

Regeringens proposition

2010/11:165



Skatteförfarandet

Prop.
2010/11:165

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 8 september 2011

Fredrik Reinfeldt

Anders Borg
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen 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 (1989:479) 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 gällande regler ska alla, såväl juridiska som fysiska personer, lämna självdeklaration senast den 2 maj. I propositionen 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 till och med månaden efter beskattningsårets utgång.

Regeringen föreslår att betalningsfristen för slutlig skatt även i fortsättningen ska vara 90 dagar. Det införs enhetligare ränteregler i skattekontosystemet. Kostnadsränta ska beräknas på underskott på ett skattekonto efter en procentsats som motsvarar basräntan. Detta gäller dock inte kostnadsränta i fråga om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt och särskild inkomstskatt som ska betalas enligt ett beslut om skönsbeskattning samt kostnadsränta vid för sen betalning. I dessa fall ska räntan 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 skatter och avgifter 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. 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 ombud, biträde eller utredning bör utredas i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Del 1 Lagtext m.m.

Förkortningar.....	19
1 Förslag till riksdagsbeslut.....	21
2 Lagtext.....	22
2.1 Förslag till skatteförfarandelag	22
AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER.....	22
1 kap. Lagens innehåll	22
2 kap. Lagens tillämpning	24
3 kap. Definitioner och förklaringar.....	25
AVDELNING II. FÖRETRÄDARE.....	30
4 kap. Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning.....	30
5 kap. Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare.....	30
6 kap. Ombud.....	31
AVDELNING III. REGISTRERING	33
7 kap. Registrering	33
AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT	35
8 kap. Preliminärskattesystemets grunder	35
9 kap. Godkännande för F-skatt	35
10 kap. Skatteavdrag för preliminär skatt	37
11 kap. Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt.....	41
12 kap. Skattetabeller.....	46
AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT	47
13 kap. Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt.....	47
AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER	48
14 kap. Syftet med kontrolluppgifter	48
15 kap. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst.....	49
16 kap. Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet	51
17 kap. Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter	53
18 kap. Kontrolluppgift om ränteutgifter	54
19 kap. Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter	54
20 kap. Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder och fondföretag	55

21 kap. Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och andra delägarätter än andelar i investeringsfonder och fondföretag	56
22 kap. Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden	57
23 kap. Kontrolluppgift om utländska förhållanden	61
24 kap. Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter	63
25 kap. Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet	63
26 kap. Skattedeclaration	64
27 kap. Skalbolagsdeklaration	73
28 kap. Preliminär inkomstdeklaration	74
29 kap. Syftet med inkomstdeklaration	75
30 kap. Vem ska lämna en inkomstdeklaration?	75
31 kap. Vad ska en inkomstdeklaration innehålla?	77
32 kap. När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?	84
33 kap. Särskilda uppgifter	85
34 kap. Informationsuppgifter	87
35 kap. Periodiska sammanställningar	89
36 kap. Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter	91
37 kap. Föreläggande	92
38 kap. Formkrav	93
 AVDELNING VII. DOKUMENTATION	 94
39 kap. Dokumentationskyldighet	94
 AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL	 97
40 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera	97
41 kap. Revision	98
42 kap. Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök	101
 AVDELNING IX. ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER FÖR OMBUD, BITRÄDE ELLER UTREDNING	 103
43 kap. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning	103
 AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER	 104
44 kap. Vitesföreläggande	104
45 kap. Bevissäkring	104
46 kap. Betalningssäkring	107
 AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL	 111
47 kap. Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll	111
 AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER	 112
48 kap. Förseningsavgift	112

49 kap. Skattetillägg.....	113	
50 kap. Kontrollavgift.....	118	
51 kap. Befrielse från särskilda avgifter.....	119	
52 kap. Beslut om särskilda avgifter.....	119	
AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER		
OCH AVGIFTER.....		
53 kap. Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.....	121	
54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt.....	122	
55 kap. Beslut om preliminär skatt.....	123	
56 kap. Beslut och besked om slutlig skatt.....	125	
57 kap. Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter....	128	
58 kap. Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag.....	128	
59 kap. Ansvar för skatter och avgifter.....	129	
60 kap. Beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.....	134	
AVDELNING XIV. BETALNING OCH ÅTER-		
BETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER.....		
61 kap. Skattekonton.....	134	
62 kap. Betalning av skatter och avgifter.....	135	
63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter.....	140	
64 kap. Återbetalning av skatter och avgifter.....	144	
65 kap. Ränta.....	146	
AVDELNING XV. OMRÖVNING SAMT		
ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I BESLUT		
PÅ GRUND AV SKATTEAVTAL.....		
66 kap. Omprövning.....	150	
67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal.....	157	
AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET.....		
68 kap. Besluts verkställbarhet.....	165	
69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring.....	165	
70 kap. Indrivning.....	168	
71 kap. Övriga bestämmelser om verkställighet.....	169	
2.2	Förslag till lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.....	176
2.3	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	181
2.4	Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69).....	186
2.5	Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	189

2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter	194
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.	195
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	197
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m. fl.	200
2.10	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	201
2.11	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor	211
2.12	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter	214
2.13	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	219
2.14	Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	248
2.15	Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281)	255
2.16	Förslag till lag om ändring i lagen (2004:629) om trängselskatt	263
2.17	Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)	264
3	Ärendet och dess beredning	268
4	Bakgrund	270
4.1	Det nuvarande skatteförfarandet	270
4.1.1	De tre stora lagarna	270
4.1.2	Övriga lagar	273
4.2	Regelförenkling	275
4.2.1	Det nationella arbetet	275
4.2.2	Regelförenkling ur ett internationellt perspektiv	277
4.2.3	Mätningar av företagens administrativa kostnader	278
5	En skatteförfarandelag	279
5.1	Skatteförfarandet samlas i en lag	279
5.2	Lagens struktur	282
5.3	Språket	285
5.3.1	Allmänt	285
5.3.2	Ändrade eller nya begrepp, termer och uttryck	285
6	Föreskrifter – lag, förordning eller myndighetsföreskrifter?	289
6.1	Gällande rätt	289
6.2	Föreskrifter som får meddelas av regeringen	290
7	Lagens tillämpning	292
7.1	Vilka skatter och avgifter ska tas ut enligt lagen?	292

7.2	Behovet av s.k. likställighetsbestämmelser	297
7.3	Proportionalitetsprincipen	300
8	Företrädare	303
8.1	Större möjligheter att använda deklarationsombud	303
8.1.1	Nuvarande bestämmelser om deklaration genom ombud	303
8.1.2	Skatteverkets utvärdering	305
8.1.3	Fler än ett deklarationsombud	307
8.1.4	Ett generellt system för deklarationsombud	309
8.1.5	Företrädare som är uppgiftsskyldiga ska få utse deklarationsombud	313
8.1.6	Ombud för dödsbo	315
8.2	Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning	316
8.2.1	Huvudregeln	316
8.2.2	Presumtionsregeln	317
9	Registrering	319
9.1	Anmälan för registrering	319
9.2	Anmälan för registrering för mervärdesskatt	320
9.3	Avregistrering	321
10	Preliminär skatt	323
10.1	Dagens preliminärskattesystem i korthet	323
10.2	Ett godkännande för F-skatt ska ersätta F-skattsedeln	324
10.3	Förutsättningarna för F-skatt	328
10.3.1	Ett komplicerat regelverk ska bli enklare	328
10.3.2	Ändrade förutsättningar för F-skatt	329
10.4	Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas	332
10.4.1	Inget skatteavdrag för dricks	332
10.4.2	Undantagsbestämmelser som ska slopas	333
10.4.3	Skatteavdrag från viss ersättning även om mottagaren är godkänd för F-skatt	336
10.4.4	Skatteavdrag från annan avkastning än ränta och utdelning	336
10.4.5	När förmån av framtida förvärv av värdepapper senast ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag	339
10.5	Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten	340
11	Deklarationer, kontrolluppgifter och övriga uppgifter	343
11.1	En teknikneutral lagstiftning	343
11.2	Minskat uppgiftslämnande	348
11.2.1	Uppgiftsskyldigheter som infördes för att kontrollera ”stoppreglerna” slopas	348
11.2.2	Pensionsstiftelser ska inte behöva lämna särskilda uppgifter	350
11.2.3	Handelsbolag ska inte behöva under-teckna särskilda uppgifter	351

