. En överklagandetid om två månader bidrar dock till att regelverket blir lättare att överblicka. Tiden för överklagande av granskningsledares beslut om tvångsåtgärder förlängs alltså till två månader.

Andra stycket 6

Punkten ersätter 22 kap. 4 § 9 och 10 SBL.

Här anges att beslut om kontrollavgift omfattas av tvåmånadersfristen.

I dag gäller tvåmånadersfristen för överklagande av beslut om kontrollavgift enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen.

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. Kontrollavgift enligt torgkontrollagen räknas dock inte 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 (15 kap. 9 § SBL). Inte heller beslut om denna kontrollavgift finns med i uppräkningsdelen 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 och samlas i 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 dock inte vara resultatet av något övervägande från lagstiftarens sida. I fortsättning ska tvåmånadersfristen gälla generellt vid överklagande av samtliga beslut om kontrollavgifter.

Andra stycket 7

Punkten är helt ny.

I punkten sägs att tvåmånadersfristen gäller för beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag. Bestämmelserna i ämnet finns i 58 kap.

Bestämmelserna i 58 kap. innebär att Skatteverket på grundval av en skalbolagsdeklaration får besluta om säkerhet för slutlig skatt ska ställas. Se kommentaren till 58 kap. 1 §. 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 den 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 har 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 att Skatteverket avgör om säkerhet ska krävas för rätt till 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

Punkten ersätter 22 kap. 4 § 5 SBL.

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 avdelning XIII om betalning och återbetalning av skatter och avgifter, 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 22 kap. 4 § 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 har 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 har 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 aktuell, 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 beslut 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. Den sistnämnda bestämmelsen finns här i 64 kap. 6 §. Beslut om sådan återbetalning täcks alltså av den här punkten och behöver därför inte längre anges särskilt.

Andra stycket 9

Punkten är helt ny.

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 18 § 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. 3 och 18 §§).

Om det kan ske obehindrat får dock granskningsledaren verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler. Det är vidare granskningsledaren som enligt 69 kap. 12 § 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. 9 § andra stycket.

Ett annat exempel på beslut som omfattas av den här punkten är Skatteverkets beslut att återta en fordran från indrivning enligt 70 kap. 5 §.

En överklagandetid på två månader kan uppfattas som väl lång när det gäller vissa beslut. Det rör sig om fall där frågan normalt hinner förfalla under överklagandetiden. En överklagandetid om två månader bidrar dock till att regelverket blir lättare att överblicka.

Det bör avslutningsvis nämnas att det inte är givet att alla beslut som avser verkställighet är överklagbara. Enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer får beslut på verkställighetsstadiet normalt inte överklagas. Ett beslut under verkställigheten kan dock ha sådana självständiga verkningar att en rätt att överklaga är motiverad. 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 har nämnts ovan hör givetvis till den kategorin.

Andra stycket 10

Punkten är helt ny.

Av den här punkten framgår det att tvåmånadersfristen gäller för beslut som avser avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd. 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.

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 har förfallit, 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 eller någon annan liknande åtgärd.

När det gäller Skatteverkets beslut att avvisa ett 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 föreskrivs 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 har nämnts, bl.a. beslut om att skriva av ett omprövningsärende på grund av att frågan har förfallit 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 inkommet och att verket inte heller får skriva av sådana ärenden. Skatteverket får alltså bara avsluta ett överklagandeärende genom att avvisa överklagandet som för sent inkommet eller genom att ändra det överklagade beslutet så som klaganden har begärt.

Förlängd tid för överklagande av beslut som meddelas sent

13 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 3 § första stycket andra meningen TL och 22 kap. 3 § första stycket andra meningen SBL.

I paragrafen ges en förlängd tid för överklagande av beslut som meddelas sent under överklagandeperioden.

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 det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och den som beslutet gäller har fått del av det efter utgången av oktober samma år (tvåmånadersventilen).

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 det dock ansetts att beslut som fattas efter den 30 juni det 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 det sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. De beslut som ska delges är beslut där den skattskyldige inte har fått fullt bifall till sin begäran om omprövning och beslut där Skatteverket på eget initiativ har 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 § och avsnitt 20.6.

Förlängd tid för överklagande av beslut om skattetillägg

14 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 4 § TL och 22 kap. 5 § SBL.

Här sägs att ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den fråga som har lett till skattetillägget inte har fått laga kraft.

Överklagande av beslut om preliminär skatt

15 och 16 §§

Paragraferna ersätter 22 kap. 4 § 1, 3, 4 och 6 SBL.

Tiden för överklagande 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.

I 11 kap. 3 § SBL finns särskilda tidsfrister för beslut om debitering av preliminär skatt. Efter inkomstarets 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.

Regeringen föreslår i avsnitt 10.5 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. 13 och 14 §§ gör regeringen 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 har fattats i januari. Tiden för omprövning ska alltså inte hindra ändringar som mer än obetydligt skulle förbättra överensstämelse 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 regeringen i 66 kap. 13 § första stycket att en begäran om omprövning av debiterad preliminär skatt ska ha kommit in före utgången av den 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 omprövning, vilket innebär att överklagandet ska ha kommit in före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret. Detta sägs i 15 § första stycket.

För att den skattskyldige ska ha en reell möjlighet att överklaga beslut som meddelas sent under överklagandeperioden föreslås en förlängd överklagandetid i 15 § andra stycket. Den förlängda tiden gäller beslut om fattas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret. För sådana beslut utsträcks överklagandetiden till två månader räknat från den dag då beslutet meddelades.

Eftersom regeringen i avsnitt 19.6.2 föreslår att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas för beskattningsår och inte inkomstår räknas tidsfristen från beskattningsårets utgång.

De skäl som har anförts för att gå ifrån tvåmånadersfristen är inte giltiga för beslut om godkännande för F-skatt m.m., dvs. beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut. För överklagande av sådana beslut ska därför tvåmånadersfristen alltså gälla, vilket när det gäller överklagande följer av 12 § andra stycket 2.

Nästa fråga är hur länge den skattskyldige ska kunna överklaga 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 har 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 ett överklagande som lämnas in i tid också hinner behandlas i sådan tid att en ändring får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Tidpunkten då överklagande senast ska ske bör därför väljas så att det finns en realistisk möjlighet för Skatteverket att fatta ett omprövningsbeslut före den sista utbetalningen under inkomståret. Å andra sidan är inte avsikten att begränsa möjligheterna till överklagande under beskattningsåret, vilket talar för att en så sen tidpunkt som möjligt bör väljas. I kommentaren till 66 kap. 14 § gör regeringen bedömningen att en lämplig avvägning uppnås om omprövning får begäras till och med utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Om samma tid väljs som överklagandefrist kommer förvaltningsrätten inte alltid att hinna meddela beslut innan frågan har förfallit, dvs. innan beskattningsårets sista skatteavdrag. Så kan bli fallet när den skattskyldige överklagar sent under överklagandeperioden. Det är dock inte skäl nog för 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 16 § 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. 9 eller 10 § 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. Överklagandefristen i 16 § 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 12 § andra stycket 2.

Överklagande av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

17 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

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. beslut om 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 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 ett överklagande som lämnas in i tid också hinner behandlas i sådan tid att ett omprövningsbeslut får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning bör därför få överklagas fram till och med utgången av beskattningsårets näst sista månad. Det är samma tidsfrist som gäller för att begära omprövning av sådana beslut, se 66 kap. 16 §. Valet av denna överklagandefrist innebär att förvaltningsrätten inte alltid kommer att hinna meddela beslut innan frågan har förfallit, dvs. innan beskattningsårets sista skatteavdrag. Så kan bli fallet när den skattskyldige överklagar sent under överklagandeperioden. Det är dock inte skäl nog för att ha en annan tid för överklagande än för omprövning eftersom det skulle begränsa möjligheterna att överklaga.

Det som har sagts om ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning gäller även för ett beslut enligt 13 kap. 5 § första stycket 1 om befrielse från skatteavdrag. Även ett överklagande av ett sådant sistnämnt beslut 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 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 eller A-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 § SFL).

Överklagande av beslut om ersättning för kostnader för biträde

18 §

Paragrafen ersätter 11 § första stycket ersättningslagen.

I paragrafen regleras när ett överklagande av ett beslut om ersättning för kostnader för biträde ska ha kommit in till Skatteverket.

Ett överklagande av ett beslut om ersättning för kostnader för biträde, som har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till, ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet.

I annat fall ska ett överklagande ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Med i annat fall avses beslut om ersättning som inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Paragrafen behandlas i avsnitt 14.3.

Rättsprövning, omprövning och överlämnande till förvaltningsrätten

19 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 5 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 6 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud.

Av 12–18 §§ framgår att ett överklagande ska ges in till Skatteverket. I förevarande paragrafs *första stycke* 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. Enligt *andra stycket 1* ska ett för sent överklagande inte avvisas om förseningen beror på att Skatteverket har lämnat en felaktig underrättelse om hur man överklagar. Avvisning ska, enligt *andra stycket 2*, inte heller ske om ett överklagande som har kommit in för sent till Skatteverket kom in inom överklagandetiden till en allmän förvaltningsdomstol.

Ersättningslagen och tvångsätgårdslagen innehåller inga bestämmelser om till vilken myndighet ett överklagande av Skatteverkets beslut 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 tvångsätgärdslagen 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 § första och andra styckena TL.

Att här föreskriva samma sak som i förvaltningslagen kan förefalla meningslöst. Å andra sidan anges det i 20 § att Skatteverket ska ompröva det överklagade beslutet; en omprövningsskyldighet som skiljer sig från den i förvaltningslagen. Skatteverket ska bara ompröva beslut som har 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 avvisas 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, avvisa 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 tvångsätgärder, eller bevissäkring som termen är här. För sådana beslut gäller i fortsättningen förevarande paragraf.

20 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 6 § första stycket TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 6 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud.

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.

Här sägs att Skatteverket snarast ska ompröva ett överklagat beslut. Av paragrafen framgår även att Skatteverkets skyldighet att ompröva ett överklagat beslut bara gäller om överklagandet inte ska avvisas och det inte heller finns hinder mot omprövning. Det bör nämnas att det redan i 66 kap. 2 § anges att Skatteverket är skyldigt att ompröva beslut som överklagas. Den här bestämmelsen kan därför ses som en upprepning.

Att upprepa skyldigheten är dock från tydlighetssynpunkt att föredra framför att låta den ena paragrafen hänvisa till den andra.

När det gäller hinder mot omprövning anger 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 förvaltningsrätten 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 är att *res judicata* inte är det enda hindret mot omprövning som ska beaktas av Skatteverket.

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 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 har 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 har 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).

Huvudregeln enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer är alltså att ett överklagande av ett förvaltningsärende har *litispendens*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.

Ett exempel på att principen inte är absolut är att Regeringsrätten har 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 har 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 prövningen 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 någon 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 förvaltningsrätten 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 enligt förevarande paragraf. Det följer alltså av den här paragrafen att Skatteverket inte ska ompröva det överklagade beslutet 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 har 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 utan omprövning överlämna överklagandet och handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten (se 22 §).

Om Skatteverket inte omprövar det överklagade beslutet bör verket i ett särskilt beslut ange skälet för detta. Anser sedan förvaltningsrätten att Skatteverket borde ha omprövat beslutet, ska domstolen överlämna akten till verket för omprövning.

21 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 6 § andra och tredje styckena TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 6 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud

I paragrafen anges vilken verkan det har på ett överklagande att Skatteverket ändrar det överklagade beslutet.

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 förfaller 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 förfaller avses att det inte ska leda till några ytterligare åtgärder. Verket bör dock i sitt omprövningsbeslut upplysa klaganden om att överklagandet har förfallit (jfr prop. 1985/86:80 s. 80).

Om Skatteverket bara delvis går den klagande till mötes förfaller inte överklagandet utan det anses då omfatta det nya beslutet, vilket innebär att Skatteverket ska vidta de åtgärder som anges i 22 §. Att överklagandet omfattar det nya beslutet innebär att klaganden inte behöver överklaga det nya beslutet för att förvaltningsrätten ska pröva det. Bestämmelsen utgår alltså från att klaganden är missnöjd även med omprövningen (prop. 1985/86:80 s. 112).

Det som nu har 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 20 § 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. 21 §.

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 enskilde överklaga på nytt för att få frågan prövad i förvaltningsrätten. 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 enskild 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 har ändrat det överklagade beslutet på något annat sätt än den klagande begär är 28 § FL (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 självmant har omprövat det överklagade beslutet till nackdel. Det föreskrivs därför att om Skatteverket på eget initiativ omprövar det överklagade beslutet till nackdel för den som beslutet gäller 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 förfaller inte om Skatteverket, i stället för att ompröva enligt 20 §, omprövar till nackdel för den som beslutet gäller med stöd av 66 kap. 21 §. Av 22 § följer då att Skatteverket ska överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten.

Att 6 kap. 6 § tredje stycket andra meningen TL inte får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen framgår av avsnitt 20.11.

22 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 7 § första meningen TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 6 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud

Här sägs att om överklagandet inte ska avvisas och inte förfaller ska Skatteverket överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten.

I dagens bestämmelse (6 kap. 7 § TL) sägs att Skatteverket ska överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet. En fördel med att slopa dagens uppräkningslista av vilka handlingar som ska överlämnas är att i dagens uppräkningslista nämns omprövningsbeslut, vilket är förvirrande eftersom alla ärenden inte innehåller ett sådant beslut. Av 20 § följer 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 (se avsnitt 6.2).

I 6 kap. 7 § andra meningen TL sägs att om det finns särskilda skäl får Skatteverket överlämna ett ärende till förvaltningsrätten 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 förvaltningsrätten utan föregående omprövning (prop. 1989/90:74 s. 319 och 414).

Det bör noteras att det är förvaltningsrätten som slutligen avgör om det finns förutsättningar att pröva överklagandet i sak och det är enbart förvaltningsrätten 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 har 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 förvaltningsrätten utan att först ompröva det överklagade beslutet. Att det finns hinder mot omprövning gör inte att överklagandet förfaller och av förevarande paragraf följer då att det bristfälliga överklagandet ska överlämnas till förvaltningsrätten.

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 § andra meningen TL.

Det allmänna ombudets överklagande

23 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 8 § första stycket TL och 22 kap. 7 § första stycket SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Enligt 3 § får det allmänna ombudet hos Skatteverket överklaga Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna. I förevarande och nästa paragraf anges inom vilken tid det allmänna ombudets överklagande ska ha kommit in till Skatteverket.

I paragrafens *första stycke* anges att det allmänna ombudets överklagande ska ha kommit in inom den tid som gäller för omprövning på initiativ av Skatteverket eller, om den tiden har gått ut, inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Tvåmånadersfristen blir alltså 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. 20–34 §§.

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. 25 § 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 har beviljats ersättning. Det är i linje med att det allmänna ombudet enbart får överklaga till nackdel inom sexårsfristen om förutsättningar för efterbeskattning finns. Av 66 kap. 25 § framgår också att tiden för omprövning är två år och räknas från den dag då beslutet om ersättning meddelades. 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 och om det har gjort det överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten. Bestämmelserna om omprövning vid överklagande i 20 och 21 §§ gäller alltså inte när allmänna ombudet överklagar. I stället följer förfarandet vid ett överklagande från det allmänna ombudet bestämmelserna i 19 och 22 §§. Det sägs i *andra stycket*.

24 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 8 § andra stycket TL och 22 kap. 7 § andra stycket SBL.

Av denna paragraf följer att om det allmänna ombudet överklagar ett beslut om efterbeskattning och yrkar ändring till nackdel för den som har efterbeskattats, ska överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

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 det allmänna ombudet ska ha kommit in. Genom bestämmelsen i förevarande paragraf 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.

En efterbeskattning får inte enbart avse skattetillägg, men ett beslut om skattetillägg får enligt 52 kap. 5 § meddelas 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 detta anges att bestämmelserna i 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.

Till skillnad från dagens bestämmelser sägs här uttryckligen att tvåmånadersfristen även gäller när det allmänna ombudet yrkar att skattetillägg ska tas ut, dvs. när Skatteverket har 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.

25 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 9 § TL och 22 kap. 8 § första stycket SBL.

Enligt paragrafen ska det allmänna ombudet, när det överklagar ett beslut i en fråga som har lett till att skattetillägg har tagits ut till nackdel för den som beslutet gäller, även ta upp frågan om skattetillägg.

Bestämmelsen gäller inte för fall där det 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 har 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 det allmänna ombudet enbart ska föra talan samtidigt när han eller hon överklagar ett beslut som har lett till att skattetillägg har tagits ut 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 det allmänna ombudet inte gör det får skattetilläggsbeslutet laga kraft.

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.

Överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut

Beslut som inte får överklagas

26 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 10 § TL, 22 kap. 10 § SBL och hänvisningen i 22 kap. 13 § SBL till 6 kap. 10 § TL.

I paragrafen anges vilka beslut av förvaltningsrätten som inte får överklagas.

Av *punkten 1* framgår att förvaltningsrättens avgörande inte får överklagas om det avser Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning. Enligt *punkten 2* får förvaltningsrättens beslut om särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 26 kap. 38 § inte får överklagas. Den paragrafen 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.

Regeringen 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. 1 § 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 12 § sex år. Se vidare kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen.

Om Skatteverket har 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.

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 överklagande, får domstolens beslut inte överklagas. Denna bestämmelse är tillämplig även i mål enligt förevarande lag.

Prövningstillstånd i kammarrätten

27 §

Paragrafen ersätter 22 kap. 11 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen

I paragrafen anges i vilka fall det krävs prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande.

Bestämmelser om prövningstillstånd i kammarrätt infördes år 1994 i förvaltningsprocesslagen. Kravet på prövningstillstånd är inte generellt utan gäller bara om det är särskilt föreskrivet (prop. 1993/94:133 s. 33–35). Numera har krav på prövningstillstånd införts i så många författningar att prövningstillstånd får betraktas som huvudregel inom förvaltningsrätten.

På just 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.

Nuvarande ordning behålls i stort sett oförändrad. I några fall föreslår regeringen dock att krav på prövningstillstånd införs. Det rör sig om mål som liknar de mål som i dag omfattas av krav på prövningstillstånd.

Punkten 1

Punkten är helt ny.

Här sägs att beslut om registrering omfattas av kravet på prövningsstillstånd. Förvaltningsrättens 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.

Punkten 2

Punkten ersätter 22 kap. 11 § 1–4 SBL.

Den här punkten gäller för beslut som avser preliminär skatt. Det innebär att krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten alljämt ska gälla för förvaltningsrättens 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 förvaltningsrättens 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 förvaltningsrättens beslut om verkställande av skatteavdrag. Med verkställande av skatteavdrag får förstås frågor om huruvida 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. 9 och 10 §§. I 5 § sägs att beslut om befrielse enligt 10 kap. 10 § inte får överklagas.

Beslut om befrielse från skatteavdrag enligt 5 kap. 10 § SBL får anses gälla verkställande av skatteavdrag, vilket innebär att det krävs prövningstillstånd i kammarrätten. Eftersom ett beslut om befrielse från skatteavdrag enligt 10 kap. 9 § 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 förvaltningsrättens 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. 19 § innehålla uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag och sammanlagt avdraget belopp. En ersättning som omfattas av ett beslut om befrielse från skatteavdrag behöver alltså inte tas upp i deklarationen.

Punkten 3

Punkten är helt ny.

I punkten sägs att beslut som avser särskild inkomstskatteredovisning ska ha krav på prövningstillstånd. 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.

Punkten 4

Punkten ersätter 22 kap. 11 § 5 SBL.

Punkten avser beslut om anstånd med att lämna deklaration eller särskilda uppgifter.

Enligt skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse gäller krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten av förvaltningsrättens beslut om anstånd med redovisning av skatt. Skatt som ska redovisas i en skattedeklaration ska vara betald senast den dag som deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket (62 kap. 3 §). Eftersom Skatteverket får bevilja anstånd med betalningen om deklaraionsanstånd 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 lämna inkomstdeklaration utan sådana 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.

Punkten 5

Punkten är helt ny.

Skatteverket får enligt 39 kap. 9 § 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.

Punkten 6

Punkten ersätter 9 § tredje stycket lagen om deklarationsombud.

Här sägs att kravet på prövningstillstånd gäller för beslut om deklarationsombud.

Punkten 7

Punkten ersätter 22 kap. 11 § 8–10 SBL.

Enligt förevarande punkt gäller krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten av beslut om kontrollavgift.

Dagens bestämmelser i skattebetalningslagen om krav på prövningstillstånd gäller för beslut om kontrollavgift enligt torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen.

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 50 kap.

Punkten 8

Punkten ersätter 22 kap. 11 § 6 och 7 SBL.

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 avdelning XVI Betalning och återbetalning av skatter och avgifter, 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 38 § följer att regeringens beslut om anstånd enligt 63 kap. 4 § inte får överklagas.

Av 22 kap. 11 § 6 SBL följer att för förvaltningsrättens beslut om befrielse från kostnadsränta gäller krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. Här finns bestämmelsen om befrielse från kostnadsränta i 65 kap. 15 §. Beslut om befrielse avser betalning eller återbetalning av skatt och av förevarande punkt följer alltså att krav

bolagsbeskattning 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 skäligen 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 har ställts för anstånd avser betalning av skatt, vilket innebär att krav på prövningstillstånd gäller redan enligt punkten 8.

Bestämmelsen om ersättning för säkerhet som har ställts för undantag från skalbolagsbeskattning ges dock inte i avdelning XVI Betalning och återbetalning av skatter och avgifter utan i avdelning XIII Beslut om skatter och avgifter, 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.

Tiden för överklagande

28 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 13 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Här anges tiden för överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut. Överklagandetiden är antingen två månader eller tre veckor från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Om en företrädare överklagar ett beslut om företrädaransvar, ska överklagandet enligt 22 kap. 14 § SBL 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 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.

Tvåmånadersfristen regleras i *första stycket*.

Vilka beslut som omfattas av treveckorsfristen framgår av *andra stycket*. Lagen om deklarationsombud innehåller inte några bestämmelser om inom vilken tid förvaltningsrättens och kammarrättens beslut ska

överklagas. Dagens överklagandetid är alltså tre veckor enligt 6 a § första stycket FPL. Den tiden behålls. Det framgår av *andra stycket 1*.

Tvångsåtgärds- och betalningssäkringslagen innehåller inga bestämmelser om inom vilken tid ett beslut av förvaltningsrätten eller kammarrätten ska överklagas. Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att ett vitesföreläggande, som är en tvångsåtgärd enligt skatteförfarandelagen, i fortsättningen ska få överklagas. Av *andra stycket 2* följer att tiden för överklagande av förvaltningsrättens beslut i ett mål om vitesföreläggande ska vara tre veckor. I 30 § tvångsåtgärdslagen sägs att Skatteverket får överklaga förvaltningsrättens beslut enligt den lagen. Bestämmelsen infördes ursprungligen för att det ansågs oklart om det allmänna hade rätt att överklaga beslut i en fråga som har underställts förvaltningsrättens prövning (prop. 1993/94:151 s. 164). Av 45 kap. 14 § andra stycket 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 förvaltningsrätten. Eftersom granskningsledaren utses av Skatteverket och beslutar i verkets namn råder det knappast någon tvekan om att Skatteverket har rätt att överklaga om förvaltningsrätten avslår ansökan. Här finns därför ingen särskild bestämmelse om att Skatteverket får överklaga förvaltningsrättens beslut om bevissäkring, dvs. ingen motsvarighet till bestämmelsen i 30 § tvångsåtgärdslagen.

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. 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. Också här ska, som framgår av *andra stycket 3*, tiden för överklagande vara tre veckor.

Om Skatteverket eller det allmänna ombudet överklagar räknas, enligt *tredje stycket*, tiden för överklagande från den dag då beslutet meddelades.

Anslutningsöverklagande

29 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 14 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Här finns en bestämmelse om anslutningsöverklagande. Bestämmelsen innebär att om någon som har varit part i förvaltningsrätten eller kammarrätten överklagar, får motparten överklaga antingen inom en månad eller en vecka 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 befarar att motparten ska överklaga.

Betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklaraionsombud 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 deklaraionsombud. Tiden för överklagande av sådana beslut är tre veckor. Med hänsyn till denna tid för överklagande framstår en tid om en vecka som en rimlig tid för anslutningsöverklagande. Det är för övrigt den tid för anslutningsöverklagande som gäller i allmän domstol i tvistemål och brottmål.

Det allmänna får överklaga till fördel för den som beslutet gäller

30 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 17 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen, 30 § tvångsätgärdslagen och 2 § andra stycket ersättningslagen. När det gäller det allmänna ombudets överklagande ersätter paragrafen 22 kap. 8 § andra stycket SBL och 2 § andra stycket ersättningslagen. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

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 dock ombudet och inte verket som får överklaga till fördel. Överklagandetiden för allmänna ombudet och Skatteverket finns i 28 § tredje stycket.

Bestämmelserna om att Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel får ses som ett undantag från 33 § andra stycket FPL där det sägs att förvaltningsrättens och kammarrättens beslut får överklagas av den som det angår och som beslutet har gått emot.

Det allmänna ombudets rätt att föra talan till den skattskyldiges förmån gäller även Skatteverkets beslut. Som sägs i avsnitt 20.12 behövs dock ingen sådan bestämmelse i det fallet 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.

Av 6 kap. 9 a och 17 §§ TL samt 22 kap. 8 § andra stycket SBL följer att i de fall där det allmänna ombudet eller Skatteverket överklagar har ombudet och verket samma behörighet som den skattskyldige. I 30 § tvångsätgärdslagen 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 31 och 32 §§ följer att den som har överklagat inte får ändra sin talan men under vissa förutsättningar får yrka något nytt. Enligt 33 § 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 det allmänna ombudet överklagar till fördel för 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 förvaltningsrätten häver beslutet om betalningssäkring (46 kap. 10 § första stycket). Vidare finns inget som hindrar att Skatteverket godkänner ett deklarationsombud vars godkännande verket tidigare har återkallat och det även om förvaltningsrätten efter överklagande har fastställt återkallelsen (jfr RÅ 2005 ref. 42).

Ändring av talan

31 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 18 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I *första stycket* finns huvudregeln om taleändring, nämligen att den som har överklagat inte får ändra sin talan. Undantag från huvudregeln finns i 33 och 34 §§. Huvudregeln 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 har överlämnat överklagandet till förvaltningsrätten. Klaganden får inte heller ändra den fråga som har väckts genom överklagandet och som har omprövats av Skatteverket eller överlämnats till förvaltningsrätten utan omprövning.

I *andra stycket* anges vad som inte ska anses vara en taleändring. Enligt *punkten 1* är en inskränkning av talan inte att anse som en ändring av talan. Detsamma gäller enligt *punkten 2* när klaganden åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan under förutsättning att frågan som ska prövas, dvs. den genom överklagandet väckta frågan, inte ändras. Paragrafen har delvis utformats i enlighet med *Skatteverkets* förslag i verkets remissyttrande över betänkandet. Regeringen konstaterar att det saknas tillräckligt beslutsunderlag för att ändra dagens ordning till att bestämmelserna om taleändring ska gälla även motparten på sätt som *Förvaltningsrätten i Malmö* har föreslagit.

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).

32 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 19 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I den här paragrafen anges vad som är tillåten taleändring. Enligt *första stycket* får den som har överklagat yrka något nytt under förutsättning att någon ny fråga inte tas upp i målet. Den här tillåtna taleändringen får göras i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Bestämmelserna i *andra stycket* gäller enbart mål i förvaltningsrätten. Här ges förutsättningarna för tillåten taleändring i form av införande av ny fråga i målet. Klaganden har 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 förvaltningsrätten anser att den nya frågan utan problem kan prövas i målet.

Syftet med bestämmelsen är att göra det möjligt för förvaltningsrätten 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 förfaller om verket ändrar beslutet så som klaganden begär (prop. 1989/90:74 s. 417 f.).

Betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen, 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, som saknar föreskrifter om taleändring, 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 ändras eller att en ny fråga tas upp i målet.

33 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 20 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL.

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. Denna möjlighet till

taleändring kan användas av klaganden i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen. Den nya ordalydelsen i paragrafen är inte avsedd att leda till någon ändring i sak.

34 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 21 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Om en domstol inte prövar en ny fråga, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning. Bestämmelsen avser sådana frågor som anges i 32 § andra stycket och 33 §.

Syftet med bestämmelsen är att förhindra att ett yrkande, som framställs inom tiden för omprövning, först avvisas som otillåten ändring av talan och därefter avvisas av Skatteverket på grund av att omprövning har begärts för sent (prop. 1989/90:74 s. 418).

Betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen, 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, ersättning för kostnader för biträde och frågor om deklarationsombud lär dock inte spela så stor roll i praktiken. Det beror dels på att omprövnings- och överklagandetiden i de allra flesta fall är två månader, dels på att beslut i nu aktuella ämnen inte innehåller lika många olika frågor som ett beslut om slutlig skatt.

Deldom

35 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 22 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

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.

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 t.ex. 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.

Bestämmelsen om deldom i 6 kap. 22 § TL är inte tillämplig 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, ersättning och deklarationsombud.

Mellandom

36 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 23 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I *första stycket* anges under vilka förutsättningar en domstol får meddela s.k. mellandom. Förebilderna för bestämmelserna finns i 17 kap. 5 § och 49 kap. 2 § andra stycket RB.

Som exempel på när mellandom kan aktualiseras kan nämnas fall där frågan är huruvida någon är obegränsat skattskyldig i Sverige. I ett sådant mål kan det vara lämpligt att domstolen meddelar mellandom i frågan om skattskyldighet i Sverige. 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 förfaller.