11.2.4	Enklare att lämna uppgifter om insättningar på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto.....	352
11.2.5	Enskilda näringsidkare behöver inte längre lämna kontrolluppgifter om räntor.....	353
11.2.6	Kontrolluppgifter ska inte behöva lämnas för ersättningar och förmåner som har redovisats i en skattedeclaration.....	355
11.2.7	Ökat utrymme för att redovisa punktskatt för beskattningsår	357
11.3	Redovisning av skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.....	358
11.4	Särskild skattedeclaration för utomlands bosatta	361
11.5	Redovisning av mervärdesskatt.....	362
11.5.1	Gällande regler	362
11.5.2	Möjligheten att redovisa i självdeklarationen slopas	365
11.5.3	Ökat utrymme för att redovisa mervärdesskatt för beskattningsår.....	369
11.5.4	Från vilken tidpunkt gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?.....	371
11.5.5	Från vilken tidpunkt gäller en ändring från eller till beskattningsår?	375
11.6	Inkomstdeklaration.....	377
11.7	När fysiska personer och dödsbon ska lämna inkomstdeklaration	379
11.7.1	Kalenderårsanknutet förfarande.....	379
11.7.2	Inga förändrade regler för den sista deklarationen för den som har flyttat utomlands eller avlidit	381
11.7.3	Avyttring av värdepapper bör även i fortsättningen redovisas en gång varje beskattningsår	384
11.7.4	Avyttring av privatbostad bör även i fortsättningen redovisas den 2 maj	385
11.7.5	Uthyrning av bostad bör även i fortsättningen redovisas den 2 maj	390
11.8	När juridiska personer ska lämna inkomstdeklaration... ..	391
11.8.1	Gällande regler	391
11.8.2	Deklarationstidpunkterna i de nordiska länderna	392
11.8.3	Deklarationstidpunkt beroende på beskattningsår	392
11.9	Särskilda uppgifter om inkomst som är undantagna från skatteplikt.....	400
11.10	Uppgift till den som kontrolluppgift gäller för	401
11.11	Föreläggande – kontroll av egen uppgiftsskyldighet.....	403
12	Dokumentation.....	405
12.1	Kassaregister	405

12.2	Omsättning av investeringsguld	407
12.3	Föreläggande.....	408
13	Utredning och kontroll.....	409
13.1	Skatteverkets utredningsskyldighet.....	409
13.2	Skatteverkets kommunikationsskyldighet.....	410
13.3	Besök och annat personligt sammanträffande.....	411
13.4	Revision	412
13.4.1	Omsättning av investeringsguld	412
13.4.2	Tredjemansrevision	413
13.5	Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök	414
14	Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning	415
14.1	Gällande regler	415
14.2	Ersättning ska kunna beviljas i fler ärenden och mål än i dag.....	417
14.3	Tiden för begäran om omprövning och överklagande ..	418
14.4	Verkställighet.....	419
14.5	Utredningens övriga förslag och bedömningar	419
15	Tvångsåtgärder	422
15.1	Förbud mot att förena ett föreläggande med vite	422
15.2	Bevissäkring – försegling.....	426
15.3	Betalningssäkring.....	430
15.3.1	Betalningssäkring och kontrollavgifter	430
15.3.2	Underrättelse om beslut.....	431
15.3.3	Automatiskt upphävande av beslut om betalningssäkring.....	433
16	Undantag från kontroll.....	434
16.1	Undantag av handlingar ska kunna göras vid alla kontroller.....	434
16.2	Undantag av uppgifter från föreläggande.....	435
17	Särskilda avgifter	437
17.1	Skattetillägg	437
17.2	2003 års skattetilläggsreform	438
17.2.1	Regeringens utgångspunkter	438
17.2.2	En definition av oriktig uppgift.....	439
17.2.3	Större genomslag för normalt tillgängligt kontrollmaterial	439
17.2.4	Befrielse från skattetillägg	440
17.2.5	Ny procentsats för vissa periodiseringsfel.....	447
17.2.6	Utvidgat förbud mot att förena ett föreläggande med vite	448
17.2.7	Anstånd med betalning av skattetillägg.....	448
17.3	Skatteverkets tolkning av befrielsereglerna	448
17.3.1	I vilka fall ska bedömningen bli mer nyanserad och generös?.....	448
17.3.2	Hel eller delvis befrielse?.....	449
17.3.3	Ursäktligt – hälsa.....	450
17.3.4	Ursäktligt – felbedömning.....	450

17.3.5	Ursäktligt – vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.....	452
17.3.6	Oskäligt – oproportionerligt	452
17.3.7	Oskäligt – lång handläggningstid	455
17.3.8	Oskäligt – dömd för skattebrott	456
17.4	Skatteverkets tillämpning i praktiken	456
17.5	Praxis från Regeringsrätten	458
17.6	Har syftena med reformen uppnåtts?	467
17.7	Åtgärder för att ytterligare stärka rättssäkerheten.....	475
17.7.1	Nivåerna för delvis befrielse bör tas bort.....	475
17.7.2	Ökat utrymme för frivillig rättelse.....	478
17.7.3	Inget skattetillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial	479
17.7.4	Inget skattetillägg vid skönsbeskattning om skatten bestäms enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial	483
17.7.5	Sänkt procentsats för skattetillägg på icke gjort skatteavdrag	484
17.8	Skattetillägg utan sakprövning	486
17.9	Skönstaxeringspekulation ska motverkas	487
17.10	Beslut om kontrollavgift.....	489
17.11	Tulltillägg.....	490
18	Beslut om skatter och avgifter.....	494
18.1	Elektroniska beslut	494
18.2	Termen beskattningsbeslut används inte i skatteförfarandelagen	497
18.3	Beslut om särskild inkomstskatt.....	498
18.4	Beslut om slutlig skatt	502
18.5	Företrädaransvar	505
18.5.1	Ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts.....	505
18.5.2	Företrädaransvar för överskjutande punktskatt samt mervärdesskatt och punktskatt som har återbetalats med för högt belopp	507
18.5.3	Betalningsskyldighet vid skattebrott.....	508
18.5.4	Är frågan om utökad betalningsskyldighet vid skattebrott tillräckligt utredd?.....	513
19	Betalning och återbetalning av skatter och avgifter	516
19.1	Skattekontosystemet	516
19.1.1	Skattekontot används för utbetalning av statligt stöd	517
19.1.2	Kreditering på skattekontot är inte detsamma som utbetalning	517
19.2	Fortsatt kreditering av statligt stöd på skattekontot	518
19.3	Skattekonton som inte längre används	521
19.3.1	Möjligheterna att avsluta skattekonton	521
19.3.2	Mindre överskott som inte har kunnat återbetalas ska tillfalla staten	522