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. Om domstolen bestämmer att mellandomen får överklagas direkt gäller tiden för överklagande i 28 §.

Bestämmelserna om mellandom i 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, ersättning och deklarationsombud.

Muntlig förhandling

37 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 24 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen sägs att om en enskild begär att muntlig förhandling ska hållas i ett mål om särskilda avgifter, ska förvaltningsrätt och kammarrätt hålla muntlig förhandling. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om det finns anledning att anta att avgift inte kommer att tas ut.

Paragrafen ersätter, som har sagts ovan, hänvisningen till 6 kap. 24 § TL i 22 kap. 13 § SBL. Som särskild avgift enligt skattebetalningslagen räknas inte bara skattetillägg och förseningsavgift utan även sådan kontrollavgift i 15 kap. 9 § SBL som tas ut av säljare av investeringsguld som inte har fullgjort skyldigheten att anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen. Även här ska kontrollavgiften betraktas som en särskild avgift, se 3 kap. 17 § och 50 kap. 7 §. Det innebär att förevarande bestämmelse är tillämplig i mål om sådana kontrollavgifter.

Bestämmelser om kontrollavgifter finns också i torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen. Dessa bestämmelser förs nu också över till 50 kap. och de ingår i begreppet särskilda avgifter. Det innebär att det också i mål om sådana kontrollavgifter ska muntlig förhandling hållas om en enskild begär det och det inte finns anledning att anta att avgift inte kommer att tas ut.

Något bör också sägas om förevarande bestämmelses förhållande till 9 § FPL där det sägs att förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas om det är obehövligt eller särskilda skäl talar mot det. Om det i lag eller förordning har meddelats bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller de bestämmelserna.

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 förvaltningsrätten beslutar som första instans i mål om betalningssäkring och företrädaransvar.

Regeringens beslut

38 §

Paragrafen ersätter 22 kap. 2 § första stycket 3 SBL.

Här sägs att beslut som meddelas av regeringen inte får 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 som 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.

Av 64 kap. 8 § framgår att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer beslutar om överföring av skatt till annan stat. Den bestämmelsen ersätter 18 kap. 5 § andra stycket SBL. Det finns inget förbud i skattebetalningslagen mot att överklaga regeringens beslut om överföring av skatt. Ett sådant förbud införs dock nu genom förevarande bestämmelse.

Ändring i beslut om skatt eller avgift på grund av skatteavtal

39 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 4 § TL.

Här regleras ändring i beslut om skatt eller avgift på grund av skatteavtal som Sverige har ingått med en annan stat.

Om ett beslut om skatt eller avgift ska ändras till följd av en bestämmelse i ett skatteavtal, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer vidta sådan ändring.

Bestämmelsen i taxeringslagen 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 överklagande som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

– 22 kap. 1 § första stycket andra meningen SBL (rätten för internationella organisationer m.fl. att överklaga vissa beslut),

– 22 kap. 1 § tredje stycket SBL (rätten för Försäkringskassan att överklaga Skatteverkets beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter),

– 22 kap. 2 § andra stycket SBL (överklagandeförbud för överenskommelser om företrädaransvar),

– delar av 6 kap. 3 § första stycket och 8 § första stycket TL (krav på skriftligt överklagande),

– 6 kap. 5 § tredje stycket andra meningen TL (översändande av överklagande till Skatteverket), och

– 3 § lagen om allmänt ombud (uppdrag åt en tjänsteman vid Skatteverket)

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1543 f., 2546 f., 1554 f., 1560, 1561 f., 1583 f. och 1596 f.

AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET

68 kap. Besluts verkställbarhet

Huvudregeln

1 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 7 och 8 §§ skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, 3 kap. 14 c § andra stycket taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, 21 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen, 10 § första stycket lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, samt de hänvisningar till 3 kap. 14 c § andra stycket TL som finns i 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, samt 17 kap. 7 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

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 eller avgift inte påverkas av en begäran om omprövning eller ett överklagande. En annan sak är att anstånd med att betala skatten eller avgiften kan beviljas enligt 63 kap.

Bestämmelsen innebär att Skatteverket får, och i vissa fall ska, vidta åtgärder för att verkställa ett beslut som inte har fått laga kraft. Verket får t.ex. inte avvakta med återbetalning av skatt på grund av att verket har överklagat den dom som har lett till att skatten har satts ned. Indrivning ska, om förutsättningarna i 70 kap. är uppfyllda, begäras även om skatte- eller avgiftsbeslutet inte har fått laga kraft.

Av bestämmelsen följer också att beslut om bevissäkring (45 kap.) och betalningssäkring (46 kap.) får verkställas omedelbart.

Även beslut som gäller annat än betalning av skatt omfattas av paragrafen. Som exempel blir ett beslut om att en arbetsgivardeklaration ska lämnas tidigare än normalt gällande även om det överklagas (26 kap. 31 §). Detsamma gäller beslut om ändrade redovisningsperioder (26 kap. 13 §).

Den omständigheten att beslut enligt förevarande lag gäller omedelbart innebär givetvis inte att alla beslut ska verkställas omgående. Ett beslut om att skatt eller avgift ska betalas betyder inte att den skatt- eller avgiftsskyldige omgående måste betala skatten eller avgiften för att undvika indrivning. Skatten eller avgiften ska betalas senast den förfalldag som följer av bestämmelserna i 62 kap. Att besluten gäller omedelbart innebär alltså inte mer än att de gäller omedelbart enligt sitt innehåll.

Paragrafen ersätter som har angetts ovan bl.a. 23 kap. 7 och 8 §§ SBL. Enligt 23 kap. 7 § inverkar en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör.

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 och att motsvarande gäller vid verkställighet enligt utsökningsbalken. Av 70 kap. 3 § framgår att vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske. Att det gäller även om beslutet inte har fått laga kraft följer av att beslut gäller omedelbart enligt här aktuell bestämmelse.

Torgkontrollagen, lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, och lagen (2007:592) om kassaregister, benämnd kassaregisterlagen, ska upphävas och i stället ska den särskilda skattekontrollen och kravet på kassaregister regleras i förevarande lag (se avsnitt 5.1). 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 bl.a. att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av nu aktuella kontrollavgifter. Beslut om kontrollavgift följer alltså i här aktuellt avseende redan skattebetalningslagens bestämmelser.

Lagen (2005:1117) om deklarationsombud ska infogas i förevarande lag. Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol får enligt 6 § andra stycket lagen om deklarationsombud bestämma att ett beslut om avregistrering av deklarationsombud ska gälla omedelbart.

Den outtalade huvudregeln är alltså att ett beslut om avregistrering inte gäller omedelbart. I den här 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 deklarationsskyldige att han eller hon inte kan fullgöra deklarationsskyldigheten genom ombudet, utan att han eller hon antingen själv måste underteckna deklARATIONEN eller låta ett annat deklarationsombud fullgöra deklarationsskyldigheten. För ett deklarationsombud som får godkännandet återkallat på grund av att han eller hon 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 omedelbart. Detsamma bör enligt regeringens 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 deklarationsskyldige huvudmannen direkt påverkas av återkallelsen. Det finns därför skäl att ge Skatteverket möjlighet att i beslutet avvika från huvudregeln. Ett sådant undantag finns därför i 3 §.

Undantagen

2 §

Paragrafen ersätter 6 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen, samt hänvisningarna i 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL till 6 § ersättningslagen.

I paragrafen finns ett undantag från huvudregeln om att beslut enligt lagen gäller omedelbart. Ersättning för kostnader för biträde eller ställande av säkerhet får enligt paragrafen inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

I 43 kap. finns bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde.

Om säkerhet som har ställts för slutlig skatt för skalbolag 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.

3 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 c § andra stycket TL, 21 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket tvångsåtgärdslagen samt de hänvisningar till 3 kap. 14 § c andra stycket TL som finns i 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 17 kap. 7 § LSK.

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 bevissäk-ring (45 kap.) och beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll (47 kap.) ger förevarande paragraf beslutsfattaren möjlighet att avvika från huvudregeln och i beslutet ange från vilken tidpunkt beslutet ska gälla.

För beslut om återkallelse av godkännande som deklara-tionsombud finns i dag ingen motsvarighet till paragrafen. Enligt dagens regler blir sådana beslut som huvudregel gällande först när de har fått laga kraft. Som framgår av författningskommentaren till 1 § föreslår regeringen att dessa beslut ska bli gällande omedelbart. Skatteverket har dock möjlighet att besluta på annat sätt med stöd av förevarande paragraf. Det kan t.ex. vara motiverat om beslutet fattas i nära anslutning till ett deklara-tionstillfälle. Verket kan då besluta att återkallelsen ska gälla från ett visst senare datum. Härigenom är det möjligt att mildra effekterna av återkallelsen för den deklara-tionsskyldige. I de fall verket väljer att inte avvika från huvudregeln återstår för den som är missnöjd med återkallelsebeslutet att överklaga beslutet och begära att förvaltningsrätten förordnar om att beslutet tills vidare inte ska gälla (inhibition) enligt 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), förkortad FPL.

69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäk-ring och betalnings-säk-ring

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Bevissäk-ring

2 §

Paragrafen ersätter 21 § tredje stycket tredje meningen tvångs-åtgärds-lagen.

Av paragrafen följer att ett beslut om bevissäk-ring upphör att gälla om verkställigheten inte påbörjas inom en månad från dagen för beslutet.

3 §

Paragrafen ersätter 21 § första stycket tvångsåtgärds-lagen.

Här sägs att det är Kronofogdemyndigheten som på begäran av granskningsledaren verkställer beslut om bevissäk-ring, men att gransk-ningsledaren får verkställa beslut om bevissäk-ring i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

Med granskningsledare avses den som har förordnats av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Att granskningsledaren bara får verkställa beslut om det kan ske obehindrat innebär att så fort det blir fråga om någon form av våld eller motstånd måste han eller hon anlita Kronofogdemyndigheten för att verkställa beslutet. Motståndet behöver inte vara aktivt utan det räcker

med att den granskade exempelvis hindrar verkställighet genom att ställa sig framför ett skåp eller en dörr.

Tvångsåtgärdslagen gäller även vid revision enligt tullagen (2000:1281) och för kontroll av att föreläggande enligt 6 kap. 25 § tullagen har 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. SFL 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 (1 kap. 8 § andra stycket tullagen).

4 §

Paragrafen ersätter 21 § tredje stycket andra meningen och 23 § första meningen tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen sägs att verkställighet av ett beslut om bevissäkring ska genomföras så att den inte vållar den som beslutet gäller större kostnader eller olägenheter än vad som är nödvändigt. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 23 § första meningen tvångsåtgärdslagen. När bestämmelsen nu förs över hit ändras dock ordalydelsen något, genom att det uttryckligen sägs att verkställigheten av beslutet om bevissäkring inte får leda till större kostnader än nödvändigt.

Med ”den som beslutet gäller” avses den hos vilken åtgärden ska verkställas och om beslutet ska verkställas hos någon annan än den som t.ex. revideras, 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. 16 §.

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 tvångsåtgärdslagen. Särskilda skäl finns t.ex. om bevissäkringen riktar sig mot en kvällsöppen restaurang.

I detta lagstiftningsärende finns inte beredningsunderlag för att ta ställning till *Kronofogdemyndighetens* förslag om att justera bestämmelsen så att den överensstämmer med 3 kap. 1 § utsökningsförordningen (1981:981) där det sägs att förrättning inte utan särskilda skäl får hållas före kl. 6.00 eller efter kl. 21.00.

Förutsättningar för verkställighet

5 §

Paragrafen ersätter 22 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen.

Enligt 22 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen ska den som berörs av ett beslut enligt 6 § samma lag underrättas om beslutet omedelbart efter det att beslutet har verkställts. Bestämmelsen innebär att den som ett beslut enligt 6 § tvångsåtgärdslagen gäller inte behöver underrättas innan

verkställigheten, utan det är tillräckligt med en underrättelse omedelbart efter verkställigheten.

Beslut enligt 6 § tvångsåtgärdslagen är dels beslut om att eftersöka och omhänderta handlingar under en s.k. tvångsrevision, dels beslut om att omhänderta handlingar som påträffas eller granskas under en revision som med den reviderades medgivande bedrivs i verksamhetslokalerna. I båda fallen fattas beslutet av granskningsledaren (14 § andra stycket tvångsåtgärdslagen).

Med tvångsrevision avses att förvaltningsrätten har beslutat att revisionen får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler. Själva beslutet om tvångsrevision får inte verkställas, om inte annat har föreskrivits, utan att den reviderade har underrättats om förvaltningsrättens beslut och har getts skälig tid att inställa sig. Det följer i dag av 22 § första och andra styckena tvångsåtgärdslagen.

Även i fortsättningen ska beslut om att omhänderta handlingar under en tvångsrevision och under en revision i samverkan med den reviderade få verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg. Om så sker ska underrättelse i stället ske omedelbart efter verkställigheten. Detta uppnås genom *första stycket punkten 1* i förevarande paragraf. De beslut om omhändertagande av handlingar som i dag regleras i 6 § tvångsåtgärdslagen 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 en 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. Försegling för att skydda handlingar får då beslutas enligt 45 kap. 12 § 3 om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen.

Huvudregeln är att bevissäkring ska beslutas av förvaltningsrätten. Det framgår av 45 kap. 13 § första stycket. I fall där beslut om åtgärden typiskt sett måste fattas snabbt och på plats hos den reviderade får dock granskningsledaren fatta beslut. Av 45 kap. 13 § andra stycket framgår därför att granskningsledaren bl.a. får fatta beslut om försegling. Med granskningsledare avses den som har förordnats av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

De beslut om omhändertagande som i dag får verkställas utan underrättelse är de som granskningsledaren får fatta. Granskningsledaren får som har sagts ovan bl.a. besluta om försegling. Syftet med förseglingen är att skydda handlingarna eller om man så vill att säkra verkställigheten av beslutet om 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. Beslut om försegling för att skydda handlingar som ska tas om hand under en tvångs- eller samverkansrevision i verksamhetslokaler bör därför få verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg (45 kap. 4 och 5 §§ samt 12 § 1 och 2).

Försegling får 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 förvaltningsrätten 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. 12 § 3 och 13 § andra stycket). 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 i *punkten 2*, som är helt ny, att förevarande paragraf ska omfatta samtliga varianter av försegling, vilket uppnås med en hänvisning till 45 kap. 12 §.

I *andra stycket* sägs att om den som beslutet gäller inte underrättas om beslutet innan det verkställs, ska underrättelse lämnas omedelbart efter verkställigheten.

6 §

Paragrafen ersätter delar av 22 § första och andra styckena tvångsåtgärdslagen.

Övriga bestämmelser om förutsättningarna för verkställighet i 22 § första och andra styckena tvångsåtgärdslagen ges i 7 §. Bestämmelserna delas upp för att underlätta läsningen. Här ges den ena förutsättningen för verkställighet av beslut om bevissäkring i andra fall än som avses i 5 §, nämligen att den som beslutet om bevissäkring gäller ska underrättas om beslutet innan det verkställs. 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 – ges som nyss har nämnts i 7 §.

Enligt 45 kap. 16 § 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 68 kap. 1 § följer att ett beslut om bevissäkring får verkställas omedelbart. Förevarande paragraf innebär dock att andra beslut om bevissäkring än de som avses i 5 § inte får verkställas förrän den som beslutet gäller har underrättats om beslutet.

Med ”den som beslutet gäller” avses den hos vilken åtgärden ska verkställas och om beslutet ska verkställas hos någon annan än den som t.ex. revideras, 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.

Den som beslutet gäller ska ha nåtts av beslutsunderrättelsen för att verkställighet ska få ske. Som redan har 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 en längre tid (prop. 1993/94:151 s. 161).

7 §

Paragrafen ersätter delar av 22 § första och andra styckena tvångsätgärdslagen.

I 6 § finns den ena förutsättningen för verkställighet – beslutsunderrättelsen – och här den andra, nämligen att den som ska underrättas om ett beslut om bevissäkring även ska ges skälig tid att inställa sig och tillkalla ombud eller biträde. Även från denna förutsättning finns undantag.

Rätten att få skälig tid för att inställa sig gäller bara den som ska underrättas i förväg, dvs. innan beslutet verkställs.

I dag sägs att den som beslutet gäller ska ges tillfälle att närvara och att verkställigheten inte får påbörjas förrän den som beslutet gäller har 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 om ett beslut om bevissäkring innan det verkställs 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.

Om beslutet om bevissäkring 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 tvångsätgärdslagen gäller inte kravet på skälig tid för inställelse om bevissäkringen därigenom fördröjs i väsentlig omfattning 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 6 § 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

8 §

Paragrafen ersätter 24 § första och tredje styckena tvångsätgärdslagen.

Bestämmelsen i 24 § andra stycket tvångsätgärdslagen ges i 9 §.

I *första stycket* sägs att när en handling tas om hand får även pärm, mapp eller liknande 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 tas om hand tillsammans med ett datamedium (databärare) blir det, om de elektroniska handlingarna inte kan kopieras på plats, aktuellt att även ta om hand datamedia, t.ex. en hårddisk eller CD-skiva. Med andra ord är det i sådana fall nödvändigt att även ta om hand 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 med.

Av *andra stycket* följer att om en elektronisk handling tas om hand ska, om det är möjligt, ett exemplar lämnas kvar. Om t.ex. en CD-skiva med bokföringsmaterial ska tas om hand bör ett exemplar lämnas kvar hos den granskade. En kopia av den CD-skiva som ska tas om hand får i så fall göras. Om material tas om hand genom att uppgifter förs över från den granskades hårddisk till en CD-skiva behöver dock ingen kopia göras till den granskade.

9 §

Paragrafen ersätter 24 § andra stycket och 25 § andra stycket tvångsätgärdslagen.

Bestämmelsen ger i *första stycket* verkställande myndighet befogenhet att använda tekniska hjälpmedel som finns 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 har 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 tekniska hjälpmedel tas om hand. 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. *Kronofogdemyndigheten* har i sitt remissvar

framfört att det finns ett behov av att lagstiftaren närmare klargör vad som menas med synnerliga skäl. Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1993/94:151 s. 161 och 162) framgår att synnerliga skäl innebär att det inte får finnas någon rimlig möjlighet för granskningsledaren att skaffa adekvat utrustning på annat sätt. En allmän utgångspunkt här, liksom vid tillgripande av andra tvångsmedel, är dock att myndigheten ska försöka minimera skadan för den enskilde. En avvägning måste därför göras mellan behovet av att granskningen görs utanför verksamhetslokalerna och det men den enskilde utsätts för genom att under granskningen bli av med teknisk utrustning.

10 §

Paragrafen ersätter 25 § första stycket tvångsätgärdslagen.

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 verkställas via telenät. Dessa bestämmelser ges här i 41 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 här genom en hänvisning till nyss nämnda lagrum. Det bör påpekas att de begränsningar som följer av 41 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.

Kronofogdemyndighetens befogenhet att använda tvång

11 §

Paragrafen ersätter delar av 23 § tvångsätgärdslagen.

Paragrafen anger vilka befogenheter Kronofogdemyndigheten har vid verkställigheten av beslut om bevissäkring. 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

12 §

Paragrafen ersätter 26 § och delar av 32 § tvångsätgärdslagen.

I *första stycket* sägs att granskningsledaren ska lämna tillbaka handlingar och annat som har tagits om hand så snart de inte längre behövs.

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, tull 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 som beslutet gäller överklaga beslutet (prop. 1993/94:151 s. 163). Bestämmelser om överklagande finns i 67 kap.

Av *andra stycket* framgår vad som gäller om den som beslutet om bevissäkring gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka.

Verkställighetsbevis

Av 27 § tvångsätgårdslagen, framgår att när ett beslut om bevissäkring har verkställts ska ett bevis över verkställigheten utfärdas (*verkställighetsbevis*).

Enligt 2 § förordningen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringsförordningen, ska granskningsledaren utfärda bevis när egendom har tagits i förvar. Av 69 kap. 13 § i förevarande lag följer att beslut om betalningssäkring verkställs av Kronofogdemyndigheten. I 69 kap. 15 § anges vilka bestämmelser i utsökningsbalken som ska tillämpas vid verkställigheten. Av 18 kap. 2 § andra stycket utsökningsförordningen framgår vilka bestämmelser i förordningen som gäller vid verkställighet av betalningssäkring. I 6 kap. 9 § utsökningsförordningen sägs att gäldenären skriftligen ska underrättas om beslut om utmätning. Av 18 kap. 2 § samma förordning följer att bestämmelsen om underrättelse även gäller vid verkställighet av betalningssäkring. Även här regleras alltså frågan om ”bevis” över verkställigheten i förordning.

Regeringen anser att bestämmelserna om bevis över verkställd bevissäkring också kan ges i förordning. Innehållet i 27 § tvångsätgårdslagen överförs därför inte hit.

Betalningssäkring

13 §

Paragrafen ersätter 10 § andra stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen sägs att det är Kronofogdemyndigheten som på begäran av Skatteverket verkställer beslut om betalningssäkring.

Se även kommentaren till 1 kap. 8 § andra stycket tullagen.

14 §

Paragrafen ersätter 10 § tredje stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen anges vad som ska gälla om ett beslut om betalningssäkring upphävs. För att det tydligare ska framgå vad som ska ske när en betalningssäkring upphävs sägs här att betalningssäkrad egendom ska lämnas tillbaka i stället för som tidigare återgå. Det nya uttrycket ”ska egendom lämnas tillbaka” täcker även fall där betalningssäkringen har 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 till kontot igen.

Ursprungligen innehöll betalningssäkringslagen en bestämmelse om att beslut om betalningssäkring fick verkställas genast. Däremot fanns ingen bestämmelse om vad som skulle gälla rörande verkställigheten när ett beslut hade hävts. I 1990 års lagstiftningsärende uttalade departementschefen att huvudregeln bör vara att verkställigheten genast ska återgå när ett beslut om betalningssäkring upphävs. Däremot borde rätten få förordna att beslutet om hävning inte ska gälla förrän det har vunnit 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 betydelselös. 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.

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). *Kronofogdemyndigheten* har i sitt remissvar bl.a. påpekat att de skillnader som i dag finns jämfört med kvarstad när det gäller tillämpliga bestämmelser i utsökningsbalken enligt utredningens förslag ska bli kvar. Regeringen vill här framhålla att frågan om huruvida dessa skillnader ska tas bort, med ett undantag, kräver överväganden som inte kan göras inom ramen för detta lagstiftningsarbete. På Kronofogdemyndighetens förslag tas dock hänvisningen till 4 kap. 11 § första stycket utsökningsbalken om samordning med andra mål bort då betalningssäkring sedan år 1994 inte medför förmånsrätt.

Tekniken med hänvisningar till utsökningsbalken tillämpas dock i dag 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 handläggs mål om verkställighet av beslut om betalningssäkring 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 offentligrättslig fordran. Till allmänna mål hör givetvis mål om uttagande av skatt eller avgift. Mål om uttagande av skatt eller avgift får även anses innefatta mål om säkerställande av fordran på skatt eller avgift, dvs. även mål där verkställigheten inte syftar till att skatten eller avgiften ska betalas utan bara till att säkerställa egendom för en eventuell framtida utmätning för skatt eller avgift (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 att 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 har 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 har 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 emellertid 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 har 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 har 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 har 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. Det saknas i detta lagstiftningsarbete beredningsunderlag för att kunna ta ställning till *Kronofogdemyndighetens* förslag att nyss nämnda hänvisning också ska omfatta 17 kap. 9 § andra stycket och 10 § andra stycket utsökningsbalken.

Ställande av säkerhet

16 §

Paragrafen ersätter 18 § första stycket betalningssäkringslagen.

Av paragrafen framgår att om ett beslut om betalningssäkring har överlämnats till Kronofogdemyndigheten för verkställighet, får myndigheten ta emot säkerhet som den betalningsskyldige eller, där den betalningsskyldige kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa.

Möjligheten att ställa säkerhet är i första hand avsedd för det fall att det finns ett beslut om betalningssäkring, men säkerhet kan också ställas för att undvika ett sådant beslut (prop. 1989/90:3 s. 35). Att säkerhet kan ställas även innan ett beslut om betalningssäkring har fattats framgår av 46 kap. 17 §. Se därför även kommentaren till den paragrafen.

I 18 § femte stycket betalningssäkringslagen finns bl.a. en hänvisning till 10 och 11 §§ lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., benämnd 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 fyller ingen funktion i en betalningssäkringssituation och hänvisningen till 10 § indrivningslagen finns därför inte med här.

I 11 § indrivningslagen regleras bl.a. vad en säkerhet får bestå av.

När det gäller säkerhetens form är det värt att nämna att på punkt-skatteområdet regleras det i verkställighetsföreskrifter. 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. Hänvisningen till 11 § indrivningslagen finns därför inte med här.

När ställd säkerhet får tas i anspråk

17 §

Paragrafen ersätter delar av 18 § fjärde stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras när ställd säkerhet får tas i anspråk.

Enligt huvudregeln ska ställd säkerhet tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut. Undantagsvis kan dock Kronofogdemyndigheten medge att säkerheten ska tas i anspråk vid ett senare tillfälle. Detta kan t.ex. ske om den egendom som har ställts som säkerhet lättare kan avyttras en viss tid på året och då ge ett bättre pris.

I 18 § femte stycket betalningssäkringslagen finns en hänvisning till bl.a. 12 och 13 §§ indrivningslagen. Hänvisningen till 12 § i nyss nämnda lag innebär att Kronofogdemyndigheten vid mottagande av säkerhet ska besluta under vilka förutsättningar säkerheten får tas i anspråk och att ett sådant beslut får ändras när det finns anledning till det. Den hänvisningen är obehövlig eftersom det följer av förevarande paragraf att ställd säkerhet får tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut eller vid den senare tidpunkt som Kronofogdemyndigheten har medgivit.

Genom hänvisningen till 13 § indrivningslagen regleras hur ett beslut om att ta säkerhet i anspråk får verkställas. I förevarande lag ges bestämmelser om vad som ska gälla när säkerhet tas i anspråk i 71 kap. 1 §. Hänvisningen till 13 § indrivningslagen görs därför inte här utan i första stycket i nyss nämnda lagrum.

Överklagande

18 §

Paragrafen ersätter 31 § tvångsätgärdslagen och 13 § betalningssäkringslagen.

Av 31 § tvångsätgärdslagen följer att i fråga om överklagande av Kronofogdemyndighetens beslut om åtgärd enligt tvångsätgärdslagen 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. Någon ändring i sak är inte avsedd.

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 §§ utsökningsbalken.

Om någon med stöd av hänvisningen i 15 § i förevarande kapitel 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 § utsökningbalken behövs därför inte här.

70 kap. Indrivning

Begäran om indrivning

1 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 2 § 20 kap. 1–3 §§ SBL.

I paragrafen finns huvudreglerna för när en fordran på skatt eller avgift ska lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

Inledningsvis ska något sägas om vad det innebär att överlämna en fordran till Kronofogdemyndigheten för indrivning. När en fordran har överlämnats till Kronofogdemyndigheten har nyss nämnda myndighet ansvaret för att utverka betalning. Det sker i första hand med stöd av utsökningbalkens bestämmelser om utmätning. Kronofogdemyndigheten kan också med stöd av bestämmelserna i indrivningslagen åstadkomma betalning genom en betalningsuppgörelse. En fordran som lämnas för indrivning avser inte en viss preciserad skatt eller avgift (som t.ex. mervärdesskatt för redovisningsperioden juli 2008) utan avser ett underskott på skattekontot. Exakt vilken skatt eller avgift 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 har 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 3 §§ SBL. Enligt 20 kap. 1 § första stycket nyss nämnda lag 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 på skatt eller avgift 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 betalningsskyldiga, 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 har varit obetalt under en längre tid. Med längre tid bör som utgångspunkt avses minst sex månader (prop. 1996/97:100 s. 628).

Beloppsgränsen på 2 000 kronor motsvarar den beloppsgräns som i dag är 500 kronor. Skälen för höjningen framgår av avsnitt 21.1.

Enligt *första stycket 2* ska den betalningsskyldige ha uppmanats att betala beloppet innan det överlämnas för indrivning. Som ovan har sagts är det inte en fordran på viss preciserad skatt eller avgift utan ett skattekontounderskott som lämnas för indrivning. Motsvarande gäller betalningsuppmeningen. 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 har gjorts, men kontot debiteras också med de nya skatter och avgifter som har 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 har angetts i betalningsuppmeningen. Underskottet kan t.o.m. ha blivit större. För att undvika överlämnande för indrivning krävs att såväl det betalningsuppmenade beloppet som tillkommande skatter och avgifter betalas. Ett större belopp än vad som har betalningsuppmenats får dock inte lämnas för indrivning. Det följer av kravet på att den betalningsskyldige först ska ha uppmanats att betala beloppet.

Om underskottet på skattekontot är större än det betalningsuppmenade skatte- eller avgiftsbeloppet lämnas alltså endast det betalningsuppmenade beloppet för indrivning. Resterande del av underskottet ligger kvar på kontot. Om beloppet överstiger beloppsgränsen, kommer en betalningsuppmening avseende det nya underskottet att skickas ut.

2 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 1 § 20 kap. 1–3 §§ SBL.

Skatteverket har enligt paragrafen möjlighet att avvika från bestämmelserna om överlämnande för indrivning i 1 §.

Om förutsättningarna i 1 § för att lämna en fordran på skatt eller avgift till Kronofogdemyndigheten 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 eller avgift 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 ackordsuppgörelse 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 enligt lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet 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).