19.4	Avräkningsordningen.....	524	Prop. 2010/11:165
19.4.1	Avräkning ska i första hand göras från skatteskuld som inte har lämnats för indrivning	524	
19.4.2	Avräkningsordning för betalare som har mer än ett skattekonto	525	
19.4.3	Avräkning om en skatt eller avgift som omfattas av ackord sätts ned.....	526	
19.5	Åtgärder för att motverka ”skattebyten”	527	
19.5.1	Skattebyte.....	527	
19.5.2	Problem med skattebyten	527	
19.5.3	Anstånd ska inte registreras på skattekontot före förfallodagen.....	533	
19.6	Preliminär och slutlig skatt – ränta och betalningstid	535	
19.6.1	Bakgrunden till gällande regler	535	
19.6.2	Betalningstiden för preliminär skatt	539	
19.6.3	Betalningstiden för slutlig skatt.....	540	
19.6.4	Enhetliga regler för ränteberäkning inom skattekontosystemet	547	
19.7	Slutlig skatt bör även i fortsättningen hanteras på skattekontot	551	
19.8	Överskott på skattekontot som motsvarar slutlig skatt att betala	553	
19.9	Sidobetalningsansvaret på skattekontot	554	
19.9.1	Skatter och avgifter som omfattas av ett sidobetalningsansvar ska hanteras i skattekontosystemet	554	
19.9.2	Förändrade ränteregler för sidobetalningsansvar	559	
19.10	Mindre belopp ska återbetalas automatiskt bara till konto	562	
19.11	Betalning och återbetalning av skatt eller avgift för kommuner och landsting	564	
19.12	Anstånd med att betala skatter och avgifter	566	
19.12.1	Ökat utrymme för anstånd	566	
19.12.2	Anstånd med betalning av kontrollavgift	571	
19.12.3	Ersättning för ställd anståndssäkerhet	573	
19.13	Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt.....	574	
20	Omprövning samt överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal	576	
20.1	Handläggningstider	576	
20.2	Skattenämndernas roll i förfarandet	580	
20.2.1	Dagens reglering	580	
20.2.2	Kritiken mot skattenämnderna	582	
20.2.3	Skattenämnderna bör avskaffas.....	584	
20.3	Beslut som ska omprövas enligt skatteförfarandelagen	591	
20.4	Återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med EU-rätten.....	595	

20.5	Omprövning med hänvisning till ny eller ändrad praxis från EU-domstolen.....	598
20.6	Förlängd tid för begäran om omprövning av beslut som meddelas sent.....	602
20.7	Omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket	605
20.8	Ändringar av skatte- eller avgiftsbeslut i efterhand.....	609
20.9	Vitesförelägganden ska få överklagas	613
20.10	Rätten för kommuner och landsting att överklaga slopas.....	617
20.11	Återkallelse av överklagande.....	619
20.12	Det allmänna ombudets överklagande.....	620
21	Verkställighet.....	623
21.1	Höjd beloppsgräns för indrivning.....	623
21.2	Återtagande av indrivningsuppdrag.....	625
21.3	Mindre underskott ska kunna falla bort.....	627
22	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	629
23	Följdändringar.....	639
23.1	Allmänt.....	639
23.2	Lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.....	641
23.3	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	642
23.4	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.....	644
23.5	Inkomstskattelagen (1999:1229).....	645
23.6	Socialavgiftslagen (2000:980).....	646
24	Konsekvenser.....	648
24.1	Skatteförfarandet i en lag.....	648
24.2	Större möjligheter att använda deklarationsombud	650
24.3	Preliminär skatt.....	652
24.3.1	Ett godkännande för F-skatt ska ersätta F-skattsedeln.....	652
24.3.2	Ändrade förutsättningar för F-skatt	652
24.3.3	Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas	653
24.3.4	Lättare att få den preliminära skatten anpassad efter den beräknade inkomsten.....	654
24.4	Minskat uppgiftslämnande	654
24.5	Skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska tas ut enligt skatteförfarandelagen.....	656
24.6	Redovisning av mervärdesskatt.....	658
24.7	Tidpunkt för inkomstdeklaration	660
24.8	Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning.....	661
24.9	Skattetillägg.....	663
24.10	Betalning och återbetalning av skatter och avgifter.....	664
24.10.1	Tidpunkt för betalning av skatt för andra juridiska personer än dödsbon	664

24.10.2	Enhetliga regler för ränteberäkning.....	666	Prop. 2010/11:165
24.10.3	Anstånd med betalning.....	668	
24.10.4	Övriga betalnings- och återbetalnings- frågor.....	669	
24.11	Omprövning samt överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal.....	670	
24.11.1	Skattnämnderna ersätts av särskilt kvalificerade beslutsfattare.....	670	
24.11.2	Ändringar av skatte- eller avgiftsbeslut i efterhand.....	671	
24.11.3	Överklagande av vitesföreläggande	673	
24.12	Sammanfattning	675	

Del 2 Författningskommentar

25	Författningskommentar.....	693
25.1	Förslaget till skatteförfarandelag.....	693

AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER.....		693
1 kap.	Lagens innehåll	693
2 kap.	Lagens tillämpning	693
3 kap.	Definitioner och förklaringar.....	698

AVDELNING II. FÖRETRÄDARE.....		708
4 kap.	Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning.....	708
5 kap.	Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare.....	709
6 kap.	Ombud.....	711

AVDELNING III. REGISTRERING		718
7 kap.	Registrering	718

AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT		721
8 kap.	Preliminärskattesystemets grunder	721
9 kap.	Godkännande för F-skatt	722
10 kap.	Skatteavdrag för preliminär skatt	728
11 kap.	Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt.....	738
12 kap.	Skattetabeller.....	748

AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT		750
13 kap.	Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt.....	751

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER		755
14 kap.	Syftet med kontrolluppgifter	755
15 kap.	Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst.....	756

16 kap. Kontrollavgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet.....	761
17 kap. Kontrollavgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter	763
18 kap. Kontrollavgift om ränteutgifter.....	764
19 kap. Kontrollavgift om avkastning på delägarätter.....	766
20 kap. Kontrollavgift om avyttring av andelar i investeringsfonder och fondföretag.....	767
21 kap. Kontrollavgift om avyttring av fordrings- rätter och andra delägarätter än andelar i investeringsfonder och fondföretag.....	769
22 kap. Kontrollavgift om vissa andra förhållanden ...	771
23 kap. Kontrollavgift om utländska förhållanden	776
24 kap. Övriga bestämmelser om kontrollavgifter	780
25 kap. Undantag från kontrollavgiftsskyldighet	782
26 kap. Skattedeklaration	783
27 kap. Skatbolagsdeklaration.....	810
28 kap. Preliminär inkomstdeklaration.....	812
29 kap. Syftet med inkomstdeklaration	815
30 kap. Vem ska lämna en inkomstdeklaration?	815
31 kap. Vad ska en inkomstdeklarationen innehålla?....	817
32 kap. När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?.....	827
33 kap. Särskilda uppgifter.....	830
34 kap. Informationsuppgifter	834
35 kap. Periodiska sammanställningar	841
36 kap. Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter.....	844
37 kap. Föreläggande.....	847
38 kap. Formkrav	856
 AVDELNING VII. DOKUMENTATION.....	 858
39 kap. Dokumentationskyldighet	858
 AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL.....	 866
40 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera.....	866
41 kap. Revision	869
42 kap. Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök....	874
 AVDELNING IX. ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER FÖR OMBUD, BITRÄDE ELLER UTREDNING.....	 879
43 kap. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning	879
 AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER.....	 882
44 kap. Vitesföreläggande	882
45 kap. Beviskrav	885

46 kap. Betalningssäkring	901	Prop. 2010/11:165
AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN		
KONTROLL.....	920	
47 kap. Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll	920	
AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER.....		
48 kap. Förseningsavgift	926	
49 kap. Skattetillägg.....	934	
50 kap. Kontrollavgift	956	
51 kap. Befrielse från särskilda avgifter.....	963	
52 kap. Beslut om särskilda avgifter	965	
AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER		
OCH AVGIFTER.....	971	
53 kap. Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.....	971	
54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt.....	974	
55 kap. Beslut om preliminär skatt.....	978	
56 kap. Beslut och besked om slutlig skatt	987	
57 kap. Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter	992	
58 kap. Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag.....	994	
59 kap. Ansvar för skatter och avgifter.....	997	
60 kap. Beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.....	1011	
AVDELNING XIV. BETALNING OCH		
ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH		
AVGIFTER.....	1012	
61 kap. Skattekonton.....	1012	
62 kap. Betalning av skatter och avgifter	1017	
63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter.....	1030	
64 kap. Återbetalning av skatter och avgifter.....	1045	
65 kap. Ränta.....	1052	
66 kap. Omprövning	1069	
67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal	1121	
AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET		
68 kap. Besluts verkställbarhet	1166	
69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring	1169	
70 kap. Indrivning	1181	
71 kap. Övriga bestämmelser om verkställighet	1186	
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	1190	

25.2	Förslaget till lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster....	1204
25.3	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	1210
25.4	Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	1213
25.5	Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	1215
25.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter	1217
25.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.	1219
25.8	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	1221
25.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	1225
25.10	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	1232
25.11	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor	1236
25.12	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.....	1237
25.13	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	1241
25.14	Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	1257
25.15	Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281) ...	1262
25.16	Förslaget till lag om ändring i lagen (2004:629) om trängselskatt.....	1268
25.17	Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)	1269

Del 3 Bilagor

Bilaga 1	Skatteförfarandeutredningens sammanfattning av betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58)	1288
Bilaga 2	Skatteförfarandeutredningens lagförslag.....	1297
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna till betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58)	1519
Bilaga 4	Sammanfattning av promemorian Artistskattens infogning i skattekontosystemet	1520
Bilaga 5	Lagförslagen i promemorian Artistskattens infogning i skattekontosystemet	1521

Bilaga 6	Förteckning över remissinstanserna till promemorian Artistskattens infogning i skattekontosystemet	1531	Prop. 2010/11:165
Bilaga 7	Lagförslagen i promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder	1532	
Bilaga 8	Förteckning över remissinstanserna till promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder	1538	
Bilaga 9	Lagrådsremissens förslag till lagtext.....	1539	
Bilaga 10	Lagrådets yttrande.....	1781	
Bilaga 11	Regelförenkling	1841	
Bilaga 12	Antal beslut om skattetillägg	1843	
Bilaga 13	Skattetillägg – totala belopp.....	1844	
Bilaga 14	Skattebyten – exempel	1845	
Bilaga 15	Paragrafnyckel – skatteförfarandelagen.....	1849	
Bilaga 16	Paragrafnyckel – taxeringslagen	1869	
Bilaga 17	Paragrafnyckel – skattebetalningslagen	1872	
Bilaga 18	Paragrafnyckel – lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter	1881	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 september 2011.....	1886	

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
IFL	lagen (2004:46) om investeringsfonder
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
RB	rättegångsbalken
SAL	socialavgiftslagen (2000:980)

SBF	skattebetalningsförordningen (1997:750)	Prop. 2010/11:165
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	
UB	Utsökningsbalken	

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens 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).

Regeringen har följande förslag till 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 delägarätter
- 20 kap. – Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder och fondföretag
- 21 kap. – Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och andra delägarätter än andelar i investeringsfonder och fondföretag
- 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. – Skatbolagsdeklaration
- 28 kap. – Preliminär inkomstdeklaration
- 29 kap. – Syftet med inkomstdeklaration
- 30 kap. – Vem ska lämna en inkomstdeklaration?
- 31 kap. – Vad ska en inkomstdeklaration 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

AVDELNING VII. DOKUMENTATION

- 39 kap. – Dokumentationskyldighet

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 OMBUD, BITRÄDE ELLER UTREDNING

- 43 kap. – Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER

- 44 kap. – Vitesföreläggande
- 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

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 sådant beslut om omhändertagande eller om skatt 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 för 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 §
- arbetsgivardeklaration i 26 kap. 3 §
- beskattningsår i 4 och 5 §§
- beslut om debitering av preliminär skatt i 55 kap. 2 §
- beslut om preliminär A-skatt i 55 kap. 6 §
- beslut om särskild inkomstskatteredovisning i 13 kap. 1 §
- 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 §
- förenklad arbetsgivardeklaration i 26 kap. 4 §
- granskningsledare i 8 §
- handling i 9 §
- hemortskommun i 10 §
- huvudinkomst i 11 kap. 3 §
- journalminne i 42 kap. 2 §

juridisk person i 11 §
 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 §
 skönsbeskattning i 57 kap. 1 §
 slutlig skatt i 56 kap. 2–7 §§
 särskilda avgifter i 17 §
 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 § Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. Detta 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 § 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	beskattningsår enligt 1 kap.
a) inkomstskattelagen (1999:1229),	13–15 §§ inkomstskattelagen
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	

- | | |
|--|---|
| 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 § Om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti gäller andra och tredje styckena.

I stället för det egentliga beskattningsåret avses med beskattningsår den av följande perioder som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret:

- 1 januari–31 december,
 - 1 maj–30 april,
 - 1 juli–30 juni, eller
 - 1 september–31 augusti.
- 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 Prop. 2010/11:165 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 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 i landet 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. Prop. 2010/11:165

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.

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

Huvudregeln

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

Presumtionsregeln

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 är 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 deklarationskyldigheten och betala skatter och avgifter för verksamheten samt i övrigt företräda företaget i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

Underlag för kontroll av att deklarationskyldigheten fullgörs 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.

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

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 deklarations-skyldige.

Ett deklarationsombuds behörighet

5 § Ett deklarationsombud får

1. lämna deklARATION, men bara elektroniskt,
2. ta del av de deklarations- och skattekontouppgifter som den deklara-tions-skyldige 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 Skatte-verket särskilt beakta om ombudet

1. kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som ett deklara-tions-ombud 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

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

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

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

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 godkännas som deklARATIONSSOMBUD. Detsamma gäller den som

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

Återkallelse av godkännande som deklARATIONSSOMBUD

8 § Skatteverket ska återkalla ett godkännande som deklARATIONSSOMBUD om

1. ombudet eller den deklARATIONSSKYLDIGE har begärt det,
2. uppdraget har upphört att gälla, eller
3. det har visat sig att ombudet inte uppfyller kraven enligt 6 och 7 §§.

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

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,

e) 10, 13 eller 15 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,

f) 9, 12, 14 eller 15 § första stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

g) 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 § första stycket 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.

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

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 skäl原因 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 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 vad som föreskrivs i andra stycket 3.

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 även 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 hans eller hennes 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.

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 skatteavdrag 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 pensionsparkonto som ska avskattas enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen på grund av att pensionsparavtalet 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 understiger 100 kronor,
2. det kan antas att den ersättning som utbetalaren sammanlagt kommer att betala ut till mottagaren under kalenderåret understiger 1 000 kronor,
3. det kan antas att den ersättning som utbetalaren sammanlagt kommer att betala ut till mottagaren under kalenderåret understiger 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 träffat en sådan överenskommelse som avses i 25 kap. 13 § 4 socialförsäkringsbalken om att ersättningen ska anses som inkomst av anställning, 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 understiger ett halvt prisbasbelopp.

Vissa ersättningar och betalningsmottagare

5 § Skatteavdrag ska inte göras från

1. ersättning för arbete som ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person betalar ut till en delägare i bolaget eller i 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 för arbete som betalas ut till staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund.

6 § Skatteavdrag från ersättning för arbete 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 för arbete 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 ersättning för arbete är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., ska skatteavdrag inte göras enligt bestämmelserna i detta kapitel utan enligt bestämmelserna i 13 kap.