Regeringen föreslår att Skatteverket ska få ökat utrymme att bevilja anstånd med betalningen (se avsnitt 19.12 och författningskommentarerna till 63 kap. 4 och 23 §§). 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 regeringens 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 till Skatteverket t.ex. görs i anslutning till avstämningstidpunkten av skattekontot, men så sent att den inte hinner bokföras på Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar (62 kap. 2 §) före restföringstidpunkten 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 alltså inte om den betalningsskyldige tidigare har 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 betalningsuppsmaning. Däremot är det naturligtvis inte möjligt att begära indrivning av en fordran som ännu inte har förfallit till betalning. Skatt eller avgift som ska betalas registreras (debiteras) 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).

Paragrafen behandlas även i avsnitt 21.1.

3 §

Paragrafen motsvarar 20 kap. 4 § andra stycket SBL.

Av paragrafen framgår att en begäran om indrivning får verkställas enligt utsökningsbalken.

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 infördes fungerade besluten att debitera skatt som exekutionstitlar (prop. 1980/81:8 s. 288). Numera lämnas inte en viss preciserad skatt för indrivning utan indrivning begärs för ett underskott på skattekontot. Underskottet består av skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet och ränta. Underskottet har därför alltid sin grund i ett eller flera beslut om att skatt eller avgift ska betalas. Av skattekontot framgår dock inte vilka skatter eller avgifter som ett visst underskott avser. De bakomliggande besluten om att skatt eller avgift ska betalas används därför inte vid indrivningen.

Av förarbetena till skattebetalningslagen och som också *Skatteverket* har påtalat i sitt remissvar 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 eller avgift. Bestämmelsen om omedelbar verkställbarhet innebär också att en begäran om indrivning och verkställighet enligt utsökningsbalken ska ske oberoende av om beslutet har fått laga kraft (jfr 3 kap. 23 § andra stycket utsökningsbalken).

Ränta

4 §

Paragrafen ersätter 20 kap. 6 § SBL.

I paragrafen regleras vad som gäller räntan för tiden efter det att en fordran på skatt eller avgift har 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 från och med dagen efter den dag 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 motsvarighet finns därför inte här.

Kronofogdemyndigheten har i sitt remissvar anfört att bestämmelsen bör flyttas till indrivningslagen då den rör en fråga om att Kronofogdemyndigheten ska räkna ut ränta och driva in den. Som framgår ovan regleras beräkning och indrivning av ränta i dag i skattebetalningslagen. Regeringen finner inte skäl att nu flytta bestämmelserna till den av Kronofogdemyndigheten föreslagna lagen.

Återtagande av en fordran från indrivning

5 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns bestämmelser om i vilka fall Skatteverket ska återta en fordran på skatt eller avgift från indrivning.

Syftet med paragrafen är att hindra indrivning av fordringar som omfattas av anstånd eller som har undanröjts och att fordringar som har 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 annan kreditering på skattekontot inte hänförs till betalning av en viss skatt eller avgift. Systemet med skattekontot bryr sig

bara om underskott och överskott på kontot och ger därför inte besked om huruvida en viss skatte- eller avgiftsfordring är betald eller inte.

Som *Skatteverket* har påpekat lämnas underskott på skattekontot till indrivning 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 att betala är det dock möjligt att räkna ut vilka skatter och avgifter som ingår i underskottet.

Anstånd med inbetalning av skatter och avgifter registreras som en kreditering på skattekontot. Detsamma gäller nedsättning av skatter och avgifter. Krediteringen räknas i första hand av från den aktuella periodens debiteringar på kontot (påförda skatter och avgifter) och eventuella ingående underskott och först därefter från den sammanlagda skatte- och avgiftsskulden hos Kronofogdemyndigheten. På skattekontot sker avräkningen från det sammanlagda beloppet medan avräkningen hos Kronofogdemyndigheten görs från den äldsta restförda skulden.

En följd av den nu beskrivna hanteringen är att en kreditering av ett anstånd eller en nedsättning på skattekontot inte alltid träffar den skatt eller avgift som beslutet om anstånd eller nedsättningen avser. Effekten av det kan i sin tur bli att fordringen får anses ligga kvar för indrivning trots att anstånd har beviljats eller nedsättning har beslutats.

Regeringen föreslår i avsnitt 21.2 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 har nämnts ovan är det ett underskott på skattekontot 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 skuldnummer. 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 någon annan anledning inte längre är föremål för indrivning. Är skulden betald krävs inget återtagande.

Är skulden alltså registrerad för indrivning i utsköknings- och indrivningsdatabasen 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 har undanröjts inte längre ingår i en skuld som är registrerad för indrivning och att fordringar som har 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.

När belopp som inte lämnas för indrivning ska falla bort

6 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns en bestämmelse om att underskott på ett skattekonto som understiger 2 000 kronor ska falla bort. Sådana underskott lämnas inte över till Kronofogdemyndigheten för indrivning. De kommer därmed inte heller att preskriberas efter fem år.

Ett underskott som är mindre än 2 000 kronor ska enligt *första stycket* falla bort om det har varit obetalt i minst fem år och det inte har gjorts några andra registreringar än ränta på skattekontot under samma tid. Beloppsgränsen 2 000 kronor ska tillämpas utan inräknande av den kostnadsränta som påförs till följd av underskottet.

Om det finns förutsättningar för att låta det ursprungliga underskottet falla bort, ska det enligt *andra stycket* även gälla räntan (jfr 8 § andra stycket preskriptionslagen [1981:130]). Att underskottet faller bort ska alltså resultera i att skattekontot nollställs.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 21.3.

71 kap. Övriga bestämmelser om verkställighet

När säkerhet tas i anspråk

1 §

Paragrafen ersätter hänvisningen till 13 § indrivningslagen i 18 § femte stycket betalningssäkringslagen samt 11 kap. 12 § första stycket och 17 kap. 3 § första stycket SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om vad som gäller när Kronofogdemyndigheten respektive Skatteverket beslutar om att ställd säkerhet ska tas i anspråk.

Av *första stycket* framgår att om Kronofogdemyndigheten beslutar att ställd säkerhet ska tas i anspråk, ska 13 § indrivningslagen tillämpas. Genom hänvisningen till 13 § nyss nämnda lag regleras hur ett beslut om att ta säkerhet i anspråk får verkställas. Bestämmelsen gäller när Kronofogdemyndigheten har beslutat att ställd säkerhet ska tas i anspråk såväl enligt 46 kap. 18 §, som enligt 69 kap. 17 §.

Av *andra stycket* framgår att 13 § indrivningslagen även ska tillämpas när det i stället är Skatteverket som beslutar att ställd säkerhet enligt 58 kap. 1 § eller 63 kap. 8 § ska tas i anspråk. Det som sägs om Kronofogdemyndigheten i 13 § indrivningslagen gäller då i stället Skatteverket.

I dag finns en mindre omfattande hänvisning i 11 kap. 12 § första stycket och 17 kap. 3 § första stycket SBL till bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 indrivningslagen.

Den som har 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 som är skyldig att betala skatt eller avgift 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 § första stycket och 17 kap. 3 § första stycket SBL). Som sagts i kommentarerna till bl.a. 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 har 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 med företrädesrätt enligt 2 § indrivningslagen 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 har 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 stycke 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 §

Paragrafen ersätter hänvisningarna i 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL till 6 § ersättningslagen samt 18 kap. 6 § andra stycket och 8 § SBL.

I paragrafen finns ett förbud mot överlåtelse av fordran på skatter och avgifter samt på ersättning för kostnader för ställande av säkerhet.

En fordran som avser skatt eller avgift som ska betalas tillbaka eller ersättning för kostnader för ställande av säkerhet får enligt *första stycket* 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 enligt *andra stycket* 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 § andra stycket första meningen ersättningslagen får en fordran på ersättning inte överlåtas innan ersättningen får betalas ut. Den bestämmelsen får ingen motsvarighet här utan i fortsättningen ska fordringar på ersättning för kostnader för biträde enligt 43 kap. få

överlåtas innan ersättningen kan betalas ut, dvs. innan ersättningsbeslutet har fått laga kraft mot det allmänna.

Ändringen bör ses i ljuset av det kvittningsförbud som föreslås i 4 § och 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 för kostnader för biträde kan överlåta fordran till biträdet för att därigenom undgå att ersättningen mäts ut (se avsnitt 14.4).

Om säkerhet som har ställts för slutlig skatt för skalbolag 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. 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. 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 i 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 §

Paragrafen ersätter 6 § andra stycket andra meningen ersättningslagen och hänvisningarna i 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL till 6 § ersättningslagen samt 18 kap. 9 § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om utmätning av en fordran på skatt eller avgift som ska betalas tillbaka och på ersättning för kostnader för ställande av säkerhet.

Förbud mot kvittning

4 §

Paragrafen har ingen motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen följer att Skatteverket inte får fullgöra skyldigheten att betala ut beviljad ersättning för kostnader för biträde genom att kvitta fordran på ersättning mot den enskildes sammanlagda skatteskuld.

Med kvittning avses i allmänhet att en gäldenär fullgör en förpliktelse mot en borgenär genom att avstå från en motfordran 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 alltså 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 det allmänna inte med stöd av den lagen kan räkna av en fordran på ersättning mot en enskilds sammanlagda skatteskuld.

Det är i dag 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. 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. Det bör även nämnas att förbudet mot att överlåta fordringar på ersättning för kostnader för biträde innan ersättningsbeslutet har fått laga kraft slopas. Se därför även kommentaren till 2 §.

Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 14.4.

Bestämmelser om verkställighet som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 4 kap. 23 § TL (taxeringsåtgärder),
 - 11 kap. 20 § SBL (debiteringsåtgärder),
 - 17 kap. 10 § SBL (anstånd), och
 - 20 kap. 4 § första stycket och 5 § SBL (hänvisningar till andra lagar).
- Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1653 f.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Skatteförfarandelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. I tabellen anges när lagen ska tillämpas första gången. Utgångspunkten är att lagen ska tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012 och på redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012. För beskattningsår och redovisningsperioder som har börjat tidigare ska äldre bestämmelser gälla, dvs. bl.a. bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

Att äldre bestämmelser 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 bestämmelser. Detsamma gäller i fråga om skattetillägg och förseningsavgifter.

Om en oriktig uppgift eller en försening avser ett beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012 eller en redovisningsperiod som har påbörjats före den 1 januari 2012 gäller alltså äldre bestämmelser.

Om skatteförfarandelagens bestämmelser om ansvar för skatter och avgifter eller äldre bestämmelser i skattebetalningslagen ska tillämpas avgörs också av vilket beskattningsår eller vilken period ansvaret avser. Med andra ord gäller äldre bestämmelser för ansvar för skatter och avgifter som avser beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012 och för redovisningsperioder som har påbörjats före den 1 januari 2012.

Det nu sagda gäller även skatteförfarandelagens bestämmelser om föreläggande, utredning, kontroll, tvångsåtgärder och undantag från kontroll. Ett s.k. tredjemansföreläggande som avser uppgifter för beskattningsåret 2012 ska alltså utfärdas enligt äldre bestämmelser.

I punkterna 10–12 finns vissa undantag från bestämmelserna i punkten 1. I punkterna 25 och 26 finns särskilda bestämmelser om förlängda och förkortade räkenskapsår.

Punkten 1 a innebär att de första besluten om debiterad preliminär skatt enligt skatteförfarandelagen ska meddelas senast den 20 maj 2012 och avse beskattningsåren den 1 februari 2012–den 31 januari 2013, den 1 mars 2012–den 28 februari 2013, den 1 april 2012–den 31 mars 2013 och den 1 maj 2012–den 30 april 2013 (55 kap. 2 § samt 3 kap. 4 och 5 §§). Fysiska personer och dödsbon kommer att lämna inkomstdeklaration för första gången den 2 maj 2014 (32 kap. 1 §). Andra juridiska personer än dödsbon kommer, beroende på valt beskattningsår, att lämna inkomstdeklaration för första gången den 1 november 2013, den 15 december 2013, den 1 mars 2014 eller den 1 juli 2014 (32 kap. 2 § samt 3 kap. 4 och 5 §§). De första besluten om slutlig skatt för andra juridiska personer än dödsbon enligt skatteförfarandelagen kommer att meddelas under slutet av år 2013 (56 kap. 10 §) och de första beskedena om slutlig skatt ska skickas senast den 15 april 2014.

Enligt punkten 1 b ska skatteförfarandelagen när det gäller arbetsgivaravgifter tillämpas första gången på avgifter som avser redovisningsperioden januari 2012. En effekt av det är att för tidigare perioder gäller äldre bestämmelser om bl.a. ansvar för arbetsgivaravgifter.

Av punkten 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 2011. 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 ansvarsbestämmelser.

När det gäller mervärdesskatt och punktskatt följer av punkten 1 d att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på skatt som avser redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012 eller, om redovisningsperioden är ett beskattningsår, den redovisningsperiod som börjar den 1 februari 2012. Om beskattningsåret omfattar tiden den 1 februari 2012–den 31 januari 2013 ska den första mervärdesskattedeklarationen enligt skatteförfarandelagen ha kommit in till Skatteverket senast den 26 mars 2013 (26 kap. 33 §).

I fall där mervärdesskatt och punktskatt ska redovisas för varje förvärv eller för skattepliktiga händelser (i skatteförfarandelagen händelser som

medför skattskyldighet) och som inte ska hänföras till redovisningsperioder tillämpas skatteförfarandelagen första gången på händelser som inträffar efter utgången av 2011 (se 26 kap. 7 och 8 §§).

Enligt punkten 1 e ska skatteförfarandelagen i fråga om särskild inkomstskatt tillämpas första gången på inkomster som kommer den skattskyldige till del efter utgången av 2011.

I punkterna 1 f, g och h sägs när lagen ska börja tillämpas i fråga om vissa uppgifter, bl.a. ska kontrolluppgifter lämnas första gången rörande uppgifter som avser kalenderåret 2013.

I avsnitt 14.2 föreslås att rätten till ersättning för kostnader för biträde ska omfatta samtliga ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Det innebär att ersättning framöver ska kunna beviljas i fler olika typer av ärenden och mål än vad som är möjligt enligt de äldre bestämmelserna i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen. Vidare ändras tiden för överklagande när det gäller beslut om ersättning som inte meddelas i samband med avgörandet i huvudfrågan. För att inte olika regler ska gälla i olika instanser föreskrivs i punkten 1 i att skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning ska tillämpas första gången på ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. För ärenden och mål som inleds dessförinnan gäller alltså äldre bestämmelser i ersättningslagen. Med ”inleds” avses i detta sammanhang anhängiggjorts och även det förhållandet att ett ärende omprövas, revision påbörjas etc. på initiativ av myndighet (jfr prop. 1993/94:151 s. 176 f. och 259).

Punkten 2

Skattebetalningslagen ska enligt punkten 1 alltså gälla för beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012 och för redovisningsperioder som har påbörjats före den 1 januari samma år. Skatteförfarandelagen 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 av en skatt eller avgift beslutas enligt skatteförfarandelagen eller enligt äldre bestämmelser utan alla korrigeringar ska registreras i ett och samma skattekontosystem. För att uppnå det sägs här att den som vid utgången av 2011 har ett skattekonto enligt skattebetalningslagen ska vid ingången av 2012 anses ha ett skattekonto enligt den nya lagen. Ingående saldo enligt den nya lagen är utgående saldo enligt skattebetalningslagen.

Punkten 3

Från och med den 1 januari 2012 ska det bara finnas ett skattekontosystem. 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 2011 har en sammanlagd skatteskuld enligt 16 kap. 9 § skattebetalningslagen ska vid ingången av 2012 anses ha en lika stor sammanlagd skatteskuld enligt 62 kap. 11 §.

Punkten 4

Under en övergångsperiod kommer skattebetalningslagen att gälla parallellt med skatteförfarandelagen. Från och med den 1 januari 2012 ska det dock bara finnas ett skattekontosystem. På skatteförfarandelagens skattekonto ska därför även registreringar enligt skattebetalningslagen göras, vilket sägs här. Se även kommentarerna till punkterna 2 och 3.

Punkten 5

Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket inte ska behöva fatta nya beslut om deklarationsombud i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Det bör noteras att enligt skatteförfarandelagen utvidgas deklarationsombudets behörighet. Ett deklarationsombud får då lämna alla sorters skattedeklarationer och inkomstdeklaration.

Punkten 6

För att underlätta övergången från dagens ordning med F-skattsedel och F-skattebevis till skatteförfarandelagens ordning med godkännande för F-skatt anges här att den som vid utgången av 2011 har en F-skattsedel vid ingången av 2012 ska anses vara godkänd för F-skatt enligt 9 kap. 1 §.

Om F-skattsedeln har utfärdats under villkor att den får återopas bara i personens näringsverksamhet ska personen anses vara godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 §.

Punkten 7

Skatteförfarandelagen, inklusive bestämmelserna om godkännande för F-skatt, ska tillämpas första gången i fråga om skatteavdrag från ersättning som betalas ut efter utgången av år 2011 (se punkten 1 c). Särskilda övergångsbestämmelser behövs dock eftersom förhållanden före utbetalningen kan ha betydelse för skyldigheten att göra skatteavdrag. Enligt 10 kap. 11 § 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 har 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 2011 bör kunna beaktas vid bedömningen av om ett godkännande för F-skatt ska återkallas.

Den som har haft en F-skattsedel före den 1 januari 2012 bör alltså vid tillämpningen av skatteförfarandelagen anses ha varit godkänd för F-skatt under motsvarande tid.

Punkten 8

De första besluten om debiterad preliminär skatt enligt skatteförfarandelagen ska meddelas senast den 20 maj 2012 och avse beskattningsåren den 1 februari 2012–den 31 januari 2013, den 1 mars 2012–den 28

februari 2013, den 1 april 2012–den 31 mars 2013 och den 1 maj 2012–den 30 april 2013. (55 kap. 2 § och 3 kap. 4 och 5 §§). De första besluten om slutlig skatt enligt skatteförfarandelagen kommer att meddelas under slutet av 2013.

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 skatteförfarandelagen ska schablonberäkningen ske med utgångspunkt från den slutliga skatten vid 2011 och 2012 års taxeringar.

I punkterna 25 och 26 finns särskilda bestämmelser om förlängda och förkortade räkenskapsår.

Punkten 9

Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket inte ska behöva meddela nya beslut om undantag från skyldigheten att använda kassaregister när skatteförfarandelagen träder i kraft.

Punkten 10

Av punkten 1 framgår att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012 och på redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012. Om redovisningsperioden för mervärdesskatt eller punktskatt är ett beskattningsår, ska skatteförfarandelagen dock tillämpas första gången på den redovisningsperiod som börjar den 1 februari 2012. För beskattningsår och redovisningsperioder som har börjat tidigare ska äldre bestämmelser gälla.

Det innebär inte bara 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 om särskilda avgifter ska börja tillämpas på detta sätt är en fördel eftersom bestämmelserna hänger samman med övriga förfarandebestämmelser.

Några undantag bör dock göras för att de lindringar av sanktions-systemet som regeringen föreslår ska få genomslag så snart som möjligt. Av *första stycket* framgår att detta gäller undantaget från skattetillägg för oriktig uppgift som kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret (49 kap. 10 § 1). Kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret ska även beaktas vid beräkning av skattetillägg som tas ut vid skönsbeskattning (49 kap. 15 § första stycket 2 b). Delvis befrielse från en särskild avgift ska kunna beviljas på annat sätt än till hälften eller en fjärdedel (51 kap. 1 §). Även denna lindring ska få genomslag så snart som möjligt.

Övergångsbestämmelserna i första stycket gäller uppgifter som ska lämnas den 1 januari 2012 eller senare. Det som regleras är alltså uppgifter som enligt äldre bestämmelser ska lämnas från och med detta datum. Ett exempel på en uppgiftsskyldighet som omfattas är större företags skattedeklaration för redovisningsperioden december 2011. Den ska enligt 10 kap. 19 § SBL lämnas senast den 26 januari 2012. Ett annat

exempel är självdeklaration som ska lämnas senast den 2 maj 2012 enligt 4 kap. 5 § första stycket LSK.

Uppgiftsskyldigheter som enligt äldre bestämmelser ska fullgöras före den 1 januari 2012 omfattas inte av första stycket. Den som t.ex. i februari 2012 lämnar en oriktig uppgift i en begäran om omprövning av ett beslut om mervärdesskatt för redovisningsperioden mars 2011 omfattas alltså inte av dessa övergångsbestämmelser.

I 49 kap. 15 § regleras 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 och med ikraftträdandet även om rättelsen avser uppgifter som har lämnats eller skulle ha lämnats före ikraftträdandet. Det framgår av *andra stycket*.

Avslutningsvis ska något sägas om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts. Skatteförfarandelagen ska enligt punkten 1 c tillämpas på skatt som ska dras av från ersättningar som betalas ut efter utgången av 2011. Det innebär att de nya bestämmelserna om skattetillägg på icke avdragen skatt ska tillämpas på skatt som skulle ha dragits av från och med den 1 januari 2012. 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 skattedeclaration som avser period före den 1 januari 2012. Av *tredje stycket* i förevarande övergångsbestämmelse framgår dock att den helt nya bestämmelsen om 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 har gjorts, ska också tillämpas om åtgärden vidtas efter den 1 januari 2012. Det gäller även om skatteavdraget skulle ha gjorts tidigare. Detta framgår av *andra stycket*.

Punkten 11

Som har sagts i kommentarerna till punkterna 2–4 ska det från och med den 1 januari 2012 bara finnas ett skattekontosystem trots att skattebetalningslagen under en övergångsperiod kommer att gälla parallellt med skatteförfarandelagen. Det innebär att skatteförfarandelagens bestämmelser om skattekonto m.m. ska gälla från ikraftträdandet och det även om skattebetalningslagen gäller för aktuellt beskattningsår eller aktuell redovisningsperiod.

Av förevarande punkt följer att skatteförfarandelagens bestämmelser om anstånd i 63 kap. även ska gälla för skatter och avgifter som avser beskattningsår eller redovisningsperioder för vilka skattebetalningslagen gäller. Ansökningar om anstånd som görs från ikraftträdandet ska alltså utan undantag bedömas enligt de nya och något generösare bestämmelserna. 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. 10–16 §§ också ska gälla skatter och avgifter som avser beskattningsår och redovisningsperioder för vilka skattebetalningslagen är tillämplig. Kommuners och landstings betalning sker genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets debitering av skatt m.m. efter skatteförfarandelagens ikraftträdande. Detta gäller även om skatt debiteras enligt skattebetalningslagen efter ikraftträdandet.

Även 64 kap. som handlar om återbetalning av skatter och avgifter samt 70 kap. som handlar om indrivning ska tillämpas från och med ikraftträdandet.

Punkten 12

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. föreskrivs här att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Det innebär att de nya räntereglererna ska tillämpas på över- och underskott som uppstår på ett skattekonto från och med den 1 januari 2013 oberoende av till vilken tid som den skatt eller avgift som har föranlett över- eller underskottet hänför sig.

Punkten 13

Första–tredje styckena

Bestämmelserna är hämtade från 2 kap. 2 § 7 och 4 § 4 samt 3 kap. 21 a § LSK. Uppgiftsskyldigheten gäller avyttringar under åren 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.

En terminologisk justering görs med anledning av att begreppet taxering inte används i skatteförfarandelagen.

Fjärde stycket

Av 4 kap. 17 § 6 TL 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. Begreppet eftertaxering används inte i skatteförfarandelagen, utan i stället används begreppet efterbeskattning.

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. Här anges att efterbeskattning får ske enligt 66 kap. 27–34 §§.

Det bör avslutningsvis nämnas att Skatteverket får ompröva till nackdel inom tvåårsfristen i 66 kap. 21 §. Den befogenheten att ompröva gäller ju till skillnad från efterbeskattning alla slags ändringar oavsett grund.

Punkten 14

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om betalningssäkring som ersätter lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen. Betalningssäkringslagen upphör därför att gälla vid utgången av 2011.

Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för betalningssäkring som avser beskattningsår, redovisningsperioder och skattepliktiga händelser (i skatteförfarandelagen händelser som medför skattskyldighet) som har 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, tullar 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. Sådana hänvisningar ska tillämpas från och med den 1 januari 2012. Här sägs därför att betalningssäkringslagen alltjämt ska gälla för sådana skatter, tullar och avgifter som avser perioder eller händelser som har avslutats eller inträffat före utgången av 2011.

Punkten 15

Skatteförfarandelagen innehåller nya bestämmelser om rätten till ersättning och om överklagande av vissa beslut om ersättning. 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 utgången av 2011.

Bestämmelsen innebär att om ett ärende har inletts före utgången av 2011 gäller äldre föreskrifter genom hela instanskedjan, dvs. även om beslutet i ärendet överklagas först efter utgången av 2011. Detsamma gäller mål som inleds före ikraftträdandet och där förvaltningsrättens 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 fortsättningen 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 har inletts före utgången av 2011 gäller även ärenden och mål enligt lagar som i fortsättningen ska hänvisa till skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning.

Punkten 16

Även taxeringslagen ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen ska dock enligt *första stycket* fortfarande gälla, om inte annat följer av punkten 10, för 2013 och tidigare års taxeringar. 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.

Det innebär att taxeringslagen fortfarande ska gälla för beskattningsår som har börjat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten

1 ska tillämpas för första gången. För den som har kalenderår som beskattningsår kommer taxeringslagen alltså att tillämpas sista gången på beskattningsåret 2012, dvs. vid 2013 års taxering. För dem som har brutna räkenskapsår, som beskattningsår, kommer taxeringslagen att tillämpas sista gången på de beskattningsår som har börjat före den 1 februari 2012. I punkterna 25 och 26 finns särskilda bestämmelser om förlängda och förkortade räkenskapsår.

Taxeringslagens bestämmelser om bl.a. utredning i taxeringsärenden, taxeringsbeslut och överklagande ska alltså gälla för ovan nämnda beskattningsår. Detsamma gäller bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift. I punkt 10 finns dock vissa undantag rörande särskilda avgifter.

I avsnitt 20.2.3 föreslås att skattenämnderna ska avskaffas och vid omprövning ersättas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. I *andra stycket* sägs att bestämmelserna i taxeringslagen om skattenämnd och dess medverkan i skatteärenden inte gäller efter utgången av 2011. I stället gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §. Här saknar det alltså betydelse vilket beskattningsår som avses.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförfarandelagen ska med vissa undantag gälla omedelbart.

I avsnitt 22 föreslår regeringen att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få direkt genomslag, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförfarandelagen ska få överklagas. Det uppnås genom *tredje 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 2011 gäller omedelbart. I övrigt gäller bestämmelserna om överklagande i taxeringslagen.

Punkten 17

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om bevissäkring som ersätter lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen. Tvångsåtgärdslagen ska därför upphöra att gälla vid utgången av 2011.

Den upphävda lagen ska dock fortfarande gälla för tvångsåtgärder som avser beskattningsår, redovisningsperioder och skattepliktiga händelser (i skatteförfarandelagen händelser som medför skattskyldighet) som har avslutats eller inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen 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 2011. 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, tullar och avgifter som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen (se 2 kap. 1 §). Detta uppnås genom hänvisningar i aktuella lagar till skatteförfarandelagens bestämmelser om bevissäkring.

Här sägs att tvångsåtgärdslagen alljämt ska gälla för tvångsåtgärder som avser kontroll av skatter, tullar och avgifter som avser perioder eller händelser som har avslutats eller inträffat före utgången av 2011.

Punkten 18

Skattebetalningslagen upphör att gälla vid utgången av 2011 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 och 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 och 11 är att det bara ska finnas ett skattekontosystem från och med den 1 januari 2012. Det uppnås genom att saldon på skattekonton och sammanlagda skatteskulder 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. 10–16 §§ tillämpas i stället för skattebetalningslagens bestämmelser i samma ämnen (punkten 11).

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.

Det bör 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.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförfarandelagen ska med vissa undantag gälla omedelbart.

I avsnitt 22 föreslår regeringen att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få direkt genomslag, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförfarandelagen ska få överklagas. Det uppnås genom *andra stycket* i förevarande punkt. I övrigt gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen, vilket bl.a. innebär att vitet får dömas ut även om vitesföreläggandet inte har fått laga kraft (23 kap. 8 § SBL).

Punkten 19

Den som har ett brutet räkenskapsår som beskattningsår ska enligt punkten 1 a betala F-skatt eller särskild A-skatt enligt skatteförfarandelagens regler första gången för det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Från och med räkenskapsårets början 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 februari–april, februari–juni eller februari–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 2011. Om ingen preliminär skatt debiterades för 2011 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 februari 2012–april 2012 på förfallodagarna i mars, april och maj 2012.

Se även punkterna 25 och 26.

Punkten 20

Lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel upphörde att gälla vid utgången av år 2009. Lagen tillämpas dock fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2010. Skatteförfarandelagen innehåller, till skillnad mot skattebetalningslagen, inte några bestämmelser om skatt på gödselmedel. För sådan skatt ska därför skattebetalningslagens bestämmelser alltså gälla.

Punkten 21

Skatteförfarandelagen ersätter lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, och kassaregisterlagen. De tre lagarna ska därför upphöra att gälla vid utgången av 2011.

De upphävda lagarna ska dock alltså gälla för kontroller som har inletts före utgången av 2011. 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 2011 gäller de upphävda lagarna för den fortsatta handläggningen och eventuella beslut till följd av kontrollen, som t.ex. förelägganden och kontrollavgifter.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförfarandelagen ska med vissa undantag gälla omedelbart.

I avsnitt 22 föreslår regeringen att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få direkt genomslag, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförfarandelagen ska 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 2011 gäller omedelbart. Eftersom de tre lagarna inte innehåller några bestämmelser om överklagande av andra beslut än kontrollavgifter gäller förvaltningslagens bestämmelser vid överklagande av ett vitesföreläggande.