Bestämmelserna i detta kapitel 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 någon 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 för arbete 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 för utbetalaren och mottagaren. Prop. 2010/11:165

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 pension, sjukpenning och annan ersättning som avses i 3 § andra stycket samt från ersättning från semesterkassa.

Anmälningsskyldighet för utbetalare

14 § Om skatteavdrag inte ska göras enligt 11 eller 12 § 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 understiger 100 kronor,
2. på ett förfogarkonto som avses i 17 kap. 6 § andra stycket, om räntan understiger 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 uppgift om skatteavdragets belopp, om avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället och beslutet inte medför 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 som gäller en bestämd tidsperiod och som betalas ut till en fysisk person 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 ges ut av utbetalaren och som är skattepliktiga enligt inkomstskattelagen (1999:1229), samt
3. ersättning eller förmån som enligt 5–7 §§ anses utgiven av utbetalaren, om skatteavdrag enligt 10 kap. skulle ha gjorts från motsvarande ersättning eller förmån som ges ut direkt av utbetalaren.

Förmån av framtida förvärv av värdepapper

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

Rabatt, bonus eller annan liknande förmån

6 § Rabatt, bonus eller annan förmån som har getts 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 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 och mottagaren.

8 § En sådan förmån som avses i 5 § ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag när den som ska anses som utgivare av förmånen har fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtit.

Förmåner och ersättningar som avses i 6 och 7 §§ ska räknas med i underlaget 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 och andra stycket 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 i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

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

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 var godkänd för F-skatt vid någon av de tidpunkter som anges i 67 kap. 16 § 1 inkomstskattelagen eller har ett intyg eller någon annan handling som avses i 67 kap. 17 § samma lag. Prop. 2010/11:165

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 ersättning för arbete 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 i enlighet med 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 har 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 i fråga om sådan ersättning som är mottagarens huvudinkomst. Om ersättningen inte är regelbunden, ska skatteavdrag dock göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp enligt 12 kap. 6 §.

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 skatteavdrag dock göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp enligt 12 kap. 6 §.

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. gäller arbete som är avsett att pågå kortare tid än en vecka,
3. redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration, eller
4. är sådan som avses i 10 kap. 13 § och mottagaren är godkänd för F-skatt.

Obligatorisk förhöjning av skatteavdrag

21 § Ett förhöjt skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete som betalas ut 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 detta, 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 skatteavdrag

22 § Om den som tar emot ersättning för arbete begär det, ska utbetalaren göra ett förhöjt skatteavdrag från huvudinkomsten. Utbetalaren ska göra avdrag med det begärda beloppet senast från och med det första utbetalningstillfället 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.

24 § Från ersättning för arbete som betalas ut till en juridisk person ska skatteavdrag göras med 30 procent av underlaget om inte annat följer av ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 §.

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 26 § eller ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 §.

26 § Skatteavdrag från ränta, utdelning och 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 enligt 55 kap. 9 § 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 gäller 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 gäller 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 kalenderåret,
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).

Tabellerna ska också ange skatteavdraget för

1. den som inte är skyldig att betala allmän pensionsavgift enligt 67 kap. 4 § inkomstskattelagen, och

2. den som inte har rätt till skattereduktion för arbetsinkomst enligt 67 kap. 5–9 §§ 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 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 eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst 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 Prop. 2010/11:165
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 eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst 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 skatten?

6 § Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, ska den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst 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 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 att ta ut 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, och
 - 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 pensionsparkonto 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.

5 § Kontrolluppgift om en sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) och som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper ska lämnas av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.

Rabatt, bonus eller annan liknande förmån

6 § Om 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 förmånen.

Ersättning eller förmån 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 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 under året har fått sammanlagt har haft ett värde som understiger 1 000 kronor,
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 under året har fått sammanlagt har haft ett värde som understiger 100 kronor, 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.

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 det av 10 kap. 3 § andra stycket 9 eller 10 följer att skatteavdrag inte ska göras 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 och andra stycket 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 biograffilm, 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 följande uppgifter lämnas:

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

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 ränta 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 hänförs 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 § Kontrolluppgift ska lämnas av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta, utdelning eller annan avkastning. Prop. 2010/11:165

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 och fondföretag

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 § Kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av andelar i en investeringsfond eller i ett sådant fondföretag som driver verksamhet i Sverige 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 av ett förvaringsinstitut, om förvaltningen av investeringsfonden eller fondföretaget har övergått till institutet,

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

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

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

Om ett förvaltningsbolag eller 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 i 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 ett värdepappersinstitut i det fall detta 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 och fondföretag

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 skadeståndsskyldighet 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 delägarätter eller fordringsrätter ägs gemensamt av flera personer

7 § Om delägarätter 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 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 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 innestående medel i inre reparationsfond eller liknande fond vid avyttringen och, om överlåtaren förvärvade privatbostadsrätten efter år 1973, andelen vid detta förvärv,
6. kapitaltillskott som har lämnats efter 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 delägares 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 och 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.

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 pensionsparkonton

8 § Kontrolluppgift ska lämnas om pensionsförsäkringar och pensionsparkonton.

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.

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 inkomstskattelagen 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 följande uppgifter lämnas:

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 följande uppgifter lämnas:

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 och åtagande 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 i landet, 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 §.

Prop. 2010/11:165
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 till Skatteverket inom 14 dagar från den dag då den omständighet som utlöste kontrolluppgiftsskyldigheten inträffade.

Kontrolluppgifter om skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

3 § Kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 1 ska ha kommit in till Skatteverket 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 att ta ut egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
3. registrering av skatteavdrag,
4. bestämmande av skattereduktion,

5. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken, Prop. 2010/11:165

6. beskattning enligt

a) lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, och

b) lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och

7. Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

26 kap. Skattedeclaration

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

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

Vem ska lämna en skattedeclaration?

2 § En skattedeclaration 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 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.

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.

Mervärdesskattedeklaration

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

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

Punktskattedeklaration

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

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

Särskilda skattedeklarationer

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 skattedeklaration 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 skattedeklaration för varje förvärv.

8 § Punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet, om den som är skyldig att lämna skattedeklaration 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 till följd av 7 kap. 1 §,

2. 16 § första stycket lagen om tobaksskatt, 15 § första stycket lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § första stycket lagen om skatt på energi och ska registreras enligt 7 kap. 1 § samt 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 skattedeklaration enligt 2 § 6 ska lämna Prop. 2010/11:165
en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning.

Redovisningsperioder

Kalendermånad är huvudregeln

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

Kalenderkvartal och beskattningsår för mervärdesskatt

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

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

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 vilken tidpunkt 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 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 deklARATIONSSKYLDIGE underrättade

Från vilken tidpunkt gäller en ändring från eller till beskattningsår?

16 § Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ändras från eller till ett beskattningsår, ska den nya redovisningsperioden gälla från ingången respektive efter utgången av det beskattningsår då den deklarations-skyldige underrättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § 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.

Redovisningsperioden för punktskatt ska bestämmas att gälla från ingången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige ansökte om att ha beskattningsår som redovisningsperiod eller från utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om en ändring av redovisningsperioden enligt 7 kap. 4 § eller verket beslutade om en sådan ändring.

Beslutet 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 skattedeclarationerna innehålla?

Samtliga skattedeclarationer

18 § En skattedeclaration 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 avgifterna.

Arbetsgivardeklaration

19 § En arbetsgivardeklaration ska innehålla uppgift om

1. den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för,
2. sammanlagt avdraget belopp,
3. den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för,
4. sammanlagt avdrag med tillämpning av 2 kap. 21 § socialavgifts-lagen (2000:980), och
5. periodens sammanlagda arbetsgivaravgifter.

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 gruppchef 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 överlåts.

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

Särskilda skattedeklarationer

24 § En sådan särskild skattedeklaration som avses i 7 och 8 §§ ska innehålla uppgift om

1. det förvärv eller den händelse som medför skattskyldighet och skatten på grund av förvärvet eller händelsen, eller

2. det belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

25 § En sådan särskild skattedeklaration som avses i 9 § ska innehålla uppgift om

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

När ska en skattedeklaration lämnas?

Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration

26 § Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret ska, om inte annat följer av 27–35 §§, lämna skattedeklaration 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 mervärdesskattedeklaration 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. Prop. 2010/11:165

29 § Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeclaration 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 mervärdesskattedeclaration senast vid den deklARATIONSTIDPUNKT som kommer närmast efter den dag då den deklARATIONSSKYLDIGE underättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § eller Skatteverket beslutade om ändringen.

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

Större företag som ska lämna mervärdesskattedeclaration

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

<i>ArbetsgivardeklARATION, mervärdesskattedeclaration och punktskattedeclaration 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
december	26 januari

Tidigare deklARATIONSTIDPUNKT för arbetsgivardeklARATION

31 § Om en sådan näringsidkare som avses i 30 § inte har skött betalningarna av skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter, får Skatteverket besluta att han eller hon ska lämna arbetsgivardeklARATION senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i januari senast den 17.

32 § Den som inte ska lämna mervärdesskattedeklaration, ska lämna arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration enligt följande uppställning:

<i>Arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration för redovisningsperioden</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

Särskild deklARATIONSTIDPUNKT

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 lämna arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration enligt uppställningen i 26 §. Mervärdesskattedeklaration ska lämnas enligt uppställningen för punktskattedeklaration i den paragrafen. De skattedeklARATIONER som ska lämnas i januari och augusti ska dock ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden.

35 § Särskilda skattedeklarationer 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.

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 ska redovisas 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 för undantag från skalbolagsbeskattning enligt 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) och 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 delägare som har avyttrat andelen. 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 överskott 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 intäktsposter 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.

4 § En skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 30 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats 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 § Om den slutliga skatten för beskattningsåret beräknas överstiga motsvarande skatt för det föregående beskattningsåret, ska den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt lämna en preliminär inkomstdeklaration, om

1. skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden, eller
2. räkenskapsåret har lagts om enligt 3 kap. 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 § Om det kan antas att den slutliga skatten för beskattningsåret kommer att överstiga den debiterade preliminära skatten, ska den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt lämna en preliminär inkomstdeklaration, om

1. skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden, eller
2. räkenskapsåret har lagts om enligt 3 kap. 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.

5 § En preliminär inkomstdeklaration får även lämnas i andra fall än som avses i 2–4 §§.

Vad ska en preliminär inkomstdeklaration innehålla?

6 § 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 den lagen,
 - 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 att ta ut 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 har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattningsåret,
2. sådan intäkt i inkomstlaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20 och 21 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,
3. intäkterna i inkomstlaget 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 under beskattningsåret,

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 deklarationskyldighet 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 stiftelseförordnande 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 pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, och
5. fondbolag, förvaltningsbolag och förvaringsinstitut för varje av bolaget eller institutet förvaltat investeringsfond.

Skattefri inkomst

5 § Vid bedömning av deklarationsskyldighet 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.

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 och godkänna eller lämna (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 och delägare 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 intäktsposter 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.

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. Om en uppgift är felaktig eller saknas, ska den deklareringskyldige genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs.

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 av delägarna.

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.

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.

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. besluta om kapitalbelopp enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen,
2. 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
3. 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 tjänstebeloppet 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 och delägare ska lämna

29 § En företagsledare och en delägare i fåmansföretag som avses i 27 § 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 medlem 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.

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.

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 om den uppgiftsskyldige är undantagen 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.

Ett beslut om undantag ska avse en viss tid och får återkallas.

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 om den uppgiftsskyldige är undantagen 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 ska anlita för sin verksamhet, och
3. övriga förhållanden som Skatteverket behöver känna till för att kunna bestämma vilka fartområden fartygen avses gå 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.

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 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 och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

4 § Onoterade företag som omfattas av 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) samt fåmanshandelsbolag ska till företagsledare och delägare 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*Förmåner och ersättningar*

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.

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.

9 § Fondbolag och förvaltningsbolag som ska föra eller låta föra ett register över andelsinnehavare i en investeringsfond ska, då en förvaltare ska föras in i registret enligt 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om investeringsfonder, 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 ett register, ska den förvaltare som andelarna i investeringsfonden flyttas från lämna den nya förvaltaren, fondbolaget eller förvaltningsbolaget 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 periodisk 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. Prop. 2010/11:165

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. Prop. 2010/11:165

När ska en periodisk sammanställning lämnas?

9 § En periodisk sammanställning ska ha kommit in till Skatteverket senast

1. den 25 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser, om den lämnas elektroniskt, 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 deklarationshjälp.

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 och med 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 deklarationshjälp om hjälpen lämnas i en näringsverksamhet. Om den som ska lämna deklarationshjälpen 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 §.

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 uppgifts-
skyldighet enligt 15–35 kap. att fullgöra skyldigheten.

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

Föreläggande att medverka personligen

3 § Skatteverket får förelägga den som har lämnat deklaration genom ett
deklarationsombud 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 uppgifts-
skyldig 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 ett 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 en 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

Fastställda formulär

1 § Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,
2. åtagande enligt 23 kap. 6 § om 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
 - a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §, och
 - b) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §.

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

Uppgifterna får undertecknas av ett ombud 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 personalliggare (11 och 12 §§),
- dokumentations skyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentations skyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
- dokumentations skyldighet som avser internprissättning (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, samt

frisörverksamhet: näringsverksamhet som avser hårvård.

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

3 § Den som är uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. ska 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.

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.

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.

Ett beslut om undantag 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

11 § Den som bedriver restaurang- eller frisörverksamhet ska föra en personalliggare och i denna dokumentera nödvändiga 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, eller

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

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 en transaktion som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen.

Första stycket gäller även för en transaktion 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, om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229).

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 § Dokumentation enligt 15 § 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 4, 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 obehövligt, 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 enligt 15–35 kap. har fullgjorts,
2. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. 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 de 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.

Prop. 2010/11:165

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 ett 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 som ska revideras 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 Prop. 2010/11:165 bevisning i 45 kap. 16 § andra stycket.

Samverkan

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

Kravet på samverkan gäller inte om tvångsåtgärden bevisning har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage enligt 45 kap. 2 §.

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 1 får en revision genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade medger 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 bara 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 8–11 §§ 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 registrering i ett kassaregister i pappersform.

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

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. Prop. 2010/11:165

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 OMBUD, BITRÄDE ELLER UTREDNING

43 kap. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Rätten till ersättning

1 § Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om

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 finns 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 eller i övrigt för kostnader för sådant som den sökande själv har utfört med anledning av ärendet eller målet.

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. Vitesföreläggande****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.

Förbud mot att förena ett föreläggande med vite

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. Bevissäkring**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 följande tvångsåtgärder:

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler enligt 3 §,
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 4–11 §§, samt
3. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme enligt 12 §.

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 enligt 41 kap. 8 § första stycket är skyldig att lämna tillträde till lokalerna och

1. den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka enligt 41 kap. 8–11 §§, eller
2. det finns en påtaglig risk för sabotage.

Eftersökande och omhändertagande av handlingar

4 § När en revision genomförs enligt 3 §, får handlingar som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning.

Om revisionen genomförs 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 medgett att revisionen genomförs i verksamhetslokalerna enligt 41 kap 8 §, får handlingar som påträffas eller tillhandahålls och som behövs för revisionen tas om hand för granskning.