Punkten 22

Nya bestämmelser om uppgiftsskyldigheter finns i skatteförfarandelagen och LSK, ska därför enligt *första* stycket upphöra att gälla vid utgången av 2011.

Den upphävda lagen ska dock fortfarande gälla för beskattningsår som har börjat 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 för beskattningsåret 2012, dvs. vid 2013 års taxering. För dem med brutna räkenskapsår, som beskattningsår, kommer den sista självdeklarationen enligt LSK att avse de beskattningsår som har börjat före den 1 februari 2012. I punkterna 25 och 26 finns särskilda bestämmelser om förlängda och förkortade räkenskapsår.

Av punkten 1 f och g framgår när kontrolluppgifter, informationsuppgifter och vissa särskilda uppgifter ska lämnas enligt skatteförfarandelagen. Kontrolluppgifter ska alltså lämnas sista gången enligt LSK rörande uppgifter som avser kalenderåret 2012.

LSK ska alltså fortfarande gälla för 2013 och tidigare års taxeringar.

När det gäller *andra stycket* hänvisas till kommentaren till punkten 18.

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 2011.

Som sägs i kommentaren till punkten 1 ska dock äldre bestämmelser om överklagande, som t.ex. bestämmelserna i skattebetalningslagen, fortfarande gälla för beslut avseende beskattningsår, redovisningsperioder 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 alljämt gälla.

Punkten 24

Av punkten 5 följer att den som vid utgången av 2011 är registrerad som deklarationsombud enligt 5 § lagen (2005:1117) om deklarationsombud ska vid ingången av 2012 anses vara godkänd som deklarationsombud enligt 6 kap. 6 §. Det gör att lagen om deklarationsombud kan upphävas vid utgången av 2011 och att det inte behövs några särskilda övergångsbestämmelser. Ett godkännande som deklarationsombud kan t.ex. återkallas enligt 6 kap. 8 § även om grunden för återkallelsen har inträffat före utgången av 2011 (jfr kommentaren till punkten 7).

Punkten 25

Här föreskrivs att vid tillämpningen av vissa angivna punkter ska vad som sägs om beskattningsår och redovisningsperioder som är brutna

räkenskapsår även gälla beskattningsår och redovisningsperioder som består av ett förlängt eller ett förkortat räkenskapsår.

Bestämmelsen innebär t.ex. att om ett beskattningsår som är ett förlängt räkenskapsår löper ut den 30 april 2012 ska skatteförfarandelagen i fråga om slutlig skatt tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 maj 2012. Om det förlängda räkenskapsåret är företagets sista kommer skatteförfarandelagen aldrig att tillämpas på företagets slutliga skatt. Däremot kan skatteförfarandelagens bestämmelser om arbetsgivaravgifter och anstånd hinna tillämpas innan företaget avslutar sin verksamhet (punkten 1 b och punkten 11).

Om ett förkortat räkenskapsår börjar t.ex. den 1 september 2011 och slutar den 30 juni 2012 innebär bestämmelsen att räkenskapsåret ska hanteras på samma sätt som räkenskapsåret den 1 juli 2011–den 30 juni 2012. Inte heller i detta fall kommer skatteförfarandelagen att tillämpas på företagets slutliga skatt. Däremot ska skatteförfarandelagens bestämmelser om arbetsgivaravgifter och anstånd tillämpas från och med den 1 januari 2012.

Punkten 26

I punkten föreskrivs att skatteförfarandelagen ska tillämpas även på andra beskattningsår än som följer av punkterna 1 och 25. Det gäller dels förlängda räkenskapsår som avslutas efter utgången av 2012, dels förkortade räkenskapsår som både påbörjas och avslutas under 2012. I punkten anges dock ett undantag som innebär att de nya tidpunkterna för inkomstdeklaration i 32 kap. och betalning av slutlig skatt i 62 kap. senareläggs i det senare fallet.

Bestämmelsen i *första meningen* gäller t.ex. för en juridisk person som startar sin verksamhet i november 2011 och väljer den 30 april som bokslutsdatum men som inte upprättar något bokslut 2012 utan förlänger sitt första räkenskapsår så att det omfattar tiden den 1 november 2011–den 30 april 2013. Trots att räkenskapsåret börjar före den 1 februari 2012 ska bestämmelserna i skatteförfarandelagen tillämpas. Om det förlängda räkenskapsåret slutar den 30 april 2013 eller tidigare ska inkomstdeklarationen lämnas senast den 1 november 2013.

Bestämmelsen i *andra meningen* gäller t.ex. i det fallet att en juridisk person med det brutna räkenskapsåret den 1 maj–den 30 april efter bokslutet 2012 lägger om sitt räkenskapsår till kalenderåret. Det första nya räkenskapsåret omfattar då tiden den 1 maj 2012–den 31 december 2012 (förkortat räkenskapsår). Bestämmelsen gäller vidare om en juridisk person börjar sin verksamhet under 2012 och väljer att avsluta räkenskapsåret t.ex. den 31 augusti. Trots att räkenskapsåren i nu nämnda exempel avslutas under 2012 ska bestämmelserna i skatteförfarandelagen tillämpas.

I bestämmelsen i *tredje meningen* föreskrivs att när det gäller förkortade räkenskapsår ska bestämmelserna i 32 och 62 kap. tillämpas som om räkenskapsåret hade avslutats den 30 april 2013. Det innebär att inkomstdeklarationen i dessa fall ska lämnas senast den 1 november 2013.

Bestämmelsen i *andra meningen* gäller dessutom om en juridisk person som startar sin verksamhet under början av 2012, t.ex. den 15 januari, och väljer den 30 april som bokslutsdatum. Det innebär att den juridiska

personen ska lämna två deklARATIONER senast den 1 november 2013; den ena avseende räkenskapsåret den 15 januari 2012–den 30 april 2012 och den andra räkenskapsåret den 1 maj 2012–den 30 april 2013. I detta fall får den juridiska personen hela 18 månader på sig för att avlämna deklARATION för det första räkenskapsåret. Det rör sig dock sannolikt om mycket få fall.

25.2 Förslaget till lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Tillämpningsområde

1 §

Paragrafen har inte någon direkt motsvarighet i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde. Av bestämmelsen framgår att lagen gäller vid redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. För att lagen ska vara tillämplig föreskrivs dessutom att tjänsten ska tillhandahållas av en icke-etablerad näringsidkare till en person som inte är näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land. Vad som avses med en icke-etablerad näringsidkare framgår av 2 §.

Definitioner

2 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 1 § SBL.

Paragrafen innehåller definitioner av termerna ”icke-etablerad näringsidkare”, ”elektroniska tjänster”, ”motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land” och ”e-handelsdeklARATION”.

Termen näringsidkare ska tolkas i enlighet med bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, benämnt mervärdesskattedirektivet. Av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

Offentligrättsliga organ ska enligt artikel 13 i mervärdesskattedirektivet inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar. Under vissa förutsättningar ska dock även offentligrättsliga organ anses som beskattningsbara personer. Enligt artikelns andra stycke ska offentlig-

rättsliga personer i sådana fall anses som beskattningsbara personer om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Beslutande myndighet

3 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i 10 a kap. SBL.

I paragrafen anges att Skatteverket fattar beslut enligt denna lag. Detta är ingen ändring i sak. I dag fattas beslut enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL av Skatteverket. Detta följer av 2 kap. 1 § SBL.

Identifiering

Identifieringsbeslut

4 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 2 § SBL.

I paragrafen anges förutsättningarna för att fatta identifieringsbeslut. Vilka uppgifter en ansökan ska innehålla bör regleras i förordning.

5 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 3 § SBL.

I paragrafen anges att skatteförändelagens, förkortad SFL, bestämmelser om redovisning och betalning av mervärdesskatt inte gäller för den som omfattas av ett identifieringsbeslut.

6 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 4 § SBL.

I paragrafen anges hur mervärdesskatten ska redovisas och betalas av den som omfattas av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land.

7 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 5 § SBL.

I paragrafen anges att Skatteverket ska ge ett identifieringsnummer till den som har fått ett identifieringsbeslut. I 10 a kap. 5 § andra stycket SBL anges särskilt att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om identifieringsnumrets utformning. Sådana föreskrifter kan regeringen meddela som verkställighetsföreskrifter eller med stöd av sin s.k. restkompetens (jfr avsnitt 6.2). Bestämmelsen förs därför inte över till denna lag.

8 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 6 § SBL.

I paragrafen anges att näringsidkaren ska underrätta Skatteverket om verksamheten upphör eller ändras eller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifiering har ändrats.

Återkallelse

9 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 7 § SBL.

I paragrafen anges förutsättningarna för att återkalla ett identifieringsbeslut.

Redovisning och betalning av mervärdesskatt

10 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 8 § SBL.

I paragrafen regleras skyldigheten att redovisa mervärdesskatt.

11 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 9 § SBL.

I paragrafen anges redovisningsperiodens längd.

12 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 10 § SBL.

I paragrafen anges vilka uppgifter som ska framgå av en e-handelsdeklaration.

13 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 11 § SBL.

I paragrafen sägs att belopp som redovisas i en e-handelsdeklaration ska anges i euro.

I 10 a kap. 11 § andra stycket SBL finns också närmare upplysningar om valutaomräkning. En sådan konkretisering av lagens bestämmelser behöver inte regleras i lag. Vad som sägs i 10 a kap. 11 § andra stycket SBL bör därför fortsättningsvis regleras i förordning (jfr avsnitt 6.2).

14 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 12 § SBL.

I paragrafen anges när en e-handelsdeklaration senast ska ha kommit in till Skatteverket.

15 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 13 § SBL.

I paragrafen anges att ett beslut om mervärdesskatt anses ha fattats i enlighet med lämnad deklaration.

16 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 14 § SBL.

I paragrafen anges när och hur mervärdesskatt som redovisas i en e-handelsdeklaration ska betalas.

Omprövning

17 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 15 § SBL.

I paragrafen regleras omprövning av beslut om identifiering eller återkallelse.

18 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 16 § SBL.

I paragrafen anges de tidsfrister som gäller när Skatteverket på eget initiativ omprövar beslut om identifiering eller återkallelse.

19 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 17 § SBL.

I paragrafen anges vilka bestämmelser i skatteförfarandelagen som gäller vid omprövning av beslut om mervärdesskatt som redovisas enligt denna lag.

Överklagande

20 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 18 § SBL.

I paragrafen regleras överklagande av beslut om identifiering eller återkallelse.

21 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 19 § SBL.

I paragrafen regleras överklagande av beslut om mervärdesskatt som redovisas enligt denna lag.

Förfarandet i övrigt

22 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 20 § SBL.

I paragrafen anges att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter som lämnas för någon annans räkning, begäran om omprövning som lämnas i rätt tid till domstol samt besluts verkställighet gäller i fråga om identifiering och återkallelse.

I 10 a kap. 20 § SBL hänvisas dessutom till följande paragrafer i skattebetalningslagen: 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 § och 7 § första stycket samt 23 kap. 9 §.

Dessa hänvisningar får ingen motsvarighet här. Hänvisningarna till 1 kap. 1 och 3 §§ fyller inte någon funktion i förevarande lag och slopas därför. Bestämmelserna i 2 kap. 5 och 7 §§ SBL om beskattningsverksamhetens organisation är upphävda. Bestämmelsen i 23 kap. 9 § SBL anger hur skattedeklarationer och andra handlingar ska förvaras och gallras hos Skatteverket. Detta bör fortsättningsvis regleras i förordning. Dagens hänvisning till 23 kap. 9 § SBL bör därför ersättas med en bestämmelse i förordning.

23 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 21 § SBL.

Paragrafen innehåller hänvisningar till de bestämmelser i skatteförfarandelagen som gäller vid redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt enligt denna lag.

I 10 a kap. 21 § SBL hänvisas även till 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 § och 7 § första stycket samt 23 kap. 9 § samma lag. Dessa hänvisningar ersätts inte, se kommentaren till 22 §.

Översynen av skatteförfarandereglererna har, som tidigare nämnts, lett till att bestämmelserna i skattebetalningslagen i viss mån har ändrats eller helt slopats. Så är fallet med följande bestämmelser som omfattas av hänvisningarna i 10 a kap. 21 § SBL:

- 10 kap. 37 §,
- 11 kap. 1 och 20 §§,
- 14 kap. 6 och 8 §§,
- 17 kap. 10 §, samt
- 23 kap. 7 och 9 §§.

Bestämmelserna kommenteras nedan.

10 kap. 37 § SBL handlar om redovisningsskyldighet vid avveckling. Bestämmelsen fördes över från mervärdesskattelagen när skattekontosystemet infördes. Bestämmelsen är en kvarleva från år 1973 som hänger samman med att redovisningsskyldighet vid den tiden uppkom först när den skattepliktiga omsättningen för kalenderår översteg 10 000 kronor. I samband med 1990 års reformering av mervärdesskatten slopades begreppet redovisningsskyldig som självständigt begrepp och i fortsättningen skulle i princip samtliga skattskyldiga vara redovisningsskyldiga (prop. 1989/90:111 s. 132–135). Eftersom den tidigare årsomsättningsgränsen var det direkta skälet till att aktuell bestämmelse om redovisningsskyldighet vid avveckling infördes förs bestämmelsen inte över till skatteförfarandelagen. Hänvisningen till 10 kap. 37 § SBL i denna lag utgår på samma grund.

I 11 kap. 1 § SBL anges vad som avses med beskattningsbeslut. Begreppet beskattningsbeslut används inte 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 vara nödvändigt. Motsvarande lagtekniska metod används i denna lag.

I 11 kap. 20 § SBL sägs bl.a. att om ett beslut om omprövning 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.

I fortsättningen ska både underlag och skatt fastställas i ett och samma beslut. 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 blir därför 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. Skatteförfarandelagen innehåller därför ingen motsvarighet till 11 kap. 20 § SBL.

I 14 kap. 6 § SBL finns bestämmelser om att Skatteverket och skattskyldiga får komma överens om att träffas för att diskutera oklarheter i ett aktuellt ärende. Besöksinstitutet infördes ursprungligen 1978 som ett smidigt och informellt komplement till revisionsinstitutet (prop. 1977/78:131 s. 254).

Redan i förarbetena till besöksinstitutet framhölls att den omständigheten att det saknades bestämmelser om besök inte hindrade att tjänstemän och skattskyldiga träffades för att reda ut oklarheter i ett aktuellt ärende utan att det snarare var önskvärt att sådana besök kom till stånd. Skälet till regleringen var alltså inte att frivilliga besök kräver författningsstöd. Det som motiverade en reglering var i stället att det inom skatteförvaltningen fanns en osäkerhet om det var tillåtet att använda frivilliga besök för att reda ut oklarheter i ett ärende (prop. 1977/78:131 s. 149–153, 158–160 och 247–256). I dag är läget helt annorlunda och bestämmelsen framstår därför som onödig och förvirrande i den meningen att det kan uppfattas som oklart om frivilliga besök som inte omfattas av bestämmelsen är tillåtna. Med hänsyn härtill och till att det ur rättsskyddssynpunkt saknas skäl att ha en bestämmelse om besök tas den inte med i skatteförfarandelagen.

Bestämmelserna i 14 kap. 8 § SBL handlar om myndighets skyldighet att lämna ut uppgifter. Det rör sig dels om bestämmelser som bryter sekretessen hos myndigheter så att de kan lämna uppgifter som behövs för skattekontrollen till Skatteverket, dels om under vilka förutsättningar Skatteverket får lämna sekretessbelagda uppgifter till utländska myndigheter. Bestämmelser i dessa ämnen bör i fortsättningen ges i förordning. Dagens hänvisning till 14 kap. 8 § SBL bör därför ersättas med en bestämmelse i förordning.

Hänvisningen till 17 kap. 10 § SBL ersätts inte, se kommentaren till 24 §.

Hänvisningen till 23 kap. 7 och 8 §§ SBL ersätts av en gemensam hänvisning till 68 kap. SFL. Härav följer att ett beslut 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.

I 23 kap. 8 § SBL sägs att verkställighet enligt utsökningsbalken får äga rum innan det aktuella beslutet fått laga kraft. Av 70 kap. 3 § SFL 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.

I 23 kap. 9 § SBL anges hur skattedeklarationer och andra handlingar ska förvaras och gallras hos Skatteverket. Detta bör fortsättningsvis regleras i förordning (se avsnitt 6.2). Dagens hänvisning till 23 kap. 9 § SBL bör därför ersättas med en bestämmelse i förordning.

Bestämmelserna om betalningssäkring och bevissäkring finns i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, och lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen. Ersättning för kostnader för biträde regleras i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen. Dessa lagar upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Bestämmelserna om bevissäkring, betal-

ningssäkring och ersättning för kostnader för biträde regleras därefter i skatteförfarandelagen. För att ersättning ska kunna beviljas och åtgärder i form av bevis- och betalningssäkring ska kunna vidtas även fortsättningsvis hänvisas här till 43, 45 och 46 kap. SFL.

24 §

Paragrafens innehåll motsvarar bestämmelsen i 17 kap. 10 § SBL.

Enligt 17 kap. 10 § SBL får indrivning inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd. Någon motsvarande bestämmelse förs inte in i skatteförfarandelagen. Anledningen är att bestämmelsen – i fråga om de skatter och avgifter som registreras på skattekontot – blir helt överflödigt i och med att anstånd, som har beviljats före skattens eller avgiftens förfallodag, föreslås bli registrerat på skattekontot på förfalldagen. Mervärdesskatt som redovisas och betalas enligt förevarande lag och motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land, ska inte registreras på skattekontot. Det finns därför skäl att i lagen föra in en bestämmelse som förhindrar indrivning av skatt som omfattas av anstånd.

25 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 22 § SBL.

I paragrafen regleras näringsidkarens skyldighet att dokumentera och presentera erforderligt underlag för beskattningen och kontroll.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. Utgångspunkten är att den ska tillämpas på mervärdesskatt hänförlig till redovisningsperioder som påbörjas efter utgången av år 2011. Äldre föreskrifter ska alltså fortfarande gälla för redovisningsperioder som har påbörjats före ikraftträdandet.

Betalningssäkringslagen, ersättningslagen och tvångsåtgärdslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. I punkterna 14, 15 och 17 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser anges att nämnda lagar fortfarande ska gälla för betalningssäkring och tvångsåtgärder som avser redovisningsperioder före den tidpunkt då skatteförfarandelagen för första gången ska tillämpas samt för kostnader i ärenden och mål om skatt som har inletts före utgången av 2011.

25.3 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

1 §

Ändringen är föranledd av att betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen och ersättningslagen, ska upphävas och ersättas med bestämmelser i skatteförfarandelagen. De tre förstnämnda lagarna gäller för kupongskatt. Skatteförfarandelagen gäller dock inte för kupongskatt. För att behålla dagens ordning hänvisas här till skatteförfarandelagens bestämmelser om bevissäkring, betalningssäkring, ersättning för

kostnader för biträde samt om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll.

4 §

Ändringen i *tredje stycket* föränleds av att begreppet taxering inte används i skatteförfarandelagen (se avsnitt 5.3.2).

23 §

I nuvarande andra stycket hänvisas till 6 kap. 2 § samt 7 kap. 1 och 2 §§ taxeringslagen (1990:324), förkortad TL. Taxeringslagen upphävs och ersätts av skatteförfarandelagen. Hänvisningarna till taxeringslagen måste därför ersättas med hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Bestämmelsen i 6 kap. 2 § TL om att föreläggande vid vite inte får överklagas förs inte över till skatteförfarandelagen. I fortsättningen ska nämligen vitesförelägganden få överklagas. Skälen för förslaget redovisas i avsnitt 20.9.

Bestämmelsen i 7 kap. 1 § TL om att vite inte får föreläggas staten, kommunen eller tjänsteman i tjänsten slopas också. Denna ändring behandlas i utredningens betänkande under rubriken Bestämmelser om vite som inte får någon motsvarighet (se betänkandet s. 1159 f.).

I *första stycket* anges vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva en ansökan om utdömande av vite. Som redan har nämnts ska vitesförelägganden i fortsättningen få överklagas, vilket innebär att det inte längre finns behov av en bestämmelse om att vid utdömande av vitet får även vitets lämplighet prövas. Det nu sagda gör att hänvisningen till 7 kap. 2 § TL inte heller behöver ersättas.

Mot denna bakgrund slopas hela andra stycket i förevarande paragraf.

24 §

Ändringen i paragrafen föränleds av att taxeringslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Begreppen skatterevision och taxeringsrevision ersätts i skatteförfarandelagen med begreppet revision (se avsnitt 5.3.2).

Hänvisningen till bestämmelserna i taxeringslagen om taxeringsrevision ersätts med en hänvisning till bestämmelserna om revision och vite vid sådan revision i skatteförfarandelagen.

27 §

Ändringen i paragrafen föränleds av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Ändringarna i *sjunde stycket* föränleds av att begreppet eftertaxering inte används i skatteförfarandelagen (se avsnitt 5.3.2).

Hänvisningen i *åttonde stycket* till 18 kap. SBL ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

29 §

I avsnitt 20.9 föreslår regeringen att vitesförelägganden ska få överklagas. Det avses även gälla vitesförelägganden enligt förevarande lag, vilket uppnås genom ändringen i *första stycket*.

30 §

Dagens hänvisning i *första stycket* till taxeringslagens bestämmelser om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Hänvisningen till taxeringslagen i nuvarande andra stycket innebär att det allmänna ombudet även får föra talan till förmån för den skattskyldige.

Den förvaltningsrättsliga principen om att ett beslut ska ha gått parten emot för att denne ska få överklaga går inte att tillämpa på det allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut. Av själva syftet med funktionen allmänt ombud följer dock att det allmänna ombudet får överklaga alla Skatteverkets beslut.

Det behövs därför ingen särskild bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut till fördel för den som det gäller. Innehållet i 6 kap. 9 a § TL och dess motsvarighet i 22 kap. 8 § SBL flyttas därför inte över till skatteförfarandelagen. Av den anledningen utgår andra stycket.

Däremot behövs det en bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga förvaltningsrättens och kammarrättens beslut till fördel för den som beslutet gäller. Den bestämmelsen ges i 67 kap. 30 § SFL och omfattas alltså av hänvisningen i första stycket.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången på utdelning som lämnas efter utgången av 2011.

Betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. I punkterna 14 och 17 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser sägs att nämnda lagar fortfarande ska gälla för skattepliktiga händelser som har inträffat före utgången av 2011. Det innebär att nämnda lagar alltså gäller i fråga om utdelning som har lämnats före ikraftträdandet.

Punkten 2

Ersättning för biträdeskostnader regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla den nya hänvisningen i 1 § tredje stycket 1 till nämnda bestämmelser om ersättning.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Punkten 3

För att rätten att överklaga vitesförelägganden ska få genomslag direkt sägs här att de nya lydelseerna av 23 och 29 §§ ska tillämpas på

vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Sådana vitesförelägganden får alltså överklagas även om de skulle avse en utdelning som har lämnats före ikraftträdandet.

25.4 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

6 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om skatteavdragsbrott. Enligt nuvarande lydelse döms den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skattebetalningslagen för skatteavdragsbrott. Reglerna om skatteavdrag kommer i fortsättningen att finnas i skatteförordningen.

Skatteavdrag för dem som är skyldiga att betala skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, ska hädanefter regleras i skatteförordningen. Det straffrättsliga ansvaret bör vara detsamma oavsett om skatteavdraget avser preliminär skatt eller särskild inkomstskatt. Hänvisningen till skattebetalningslagen ersätts därför med en hänvisning till skatteförordningen. Det innebär att det straffrättsliga ansvaret utvidgas till att även omfatta särskild inkomstskatt.

7 §

Begreppet självdeklaration ersätts med begreppet inkomstdeklaration i skatteförordningen. Genom ändringen i förevarande paragraf anpassas ordalydelsen till den nya terminologin. Se avsnitt 5.3.2.

12 §

Ändringen av paragrafen är en konsekvens av förslaget att utvidga undantaget från skattetillägg vid frivillig rättelse. Se avsnitt 17.7.2 och författningskommentaren till 49 kap. 10 § 2 SFL.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 10 § 2 SFL inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften. Skattetillägg ska inte tas ut av den som på grund av Skatteverkets information om verkets generella kontrollaktioner rättar en oriktig uppgift. Om den uppgiftsskyldige agerar på grund av informationen från Skatteverket 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 sker efter att den uppgiftsskyldige av någon annan anledning har skäl att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet.

Sambanden mellan de straffrättsliga och administrativa sanktions-systemen gör att förutsättningarna för att frivilligt rätta en oriktig uppgift utan att riskera sanktioner bör vara desamma. Förevarande paragraf bör därför utformas på samma sätt som bestämmelsen i 49 kap. 10 § 2 SFL. Omständigheten att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion ska alltså i fortsättningen inte hindra en frivillig rättelse.

När det gäller frågan om rättelser som görs i andra situationer ska anses ha skett på eget initiativ får praxis och förarbeten till bestämmelserna om frivillig rättelse även i fortsättningen vara vägledande för bedömningen (se t.ex. NJA 1974 s. 26, NJA 2003 s. 499 och prop. 1971:10 s. 261). Ändringen påverkar givetvis inte nivån på det beviskrav som åklagaren har att fullgöra (NJA 2004 s. 692).

14 §

Begreppen skatterevision och taxeringsrevision som i dag används i skattebetalningslagen respektive taxeringslagen används inte i skatteförfarandelagen, se avsnitt 5.3.2. Genom ändringen i *första stycket* anpassas det till den nya terminologin.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

De äldre bestämmelserna i 6, 7 och 14 §§ gäller fortfarande i fråga om gärningar som har begåtts före ikraftträdandet.

Punkten 3

Det ökade utrymmet för ansvarsbefrielse bör få genomslag direkt. Bestämmelserna i dess nya lydelse i 12 § ska därför tillämpas på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet oavsett när den brottsliga gärningen har begåtts. Se kommentaren till punkten 10 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

25.5 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

17 kap.

3–3 g §§

De nya bestämmelserna i 3–3 g §§ ersätter 2 kap. 1 och 3–7 §§ samt 7 kap. 5–8 §§ TL.

Taxeringslagen ska upphävas och ersättas med bestämmelser i skatteförfarandelagen. Skattenämnderna avskaffas och besluten ska i stället fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare (se avsnitt 20.2.3). Dagens bestämmelser om skattenämnd i 2 kap. 1 och 3–7 §§ samt 7 kap. 5–8 §§ TL slopas alltså.

Bedömningen att skattenämnderna bör avskaffas gäller enbart inom det område som i dag regleras i taxeringslagen. Avskaffandet av skattenämnderna omfattar därför inte användandet av en skattenämnd vid fastighetstaxeringen. Inom fastighetstaxeringsförfarandet kommer det alltså även i fortsättningen att finnas skattenämnder.

Hänvisningen i 3 § till en skattenämnd enligt taxeringslagen ersätts därför med självständiga bestämmelser i förevarande lag.

I 3 § sägs att det ska finnas en skattenämnd vid varje skattekontor och att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får besluta att en skattenämnd ska bestå av flera avdelningar. Bestämmelserna om skattenämnd ska i så fall även gälla avdelning.

I 20 kap. 3 § anges vilka ärenden som ska avgöras i skattenämnd.

7 §

Paragrafen är ny.

Enligt 1 § ersättningslagen gäller lagen ärenden och mål om bl.a. avgifter och taxering av fastighet. Ersättningslagen ska upphävas när skatteförfarandelagen träder i kraft och bestämmelser om ersättning för kostnader för biträde kommer i fortsättningen att ges i den lagen. Skatteförfarandelagen gäller inte för fastighetstaxering och förseningsavgift enligt förevarande lag. För att behålla dagens ordning tas här in en hänvisning till bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde i skatteförfarandelagen.

18 kap.

Upphävandet av 13 §

Taxeringslagen ska upphävas och ersättas av skatteförfarandelagen. Dagens hänvisningar till bestämmelser i taxeringslagen byts ut mot hänvisningar till bestämmelser i skatteförfarandelagen.

I 3 kap. 16 § TL, dit förevarande paragraf hänvisar, finns bestämmelser om myndigheters skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket. Syftet är att sekretess hos den andra myndigheten – bortsett från de fall som anges i 3 kap. 16 § andra och tredje styckena TL – inte ska hindra att uppgiften lämnas ut till Skatteverket. Det rör sig om sådana sekretessbrytande bestämmelser som avses i 10 kap. 28 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Skatteförfarandelagen innehåller ingen motsvarighet till bestämmelsen i 3 kap. 16 § TL. Skälet därtill är att innehållet i paragrafen i fortsättningen kommer att ges i förordning. Se vidare under rubriken ”Bestämmelser om utredning och kommunikation som inte får någon motsvarighet” i kommentaren till 40 kap. SFL och avsnitt 6.2.

Det nu sagda är skälet till att förevarande paragraf upphävs. Den bör i stället ersättas med en hänvisning i fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199) till motsvarande sekretessbrytande bestämmelser i skatteförfarandeförordningen.

Upphävandet av 16 §

Taxeringslagen och lagen (2001:1227) om deklARATIONER och kontrolluppgifter, förkortad LSK, ska upphävas och ersättas av skatteförfarandelagen. Dagens hänvisningar till bestämmelser i taxeringslagen och LSK byts ut mot hänvisningar till bestämmelser i skatteförfarandelagen.

I *första stycket* görs en hänvisning till 3 kap. 17 § TL, som innehåller bestämmelser om att vissa uppgifter får tillhandahållas myndighet i främmande stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse om handräckning i skatteärenden. Denna bestämmelse i taxeringslagen kommer att ges i förordningen till skatteförfarandelagen. Se vidare under

rubriken ”Bestämmelser om utredning och kommunikation som inte får någon motsvarighet” i kommentaren till 40 kap. SFL och avsnitt 6.2.

Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i 19 kap. 4 § LSK ska tillämpas på handlingar som avses i första stycket. Även denna bestämmelse i LSK kommer att ges i skatteförfarandeförordningen (se avsnitt 6.2.) Bestämmelsen får alltså inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Det nu sagda är skälet till att förevarande paragraf slopas. Den bör ersättas med en hänvisning i fastighetstaxeringsförordningen till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandeförordningen.

46 §

Ändringen är föranledd av att skattebetalningslagen ska upphävas och ersättas av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

I dag sägs i 1 kap. 2 § 2 SBL att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen. Någon motsvarande bestämmelse tas inte in i skatteförfarandelagen och behövs inte heller för att förseningsavgiften även i fortsättningen ska kunna hanteras inom skattekontosystemet. Redan av förevarande paragraf följer nämligen att förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen ska debiteras och betalas på samma sätt som förseningsavgift enligt skatteförfarandelagen. I avdelning XIV SFL finns bestämmelser om betalning och återbetalning av skatter och avgifter.

22 kap.

3 §

Ändringen beror på att taxeringslagen ska upphävas och ersättas av skatteförfarandelagen. Dagens hänvisning till bestämmelserna om överklagande byts därför ut mot en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningen till 6 kap. 8 § tredje stycket TL ska rätteligen vara till 6 kap. 1 § andra stycket TL. I andra meningen sägs att vad som i taxeringslagen sägs om skattskyldig ska gälla fastighetsägare. I skatteförfarandelagen används inte begreppet skattskyldig, varför en motsvarande bestämmelse inte behövs i fortsättningen.

26 kap.

3 §

Ändringen i *första stycket* är en följd av att 18 kap. 13 och 16 §§ upphävs.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Ersättning för biträdeskostnader regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på kostnader i ärenden

och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla den nya hänvisningen i 17 kap. 7 §.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

25.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

3 a §

Paragrafen är ny.

Paragrafen införs därför att ersättningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och avgift som tas ut med stöd av förevarande lag. För att behålla dagens ordning hänvisas därför här till bestämmelserna om ersättning för kostnader i skatteförfarandelagen. Det anges här att vid tillämpningen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde ska vad som sägs om Skatteverket i skatteförfarandelagens aktuella bestämmelser i stället gälla den myndighet som ska betala ut ersättningen.

Beslut om ersättning för kostnader för biträde fattas av den myndighet som handlägger eller har handlagt huvudfrågan, dvs. frågan om stämpelskatt eller dröjsmålsavgift. Ett ersättningsbeslut av den myndigheten är ett beslut enligt förevarande lag.

3 b §

Paragrafen är ny.

Betalningssäkringslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. För att det även i fortsättningen ska vara möjligt att genom betalningssäkring säkerställa betalning av skatt och avgift enligt förevarande lag anges här att bestämmelserna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen gäller för stämpelskatt och dröjsmålsavgift. Av 46 kap. 5 § SFL framgår att beslut om betalningssäkring fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket. Överklagandebestämmelserna i förevarande lag är inte tillämpliga på förvaltningsrättens beslut om betalningssäkring avseende stämpelskatt och dröjsmålsavgift. Ett sådant beslut överklagas därmed, precis som i dag, enligt 33 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) hos kammarrätten.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Lagen tillämpas i fråga om förvärv som görs efter den 31 december 2011 och ansökningar om inteckning som beviljas efter denna dag.

Betalningssäkringslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. I punkten 14 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser sägs att betalningssäkringslagen fortfarande gäller för skattepliktiga händelser som har inträffat före utgången av 2011. Det innebär att dagens bestämmelser om betalningssäkring alltså fortfarande gäller för skatt och avgift som hänförs till skattepliktiga händelser för vilka skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

Punkten 3

Ersättning för biträdeskostnader regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen i nya 3 a §.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om förvärvet har gjorts eller in-teckningen har beviljats före eller efter utgången av 2011 spelar alltså ingen roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller nya 3 a § ska tillämpas är när ärendet eller målet inleds.

25.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

4 §

Andra stycket i paragrafen införs därför att ersättningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna om ersättning för kostnader finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och avgift som tas ut med stöd av förevarande lag. För att behålla dagens ordning hänvisas här till bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde i skatteförfarandelagen.

12 §

Ändringen är föranledd av att taxeringslagen och tvångsätgårdslagen, upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. För att behålla dagens ordning hänvisas här till skatteförfarandelagens bestämmelser om revision, vite, bevissäkring samt uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden ska få överklagas och skatteförfarandelagen innehåller därför inget sådant överklagandeförbud. Eftersom inte heller den här lagen gör det kommer vitesförelägganden som beslutas med stöd av hänvisningen till 41 och 44 kap. SFL att få överklagas.

14 §

Dagens hänvisning till 6 kap. 9 a § TL innebär att det allmänna ombudet även får föra talan till förmån för den skattskyldige.

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 det allmänna ombudet får överklaga alla Skatteverkets beslut.

Det behövs därför ingen bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut till fördel för den som det gäller. Innehållet i 6 kap. 9 a § TL och dess motsvarighet i skattebetalningslagen, 22 kap. 8 §, flyttas därför inte över till skatteförfarandelagen. Av den anledningen utgår hänvisningen till 6 kap. 9 a § TL.

Däremot behövs det en bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga förvaltningsrättens och kammarrättens beslut till fördel för den som beslutet gäller. Den bestämmelsen ges i 67 kap. 30 § SFL och omfattas alltså av den nya hänvisningen i förevarande paragraf.

Upphävandet av 15 §

När skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012 upphävs betalningssäkringslagen. Eftersom skatteförfarandelagen inte gäller för skatt på ränta på skogskontomedel är den lagens bestämmelser om betalningssäkring inte direkt tillämpliga på förevarande skatt. Det krävs alltså inte längre ett undantag från bestämmelserna om betalningssäkring för att betalningssäkring inte ska få ske utan i stället krävs det en hänvisning för att betalningssäkring ska vara tillåten. Undantaget i förevarande paragraf behövs alltså inte längre och paragrafen utgår därför.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Lagen tillämpas på ränta som gottskrivs efter utgången av 2011.

Tvångsåtgärdslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. I punkten 17 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser sägs att tvångsåtgärdslagen fortfarande ska gälla för skattepliktiga händelser som har inträffat före utgången av 2011. Det innebär att tvångsåtgärdslagen alltså gäller vid kontroll av skatt på ränta som har gottskrivits före ikraftträdandet.

Punkten 3

Ersättning för biträdeskostnader regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen i 4 § andra stycket.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande

gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om skattskyldighet har inträtt före eller efter utgången av 2011 spelar alltså ingen roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller 4 § andra stycket ska tillämpas är när ärendet eller målet inleds.

25.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

2 §

Förfarandet för uttag av särskild inkomstskatt regleras i dag genom hänvisningar till skattebetalningslagen. Skattebetalningslagen ska dock upphävas och ersättas av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Särskild inkomstskatt ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Skatteförfarandelagen kommer till skillnad från skattebetalningsslagen att vara direkt tillämplig på särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

I dag sägs att termer och uttryck som används i bl.a. skattebetalningslagen har samma betydelse och tillämpningsområde i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Termen beskattningsår används i dag i 21 §. De ändringar som nu görs innebär dock att termen inte längre kommer att användas här. Vad som avses med beskattningsår behöver därför inte anges i förevarande paragraf. I stället anges i 3 kap. 4 § SFL att med beskattningsår avses det kalenderår då ersättningen betalas ut.

Enligt 1 kap. 6 § första stycket SBL avses med arbetsgivare den som betalar ut ersättning för arbete. Den definitionen förs inte över till skatteförfarandelagen. Eftersom termen arbetsgivare används i 5 § första stycket 12 samt 6 § första stycket 1 och 2 ges definitionen här.

Med hänsyn till det nu sagda och till att det inte finns något behov av att ange att termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har samma betydelse i den här lagen ersätts inte den bestämmelse som i dag hänvisar till termer och uttryck i skattebetalningslagen.

5 §

I *punkten 6 a §* har ”taxeringen” ersatts med ”beskattningen”. Ändringen är en följd av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

8 §

Den särskilda inkomstskatten ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Skatteverket beslutar enligt 13 kap. 1 § SFL om skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK (*beslut om särskild inkomstskatteredovisning*). I beslutet ska Skatteverket bl.a. ange om skatteavdrag ska göras för särskild inkomstskatt. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning ligger alltså till grund för hur skatten ska redovisas och betalas och ersätter i det avseendet beslut enligt förevarande paragraf.

I stället för att ha en bestämmelse om beskattningsmyndighet lämnas nu en upplysning om att bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatten finns i skatteförfarandelagen.

Upphävandet av 9 §

Bestämmelserna i 9 § första stycket om när en utbetalare ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt (SINK-skatteavdrag) flyttas till 13 kap. 3 § SFL.

I 9 § andra stycket anges genom en hänvisning till skattebetalningslagen hur förmåner ska värderas vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag för särskild inkomstskatt. En motsvarande bestämmelse finns i 13 kap. 5 § 3 SFL.

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, ska enligt 9 § tredje stycket utbetalaren betala skillnaden mellan den skatt som borde ha dragits av och den skatt som har dragits av. Ursprungligen gällde att den som betalade ut skattepliktig ersättning var ensam ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt. Den skattskyldige var endast betalningsskyldig om utbetalaren var hemmahörande i utlandet (prop. 1990/91:107 s. 36). Denna ursprungliga fördelning av betalningsskyldigheten är sannolikt skälet till att en utbetalare som finns i Sverige är skyldig att betala skatt som avdrag inte har kunnat göras för på grund av att den kontanta ersättningen var för låg.

Betalningsskyldigheten för skattskyldiga utvidgades år 2005 till att även omfatta ersättningar från utbetalare som finns i Sverige. Som förutsättning för betalningsskyldigheten gäller att utbetalaren inte har gjort skatteavdrag eller inte heller har varit skyldig att göra skatteavdrag (prop. 2004/05:19 s. 51 och 52). Utbetalares betalningsskyldighet för skatteavdrag som inte har kunnat göras på grund av för låg kontant ersättning lämnades oförändrad.

I 13 kap. 3 § SFL anges under vilka förutsättningar en utbetalare ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt. Som sägs i kommentaren till den paragrafen 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 innebär att i fall där skatteavdrag inte kan göras är det den skattskyldige som är skyldig att betala skatten. Detsamma gäller om utbetalaren inte gör skatteavdrag med rätt belopp, låt vara att i sådana fall är även utbetalaren skyldig att betala skatten.

Mot bakgrund av det nu sagda är det inte längre nödvändigt att utbetalaren är ansvarig för betalningen av skatt när ett fullt skatteavdrag inte kan göras på grund av att den kontanta ersättningen är för låg. Med hänsyn härtill och till att det är rimligare att den skattskyldige betalar skatten i sådana fall slopas bestämmelsen i 9 § tredje stycket. Någon motsvarighet till den bestämmelsen tas alltså inte in i skatteförfarandelagen.

Upphävandet av 9 a och 9 c §§

Särskild inkomstskatt ska tas ut enligt skatteförfarandelagen. I 59 kap. 2–6 §§ SFL finns bestämmelser om ansvar för skatt när skattavdrag inte har gjorts med rätt belopp. Bestämmelserna reglerar inte enbart ansvaret utan även utbetalarens regressrätt och när ett beslut om ansvar senast ska

meddelas. Dessutom finns det en bestämmelse om att skatten får uppskattas till vad som är skäligt. I 59 kap. SFL finns även gemensamma bestämmelser om indrivning och preskription.

Enligt 62 kap. 8 § andra stycket 4 SFL ska skatt som ska betalas enligt ett beslut om ansvar betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Om Skatteverket har beslutat att en fysisk person ska betala särskild inkomstskatt ska den som här i landet betalar ut ersättning till personen göra SINK-skatteavdrag. Detta gäller dock bara om utbetalaren känner till att Skatteverket har beslutat att mottagaren ska betala särskild inkomstskatt (13 kap. 3 § SFL). Gör utbetalaren inte det ska skatteavdrag för betalning av preliminär skatt göras på vanligt sätt.

Ansvar för utbetalare som inte gör skatteavdrag regleras i dag i två olika lagar, nämligen dels i 9 a § förevarande lag, dels i 12 kap. 1 § SBL. Avgörande för vilken lag som är tillämplig är om ersättningen ska beskattas enligt SINK eller inkomstskattelagen. Om skatteavdrag inte har gjorts från en ersättning som ska beskattas enligt SINK ska också ansvaret beslutas enligt SINK. Det gäller oavsett om utbetalaren var skyldig att göra SINK-skatteavdrag eller preliminärskatteavdrag. Som redan har nämnts ska preliminärskatteavdrag göras på vanligt sätt om utbetalaren inte känner till att Skatteverket har beslutat att mottagaren ska beskattas enligt SINK.

Bestämmelserna om ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts hänger ihop på ett sätt som gör att det finns fördelar med att reglera ansvaret i en enda lag. Dessutom är det lämpligt att bestämmelserna är gemensamma i fråga om skönsrättsliga beslut, regress, preskription, betalning m.m. Bestämmelserna om ansvar för skatt i 9 a § ersätts därför av bestämmelser i skatteförfarandelagen, närmare bestämt 59 kap. 2–6, 26 och 27 §§.

Enligt 9 c § får betalningsskyldighet för den som ska betala någon annans skatt efterges, om det finns särskilda skäl (prop. 2004/05:19 s. 51 och 52). Någon sådan befrielsemöjlighet finns inte i skattebetalningslagen för utbetalare som åläggs ansvar för mottagarens skatt på grund av att skatteavdrag inte har gjorts och kommer inte heller att finnas i skatteförfarandelagen. Det är inte rimligt att möjligheterna att få befrielse är olika beroende på enligt vilken lag ersättningen ska beskattas. Bestämmelsen om befrielse i 9 c § slopas därför.

Däremot finns det en bestämmelse om befrielse i 60 kap. 1 § SFL som bl.a. omfattar betalningsskyldighet för den som inte har gjort skatteavdrag. För befrielse enligt den paragrafen krävs dock synnerliga skäl.

Upphävandet av 9 b §

Bestämmelserna om när särskild inkomstskatt ska betalas genom att utbetalaren gör skatteavdrag ska i fortsättningen finnas i skatteförfarandelagen. I vilka fall den skattskyldige ska redovisa och betala skatten sägs i 13 kap. 6 § nämnda lag.

Upphävandet av 10 och 12–14 §§

Regleringen av när särskild inkomstskatt ska betalas genom skatteavdrag ska i fortsättningen ges i 13 kap. SFL. Dit flyttas också bestämmelsen i 10 § om att den som ska vidkännas skatteavdraget genast ska informera

utbetalaren om att särskild inkomstskatt ska betalas på ersättningen och bestämmelsen i 12 § första stycket om att utbetalaren vid varje utbetalningstillfälle ska informera mottagaren om skatteavdragets belopp.

I 12 § andra stycket sägs att om ersättningen betalas ut i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Av 12 a § följer att om beloppet har angetts i utländsk valuta ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.

Bestämmelser om att uppgift om skatteavdrag i vissa fall ska anges i utländsk valuta finns även i 5 kap. 12 § andra stycket och 8 kap. 30 § SBL. I kommentaren till 10 kap. 19 § SFL görs bedömningen att bestämmelserna är verkställighetsföreskrifter och de förs därför inte över till skatteförfarandelagen. I linje därmed förs inte heller nu aktuella bestämmelser över till skatteförfarandelagen utan de kommer i likhet med dagens motsvarigheter i skattebetalningslagen att ges i förordning.

Enligt 13 § ska beskattningsmyndigheten övervaka att den som är ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt fullgör sina skyldigheter. Dessutom ska beskattningsmyndigheten på begäran lämna besked i frågor, som angår skyldigheten att verkställa skatteavdrag, beräkandet av sådant avdrag eller tillämpningen i övrigt av bestämmelserna i 9–12 §§ (prop. 1990/91:107 s. 38). I förarbetena sägs bara att skyldigheterna motsvarar de skyldigheter som dåvarande skattemyndigheter hade enligt 44 § uppbördslagen (1953:272).

Uppbördslagen upphävdes i samband med skattekotoreformen. Bestämmelsen i 44 § uppbördslagen fördes aldrig över till skattebetalningslagen. Något skäl till det ges inte i förarbetena (prop. 1996/97:100). Det är dock rimligt att anta att det berodde på att det inte behövs något lagstöd för att Skatteverket ska få lämna besked i tillämpningsfrågor och att det framgår av andra bestämmelser att Skatteverket ansvarar för kontrollen av att skatteavdrag görs. Bestämmelserna i 13 § slopas därför, dvs. de förs inte över till skatteförfarandelagen.

Enligt 14 § första stycket får Skatteverket besluta att skatteavdrag inte behöver göras om den skattskyldige är hemmahörande i en stat som Sverige har ingått skatteavtal med och avdrag för skatt på grund av arbetet här görs i den stat där den skattskyldige är hemmahörande. Denna bestämmelse om befrielse flyttas till 13 kap. 5 § 1 SFL.

Om Skatteverket beslutar om undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer enligt 14 § andra stycket besluta att redan gjorda skatteavdrag ska överföras till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där. Sådan överföring får i fortsättningen beslutas enligt 64 kap. 7 § SFL.

Upphävandet av 17 §

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Förevarande paragraf som reglerar hur särskild inkomstskatt, som ska betalas av den skattskyldige, ska redovisas och betalas ersätts därför av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Av 26 kap. 2 § 6 och 9 § SFL följer att den som är skattskyldig enligt den här lagen och som själv ska redovisa skatten ska lämna en särskild inkomstskattedeklaration. Enligt 26 kap. 35 § SFL ska deklarationen ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter den

månad då inkomsten kom den skattskyldige till del, med undantag för månaderna januari och augusti då deklARATIONEN i stället ska ha kommit in senast den 17. Av 62 kap. 3 § SFL följer att skatten ska vara betalad senast på deklARATIONSDAGEN.

Upphävandet av 18 §

Bestämmelser om kontrolluppgifter ska i fortsättningen finnas i skatteförfarandelagen. Bestämmelser om när kontrolluppgifter ska lämnas för begränsat skattskyldiga finns i 23 kap. 2 § SFL.

Upphävandet av 19 §

En upplysning om att bestämmelser om förfarandet för uttag av skatt finns i skatteförfarandelagen lämnas i 8 §. Skatteförfarandelagen gäller därmed också i fråga om återbetalning. Bestämmelserna om återbetalning i förevarande paragraf ersätts av 54 kap. 3 och 4 §§ SFL.

Upphävandet av 20 §

Bestämmelserna om återbetalning ersätts av 54 kap. 3 och 4 §§ SFL.

Upphävandet av 21 §

Paragrafen behövs inte längre eftersom skattebetalningslagen ska upphävas och särskild inkomstskatt i fortsättningen ska tas ut enligt skatteförfarandelagen dit skattebetalningslagens bestämmelser flyttas. En upplysning om att skatten tas ut enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen finns i 8 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången på inkomster som uppbärs efter utgången av 2011.

25.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

2 §

Eftersom skattebetalningslagen ska ersättas av bestämmelser i skatteförfarandelagen slopas hänvisningen till skattebetalningslagens termer och uttryck. Skatt enligt förevarande lag ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen.

I 3 kap. SFL finns definitioner och förklaringar. Av 3 kap. 2 § SFL framgår att om inget annat anges har termer och uttryck som används i den lagen samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. I 3 kap. 4 § SFL anges vad som avses med beskattningsår enligt förevarande lag. Se kommentaren till nämnda paragraf.

I 3 § används termen juridisk person, närmare bestämt i definitionen av uttrycket ”hemmahörande i utlandet”. Med hemmahörande i utlandet avses om juridisk person att denne inte är registrerad i Sverige och inte

heller har ett fast driftställe här. Uttrycket ”hemmahörande i utlandet” används i bestämmelserna om skattskyldighet i 4 och 5 §§. Där bör definitionen i inkomstskattelagen av juridisk person gälla, som till skillnad från skatteförfarandelagens definition, inte omfattar dödsbon och svenska handelsbolag. Det görs därför ingen hänvisning till definitionen av juridisk person i 3 kap. 11 § SFL.

Av 8 § första stycket 2 A-SINK följer att inkomster av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige är undantagna från skatteplikt enligt lagen. Enligt förevarande paragraf har termen näringsverksamhet samma betydelse och tillämpningsområden som i inkomstskattelagen. Någon hänvisning till skatteförfarandelagens definition av näringsverksamhet behövs därför inte.

Termen beskattningsår används i 19 § men den paragrafen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Med hänsyn till det nu sagda och till att det inte finns något behov av att ange att termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har samma betydelse i den här lagen ersätts inte den bestämmelse som i dag hänvisar till termer och uttryck i skattebetalningslagen.

Upphävandet av 3 a §

I förevarande paragraf sägs att uppgifter om belopp ska lämnas i svenska kronor. Undantag görs för fall som avses i 17 § andra stycket. Bestämmelsen infördes i samband med att det blev möjligt för aktiebolag m.fl. att välja att ha sin redovisning i euro (prop. 1999/2000:23 s. 252). Bestämmelser med samma innehåll finns i 1 kap. 7 § SBL och 1 kap. 9 § LSK. Dessa bestämmelser får dock ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen. Skälet till det är att bestämmelser om att uppgifter om belopp ska anges i svenska kronor kan ges som verkställighetsföreskrifter, se även kommentaren till 10 kap. 19 § SFL. Dessa föreskrifter ska alltså även ersätta förevarande paragraf.

Upphävandet av 6 §

Skatteförfarandelagen innehåller ingen direkt motsvarighet till *första stycket*. Däremot sägs i 13 kap. 4 § SFL att den som betalar ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska göra avdrag för sådan skatt. Gjorda avdrag ska redovisas i en skattedeklaration och vara inbetalda senast på deklarationsdagen (26 kap. 2 § och 62 kap. 3 § SFL). Dessutom får Skatteverket enligt 59 kap. 2 § SFL besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av.

Enligt *andra stycket* får betalningsskyldighet för den som ska betala annans skatt efterges, om det finns särskilda skäl. Någon sådan befrielsemöjlighet finns inte i skattebetalningslagen för utbetalare som åläggs ansvar för mottagarens skatt på grund av att skatteavdrag inte har gjorts och kommer inte heller att finnas i skatteförfarandelagen. Det är inte rimligt att möjligheterna att få befrielse är olika beroende på enligt vilken lag ersättningen ska beskattas. Bestämmelsen om befrielse i andra stycket slopas därför.

Däremot finns det en bestämmelse om befrielse i 60 kap. 1 § SFL som bl.a. omfattar betalningsskyldighet för den som inte har gjort skatteavdrag. För befrielse enligt den paragrafen krävs dock synnerliga skäl.

10 §

I stället för att ange att Skatteverket är beskattningsmyndighet lämnas i *första stycket* en upplysning om att bestämmelser om förfarandet för uttag av skatt enligt förevarande lag finns i skatteförfarandelagen.

I *andra stycket* sägs att beslut enligt 5 a § tredje stycket får omprövas och överklagas enligt de bestämmelser som gäller för omprövning och överklagande av beslut om slutlig skatt i 66 och 67 kap. SFL. Sådana beslut får i dag omprövas och överklagas enligt 21 och 22 kap. SBL, vilket framgår av 23 § A-SINK (prop. 2008/09:182 s. 60). Ett beslut enligt 5 a § tredje stycket om att den som begärt det i stället ska beskattas enligt inkomstskattelagen är ett beslut enligt förevarande lag och inte ett beslut enligt skatteförfarandelagen. Därför behövs det även i fortsättningen en hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser om omprövning och överklagande trots att den lagen enligt första stycket ska gälla förfarandet.

Det bör nämnas att en begäran enligt 5 a § om att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen alltid leder till två beslut, nämligen ett beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen och ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 2 § SFL.

Om begäran görs först efter det att beskattningsårets sista ersättning har betalats ut kan Skatteverket besluta om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen och slutlig skatt i ett sammanhang, eftersom beslutet då saknar betydelse för vilket skatteavdrag som ska göras. Ett beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen är en förutsättning för att Skatteverket ska kunna besluta om slutlig skatt. Det beror på att enligt 3 kap. 18 § IL krävs det ett beslut enligt 5 a § tredje stycket A-SINK för att den som är begränsat skattskyldig ska vara skattskyldig i inkomstlaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket (prop. 2008/09:182 s. 57 och 58).

Mot bakgrund av det nu sagda bör omprövnings- och överklagandetiden för beslut enligt 5 a § tredje stycket följa tiderna för beslut om slutlig skatt, dvs. omprövnings- och överklagandefristen bör vara sex år. Det sägs därför att beslut enligt 5 a tredje stycket får omprövas och överklagas enligt de bestämmelser som gäller för omprövning och överklagande av beslut om slutlig skatt i 66 och 67 kap. SFL.

Upphävandet av 12 §

Bestämmelserna i *första stycket* om när en utbetalare ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt för artister m.fl. flyttas till 13 kap. 4 § SFL.

I *andra stycket* anges i dag genom en hänvisning till skattebetalningslagen hur förmåner ska värderas vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag för särskild inkomstskatt. En motsvarande bestämmelse finns i 13 kap. 5 § 3 SFL.

Om förmånernas andel av en ersättning är så stor att den kontanta ersättningen inte räcker för att betala skatten på hela den skattepliktiga ersättningen, ska enligt *tredje stycket* utbetalaren betala skillnaden mellan den skatt som borde ha dragits av och den som har dragits av. Bestämmelsen i tredje stycket slopas och i stället ska mottagaren betala mellanskillnaden. Skälen för det redovisas i avsnitt 18.3.

I fall där fullt skatteavdrag inte har kunnat göras kan Skatteverket med stöd av 54 kap. 2 § SFL besluta om att mottagaren ska betala det belopp som inte kunde dras av.

Upphävandet av 14 §

Bestämmelser om redovisning och betalning av skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen ges i skatteförfarandelagen. Gjorda avdrag ska redovisas i en arbetsgivardeklaration, som är en skattedeclaration och vara inbetalda senast på deklarationsdagen (26 kap. 2 och 3 §§ och 62 kap. 3 § SFL).

Den som är skattskyldig arrangör ska redovisa och betala in skatten. Skatten ska redovisas i en särskild inkomstskattedeclaration och vara inbetald senast på deklarationsdagen (13 kap. 7 §, 26 kap. 2 § 6 och 62 kap. 3 § SFL).

Skatten är betald den dag betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto (62 kap. 2 § SFL).

Av *andra stycket* följer att om en betalningsmottagare är företrädare för en grupp av artister eller idrottsmän utan att vara artistföretag ska den redovisningsskyldige lämna uppgift om inkomstens och skattens fördelning på medlemmarna i gruppen.

I avsnitt 11.3 föreslår regeringen att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK i likhet med övriga skatteavdrag (avdrag för preliminär skatt och skatt enligt SINK) ska redovisas i klump. Där föreslås också att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK bör lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen. Det rör sig om uppgifter om betalningsmottagaren, ersättningen m.m., dvs. de uppgifter som i dag ska lämnas enligt 15 § A-SINK. Om dessa uppgifter lämnas i samband med redovisningen av skatteavdragen behöver utbetalaren inte lämna kontrolluppgift om ersättningen.

Bestämmelsen i *andra stycket* fanns med i den ursprungliga lydelsen av A-SINK. Vid sin granskning av förslaget till A-SINK konstaterade Lagrådet att bestämmelsen närmast skapade oreda eftersom en betalningsmottagare enligt Lagrådets mening antingen bör vara ett ombud för artisterna eller idrottsmännen eller också ett artistföretag som tillhandahåller artister. Lagrådet ansåg därför att bestämmelsen borde utgå. Bestämmelsen ansågs dock fylla ett praktiskt behov och blev därför kvar (prop. 1990/91:159 s. 47).

Det förtjänar att nämnas att när det gäller kontrolluppgifter finns det inga bestämmelser om vad som gäller när ersättningen tas emot av en företrädare och frågan förefaller inte heller ha berörts i förarbetena (prop. 2001/02:25). Mot den bakgrunden förs bestämmelserna i *andra stycket* inte över till skatteförfarandelagen utan de slopas.

I *tredje stycket* sägs att redovisning enligt denna paragraf ska lämnas på heder och samvete samt skrivas på blankett enligt fastställt formulär. Skatteförfarandelagen innehåller inget krav på att deklARATIONER ska lämnas på heder och samvete och det kravet försvann också i fråga om självdeklARATIONER i samband med att lagen om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter beslutades (prop. 2001/02:25 s. 84). Däremot sägs i 38 kap. 1 § SFL att bl.a. deklARATIONER ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

Upphävandet av 15 §

I paragrafen finns bestämmelser om vilka uppgifter en redovisning av gjorda skatteavdrag ska innehålla och vilka uppgifter en arrangör ska lämna i sin redovisning.

Av förevarande paragraf framgår att en redovisning av skatteavdrag inte enbart ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren och avdragen skatt utan även vissa uppgifter om den verksamhet som ersättningen avser och tidpunkten för utbetalningen av ersättningen. De uppgifter om verksamheten som ska lämnas är tid, plats och art.

Skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen enligt 26 kap. SFL redovisas i en arbetsgivardeklaration, som är en skattedeklaration. Detsamma gäller skatt enligt A-SINK som ska redovisas och betalas av arrangörer. Den skatten ska emellertid redovisas i en särskild inkomstdeklaration, som också den är en skattedeklaration. Vad skattedeklarationerna ska innehålla anges i 26 kap. 18, 19 och 25 §§ SFL. Nu nämnda bestämmelser ersätter förevarande paragraf.