6 § När en revision genomförs på någon annan plats än i verksamhetslokaler med stöd av 41 kap., 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 enligt 41 kap. 12 § om att lämna ut handlingen, eller
2. det finns en påtaglig risk för sabotage.

7 § En handling som behövs för en revision enligt 3 § eller 41 kap. får 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 enligt 41 kap. 12 § 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 ett 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 ska ske på annan plats än hos den som bevissäkringen gäller.

10 § Om det finns särskilda skäl, behöver den som uppgifterna avser eller de handlingar 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 för granskning enligt 4 §,
2. tas om hand för granskning enligt 5 § om
 - a) handlingarna inte kan föras från platsen, och
 - b) risk för sabotage kan befaras, eller
3. tas om hand för granskning 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 Prop. 2010/11:165

1. det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, 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 granskningsledaren inte gör någon ansökan eller om förvaltningsrätten avslår ansökan, ska omhändertagna handlingar lämnas tillbaka och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Om den som beslutet om bevissäkringen gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska handlingarna överlämnas till konkursförvaltaren och den som bevissäkringen gäller underrättas om överlämnandet.

15 § Ett beslut om bevissäkring ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar 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.

I 69 kap. 5 § finns bestämmelser om verkställighet av beslut om bevissäkring utan att den som beslutet gäller har underrättats om beslutet.

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 (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

2 § Med *betalningssäkring* avses att Skatteverket får ta en betalningsskyldigs egendom i anspråk för att säkerställa betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta.

Avgifter som undantas från betalningssäkring

3 § Betalningssäkring får inte användas för avgifter enligt

1. begravningslagen (1990:1144), 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 betalning 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 får beslutas om

1. det finns en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig drar 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 ett högre belopp än det belopp 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 på det sätt som den betalningsskyldige begär. Om förvaltningsrätten ändrar beslutet på något 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 behöver dock inte hållas, 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 risk för att lös egendom som kan betalningssäkras undanskaffas innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, får granskningsledaren besluta att ta egendomen i förvar.

Om egendomen har tagits i förvar, ska Skatteverket så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka om betalningssäkring hos

förvaltningsrätten. Om Skatteverket inte gör någon ansökan eller om förvaltningsrätten avslår 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 betalningsskyldigheten 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 ombud, biträde eller utredning.

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.

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 i en sådan handling 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, får förvaltningsrätten besluta om sådana begränsningar i rätten att använda tekniska hjälpmedel och sökbegrepp som behövs för att uppgiften inte ska bli tillgänglig för Skatteverket.

6 § Om den som vill att en uppgift eller en handling ska undantas från kontroll begär det, ska förvaltningsrätten pröva om beslut om undantag kan fattas utan att rätten granskar handlingen. Prop. 2010/11:165

7 § Om en uppgift eller en handling har undantagits från kontroll, får Skatteverket inte återge eller åberopa 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 har gjort 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 uppgifterna i deklarationen eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

Undantagen

Fysiska personer i utlandet

3 § Förseningsavgift får inte tas ut av en fysisk person som inte har lämnat 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 har lämnat 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 §.

5 § Om en deklarationsskyldig som vid samma tillfälle ska ha kommit in med flera skattedeklarationer är försenad med mer än en deklaration, ska bara en förseningsavgift tas ut.

Förseningsavgiftens storlek

6 § Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning:

<i>Om förseningsavgiften gäller</i>	<i>uppgår den till</i>
aktiebolags eller ekonomisk förenings inkomstdeklaration	5 000 kronor
någon annans inkomstdeklaration	1 000 kronor
särskilda uppgifter	1 000 kronor
periodisk sammanställning	1 000 kronor
skattedeklaration	500 kronor

Förseningsavgiften för skattedeklaration uppgår dock till 1 000 kronor om det är fråga om en deklaration som ska lämnas efter föreläggande.

Flera förseningsavgifter

7 § Om den som utan föreläggande ska lämna en inkomstdeklaration 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 deklarationstidpunkt som gäller för andra juridiska personer än dödsbon som lämnar deklaration 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 skönsbeskattnings- Prop. 2010/11:165
beslut (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 § 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 skattedeclaration eller inkomstdeklARATION ska undanröjas om

1. en skattedeclaration 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 deklara- Prop. 2010/11:165
tionskyldige 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 heller har lämnat deklaration inom den tid som föreskrivs i 7 §, och

3. på Skatteverkets initiativ påförs ytterligare skatt genom omprövning av skönsbeskattningsbeslutet.

Ett beslut om skattetillägg ska inte undanröjas om en inkomstdeklaration lämnas senare.

Om skattetillägg inte har tagits ut i samband med 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.

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 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 hänförts 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 före eller fyra månader efter 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 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, och

2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

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 fråga som ligger till grund för skattetillägget.

Rätträkning

20 § Innan ett skattetillägg beräknas, ska de ändringar göras av underlaget för inkomstskatt som föranleds av 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 avvikelserna 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 både undandragen skatt och 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 avhjälpa bristen inom skälig tid. Under denna tid får en ny kontrollavgift inte tas ut för samma brist.

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 den som är deklarationsskyldig lämnar deklaration 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 ett beslut om skattetillägg 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 enligt 50 kap. 1 eller 3 § ska meddelas inom två år från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.

Ett beslut om kontrollavgift enligt 50 kap. 7 § ska meddelas inom två år från den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentations-skyldigheten inte har fullgjorts. Prop. 2010/11:165

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 mervärdesskatt ska redovisas i en särskild skattedeclaration för varje förvärv enligt 26 kap. 7 § andra stycket, ska beslut om skatten fattas för varje förvärv med ledning av innehållet i den särskilda skattedeclarationen och andra tillgängliga uppgifter.

Om punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeclaration för varje händelse som medför skattskyldighet enligt 26 kap. 8 §, 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 deklara-tionen.

Har beslut fattats i enlighet med en arbetsgivardeklara-tion eller en förenklad arbetsgivardeklara-tion enligt vad som föreskrivs i första stycket och kommer en sådan deklara-tion därefter in för sent, ska beslut om skatten och avgifterna anses ha fattats i enlighet med denna deklara-tion, om

1. en eller flera förenklade arbetsgivardeklara-tioner har lämnats, och
2. omprövning inte har begärts eller beslutats.

3 § Om den som är registrerad inte behöver lämna någon arbetsgivar-deklara-tion till följd av bestämmelserna i 26 kap. 3 § andra stycket, anses skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ha beslutats till noll kronor vid den tidpunkt då deklara-tion annars skulle ha lämnats.

4 § Om en skattedeclaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt eller om skatten eller avgifterna inte har redovisats i deklara-tionen, 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. Prop. 2010/11:165

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 sådan särskild skattedeclaration som avses i 26 kap. 9 § och andra tillgängliga uppgifter.

Vad som föreskrivs i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § gäller även sådan särskild skattedeclaration som avses i 26 kap. 9 §.

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.

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 eller den juridiska personen.

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.

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 skattetabell 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 hans eller hennes 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 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 kostförmån, bilförmån 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 fastighetskatt,
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. egenavgifter 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

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 meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen, och
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.

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.

⁹ EUT L 157, 26.6.2003, s. 38 (Celex 32003L0048).

¹⁰ EUT L 257, 4.8.2004, s. 7 (Celex 32004D0587).

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.

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 §.

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 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 fusion, delning eller annan ombildning av investeringsfonder (25 §), och
- indrivning och preskription (26 och 27 §§).

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 med hänsyn till uppgifterna i ärendet.

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 beskattningsår då avdraget skulle ha gjorts.