Här bör nämnas att i avsnitt 11.3 föreslår regeringen att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK i likhet med övriga skatteavdrag (avdrag för preliminär skatt och skatt enligt SINK) ska redovisas i klump. Där föreslås också att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK bör lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen. Det rör sig om uppgifter om betalningsmottagaren, ersättningen m.m., dvs. de uppgifter som i dag ska lämnas enligt förevarande paragraf. Om dessa uppgifter lämnas i samband med redovisningen av skatteavdragen behöver utbetalaren inte lämna kontrolluppgift om ersättningen.

En skattedeklaration, dit arbetsgivardeklarationen hör, ska bl.a. innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter och utöver uppgifter om periodens sammanlagda skatteavdrag och arbetsgivaravgifter de ytterligare uppgifter som behövs för kontrollen av skatten eller avgiften (26 kap. 18 och 19 §§ SFL). Detaljerade föreskrifter om att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK ska lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen kan ges som verkställighetsföreskrifter till nyss nämnda bestämmelser. Skatteförfarandelagen innehåller därför ingen direkt motsvarighet till *första stycket* utan de bestämmelser som behövs kommer att meddelas av regeringen eller efter regeringens bemyndigande av Skatteverket.

Enligt *andra stycket* ska en arrangör i sin redovisning utöver nödvändiga identifikationsuppgifter lämna uppgift om tid och plats för de tillställningar som redovisningen avser och skatten. En arrangör ska i fortsättningen lämna en särskild inkomstskattedeklaration enligt 26 kap. 9 § SFL. Deklarationen ska bl.a. innehålla uppgift om den skattepliktiga ersättningen och skatten samt de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatten (26 kap. 18 och 25 §§ SFL). Bestämmelser om att en särskild inkomstskattedeklaration även ska innehålla uppgifter om tid och plats för de tillställningar som redovisningen avser kan ges i verkställighetsföreskrifter, dvs. i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör som verkställighetsföreskrifter. Skatteförfarandelagen innehåller därför ingen motsvarighet till punkten 2 i *andra stycket*.

Upphävandet av 16 §

Skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska redovisas i klump i en arbetsgivardeklaration. Uppgifter om ersättningar som är undantagna från skatteplikt på grund av skatteavtal ska tillsammans med de uppgifter som i dag ska lämnas enligt 15 § lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen. Föreskrifter om att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK ska lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen kan ges som verkställighetsföreskrifter till bestämmelserna om att en deklaration ska innehålla bl.a. nödvändiga identifikationsuppgifter och utöver uppgifter om periodens sammanlagda skatteavdrag och arbetsgivaravgifter de ytterligare uppgifter som behövs för kontrollen av skatten eller avgiften (26 kap. 18 och 19 §§ SFL).

Den del av förevarande paragraf som avser ersättningar som är undantagna från skatteplikt på grund av skatteavtal ersätts alltså av nyssnämnda bestämmelser och de verkställighetsföreskrifter som regeringen eller efter regeringens bemyndigande Skatteverket meddelar.

En utbetalare ska lämna kontrolluppgift om tjänsteinkomster som inte är skattepliktiga på grund av 8 § första stycket 4. Om uppgifter om en ersättning som är undantagen från skatteplikt har lämnats redan i samband med redovisningen av skatteavdragen följer av 15 kap. 8 § SFL att kontrolluppgift inte behöver lämnas.

Arrangörer som undantar inkomster med stöd av 8 § första stycket 7 ska i stället för att lämna redovisning enligt förevarande paragraf lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att bedöma frågan om undantag från skatteplikt. Se vidare avsnitt 11.9 och kommentaren till 33 kap. 5 § SFL.

Upphävandet av 17 och 17 a §§

Regleringen av när en utbetalare ska göra skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen ges i 10 kap. 8 § och 13 kap. 4 § SFL. Dit flyttas också bestämmelsen i 17 § *första stycket* om att utbetalaren vid varje utbetalningstillfälle ska informera mottagaren om skatteavdragets belopp (13 kap. 5 § första stycket 2 SFL).

I 17 § *andra stycket* sägs att om ersättningen betalas ut i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Av 17 a § följer att om beloppet angetts i utländsk valuta ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.

Bestämmelser om att uppgift om skatteavdrag i vissa fall ska anges i utländsk valuta finns även i 5 kap. 12 § och 8 kap. 30 § SBL. I kommentaren till 10 kap. 19 § SFL görs bedömningen att bestämmelserna är verkställighetsföreskrifter och de förs därför inte över till skatteförfarandelagen. I linje därmed förs inte heller nu aktuella bestämmelser över till skatteförfarandelagen utan de kommer i likhet med dagens motsvarigheter i skattebetalningslagen att ges i förordning.

Upphävandet av 18 §

Enligt förevarande paragraf ska beskattningsmyndigheten övervaka att den som är ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt fullgör sina skyldigheter. Dessutom ska beskattningsmyndigheten på begäran lämna besked i frågor, som angår skyldigheten att verkställa skatteavdrag,

beräkning av sådant avdrag eller tillämpningen i övrigt av bestämmelserna i 12–16 §§ (prop. 1990/91:159 s. 37 och 38).

Det behövs inte lagstöd för att Skatteverket ska få lämna besked i tillämpningsfrågor och det framgår av andra bestämmelser att Skatteverket ansvarar för kontrollen av att skatteavdrag görs. Bestämmelserna i 18 § slopas därför, dvs. de förs inte över till skatteförfarandelagen.

Upphävandet av 19 §

När skatteavdrag ska göras för skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen regleras i skatteförfarandelagen. Utgångspunkten är att den som tar emot skattepliktig ersättning enligt A-SINK i egenskap av skattskyldig alltid har ett ansvar för att skatten betalas. Om utbetalaren inte gör något skatteavdrag, är därför mottagaren skyldig att betala skatten. Även utbetalaren har ett ansvar och Skatteverket ska därför normalt även besluta att utbetalaren ska betala skatten, dvs. göra utbetalaren och mottagaren solidariskt betalningsansvariga.

Med stöd av 54 kap. 2 § SFL kan Skatteverket besluta att den skattskyldige ska betala skatteavdrag för skatt enligt A-SINK i fall där utbetalaren inte har gjort skatteavdrag eller gjort skatteavdrag med för lågt belopp och i fall där skatten på en ersättning inte kan betalas med skatteavdrag.

I 59 kap. 2–6 §§ SFL finns bestämmelser om ansvar för utbetalare som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp. Bestämmelserna reglerar inte enbart ansvaret utan även utbetalarens regressrätt och när ett beslut om ansvar senast ska meddelas. Dessutom finns det en bestämmelse om att skatten får uppskattas till vad som är skäligt. Beslut om ansvar för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp ska meddelas senast sju år efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts. I 59 kap. SFL finns även gemensamma bestämmelser om indrivning och preskription.

Nu nämnda bestämmelser i skatteförfarandelagen ersätter förevarande paragraf.

Upphävandet av 20 §

Bestämmelserna om återbetalning ersätts av 54 kap. 3 § SFL. Se vidare kommentaren till den paragrafen.

Upphävandet av 21 §

Paragrafen behövs inte längre eftersom beslut om särskild inkomstskatt för artister m.fl. i fortsättningen ska fattas, omprövas och överklagas enligt skatteförfarandelagen.

I 54 kap. SFL finns bestämmelser om beslut om särskild inkomstskatt. Bestämmelser om omprövning och överklagande finns i 66 respektive 67 kap.

När det gäller beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen enligt 5 a § tredje stycket, se kommentaren till 10 §.

Upphävandet av 23 §

Paragrafen innehåller bl.a. hänvisningar till vissa bestämmelser i skattebetalningslagen. Eftersom skatteavdrag för skatt enligt A-SINK i

fortsättningen ska tas ut enligt skatteförfarandelagen, som ersätter bl.a. skattebetalningslagen, behövs inte hänvisningarna längre.

I 10 § lämnas en upplysning om att bestämmelser om förfarandet finns i skatteförfarandelagen. Bestämmelserna om kontrolluppgifter är en del av förfarandet och någon särskild upplysning om att sådana bestämmelser finns i skatteförfarandelagen behövs därför inte.

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om kostnadsränta vid sen betalning. Hänvisningen till bestämmelserna om dröjsmålsavgift i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift slopas därför.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången på inkomster som upp bärs efter utgången av 2011.

25.10 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

6 kap.

2 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

7 kap.

4 §

Skattebetalningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft. Bestämmelserna i 9 kap. 2 § SBL förs dock inte över till skatteförfarandelagen utan till socialavgiftslagen, närmare bestämt till 2 kap. 10 a–10 c §§ SAL. Det är bakgrunden till den ändring som nu görs. Se vidare kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen.

8 kap.

1 a §

Ändringen är en följd av att 10 a kap. SBL upphävs och ersätts av bestämmelser i lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

9 kap. 11 § och 9 a kap. 11 §

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

10 kap.

4 a §

Ändringen i *första stycket* är en följd av att 10 a kap. SBL upphävs och ersätts av bestämmelser i lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

11 kap.

12 och 13 §§

Innehållet i paragraferna, som är nya, kommer från 14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL. Bestämmelserna infördes 2004 för att genomföra delar av rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG (prop. 2003/04:26 s. 125).

Paragraferna innehåller bestämmelser om bevarande av sådana fakturor som ska utfärdas enligt förevarande kapitel. När nu skattebetalningslagen upphävs placeras bestämmelserna här i stället för i skatteförfarandelagen.

13 kap.

1 §

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen och lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

8 c §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

15 a och 23 a §§

I 1 kap. 7 § SBL, som förevarande paragrafer hänvisar till, sägs att uppgifter om belopp ska anges i svenska kronor. Bestämmelser om att uppgifter om belopp ska anges i svenska kronor kommer i fortsättningen att ges som verkställighetsföreskrifter. Se kommentaren till 10 kap. 19 § SFL.

27 §

Andra stycket slopas. Skälet till det är att det följer av 26 kap. 7 § första stycket SFL att den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 e § förevarande lag ska redovisa betalningen i en särskild skattedeclaration. Något skäl att säga det även här finns inte.

19 kap.

1, 21, 22 och 34 §§

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

35 §

I paragrafen anges i dag att en ansökan om återbetalning enligt 34 § ska göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket SBL. Denna hänvisning ändras eftersom skattebetalningslagen upphävs och ersätts med bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklaration slopas i samband med att bestämmelserna om redovisning av mervärdesskatt förs över till skatteförfarandelagen (avsnitt 11.5.2).

Ansökan om återbetalning av mervärdesskatt ska även i fortsättningen göras i en skattedeclaration och för att uppnå det hänvisas här till 26 kap. SFL där bestämmelserna om redovisning av mervärdesskatt i skattedeclaration finns.

Upphävandet av 36 §

I samband med att bestämmelserna om redovisning av mervärdesskatt i 10 kap. SBL förs över till skatteförfarandelagen slopas möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklaration (avsnitt 11.5.2). I fortsättningen ska alltså mervärdesskatt utan undantag redovisas i en skattedeclaration.

Bestämmelserna om skattdeklaration och redovisningsperioder finns i 26 kap. SFL. Av 26 kap. 11 § SFL framgår att de som i dag redovisar i självdeklaration i fortsättningen ska redovisa i skattedeclaration för beskattningsår. Mot bakgrund av det nu sagda upphävs förevarande paragraf.

38 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

20 kap.

1 och 2 §§

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

3 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Någon hänvisning motsvarande den som i dag finns till 10 kap. 31 § första stycket SBL har inte tagits med eftersom mervärdesskatt inte längre ska få redovisas i självdeklarationen. Se även kommentaren till 19 kap. 35 §.

6 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

22 kap.

1 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkterna 2 och 3

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Ändringarna är föranledda av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av skatteförfarandelagen. Den nya lagen ska därför börja tillämpas samtidigt som skatteförfarandelagen. Se vidare skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser punkten 1 d. Detta innebär för skatt som ska hänföras till redovisningsperioder att lagen tillämpas för första gången på skatt som avser redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012 eller, om redovisningsperioden är ett beskattningsår, den redovisningsperiod som börjar den 1 februari 2012. För förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet ska alltså äldre bestämmelser fortfarande tillämpas. Det innebär att ett beslut om skatt för tid före ikraftträdandet ska omprövas och överklagas enligt de gamla bestämmelserna. Vidare ska exempelvis bestämmelserna i skattebetalningslagen om skyldighet att bevara fakturor tillämpas där sådan skyldighet uppkommit före ikraftträdandet.

Punkten 4

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Detsamma ska gälla bestämmelserna om ränta enligt förevarande lag.

25.11 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

1 §

Hänvisningen i *första stycket 1* till taxeringslagen ersätts med en motsvarande uppräkningslista i den nu aktuella punkten eftersom det i skatteförfarandelagen inte finns någon bestämmelse motsvarande 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen till vilken en hänvisning skulle ha kunnat ske. Skatteförfarandelagens tillämpningsområde anges i 2 kap. 1–5 §§ SFL.

Hänvisningen i *första stycket 2* till en viss bestämmelse i skattebetalningslagen ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelse i skatteförfarandelagen.

9 §

I *första stycket* har ordet ”taxering” ersatts med ”beslut om slutlig skatt”. Någon ändring i sak avses inte.

I dag beslutas den slutliga skatten i två steg. Först fastställs underlaget för skatten genom ett taxeringsbeslut. Därefter fattas ett beslut om

skattens storlek enligt taxeringsbeslutet. I fortsättningen ska bara ett beslut fattas, nämligen ett beslut om slutlig skatt. Ett beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår.

10 §

I paragrafen har tidsfristen för en ansökan angetts till ”utgången av andra året efter det år beskattningsåret löpte ut”. Ändringen är en anpassning till skatteförfarandelagens terminologi. Någon ändring i sak avses inte.

20 och 22 §§

Ändringarna införs därför att ersättningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna om ersättning för kostnader för biträde finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för förhandsbesked enligt förevarande lag. För att behålla dagens ordning hänvisas därför, i enlighet med *Kammarrätten i Stockholms* påpekande, i 20 § till skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning för biträdeskostnader. Tillägget i 22 § motsvarar den bestämmelse som i dag finns i 10 § första meningen ersättningslagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Ersättning för biträdeskostnader regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på kostnader i ärenden och mål som inleddes efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningarna i 20 och 22 §§.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011. Avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller nya bestämmelserna i 20 och 22 §§ ska tillämpas är alltså när ärendet eller målet inleddes.

25.12 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

2 kap.

13 §

Ändringen i *fjärde stycket* beror på att skattebetalningslagen upphävs. Motsvarande bestämmelser finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och transporttillägg enligt denna lag. Hänvisningen till skattebetalningslagen ersätts därför med en hänvisning till skatteförfarandelagen. Eftersom termen beskattningsbeslut inte används i skatteförfarandelagen ersätts det här med ”beslut om skatt”.

3 kap.

5 §

Ändringen i *andra stycket* är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Eftersom termen beskattningsbeslut inte används i skatteförfarandelagen ersätts det här med ”beslut om skatt”.

4 kap.

2 §

Ändringen i *andra stycket* beror på att skattebetalningslagen upphävs. Motsvarande bestämmelser finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och transporttillägg enligt denna lag. Hänvisningen till skattebetalningslagen ersätts därför med en hänvisning till skatteförfarandelagen.

5 §

Ändringen i *första stycket* beror på att betalningssäkringslagen och ersättningslagen upphävs. Bestämmelserna om betalningssäkring och ersättning för biträde finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och transporttillägg enligt denna lag. En hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser om betalningssäkring och ersättning för kostnader tas därför in i förevarande paragraf.

I *andra stycket* sägs att när Tullverket tillämpar bestämmelserna i första stycket ska vad som sägs i nämnda kapitel om Skatteverket i stället gälla Tullverket. Det innebär att i fråga om betalningssäkring av fordringar på transporttillägg och skatt som beslutats enligt denna lag har Tullverket samma befogenheter som Skatteverket har enligt skatteförfarandelagen. Att Tullverket för det allmännas talan även i mål om betalningssäkring av fordringar på skatt enligt förevarande lag är en nyhet (se 3 § betalningssäkringslagen).

Tullverket beslutar om ersättning för kostnader för biträde i ärenden som verket handlägger (43 kap. 6 § SFL).

Transporttillägg avseende den som är skattskyldig för bränsle till följd av bestämmelsen i 4 kap. 1 a § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi beslutas enligt 9 a § av Skatteverket. Transporttillägg som beslutas av Skatteverket ska enligt 6 § tredje stycket betalas och debiteras enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Skatteverket för det allmännas talan i mål om betalningssäkring för sådant transporttillägg.

I ärenden där Skatteverket beslutar om transporttillägg är det också verket som beslutar om ersättning för kostnader för biträde. Ansökan om ersättning ska nämligen enligt 43 kap. 6 § SFL göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit.

5 a §

I 5 § finns en hänvisning till 46 kap. SFL, dvs. till bestämmelserna om betalningssäkring. Enligt 46 kap. 19 § SFL ska frågor om betalningssäkring prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande från den som betalningssäkringen gäller när ansökan görs.

Det innebär att om t.ex. den betalningsskyldige är en fysisk person ska ansökan göras hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen har sin hemortskommun det år ansökan görs (67 kap. 7 § SFL).

Förevarande lag innehåller ingen särskild forumbestämmelse för överklagande. Det innebär enligt 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar att beslut om skatt och transporttillägg överklagas hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats.

Mål om betalningssäkring och mål om skatt eller transporttillägg kan alltså komma att handläggas vid olika domstolar. Genom förevarande paragraf, som är ny, ges Tullverket möjlighet att ansöka om betalningssäkring hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den skatt eller det transporttillägg som betalningssäkringen gäller. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 20 § andra stycket betalningssäkringslagen (prop. 1999/2000:126 s. 107–109 och 160).

Bestämmelsen gäller även när Skatteverket för det allmännas talan om betalningssäkring, dvs. i mål om betalningssäkring för transporttillägg som Skatteverket beslutar om (9 a §).

6 §

Ändringen beror på att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Dagens hänvisningar till vissa bestämmelser om kostnadsränta i skattebetalningslagen byts därför ut mot hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

I dag hänvisar förevarande paragraf bl.a. till 19 kap. 15 § SBL där det sägs att om ett beslut som har legat till grund för en beräkning av ränta ändras, ska motsvarande ändringar göras i ränteberäkningen. Skatteförfarandelagen innehåller ingen motsvarighet till den bestämmelsen. Skälet till det är bl.a. att det inte behöver föreskrivas särskilt att Skatteverket ska ändra beräkningen av ränta om ett beslut som har legat till grund för beräkningen ändras. Se vidare under rubriken ”Bestämmelser om ränta som inte får någon motsvarighet” i författningskommentaren till 65 kap. SFL.

7 §

Ändringen i *andra stycket* beror på att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Dagens hänvisning till bestämmelserna om anståndsränta i skattebetalningslagen byts därför ut mot en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

8 §

Ändringen beror på att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Dagens hänvisning till bestämmelsen om räntesats för intäktsränta i skattebetalningslagen byts därför ut mot en hänvisning till motsvarande bestämmelse i skatteförfarandelagen.

8 a §

Skattebetalningslagen upphävs och ersätts med bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningen till skattebetalningslagens bestämmelser om företrädaransvar, indrivning och verkställighet ersätts därför i *första stycket* med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Någon ändring i sak är inte avsedd.

9 a §

Skattebetalningslagen upphävs och ersätts med bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningen i *andra stycket* ändras därför.

I dag sägs i 1 kap. 2 § 6 SBL att skattebetalningslagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av transporttillägg som beslutas av Skatteverket. Någon motsvarande bestämmelse tas inte in i skatteförfarandelagen och behövs inte heller för att transporttillägget även i fortsättningen ska kunna hanteras inom skattekontosystemet. Redan av förevarande paragraf följer nämligen att transporttillägg som beslutas av Skatteverket ska debiteras och betalas på samma sätt som skattetillägg enligt skatteförfarandelagen. Det behöver därför inte även föreskrivas i skatteförfarandelagen. För att öka tydligheten anges de kapitel i skatteförfarandelagen som innehåller bestämmelser om debitering och betalning.

Hänvisningen till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande och förfarandet i övrigt ersätts med en hänvisning till bestämmelserna om omprövning och överklagande av beslut om skattetillägg i 66 och 67 kap. SFL. Det innebär att för omprövning och överklagande av beslut om transporttillägg gäller samma regler som för skattetillägg.

I förarbetena till dagens bestämmelser sägs att ett överklagande av ett beslut om transporttillägg ska ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket den skattepliktiga händelsen inträffade (prop. 2008/09:48 s. 47). För att behålla denna ordning sägas i *tredje stycket* att med beskattningsår avses det kalenderår då grunden för att ta ut transporttillägg inträffade.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär exempelvis att om det vid en transportkontroll som utförs före ikraftträdandet framkommer att sådana omständigheter föreligger som utgör grund för ett beslut om skatt eller transporttillägg ska äldre bestämmelser fortfarande tillämpas vid ett eventuellt överklagande av beslutet som sker efter ikraftträdandet. Det innebär vidare att vad avser betalningssäkring kommer äldre bestämmelser i bl.a. 4 kap. 5 § fortfarande att gälla om de förhållanden som ligger till grund för den skatt eller det transporttillägg som betalningssäkringen avser hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Punkten 3

Ersättning för biträdeskostnader regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleddes efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla den nya hänvisningen i 4 kap. 5 § till nämnda bestämmelser om ersättning.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om kontrollen har inletts före eller efter utgången av 2011 spelar alltså ingen roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller de nya bestämmelserna i 4 kap. 5 § andra stycket ska tillämpas är när ärendet eller målet inleddes. Se vidare kommentaren till punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten 4

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Detsamma ska gälla bestämmelserna om ränta enligt förevarande lag.

25.13 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

1 kap.

5 och 7 §§

I paragraferna har begreppet ”taxerad” ersatts med begreppet ”fastställt”. Den nya terminologin beror på att taxeringslagen ska upphävas och ersättas med bestämmelser i skatteförfarandelagen där begrepp som ”taxering”, ”beslut om taxering” och liknande begrepp, termer och uttryck inte används, se avsnitt 23.5.

13 §

I paragrafen definieras termen ”beskattningsår” för fysiska personer som ett kalenderår. Bestämmelsen i nuvarande lydelse pekar i stället ut ett i förhållande till taxeringsåret specifikt kalenderår. Begreppet ”taxeringsår” används dock inte i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5. Ändringarna i förevarande paragraf innebär att den del av bestämmelsen som anknyter till taxeringsåret utgår.

14 §

Enligt nuvarande lydelse av paragrafen ska inkomster i ett svenskt handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. För delägare som är fysiska personer gäller detta dock bara sådana inkomster som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Bestämmelsens nuvarande lydelse innebär att handelsbolagets räkenskapsår styr beskattningstidpunkten. Om handelsbolaget har ett brutet räkenskapsår och delägaren har samma räkenskapsår kommer intäkten från handelsbolaget att tas upp till beskattning hos delägaren vid den taxering som skulle ha gällt om delägaren själv bedrivit verksamheten. Om handelsbolaget har brutet räkenskapsår och delägaren har kalenderår kommer resultatet från handelsbolaget att tas upp vid taxeringen året efter utgången av handelsbolagets räkenskapsår. Inkomsten tas enligt nuvarande bestämmelse i sådana fall upp vid taxeringen av en senare period än handelsbolagets räkenskapsår. I den motsatta situationen, dvs. handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår och delägaren brutet räkenskapsår, tas resultatet från handelsbolaget upp vid taxeringen av en tidigare period än handelsbolagets räkenskapsår.

Regeringens förslag till nya deklARATIONSTIDPUNKTER för juridiska personer (se avsnitt 11.8.3) innebär att den nuvarande ordningen inte i sin helhet kan upprätthållas. Om handelsbolaget och delägaren har samma räkenskapsår blir det givetvis inga problem att upprätthålla nuvarande ordning. Inte heller situationen då delägaren har kalenderår som räkenskapsår och handelsbolaget har brutet räkenskapsår ställer till några problem. Delägaren tar upp resultatet i deklARATIONEN för det beskattningsår som slutar närmast efter utgången av handelsbolagets räkenskapsår. Resultatet kommer alltså även fortsatt att tas upp för en senare period än handelsbolagets räkenskapsår.

I de fall delägaren har brutet räkenskapsår och handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår tar delägaren enligt dagens regler upp resultatet vid taxeringen av en tidigare period än handelsbolagets räkenskapsår. Enligt regeringens förslag ska en juridisk person lämna deklARATION den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december. DeklARATIONSTIDEN beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har (3 kap. 4 och 5 §§ SFL). Det innebär att delägaren ska lämna deklARATION ett brutet räkenskapsår som löper ut under år 2013 redan den 1 november 2013, den 15 december 2013, den 1 mars 2014 eller den 1 juli 2014. I de två första fallen ska deklARATIONEN alltså lämnas vid en tidigare tidpunkt än då handelsbolagets räkenskapsår (kalenderåret 2013) löper ut. Det är inte genomförbart. Delägaren bör i stället ta upp resultatet i deklARATIONEN för det beskattningsår som slutar närmast efter handelsbolagets räkenskapsår. Principen blir med andra ord densamma som när det är handelsbolaget som har brutet räkenskapsår.

Dagens bestämmelse justeras därför så att en inkomst från ett handelsbolag ska beskattas hos delägarna det beskattningsår som motsvarar handelsbolagets räkenskapsår eller, om beskattningsåret inte avser samma period som handelsbolagets räkenskapsår, det beskattningsår som avslutas närmast efter handelsbolagets räkenskapsår.

Som nedanstående exempel visar innebär de nya tidsfristerna för deklARATION och betalning av skatt att den föreslagna justeringen av förevarande paragraf inte leder till så stora skillnader i dessa avseenden. Exemplet avser handelsbolagets resultat för kalenderåret 2013. Delägarens räkenskapsår är den 1 juli–30 juni.

Delägaren skulle lämna deklARATION och betala slutlig skatt enligt dagens regler enligt följande.

– Den 2 maj 2014 lämnar delägaren deklARATION för beskattningsåret den 1 juli 2012–30 juni 2013.

– Den slutliga skatten betalas senast den 12 mars 2015.

När delägaren i stället tar upp inkomsten i deklARATIONEN för det senare beskattningsåret blir, med de nya bestämmelserna för deklARATION och betalning av slutlig skatt, resultatet följande.

– Den 15 december 2014 lämnar delägaren deklARATION för beskattningsåret den 1 juli 2013–30 juni 2014.

– Den slutliga skatten betalas senast den 12 september 2015.

15 §

I paragrafen definieras termen ”beskattningsår” för juridiska personer som ett räkenskapsår eller, för näringsverksamhet som bokföringslagen (1990:1078) inte tillämpas på, ett kalenderår. Bestämmelsen i nuvarande lydelse pekar i stället ut ett i förhållande till taxeringsåret specifikt kalenderår. Begreppet ”taxeringsår” används dock inte i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.2.5. Ändringarna i förevarande paragraf innebär att den del av bestämmelsen som anknyter till taxeringsåret utgår.

16 §

Hänvisningarna till LSK, taxeringslagen och skattebetalningslagen har ersatts av en hänvisning till skatteförfarandelagen. Ordalydelsen anpassas också till den terminologi som används i skatteförfarandelagen.

2 kap.

1 §

Vad som avses med hemortskommun för fysiska personer och dödsbon anges i 65 kap. 3 § andra och tredje styckena. En hänvisning dit tas in i uppräkningsdelen i *andra stycket*.

Begreppet ”taxeringsår” ska inte användas i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5. Det begreppet tas därför bort från uppräkningsdelen i *andra stycket*.

27 §

Paragrafen anpassas till terminologin i skatteförfarandelagen. Begreppet ”taxeringsår” ska inte användas i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

7 kap.

11 §

Andra stycket anpassas till terminologin i skatteförfarandelagen. Enligt den lagen beslutar Skatteverket inte om taxeringen utan fattar beslut om slutlig skatt. I beslutet om slutlig skatt ingår det nuvarande taxeringsbeslutet.

8 kap.

7 §

Hänvisningen i *tredje strecksatsen* till räntebestämmelserna i skattebetalningslagen har ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

8 §

Hänvisningen i paragrafen till vissa bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter för räntor i LSK har ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

9 kap.

8 §

I paragrafen har en hänvisning till vissa räntebestämmelser i skattebetalningslagen ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

11 §

I paragrafen har en hänvisning till skattebetalningslagen ersatts med en hänvisning till skatteförfarandelagen. Ändringen från ”arbetsgivare” till ”utbetalare” är en anpassning till skatteförfarandelagens terminologi.

10 kap.

14 §

I paragrafen har hänvisningen till skattebetalningslagen ersatts med en hänvisning till skatteförfarandelagen.

15 kap.

6 §

I *andra och tredje styckena* har begreppet ”taxeringen” ersatts med begreppet ”beskattningen”. Ändringen är en följd av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

16 kap.

16 §

I *andra stycket* har begreppet ”taxeringen” ersatts med begreppet ”beskattningen”. Ändringen är en följd av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

19 kap.

3 §

Paragrafen begränsar avdragsrätten för kostnader för reparation och underhåll av andelshus. Avdragsutrymmet är bl.a. beroende av fastighetens taxeringsvärde året före taxeringsåret. Det kan också uttryckas som fastighetens taxeringsvärde vid utgången av

beskattningsåret. Eftersom begreppet ”taxeringsår” inte längre ska användas väljs nu det sistnämnda uttrycket. Se avsnitt 23.5.

21 kap.

24 §

I paragrafen har hänvisningen till taxeringslagen ersatts med en hänvisning till skatteförarandelagen.

33 och 38 §§

I paragraferna har hänvisningen till LSK ersatts med en hänvisning till skatteförarandelagen.

25 kap.

12 §

Punkten 1 justeras med anledning av den nya terminologin i skatteförarandelagen.

Av punkten 2 framgår att en förutsättning för att ett annat företag än det som har haft förlusten ska få göra avdrag för den förlusten (s.k. koncernkvittning) är att var och en av de juridiska personerna med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen. Som förutsättning för koncernbidrag anges i 35 kap. 3 § 2 att givaren och mottagaren öppet redovisar koncernbidraget i inkomstdeklarationen vid samma deklARATIONstillfälle. Det innebär att koncernbidrag som regel inte kan lämnas om det ena företaget har kalenderår som räkenskapsår och det andra företaget har ett brutet räkenskapsår eller om företagen har olika brutna räkenskapsår. Med hänsyn till att alla företag inom en koncern som huvudregel ska ha samma räkenskapsår, innebär detta sällan något problem. Dock riskerar förutsättningarna för koncernbidrag att inte vara uppfyllda när det ena företaget får ett förkortat beskattningsår på grund av att dess bokföringsskyldighet upphör.

Ett nytt *andra stycke* införs. Syftet är att koncernkvittning ska vara möjlig även i de fall en av de inblandade juridiska personerna har ett annat deklARATIONstillfälle på grund av att dess bokföringsskyldighet upphör. Stycket har utformats på motsvarande sätt som det nya andra stycket i 35 kap. 3 §, se författningskommentaren till den paragrafen.

25 a kap.

11 §

Hänvisningarna till bestämmelser i skattebetalningslagen i första stycket 1 och 3 har ersatts av hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförarandelagen.

30 kap.

3 §

Ändringen innebär att *andra stycket* upphävs.

Den upphävda bestämmelsen reglerar för en viss situation tidpunkten för avdrag till periodiseringsfond och avsättning i bokslutet.

Bestämmelsen gäller för en juridisk person som gör avsättning för en andel i ett svenskt handelsbolag om den juridiska personen och handelsbolaget inte har samma räkenskapsår. Den tar sikte på den situationen att delägaren har brutet räkenskapsår och handelsbolaget har kalenderår. Enligt dagens lydelse av 1 kap. 14 § ska inkomst hos handelsbolag tas upp till beskattning hos delägare vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. Om delägaren t.ex. har det brutna räkenskapsåret den 1 juli 2012–30 juni 2013 och handelsbolaget har kalenderår 2013 innebär det att delägaren ska ta upp handelsbolagets resultat vid 2014 års taxering, dvs. när delägaren taxeras för räkenskapsåret den 1 juli 2012–30 juni 2013. Enligt här aktuell bestämmelse ska avdrag för periodiseringsfond avseende resultatandelen i handelsbolaget medges vid den taxering då resultatet tas upp, i vårt exempel vid 2014 års taxering. Avsättningen ska dock göras i bokslutet för det räkenskapsår då handelsbolagets räkenskapsår löper ut, dvs. i bokslutet för perioden den 1 juli 2012–30 juni 2013. Bestämmelsen innebär att eftersyn blir nödvändig. Görs ingen avsättning vid taxeringen efter den då avdraget görs, får den förra omprövas och avdraget vägras i efterhand (prop. 1993/94:234 s. 140).

I den motsatta situationen, delägaren har kalenderår som räkenskapsår och handelsbolaget har brutet räkenskapsår, sammanfaller de tre tidpunkterna. Delägaren ska vid samma års taxering ta upp inkomsten från handelsbolaget och göra avdrag för periodiseringsfond. Avsättningen i räkenskaperna ska göras i bokslutet för det räkenskapsår som taxeras detta år. För denna situation är här aktuell bestämmelse överflödig.

Regeringen föreslår att 1 kap. 14 § ska ändras så att delägaren, om handelsbolaget och delägaren har olika räkenskapsår, ska ta upp inkomsterna från handelsbolaget det beskattningsår som går ut närmast efter handelsbolagets räkenskapsår. Effekten av ändringen är att delägaren alltid kommer att ta upp inkomsten från handelsbolaget samma beskattningsår som denna kan läggas till grund för avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Avsättningen ska göras i räkenskaperna för samma år.

Ändringen innebär att regleringen i andra stycket i förevarande paragraf inte längre fyller någon funktion. Det utgår därför.

6 a §

Juridiska personer som har gjort avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder ska enligt paragrafen ta upp en schablonintäkt till beskattning. Intäkten beräknas enligt nuvarande lydelse bl.a. utifrån statslåneräntan vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret. Begreppet ”taxeringsår” ska inte längre användas, se avsnitt 23.5. Uttrycket ”andra året före taxeringsåret” i *första stycket* ersätts därför med ”året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut”. Justeringen innebär ingen ändring i sak.

Andra stycket i 3 § upphävs. Ändringen innebär att *andra stycket* i förevarande paragraf utgår.

7 §

Paragrafen reglerar när avdrag för avsättning till periodiseringsfond senast ska återföras. I bestämmelsens nuvarande lydelse regleras tidsperioden med utgångspunkt i det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Begreppet ”taxeringsår” ska inte längre användas, se avsnitt 23.5. *Första stycket* formuleras därför om och tidsperioden räknas i stället med utgångspunkt från det beskattningsår som avdraget hänför sig till. Den föreslagna regleringen gör att den särskilda regleringen för förlängda räkenskapsår blir överflödig. Justeringen innebär ingen ändring i sak.

13 §

I *första stycket* har uttrycket ”vid de taxeringar som avdragen hänför sig till” ersatts med ”för de beskattningsår som avdragen hänför sig till.” Ändringen är en följd av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

15 §

Paragrafen justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

31 kap.

19 §

I paragrafen finns bestämmelser om återföring av ersättningsfonder som inte har tagits i anspråk inom viss tid. Fonden ska enligt *första styckets* nuvarande lydelse tas i anspråk senast under ”det beskattningsår för vilket taxering sker under det tredje taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till”. Uttrycket ersätts med ”det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes”. Den föreslagna lydelsen innebär att det inte behövs någon särskild reglering för taxeringsår då ingen taxering sker på grund av ett förlängt räkenskapsår.

Enligt *andra stycket* får Skatteverket medge att fonden behålls under en längre tid. Även denna bestämmelse utgår från taxeringsåret och justeras därför så att tidsfristen räknas från det beskattningsår då avdraget gjordes.

Skälet till dessa ändringar, som är av redaktionell natur, är att begreppet ”taxeringsår” inte längre ska användas, se avsnitt 23.5.

26 §

Paragrafen justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

32 kap.

6 och 10 §§

I paragraferna ersätts en hänvisning till LSK med en hänvisning till skatteförfarandelagen. En anpassning görs också till skatteförfarandelagens terminologi.

11 §

Andra stycket justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

33 kap.

3 §

I *första stycket* görs en ändring på grund av ändrad terminologi i skatteförfarandelagen. Se även kommentaren till 30 kap. 6 a §.

10 §

I paragrafen anges att fordringar och skulder avseende vissa skatter och avgifter inte ska ses som tillgångar eller skulder i näringsverksamheten när kapitalunderlaget för räntefördelning fastställs för en enskild näringsidkare.

Paragrafen innebär att skatter som debiteras som preliminär skatt i allmänhet inte räknas som tillgång eller skuld. I *åttonde strecksatsen* undantas mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklaration enligt 10 kap. 31 § SBL. Mervärdesskatt som redovisas för beskattningsår ska i fortsättningen alltid redovisas i en skattedeclaration och inte längre ingå i den preliminära skatten. Fordringar och skulder avseende mervärdesskatt som redovisas för ett beskattningsår bör därför i fortsättningen, på samma sätt som gäller annan mervärdesskatt, ses som tillgångar eller skulder i näringsverksamheten. Undantaget slopas därför.

Undantaget i den *tionde strecksatsen* gäller skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen. Taxeringslagen ska upphävas och ersättas av skatteförfarandelagen. Motsvarigheten till skattetillägg enligt taxeringslagen är i skatteförfarandelagen skattetillägg på skatter och avgifter för vilka underlaget fastställs i beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 § 1–4 och 7 § SFL. Här görs därför i stället en hänvisning till skattetillägg på dessa skatter och avgifter.

Förseningsavgift tas enligt taxeringslagen ut av den som inte lämnar självdeklaration eller särskilda uppgifter i rätt tid. Enligt skatteförfarandelagen tas förseningsavgift ut även i andra situationer. Förseningsavgifterna enligt taxeringslagen motsvaras i skatteförfarandelagen av förseningsavgift för den som inte lämnar inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter i rätt tid. Undantaget för förseningsavgift tas in i en ny strecksats och justeras så att innebörden blir oförändrad.

35 kap.

3 §

Bestämmelsen i *första stycket punkten 2* justeras med anledning av den nya terminologin i skatteförfarandelagen.

Enligt paragrafens nuvarande lydelse är en förutsättning för koncernbidrag att både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att beskattningen av koncernens vinster genom överföringar skjuts på framtiden (prop. 1965:126 s. 66). Det är givetvis också av kontrollskäl en fördel att redovisningen sker samtidigt.

Företag som ingår i en koncern ska ha gemensamt räkenskapsår. Dispens kan dock ges om det finns synnerliga skäl (3 kap. 5 § bokföringslagen). Det kan alltså förekomma att företag i en koncern har olika räkenskapsår och därmed också olika beskattningsår. Kravet på samtidig redovisning hindrar inte koncernbidrag mellan en givare och en mottagare som har olika räkenskapsår (prop. 1965:126 s. 73).

Regeringen föreslår emellertid att dagens enda deklARATIONstillfälle för juridiska personer ska ersättas med fyra olika deklARATIONSTIDPUNKTER. DeklARATIONSTIDPUNKTEN beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har (se avsnitt 11.8.3 och 3 kap. 4 och 5 §§ SFL). Enligt 1 kap. 15 § är beskattningsåret för juridiska personer räkenskapsåret. Taxeringsåret kommer inte längre att samla upp de olika räkenskapsår som har löpt ut närmast före taxeringsåret. Juridiska personer med olika beskattningsår ska inte längre lämna deklARATION SAMTIDIGT. Kravet på samtidig redovisning kommer därför inte att kunna uppfyllas av företag med olika räkenskapsår. I praktiken är det dock endast i rena undantagsfall som två företag i samma koncern inte har samma räkenskapsår. Den begränsning i koncernbidragsrätten som blir en följd av de nya deklARATIONSBESTÄMMELSERNA bör därför normalt inte ha någon praktisk betydelse.

I vissa fall kan emellertid de nya bestämmelserna om deklARATIONSTILLFÄLLE för juridiska personer innebära en inskränkning i koncernbidragsrätten. Ett exempel är när det ett av företagen upphör med sin verksamhet på grund av konkurs eller likvidation. När bokföringsskyldigheten upphör, avslutas även räkenskapsåret och därmed också beskattningsåret. Enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska inkomstdeklARATION DÅ LÄMNAS vid närmast följande deklARATIONSTILLFÄLLE. I och med detta uppfylls inte kravet i första stycket 2 på samma deklARATIONSTILLFÄLLE och koncernbidrag kan därmed inte lämnas till eller från det likviderade företaget för det sista beskattningsåret. Detta kan även påverka andra bestämmelser som hänvisar till koncernbidragsreglerna, t.ex. reglerna om fördelning av inkomst i ett kommissionärsförhållande. Ett konkret exempel kan illustrera.

Anta att moderbolaget AB1 och det helägda dotterbolaget AB2 båda har kalenderår som räkenskapsår och därmed också beskattningsår. De ska enligt de nya reglerna i skatteförfarandelagen lämna inkomstdeklARATION senast den 1 juli året efter beskattningsåret och har således samma deklARATIONSTILLFÄLLE ett normalt år. Anta vidare att AB2 likvideras den 1 mars 2012. Enligt 3 kap. 5 § och 32 kap. 2 § SFL ska AB2 lämna inkomstdeklARATION senast den 1 november 2012. Eftersom AB1 lämnar sin inkomstdeklARATION för motsvarande period den 1 juli 2013 brister det i förutsättningarna för koncernbidrag avseende AB2 sista räkenskapsår den 1 januari – 1 mars 2012.

För att koncernbidrag ska kunna lämnas även i den ovan beskrivna situationen föreslås att det införs ett nytt *andra stycke*. Den nya bestämmelsen avser de tillfällen när givaren och mottagaren inte kan redovisa bidraget vid samma deklARATIONSTILLFÄLLE på grund av att någons bokföringsskyldighet upphör. I sådana fall ska koncernbidraget vid tillämpning av första stycket 2 ändå anses redovisat vid samma deklARATIONSTILLFÄLLE. Detta gäller dock bara om givaren och mottagaren i

stället redovisar bidraget vid de ordinarie deklARATIONstillfällena som gäller för respektive beskattningsår. I exemplet ovan måste således koncernbidraget redovisas av AB2 i inkomstdeklarationen som lämnas den 1 november 2012 och av AB1 i deklARATIONEN som lämnas den 1 juli 2013.

35 a kap.

5 §

Punkterna 3 och 4 justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

38 kap.

15 §

Första stycket justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

38 a kap.

15 §

Första stycket justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

39 kap.

22 §

Andra stycket justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen. Se även kommentaren till 30 kap. 6 a §.

39 a kap.

11 §

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster. Paragrafens nuvarande lydelse hänvisar till 3 kap. 9 b och 9 c §§ LSK. I dessa paragrafer finns bestämmelser dels om hur resultat- och balansräkningarna som ska läggas till grund för inkomstberäkningen ska upprättas, dels om hur omräkning till svenska kronor ska ske. Bestämmelserna i LSK har direkt betydelse för inkomstberäkningen och därigenom också för storleken på den andel av överskottet som delägaren är skattskyldig för enligt 39 a kap. 13 § IL. Det är därför lämpligare att placera dessa bestämmelser här i anslutning till övriga materiella skattebestämmelser än i den nya skatteförfarandelagen. Bestämmelserna tas in i det befintliga *första stycket* och i ett nytt *andra stycke*. Några ändringar i sak är inte avsedda.

I ett nytt *tredje stycke* finns en bestämmelse som ersätter 18 kap. 3 § LSK. I nyss nämnda paragraf anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att resultat- och balansräkningar som avses i 3 kap. 9 b § andra stycket får upprättas enligt andra regler än de som anges där om den upprättade redovisningen kan förväntas innehålla tillförlitliga och för beskattningen

tillräckliga uppgifter. Bestämmelsen är en sådan föreskrift som ska meddelas genom lag (8 kap. 2 och 3 §§ regeringsformen).

Förslaget innebär att delegationsbestämmelsen ersätts med ett uttryckligt undantag. Av undantaget framgår att inkomstberäkningen får ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar som har upprättats enligt andra regler än som sägs i första stycket 1 och 2, om den upprättade redovisningen innehåller tillförlitliga uppgifter som är tillräckliga för beskattningen. Med lokutionen tillförlitliga i 18 kap. 3 § LSK förstås enligt förarbetena bl.a. att redovisningen har varit föremål för granskning av revisor på motsvarande sätt som enligt svenska redovisningsregler. Kravet på tillräckliga uppgifter för en korrekt beskattning kan enligt förarbetena exempelvis vara uppfyllt om redovisningen uppfyller EG:s direktiv på området eller annars följer kriterier som är internationellt accepterade och därför eventuellt efter några enklare justeringar bör kunna utgöra en tillräcklig grund för beskattning (prop. 2003/04:10 s. 136). Rekvisiten bör ges motsvarande innebörd i nu aktuell bestämmelse.

13 §

I paragrafens *tredje stycke* regleras när en delägare ska ta upp överskottet från ett CFC-bolag (Controlled Foreign Company). Enligt dagens bestämmelse är det avgörande vid vilken taxering CFC-bolaget hade taxerats om det hade varit skattskyldigt. Som CFC-bolagets beskattningsår räknas den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där bolaget hör hemma eller, om sådan period saknas, räkenskapsåret enligt lagstiftningen i den staten (39 a kap. 12 §). Delägaren ska ta upp överskottet vid den taxering då en skattskyldig person med samma beskattningsår hade taxerats.

Om delägaren har brutet räkenskapsår och CFC-bolaget har kalenderår innebär bestämmelsen att delägaren ska ta upp överskottet från CFC-bolaget vid taxeringen av det brutna räkenskapsår som löpte ut under det kalenderår som bolagets överskott avser. Med de nya deklaratinstidpunkter som regeringen föreslår för juridiska personer (se avsnitt 11.8.3) skulle det innebära att delägaren i vissa fall ska ta upp överskottet i en deklaration som ska lämnas före utgången av bolagets beskattningsår. Det är givetvis inte möjligt.

Regeringen föreslår därför att delägaren, om beskattningsåren inte överensstämmer, ska ta upp överskottet det beskattningsår som går ut närmast efter den utländska juridiska personens beskattningsår.

En liknande justering görs i 1 kap. 14 §.

45 kap.

32 a §

Hänvisningen till 25 kap. 12 § fjärde stycket ändras till femte stycket.

48 kap.

26 §

Första stycket 1 justeras med anledning av den nya terminologin i skatteförfarandelagen.

Av *punkten 2* framgår att en förutsättning för att ett annat företag än det som har haft förlusten ska få göra avdrag för den förlusten (s.k. koncernkvittning) är att var och en av de juridiska personerna med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen. Som förutsättning för koncernbidrag anges i 35 kap. 3 § 2 att givaren och mottagaren öppet redovisar koncernbidraget i inkomstdeklarationen vid samma deklARATIONstillfälle. Det innebär att koncernbidrag som regel inte kan lämnas om det ena företaget har kalenderår som räkenskapsår och det andra företaget har ett brutet räkenskapsår eller om företagen har olika brutna räkenskapsår. Med hänsyn till att alla företag inom en koncern som huvudregel ska ha samma räkenskapsår, innebär detta sällan något problem. Dock riskerar förutsättningarna för koncernbidrag att inte vara uppfyllda när det ena företaget får ett förkortat beskattningsår på grund av att dess bokföringsskyldighet upphör.

Ett nytt *tredje stycke* införs. Syftet är att koncernkvittning ska vara möjlig även i de fall en av de inblandade juridiska personerna har ett annat deklARATIONstillfälle på grund av att dess bokföringsskyldighet upphör. Stycket har utformats på motsvarande sätt som det nya andra stycket i 35 kap. 3 §.

49 a kap.

13 §

Hänvisningarna till bestämmelserna i skattebetalningslagen i första stycket 1 och 3 har ersatts av hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförordningen.

51 kap.

6 §

I *andra stycket* har hänvisningen till uppgifter till ledning för taxering som avses i 3 kap. 5 § LSK ersatts med en hänvisning till de bestämmelser i skatteförordningen som ersätter den paragrafen, nämligen 31 kap. 2 och 3 §§ SFL.

Terminologin justeras också eftersom begreppet ”taxering” inte används i skatteförordningen. Begreppet ersätts med ”beskattning”, se avsnitt 23.5.

58 kap.

16 a §

I *första* och *andra styckena* har hänvisningen till LSK ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförordningen.

18 a §

Andra stycket justeras med anledning av ändrad terminologi i skatteförordningen.

Hänvisningen i *tredje stycket* till 19 kap. 12 § SBL har ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelse i skatteförordningen.

19 b §

Paragrafen justeras med anledning av dels att LSK ska upphävas och ersättas med skatteförfarandelagen, dels att begreppet ”taxeringsår” inte används i skatteförfarandelagen.

Hänvisningen i *andra stycket* till bestämmelser i LSK ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

61 kap.

5 §

I paragrafens *andra stycke* görs en ändring på grund av förändrad terminologi i skatteförfarandelagen. Se även kommentaren till 30 kap. 6 a §.

63 kap.

3 och 3 a §§

I paragraferna ersätts taxerad förvärvsinkomst med fastställd förvärvsinkomst. Den nya terminologin beror på att taxeringslagen ska upphävas och ersättas med skatteförfarandelagen där uttryck som ”taxering”, ”beslut om taxering” och liknande inte används, se avsnitt 23.5.

65 kap.

1 §

Ändringen innebär att *andra meningen* upphävs. Den upplyser om att bestämmelser om avrundning av skatt finns i skattebetalningslagen. Skattebetalningslagen ska upphävas och ersättas med skatteförfarandelagen. Bestämmelserna om avrundning placeras dock i förordning. En upplysning här om att det i en förordning till skatteförfarandelagen finns bestämmelser om avrundning bedöms inte fylla någon funktion och har därför inte tagits med.

3 §

Första stycket justeras med anledning av ny terminologi i skatteförfarandelagen.

I *andra stycket* första meningen finns nu en hänvisning till skattebetalningslagens definition av hemortskommun i den lagens forumbestämmelser (22 kap. 1 a § SBL). Skattebetalningslagen ska upphävas och ersättas av skatteförfarandelagen. Det är givetvis möjligt att ersätta hänvisningen till skattebetalningslagen med en hänvisning till skatteförfarandelagen. Enligt regeringens bedömning är det dock en bakvänd ordning att reglera den skatterättsliga hemvisten genom en hänvisning till en forumregel. En definition av hemortskommun tas därför in här. Bestämmelsen motsvarar den innebörd som dagens definition i 22 kap. 1 a § SBL och förevarande paragraf har tillsammans.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om hemortskommunen för dödsbon är hämtad från *andra och tredje meningarna* i det nuvarande *andra stycket*. Terminologiska förändringar görs.

Begreppet taxeringsår används inte i skatteförfarandelagen. Här aktuella bestämmelser anknyter därför i stället till beskattningsåret. För att bestämmelsernas nuvarande innebörd ska bibehållas även för personer som har ett annat beskattningsår än kalenderår behövs en särskild bestämmelse. Den finns i *fyärde stycket* och innebär att beskattningsåret i sådana fall ska anses vara det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut.

5 §

Bestämmelserna i paragrafens *andra* och *tredje stycken* ändras så att skiktgränserna inte längre ska fastställas för taxeringsår utan för beskattningsår. Bakgrunden till förslaget är att begreppet ”taxeringsår” inte används i den nya skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5. Paragrafen avser statlig inkomstskatt för fysiska personer. Beskattningsåret för fysiska personer är enligt 1 kap. 13 § första stycket kalenderår. När beskattningsåret är ett kalenderår innebär de föreslagna justeringarna inte några ändringar i sak.

Det finns dock enligt 1 kap. 13 § andra stycket i undantagsfall möjlighet för en fysisk person att ha ett beskattningsår för näringsverksamheten som avviker från kalenderåret, ett så kallat brutet beskattningsår. För att regleringen ska kunna tillämpas även i sådana undantagsfall föreslås en ny bestämmelse i *tredje stycket*. Enligt bestämmelsen ska de skiktgränser som gäller vid det brutna beskattningsårets utgång tillämpas. Om det brutna beskattningsåret exempelvis löper ut den 30 april 2011, ska alltså skiktgränserna för beskattningsåret 2011 tillämpas. Motsvarande gäller i dag genom att taxeringsåret 2012 gäller för såväl det ovan angivna brutna beskattningsåret som beskattningsåret 2011.

66 kap.

11 §

I paragrafen finns en beräkningsregel som används vid den särskilda skatteberäkningen för ackumulerad inkomst. Paragrafen justeras här med anledning av att begreppet ”taxeringsår” inte används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

”Taxeringsår” ersätts med ”beskattningsår” i paragrafen. Ändringen saknar helt betydelse för skattskyldiga som har kalenderår som beskattningsår. Eftersom bestämmelserna om ackumulerad inkomst endast är tillämpliga för fysiska personer och dödsbon gäller det nästan samtliga fall.

12 §

I paragrafen finns i dag särskilda beräkningsregler för tre situationer. De två första gäller taxeringsår då den skattskyldige inte har taxerats på grund av att han eller hon antingen har ändrat räkenskapsår eller varit begränsat skattskyldig (*första stycket*). Den beskattningsbara förvärvsinkomsten ska då tas upp till noll. Den tredje situationen är att det för ett taxeringsår fattas beslut om två taxeringar (*andra stycket*). Dessa taxeringar ska behandlas som två skilda taxeringsår. De särskilda beräkningsreglerna infördes 1962 för att klargöra tveksamheter i

tillämpningen av den dåvarande lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst (prop. 1962:114 s. 86 och 94). När bestämmelserna om ackumulerad inkomst ändrades i samband med skattereformen behölls den särskilda beräkningsregeln för fall då räkenskapsåret ändras. Härvid konstaterade regeringen att enskild näringsverksamhet i det nya skattesystemet ska ha kalenderår som beskattningsår. Med hänvisning till att det finns en möjlighet till dispens behölls bestämmelsen även om den torde bli tillämplig endast i något enstaka fall (prop. 1990/91:54 s. 331).

Ett förlängt räkenskapsår kan innebära att det inte fattas något taxeringsbeslut under ett taxeringsår och ett förkortat räkenskapsår kan innebära att det fattas beslut om två taxeringar under ett taxeringsår. Under sådana förhållanden blir den nuvarande huvudregeln om beräkning av genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst i 11 § svår att tillämpa. De beror på att taxeringsåret, eller med andra ord beslutsperioden, enligt bestämmelsen är avgörande för vilka inkomster som ska ingå i beräkningen. De särskilda hjälpreglerna i förevarande paragraf har reglerat hur beräkningen ska ske i dessa fall.

När beräkningen i stället ska göras med utgångspunkt i summan av beskattningsbara förvärvsinkomster för ett antal beskattningsår skapar ändrade räkenskapsår inte motsvarande tillämpningsproblem. Beslutstidpunkten för beskattningen avseende dessa beskattningsår blir ointressant. Det kommer alltid att finnas beskattningsår som föregår det beskattningsår för vilket särskild skatteberäkning aktualiseras, låt vara att beskattningsårens längd kan variera. Bestämmelsen i 11 § kan alltså tillämpas även utan särskild reglering för situationer då räkenskapsåret ändras. Det talar för att de särskilda beräkningsbestämmelserna i förevarande paragraf kan avvaras.

I de fall det fattas beslut om två taxeringar under ett taxeringsår motsvarar taxeringarna två beskattningsår. Ändringen från "taxeringsår" till "beskattningsår" i 11 § uppnår därför samma resultat som i andra stycket i förevarande paragraf.

När det däremot gäller förlängda räkenskapsår kommer en tillämpning av 11 § i vissa undantagsfall innebära att utfallet förändras om inte en motsvarighet till första stycket i förevarande paragraf införs. Dagens reglering är dock inte konsekvent när det gäller hur ett förlängt räkenskapsår påverkar den period under vilken inkomster ska beaktas. Det är därför inte givet att den nuvarande tillämpningen i detalj bör upprätthållas.

Om det förlängda räkenskapsåret taxeras det första av de taxeringsår som ska ingå i beräkningen kommer inkomstperioden att bli längre än det antal år som den ackumulerade inkomsten hänför sig till. Det beror på att första stycket i förevarande paragraf inte är tillämplig i dessa fall. Infaller det förlängda räkenskapsåret senare tillämpas däremot bestämmelsen i första stycket vilket innebär att den inkomstperiod som beaktas blir kortare än de antal år som den ackumulerade inkomsten hänför sig till. Om ingen särskild beräkningsregel införs kommer det förlängda räkenskapsåret, oberoende av när under beräkningsperioden det infaller, att räknas som ett beskattningsår.

Enligt vår bedömning bör en konsekvent tillämpning vara en fördel. Regeringen föreslår därför ingen särskild regel för de fall då

räkenskapsåret har ändrats. Som ovan har sagts är det ovanligt med fysiska personer som har beskattningsår som avviker från kalenderåret. Den praktiska betydelsen av ändringen är således liten.

I förevarande paragraf finns också en särskild bestämmelse för fall då den skattskyldige inte har taxerats på grund av att han eller hon har varit begränsat skattskyldig. Den bestämmelsen bör vara kvar. Paragrafen justeras med anledning av terminologin i skatteförfarandelagen.

14 §

Skiktgränserna ska enligt förslaget till ändring av 65 kap. 5 § i fortsättningen fastställas för beskattningsår i stället för taxeringsår. Nu aktuell paragraf justeras därför på motsvarande sätt.

67 kap.

11, 12 och 16–19 §§

I paragraferna har hänvisningar till lagar som ska upphävas ersatts med hänvisningar till skatteförfarandelagen. Paragraferna anpassas också till skatteförfarandelagens terminologi.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012.

För tidigare beskattningsår ska alljämt äldre bestämmelser tillämpas. Det behöver inte sägas särskilt utan följer av att annat inte sägs.

Punkterna 2 och 3

Om de nya bestämmelserna i 1 kap. 14 § och 39 a kap. 13 § tillämpas utan särskilda övergångsbestämmelser kan inkomsterna från handelsbolagen och överskotten från de utländska juridiska personerna komma att tas upp vid två olika tillfällen. De nu aktuella bestämmelserna avser att förhindra detta.

Punkten 4

Övergångsbestämmelsen införs för att klargöra vad som gäller om de nya bestämmelserna i 25 kap. 12 §, 35 kap. 3 § och 48 kap. 26 § enligt punkten 1 bara har trätt i kraft för den ena parten. De nya bestämmelserna innebär att det inte kommer att vara möjligt att lämna koncernbidrag eller begära koncernkvittning mellan två företag som inte har samma deklARATIONstillfälle. Om ett av företagen har förlängt eller förkortat sitt räkenskapsår för att anpassa sig till de nya reglerna får dessa tillämpas även under det första räkenskapsåret. Detta gäller även om redovisningsskyldigheten har upphört för en av parterna under det första året.

25.14 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen
(2000:980)

1 kap.

5 §

Ändringen i *första stycket* föranleds av att i skatteförfarandelagen ersätts dagens F-skattsedel med ett godkännande för F-skatt (9 kap. 1 § SFL).

2 kap.

5 §

Paragrafen reglerar i dag F-skattsedelns rättsverkningar på avgiftsområdet. Genom skatteförfarandelagen ersätts dagens F-skattsedel med ett godkännande för F-skatt. Ändringarna här görs för att anpassa paragrafen till skatteförfarandelagens terminologi och för att anpassa texten till den som finns i 10 kap. 11 och 12 §§ SFL.

7 §

Ändringen i *andra stycket* föranleds av att i skatteförfarandelagen ersätts dagens F-skattsedel med ett godkännande för F-skatt (9 kap. 1 § SFL).

10 §

I dag ges bestämmelser om värdering av förmåner i skattebetalningslagen. I samband med att den lagen upphävs och ersätts av skatteförfarandelagen flyttas bestämmelserna om värdering över hit (avsnitt 23.6). Hänvisningen i *andra stycket* till skattebetalningslagen slopas därför. Bestämmelser om värdering av förmåner ges i fortsättningen i 10 a–10 d §§.

10 a §

Paragrafen ersätter delvis 9 kap. 2 § första stycket SBL.

I paragrafen finns huvudregeln för hur förmåner ska värderas. Värderingen ska även i fortsättningen ske enligt de bestämmelser som gäller vid fastställande av underlag för inkomstskatt. Detta följer i dag av hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till 8 kap. 17 § samma lag.

I två fall ska dock värderingen inte följa inkomstskattelagen. Genom hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till 8 kap. 15 § samma lag gäller en särskild regel om värdering av förmån av annan bostad här i landet än semesterbostad och bostad i en annan fysisk persons hushåll. Värdet av sådan bostadsförmån värderas enligt särskilda värdetabeller, som Skatteverket årligen fastställer. Att denna särskilda värderingsregel ska gälla alltså följer av *första stycket punkten 1*. Denna punkt ersätter alltså hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till 8 kap. 15 § samma lag.

Enligt *punkten 2* ska drivmedelsförmån som avses i 61 kap. 10 § IL värderas till marknadsvärdet och inte, som sägs i nämnda paragraf, till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2.

Hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till bestämmelserna i 8 kap. 14 § första–fjärde styckena samma lag förs inte över hit. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1748 f.

10 b §

Paragrafen ersätter 9 kap. 2 § andra stycket 1 SBL.

Av paragrafen följer att en arbetsgivare kan begära att få tillämpa ett justerat förmånsvärde.

I 10 a § sägs att vid värderingen av förmåner gäller inkomstskattelagen med vissa undantag. Enligt 61 kap. 18 § IL får värdet av kostförmån och bilförmån justeras uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl. I 61 kap. 19 § IL anges vad som kan anses som synnerliga skäl för att justera ett bilförmånsvärde nedåt och i 19 b § finns en särskild justeringsregel för testbilar. Dessa bestämmelser om justering av förmånsvärden gäller även vid beräkning av arbetsgivaravgifter. Bestämmelserna ska dock bara tillämpas på begäran av arbetsgivaren och efter beslut av Skatteverket. För att arbetsgivaren ska få lägga ett justerat förmånsvärde till grund för beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifter krävs alltså att Skatteverket först har beslutat om en justering.

10 c §

Paragrafen ersätter 9 kap. 2 § andra stycket 2 SBL.

I paragrafen finns en bestämmelse om justering av bostadsförmånsvärde.

Av 10 a § första stycket 1 följer att förmånen av egen permanentbostad ska värderas enligt särskilda värdetabeller, dvs. enligt schablon. Om schablonvärdet avviker med mer än tio procent från det värde som följer av värderingsreglerna i inkomstskattelagen, dvs. 61 kap. 2 eller 20 § IL, får Skatteverket på begäran av arbetsgivaren bestämma värdet på bostadsförmånen.

10 d §

Paragrafen ersätter 9 kap. 2 § tredje stycket SBL.

I paragrafen föreskrivs att arbetsgivaren ska underrätta arbetstagaren om Skatteverkets beslut om justering av ett förmånsvärde.

11 §

Ändringen i *punkten 1* föranleds av att bestämmelserna i 8 kap. 19 och 20 §§ SBL har ersatts av bestämmelserna i 10 kap. 3 § andra stycket 9 och 10 SFL.

21 §

Bestämmelserna i *fjärde och femte styckena* ersätter hänvisningen i 9 kap. 3 § SBL till 8 kap. 22 § andra och tredje styckena samma lag.

En huvudprincip inom såväl socialförsäkrings- som socialavgiftsområdet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet varken är förmåns- eller avgiftsgrundande. Denna princip kommer bl.a. till uttryck i förevarande paragraf där det sägs att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på en ersättning till den del denna motsvarar utgifter i arbetet. För avgiftsfrihet krävs att utgifterna kan beräknas till minst tio procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under året. Regeln avser fall där någon särskild kostnadsersättning inte utgår utan där ersättningen bestäms med hänsyn till att den ska täcka arbetstagarens utgifter i arbetet.

Enligt *tredje stycket* får utgifterna för vissa bestämda yrkesgrupper beräknas enligt schablon grundad på de genomsnittliga utgifterna inom respektive grupp. I 4 kap. 3 § sägs att närmare föreskrifter för tillämpningen av tredje stycket meddelas av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer. I 21 § 1 skattebetalningsförordningen (1997:750) bemyndigas Skatteverket att meddela föreskrifter om beräkning av arbetstagares utgifter i viss verksamhet enligt förevarande paragrafs tredje stycke.

Om det inte finns någon schablon ska utgivaren begära att Skatteverket bestämmer hur kostnadsavdraget ska beräknas. Att utgivaren ska vända sig till Skatteverket om det inte finns någon tillämplig schablon sägs dock i dag inte i socialavgiftslagen utan det följer av en hänvisning i 9 kap. 3 § SBL till 8 kap. 22 § andra stycket samma lag. Regelverket för beräkningen av arbetsgivaravgifter blir tydligare om denna bestämmelse i stället ges här i direkt anslutning till bestämmelsen om att utgifterna för bestämda yrkesgrupper får beräknas enligt schablon, dvs. i *fjärde stycket*.

I ett nytt *femte stycke* sägs att om en arbetstagares kostnader har beräknats enligt schablon eller bestämts av Skatteverket i ett särskilt beslut ska utgivaren underrätta mottagaren om detta.

24 §

Paragrafen ersätter hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till 8 kap. 14 § femte stycket andra meningen samma lag.

Av ett nytt *andra stycke* följer att förmåner av personaloptioner ska räknas med då optionen utnyttjas eller överlåts. Det följer i dag av att 9 kap. 2 § SBL hänvisar till bl.a. 8 kap. 14 § samma lag.

Enligt 34 kap. 6 § SFL ska den som har utnyttjat eller överlåtit en personaloption till den kontrolluppgiftsskyldige (den i vars tjänst rättigheten har förvärvats, 15 kap. 5 § SFL) lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Uppgiften ska enligt 34 kap. 10 § samma lag lämnas senast månaden efter det att personaloptionen utnyttjades eller överlåts, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. Av den anledningen korrigeras dagens ordalydelse något, dvs. det sägs här att förmånen ska räknas med senast när utgivaren får kännedom om den (jfr 11 kap. 8 § SFL).

I ett nytt *tredje stycke* föreskrivs när ersättningar som avses i 2 och 3 §§ ska räknas in i underlaget för arbetsgivaravgifter. Den nya föreskriften kan sägas vara ett nödvändigt avsteg från den s.k. kontantprincipen som kommer till uttryck i första stycket.

Den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter. Detta gäller dock enligt 2 § inte om en avgiftspliktig ersättning utgörs av rabatt, bonus eller annan ersättning på grund av kundtrohet eller liknande. I sådana fall ska arbetsgivaravgifter i stället betalas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för ersättningen, dvs. normalt arbetsgivaren. En liknande bestämmelse finns i 3 § för ersättningar från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen. Arbetsgivaravgifter ska i sådana fall betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

De ersättningar som avses i 2 och 3 §§ ska räknas in i avgiftsunderlaget för den kalendermånad under vilken den avgiftsskyldige fick kännedom om ersättningen. Av 34 kap. 7, 8 och 10 §§ SFL följer att den som har

fått en ersättning som avses i 2 eller 3 § ska meddela den som ska lämna kontrolluppgift senast månaden efter det att ersättningen mottogs. Det innebär att ersättningen normalt räknas in i avgiftsunderlaget för kalendermånaden efter den månad då ersättningen utgick.

3 kap.

12 §

Ändringarna i *första* och *tredje styckena* föranleds av att begreppen ”taxering” och ”taxeringsår” inte används i skatteförfarandelagen.

15–16 §§

Ändringarna föranleds av att begreppet ”taxeringsår” inte används i skatteförfarandelagen.

18 §

Ändringarna i *första stycket* och *andra stycket 3* föranleds av att begreppen ”självdeklaration” och ”taxeringsår” inte används i skatteförfarandelagen.

4 kap.

1 §

Ändringen i *första stycket* är en följd av att bestämmelser om förfarandet för att ta ut socialavgifter i fortsättningen kommer att finnas i skatteförfarandelagen.

Förmåner är avgiftspliktiga och ska värderas enligt inkomstskattelagen. På begäran av en avgiftsskyldig ska Skatteverket besluta om justerade förmånsvärden för bilförmån, kostförmån och bostadsförmån. Ersättningar för utgifter i arbetet är inte avgiftspliktiga. Om sådana utgifter ingår i ersättningen för arbetet och det inte finns någon schablon för hur utgifterna ska beräknas kan den avgiftsskyldige begära att Skatteverket bestämmer hur det ska ske. Genom nu nämnda underlagsbeslut fastställer Skatteverket vilka värden den avgiftsskyldige ska använda vid beräkningen av avgiftsunderlaget. Dessa värden ligger därmed till grund för redovisningen av arbetsgivaravgifterna och därmed också för besluten om avgifterna.

I dag fattas underlagsbeslut och beslut om arbetsgivaravgifter enligt skattebetalningslagen. I framtiden kommer beslut om arbetsgivaravgifter att fattas enligt 53 kap. 1 § SFL och underlagsbesluten enligt 2 kap. 10 b och 10 c §§ samt 21 § fjärde stycket förevarande lag. Skatteförfarandelagen kommer, i likhet med skattebetalningslagen, att innehålla särskilda bestämmelser om omprövning och överklagande. För att nu aktuella underlagsbeslut, som ligger till grund för besluten om arbetsgivaravgifter, ska kunna omprövas och överklagas i samma omfattning och utsträckning som besluten om arbetsgivaravgifter föreskrivs i *andra stycket* att bestämmelserna om omprövning och överklagande i 66 och 67 kap. SFL gäller för beslut enligt 2 kap. 10 b och 10 c §§ samt 2 kap. 21 § fjärde stycket. Besluten ska vid tillämpningen av bestämmelserna i skatteförfarandelagen anses som beslut om arbetsgivaravgifter. Det innebär bl.a. att omprövningsfristen och överklagandetiden är sex år.

2 §

När skatteförfarandelagen träder i kraft upphör betalningssäkringslagen att gälla. Bestämmelser om betalningssäkring finns i fortsättningen i skatteförfarandelagen, närmare bestämt i 46 kap. Eftersom den lagen gäller för avgifter som tas ut enligt förevarande lag behöver det inte sägas här att bestämmelserna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen gäller i fråga om socialavgifter. Det är skälet till den ändring som nu görs.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

I fråga om arbetsgivaravgifter ska de nya bestämmelserna tillämpas på ersättning som betalas ut efter den 31 december 2011, dvs. i fråga om redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012.

Punkten 3

I fråga om egenavgifter ska de nya bestämmelserna tillämpas på inkomst som upp bärs efter den 31 januari 2012, dvs. på inkomst som ska redovisas i en inkomstdeklaration för beskattningsåret 2013. Om beskattningsåret har börjat före den 1 februari 2012 gäller dock äldre bestämmelser.

25.15 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

1 kap.

8 §

Paragrafen är ny.

Tvångsåtgärdslagen, betalningssäkringslagen och ersättningslagen gäller för tull, skatt som ska betalas till Tullverket, ränta, tulltillägg och avgifter. Lagarna upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Bestämmelser om tvångsåtgärder, betalningssäkring och ersättning finns därefter i skatteförfarandelagen, som enligt 2 kap. 1 § SFL inte gäller för tull och skatt m.m. som tas ut enligt förevarande lag. För att ersättning för biträdeskostnader ska kunna beviljas och betalningssäkring och bevissäkring ska kunna vidtas även i fortsättningen hänvisas i *första stycket* till skatteförfarandelagens bestämmelser i dessa ämnen.

I *andra stycket* sägs att vid tillämpningen av första stycket ska det som sägs om Skatteverket och Kronofogdemyndigheten i stället gälla Tullverket.

Det innebär att Tullverket i likhet med i dag för det allmännas talan i mål om betalningssäkring av fordringar enligt denna lag. I dag följer det av 3 § andra stycket betalningssäkringslagen (prop. 1999/2000:126 s. 107–109 och 160).

Tullverket ska vidare även i fortsättningen få verkställa tvångsåtgärder som grundar sig på kontroll enligt förevarande lag. Det följer av att vad som sägs om Kronofogdemyndigheten i 69 kap. 2–11 §§ SFL i stället ska gälla Tullverket vid tillämpningen av första stycket. I dag följer det av 21 § andra stycket tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151 s. 160).

Eftersom förevarande lag innehåller bestämmelser om att handlingar och uppgifter får undantas från kontroll behövs det ingen hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser i ämnet (47 kap.). Bestämmelser om undantag från kontroll finns här i 6 kap. 34–38 §§ och dessa gäller alltså även vid bevissäkring i samband med kontroll enligt förevarande lag.

5 kap.

13 §

Bestämmelsen i *fyjärde stycket* om nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull vid synnerliga skäl ändras. Enligt dagens bestämmelse är det Tullverket som beslutar om nedsättning eller befrielse. Ändringen innebär att regeringen får rätt att besluta om nedsättning eller befrielse och ge myndighet rätt att fatta sådana beslut. Det är inte uteslutet att situationer då regeringen bör ha beslutanderätt kan uppkomma. Motsvarande gäller redan för befrielse på grund av synnerliga skäl från ränta på annan skatt än tull enligt 5 kap. 19 §.

Möjligheten till befrielse helt eller delvis från skatt som ska betalas till Tullverket vid synnerliga skäl enligt 13 kap. 1 § andra stycket SBL avskaffas. Nedsättning eller befrielse på grund av synnerliga skäl för sådan skatt kommer alltså att uttömmande regleras här. Beträffande skälen för att slopa bestämmelsen i 13 kap. 1 § andra stycket SBL hänvisas till betänkandet s. 1359 f.

I 9 kap. 2 § första stycket föreslås en särskild bestämmelse om överklagande.

16, 20 och 21 §§

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

24 §

Nuvarande bestämmelse i *första stycket* hänvisar till skattebetalningslagens bestämmelser om betalningsskyldighet för företrädare för en gäldenär som är juridisk person, dvs. till 12 kap. 6, 6 b, 7–7 e §§, 12 § första stycket och 13 §, 21 kap. 3 § andra stycket samt 22 kap. 2 och 14 §§ SBL. Skattebetalningslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Hänvisningarna ändras därför till att avse motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningar sker dessutom till bestämmelserna om verkställighet och indrivning i skatteförfarandelagen. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Bestämmelsen om förbud mot att ompröva fullföljda överenskommelser om betalningsskyldighet i 21 kap. 3 § andra stycket SBL får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Detsamma gäller överklagandeförbudet i 22 kap. 2 § SBL. Skälet till att dessa bestäm-

melser slopas framgår av kommentarerna till 66 kap. 3 § andra stycket och 67 kap. SFL.

Övriga överklagandeförbud i 22 kap. 2 § SBL förs, bortsett från förbudet att överklaga vitesförelägganden, över till 67 kap. 5 § SFL. Inget av förbuden har dock relevans för mål om företrädaransvar varför det här inte behövs någon hänvisning dit.

Dagens bestämmelse hänvisar även till 22 kap. 14 § SBL. Den paragrafen får ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen Om en företrädare överklagar ett beslut om företrädaransvar, ska enligt nämnda paragraf 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. I skatteförfarandelagen 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. Skatteförfarandelagens bestämmelse om tid för överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut i 67 kap. 28 § omfattar därför även företrädare.

Genom hänvisningen till 67 kap. 4 § SFL får företrädaren överklaga ett beslut om skatt som omfattas av företrädaransvaret inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen. Genom hänvisningen till 28 § samma kapitel blir överklagandetiden för företrädaren två månader från den dag då han eller hon fick del av beslutet. Samma överklagandetid blir gällande om företrädaren vill överklaga ett beslut om företrädaransvar. För Skatteverket och det allmänna ombudet blir överklagandetiden två månader från den dag då beslutet meddelades.

8 kap.

2 §

Ändringarna är av endast språklig och redaktionell karaktär.

6 §

Undantagen för rättelse av felräkning eller skrivfel och avvikelser som avser bedömning av ett yrkande i punkterna 1 och 2 slopas.

Enligt *punkten 1* ska tulltillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av tulldeklaration eller annat dokument som lämnats till ledning för tulltaxering. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs att felet direkt framgår av de handlingar som lämnats. Felaktigheten ska vidare vara så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felet (prop. 1985/86:41 s. 39). Att denna typ av fel inte ska leda till tulltillägg framgår numera redan av definitionen av oriktig uppgift i 2 §. Enligt definitionen ska en uppgift nämligen inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut (2 § tredje stycket 1). Bestämmelsen har således inte någon funktion och slopas därför.

Punkten 2 anger att tulltillägg inte ska tas ut om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelserna inte gäller någon uppgift i sak. Den har inte heller någon självständig betydelse. Ett riktigt yrkande ska nämligen framgå av de lämnade uppgifterna. Dessutom måste den

deklarationsskyldige i någon form ha redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet (prop. 1985/86:41 s. 27 och 28 samt prop. 1977/78:136 s. 144 och 145). Om sakomständigheterna redovisats korrekt föreligger ingen oriktig uppgift eftersom uppgiften (yrkandet) tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut (2 § tredje 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 (2 § fjärde stycket 2).

Motsvarande bestämmelser om skattetillegg slopas också (se författningsskomentaren till 49 kap. 10 § SFL).

10 §

I paragrafen görs endast redaktionella och språkliga ändringar.

Upphävandet av 14 §

Enligt *första stycket* ska bestämmelserna om befrielse från tulltillägg och förseningsavgift beaktas, även om yrkande om detta inte framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om tulltillägg eller förseningsavgift.

Om tull sätts ned, ska enligt *andra stycket* också beslutet om tulltillägg ändras på det sätt som nedsättningen kan föranleda.

Bestämmelserna är utformade efter mönster av skatteförfarandet (prop. 1985/86:41 s. 42). Skatteförfarandebestämmelserna finns i dag i 5 kap. 15 och 19 §§ TL samt 15 kap. 12 och 14 §§ SBL. De får emellertid ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen. Skälet till det är att det som sägs i bestämmelserna gäller ändå. Detsamma gäller för bestämmelserna i 14 §. Beträffande skälen för att slopa bestämmelserna i 5 kap. 15 och 19 §§ TL och 15 kap. 12 och 14 §§ SBL hänvisas till betänkandet s. 1288 f.

9 kap.

2 §

I paragrafens *första stycke* förs en ny bestämmelse in. Bestämmelsen gäller beslut om nedsättning eller befrielse från annan skatt än tull enligt 5 kap. 13 § fjärde stycket och ränta på annan skatt än tull enligt 19 § samma kapitel. Beslut om nedsättning eller befrielse fattas enligt dessa paragrafer av regeringen eller den förvaltningsmyndighet som regeringen bestämmer. Det handlar om en diskretionär bedömning som, om myndighet fattat beslutet, lämpligen överprövas av regeringen. Förslaget innebär att beslut enligt tullagen hanteras på samma sätt som motsvarande beslut enligt skatteförfarandelagen (60 kap. 1 § och 67 kap. 6 § SFL).

23 §

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

24 §

Enligt 45 kap. 17 § SFL prövas frågor om bevissäkring av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den som bevissäkringen gäller när ansökan görs. Hänvisningen i 1 kap. 8 § omfattar inte denna forumbestämmelse. I dag finns det i 28 § tvångsätgärdslagen en särskild forumbestämmelse för tvångsätgärder som avser kontroll av tull eller skatt som beslutas av Tullverket. Enligt bestämmelsen prövas frågor om sådana tvångsätgärder av den förvaltningsrätt inom vars domkrets åtgärden ska verkställas eller har verkställts. Det sägs nu i stället här.

25 §

I 1 kap. 8 § första stycket 3 finns en hänvisning till 46 kap. SFL, dvs. till bestämmelserna om betalningssäkring. Enligt 46 kap. 19 § SFL ska frågor om betalningssäkring prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande från den som betalningssäkringen gäller när ansökan görs. Det innebär att ansökan ska göras hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 67 kap. 7–10 §§ SFL, dvs. hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets en fysisk person har sin hemortskommun eller en juridisk person sitt säte eller liknande.

Förevarande lag innehåller ingen särskild bestämmelse om behörig förvaltningsrätt. Det innebär enligt 14 § andra stycket lagen om allmänna förvaltningsdomstolar att beslut om tull m.m. överklagas hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats.

Mål om betalningssäkring och mål enligt denna lag kan alltså komma att handläggas vid olika domstolar. Förevarande paragraf införs för att ge Tullverket möjlighet att ansöka om betalningssäkring hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den fordran som betalningssäkringen gäller. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 20 § andra stycket betalningssäkringslagen (prop. 1999/2000:126 s. 107–109 och 160).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Lagen tillämpas på förhållanden som hänför sig till tid efter utgången av 2011. Se vidare kommentaren till skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser och då särskilt punkterna 14, 17 och 18 där upphävandet av betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen och skattebetalningslagen behandlas.

Punkten 3

Ersättning för biträdeskostnader regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas på kostnader i ärenden och mål som

inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen i 1 kap. 8 § till nämnda bestämmelser om ersättning.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om ärendet eller målet avser ett förhållanden som hänför sig till tiden före eller efter utgången av 2011 spelar alltså ingen roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller nya 1 kap. 8 § ska tillämpas är när ärendet eller målet inleddes. Se vidare kommentaren till punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten 4

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Detsamma ska gälla bestämmelserna om ränta i förevarande lag.

25.16 Förslaget till lag om ändring i lagen (2004:629) om trängselskatt

3 b §

Paragrafen är ny.

Paragrafen införs därför att betalningssäkringslagen och ersättningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna om betalningssäkring och ersättning för kostnader finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och tilläggsavgift som tas ut med stöd av förevarande lag. För att behålla dagens ordning hänvisas här till bestämmelserna om betalningssäkring och ersättning för kostnader i skatteförfarandelagen.

17 §

Skattebetalningslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Hänvisningarna i förevarande paragraf ändras därför till att avse motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Dessutom hänvisas till den nya bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL om att Skattverket får bevilja anstånd om det är till fördel för det allmänna. Sådana beslut om anstånd får enligt 67 kap. 5 § första stycket 6 samma lag inte överklagas, varför det även tas in en hänvisning till detta överklagandeförbud.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på skatt för vilken skattskyldighet inträder efter utgången av 2011.

Betalningssäkringslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. I punkten 14 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser sägs att betalningssäkringslagen fortfarande gäller för skattepliktiga händelser som har inträffat före utgången av 2011. Det innebär att dagens bestämmelser om betalningssäkring alltså gäller för skatt och avgift som hänför sig till skattepliktiga händelser för vilka skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

Även skattebetalningslagen upphävs men gäller fortfarande, med vissa undantag, för skattepliktiga händelser som har inträffat före ikraftträdandet av skatteförfarandelagen. Det sägs i punkten 18 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten 2

Ersättning för biträdeskostnader regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen i nya 3 b §.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om skattskyldighet har inträtt före eller efter utgången av 2011 spelar alltså ingen roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller nya 3 b § ska tillämpas är när ärendet eller målet inleds.

Punkten 3

Skatteförfarandelagens bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter är något generösare än skattebetalningslagens bestämmelser och bör få genomslag direkt. Det uppnås genom förevarande övergångsbestämmelse. Ansökningar om anstånd som behandlas efter ikraftträdandet ska alltså utan undantag bedömas enligt de nya och något generösare bestämmelserna i 17 § och det oavsett om ansökan avser skatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Detsamma ska gälla bestämmelserna om ränta vid anstånd enligt 17 §.

25.17 Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)

1 kap.

8 §

Ändringarna införs därför att skattebetalningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012.

Nuvarande bestämmelse hänvisar till 10 kap. 27 §, 14 kap. och 23 kap. 2 § SBL. Hänvisningarna i förevarande paragraf ändras därför till att avse de bestämmelser i skatteförfarandelagen som behövs för att kontrollera vägtrafikskatten.

Hänvisningen till bestämmelserna om föreläggande i 10 kap. 27 § SBL ersätts inte med någon motsvarande hänvisning till skatteförfarandelagen. Att hänvisningen slopas beror på att den här lagen inte innehåller någon skyldighet som kan jämföras med skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration eller skattedeklaration.

De bestämmelser i 14 kap. SBL som inte är relevanta vid kontroll av vägtrafikskatt och som därför inte får några motsvarigheter här är 1 a, 2 a och 2 b §§ SBL. Bestämmelsen om besök eller annat personligt sammanträffande i 14 kap. 6 § SBL slopas och förs alltså inte över till skatteförfarandelagen. Någon sådan bestämmelse kommer därför inte heller att finnas i förevarande lag (se avsnitt 13.3).

Bestämmelser om tvångsåtgärder och betalningssäkring finns i dag i tvångsåtgärdslagen och betalningssäkringslagen. Ersättning för kostnader för biträde regleras i ersättningslagen. Dessa lagar, som gäller för vägtrafikskatt, upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Bestämmelser om bevissäkring, betalningssäkring och ersättning för kostnader för biträde finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för vägtrafikskatt. För att behålla dagens ordning hänvisas här till skatteförfarandelagens bestämmelser i nyssnämnda ämnen.

Förevarande paragraf hänvisar i dag till bestämmelser om utlämnande av uppgifter i 14 kap. 8 § SBL. Det rör sig dels om bestämmelser som bryter sekretessen hos myndigheter så att de kan lämna uppgifter som behövs för skattekontrollen till Skatteverket, dels om under vilka förutsättningar Skatteverket får lämna sekretessbelagda uppgifter till utländska myndigheter. Bestämmelser i dessa ämnen ska i fortsättningen ges i förordning, dvs. i skatteförfarandeförordningen. Dagens hänvisning till 14 kap. 8 § SBL bör därför ersättas med en hänvisning i vägtrafikskatteförordningen (2006:242) till bestämmelserna i skatteförfarandeförordningen (se avsnitt 6.2).

4 kap.

9 §

Skattebetalningslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Hänvisningarna i förevarande paragraf ändras därför till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

5 kap.

8 §

Hänvisningarna till skattebetalningslagen, som upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft, ersätts här med hänvisningar till de aktuella bestämmelserna om ränta i skatteförfarandelagen.

7 kap.

1 §

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden beslutade med stöd av skatteförfarandelagen ska få överklagas. Det bör även gälla förfarandet för vägtrafikskatt och överklagandeförbudet i *andra stycket* slopas därför. I skatteförfarandelagen ersätts skattebetalningslagens begrepp ”skatterevision” med begreppet ”revision”. Motsvarande ändring görs även i förevarande stycke (se avsnitt 5.3.2).

2 §

Lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Även ersättningslagen upphävs vid den tidpunkten. Här hänvisas därför till 67 kap. 11 § andra stycket SFL som innehåller de nya bestämmelser som ska ersätta nu aktuella bestämmelser i de båda lagarna som upphävs.

4 och 6 §§

Ändringen är föranledd av att taxeringslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. För att behålla dagens ordning hänvisas här till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Tvångsåtgärdslagen och betalningssäkringslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Enligt punkterna 14 och 17 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser ska nämnda lagar fortfarande gälla för tvångsåtgärder och betalningssäkring i fråga om skatter och avgifter som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen och som avser perioder eller händelser före ikraftträdandet.

Även skattebetalningslagen upphävs men gäller fortfarande med vissa undantag för skattepliktiga händelser som har inträffat före ikraftträdandet. Det sägs i punkten 18 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Lagen om allmänt ombud hos Skatteverket upphävs i samband med ikraftträdandet av skatteförfarandelagen, men gäller fortfarande för beslut som ska överklagas enligt äldre bestämmelser, se punkten 23 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten 2

Ersättning för biträdeskostnader regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen gällande ersättning för kostnader för biträde i 1 kap. 8 §.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande

gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om skattskyldighet har inträtt före eller efter utgången av 2011 spelar alltså ingen roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller de nya bestämmelserna om ersättning i 1 kap. 8 § ska tillämpas är när ärendet eller målet inleds.

Punkten 3

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Detsamma ska gälla bestämmelserna om ränta vid anstånd enligt 5 kap. 8 §.

Punkten 4

För att rätten att överklaga vitesförelägganden ska få genomslag direkt sägs här att den nya lydelsen av 7 kap. 1 § ska tillämpas på vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Sådana vitesförelägganden får alltså överklagas även om de skulle avse kontroll av fordonsskatt för skatteår eller skatteperiod före ikraftträdandet.