Ansvar när anmälan om F-skatt 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 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 anses motsvara högst 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.

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 sin 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 enligt 10 kap. 14 §, 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 enligt 19 §.

18 § Förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar om företrädaren begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, 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, ska staten avstå 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.

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 säkerhet för slutlig skatt har ställts, ska den tas i anspråk innan Skatteverket beslutar om betalningsskyldighet för den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten.

Ansvar vid fusion, delning eller annan ombildning av investeringsfonder

25 § Om en investeringsfond har fusionerats eller delats enligt 8 kap. 1, 24 eller 25 § 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.

Första stycket gäller även vid en gränsöverskridande fusion enligt 8 kap. 17 § lagen om investeringsfonder och när en specialfond ombildas till en värdepappersfond.

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 enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, 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.

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 och inte heller har varit skyldig att lämna annan skattedeclaration än förenklad arbetsgivardeklaration under det innevarande beskattningsåret, eller
 - b) 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 skattedeclaration 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 §).

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, och
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.

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 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. näringsverksamheten har övertagits från någon annan,
3. den som startar näringsverksamheten redan bedriver näringsverksamhet, eller
4. 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 om slutlig skatt 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 avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol,
2. förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol 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 förfallodag som anges i första stycket.

9 § De förfallodagar som avses i 8 § 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.

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 eller sådant justeringsbelopp som har 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 grupphuvudmannens egen skuld eller andra gruppmedlemmars skulder i den ordning som grupphuvudmannen 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 aktu-

ella avstämningssperioden. 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 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 beslut 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 skattebelopp 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.

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 med betalning av skatt eller avgift kan beviljas efter ansökan. Skatteverket får dock bevilja anstånd enligt 23 § utan ansökan.

Deklarationsanstånd

3 § Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration enligt 36 kap. 5 §, 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 betalning av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas.

Vid handläggning av ärende enligt skatteavtal får regeringen, eller den myndighet som regeringen har bestämt att handlägga sådant ärende, bevilja anstånd med betalning av den skatt som ärendet gäller.

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.

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 betalning 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 ställd säkerhet får tas i anspråk

9 § Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden har gått ut.

Ersättning för säkerhet som inte behöver tas i anspråk

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.

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 totalförsvarstjänstgöring

13 § Den som har nedsatt betalningsförmåga på grund av tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt under minst 60 dagar, ska beviljas anstånd med betalning 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 betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning

14 § Skatteverket ska bevilja en obegränsat skattskyldig anstånd med betalning 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 betalning 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. Prop. 2010/11:165

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 betalning 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.

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 punktskattedeklarationer har lämnats för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades. Det gäller dock inte deklarerationer 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 skatteskulder 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 delägarens 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 både i Sverige och 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 kontohavarens adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på kontohavaren, 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 Prop. 2010/11:165
– 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 i 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 inte annat föreskrivs, efter en räntesats som motsvarar basräntan.

På debiterad preliminär skatt som ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare 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 till och med 30 000 kronor. Detsamma gäller slutlig skatt som ska betalas.

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 då betalning senast ska ske.

Kostnadsränta på slutlig skatt

6 § Om en slutskatteberäkning 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.

7 § Om anstånd med betalning 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 den dag 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 debiterad preliminär skatt ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare eller slutlig skatt 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 sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 §.

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 till och med den dag då ett beslut om att lämna beloppet till Kronofogdemyndigheten för indrivning eller för verkställighet av betalningssäkring registreras i utsöknings- 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 ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot.

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.

17 § Intäktsränta ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret 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 A-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 och med den dag då 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 och med den dag då 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 §).

2 § Skatteverket ska ompröva sina 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.

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.

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. Begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom sådan tid som anges i 14 §.

Om ett beslut om preliminär A-skatt omfattar ersättning som ska utmätas, får även Kronofogdemyndigheten begära omprövning. Begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom sådan tid som anges i 14 §.

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 ombud, biträde eller utredning

17 § En begäran om omprövning av ett beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, 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.

18 § Om en begäran om omprövning kommer in till allmän förvaltningsdomstol i stället för till Skatteverket, ska domstolen sända begäran till Skatteverket och samtidigt lämna uppgift om vilken dag den kom in till domstolen.

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.

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 är möjliga att återkalla får inte heller omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

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 för sen eller utebliven deklaration

22 § Om den som är deklarationsskyldig 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 deklarationsskyldige 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.

24 § Om beslutet avser kontrollavgift enligt 50 kap. 1 eller 3 §, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.

Om beslutet avser kontrollavgift enligt 50 kap. 7 §, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts.

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 för den som beslutet gäller 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 om 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 skattebelopp eller avgiftsbelopp.

Förkortad tid för efterbeskattning vid dödsfall

29 § Om den som en efterbeskattning gäller har avlidit, får beslut om 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) vidtog en åtgärd på eget initiativ 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. 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 föreskrivs 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 (26–30 §§),
 - handläggning vid domstol (31–37 §§),
 - ändring i beslut om skatt på grund av skatteavtal (38 §), och
 - beslut av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer (39 §).

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 enligt 59 kap. 16 §, 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, eller
6. anstånd enligt 63 kap. 23 §.

En granskningsledares beslut om bevissäkring enligt 45 kap. 14 § första stycket eller beslut om att ta egendom i förvar enligt 46 kap. 16 § första stycket 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.

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. Prop. 2010/11:165

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 allmänna talan av ombudet. Det allmänna ombudet för även det allmänna talan i mål om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 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. 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 månad 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 föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

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 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.

Överklagande av beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

18 § Ett överklagande av ett beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, 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.

Överklagande som lämnas till domstol och rättidsprövning

19 § Om ett överklagande kommer in till allmän förvaltningsdomstol i stället för till Skatteverket, ska domstolen sända överklagandet till Skatteverket och samtidigt lämna uppgift om vilken dag överklagandet kom in till domstolen.

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.

Omprövning av det överklagade beslutet

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.

Överlämnande av handlingar till förvaltningsrätten

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 till Skatteverket 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 föranlett att skattetillägg har tagits ut och överklagandet är 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 som har kommit in för sent, 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 enligt 39 kap. 9 §,
6. deklarationsombud,
7. kontrollavgift,
8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift med undantag för beslut om återbetalning på grund av skattefrihet enligt 64 kap. 6 §, eller
9. ersättning för kostnader för ställd säkerhet enligt 58 kap. 4 § eller 63 kap. 10 §.

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 dock 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 ombud, biträde eller utredning 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 ombud, biträde eller utredning 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 olägenhet kan prövas i målet.

33 § Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg får även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet 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 några 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.

37 § Förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling i ett mål om särskilda avgifter om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om avgift inte kommer att tas ut.

Ändring i beslut om skatt på grund av skatteavtal

38 § Om en bestämmelse i ett skatteavtal som Sverige har ingått med en annan stat leder till att ett beslut om skatt ska ändras, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer vidta sådan ändring.

Beslut av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer

39 § Beslut som meddelas av regeringen får inte överklagas. Detsamma gäller beslut enligt 38 § och 63 kap. 4 § andra stycket som meddelas av den myndighet som regeringen bestämmer.

AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET

68 kap. Besluts verkställbarhet

Huvudregeln

1 § Beslut enligt denna lag gäller omedelbart.

Undantagen

2 § Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, 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 enligt 6 kap. 8 §,
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 §).

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 har 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.

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 den egendom som beslutet avser omedelbart lämnas tillbaka. Förvaltningsrätten eller kammarrätten får dock besluta att egendomen ska omfattas av betalningssäkring 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 Prop. 2010/11:165 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 överklagande av Kronofogdemyndighetens beslut tillämpas bestämmelserna om överklagande i 18 kap. utsökningsbalken.

70 kap. Indrivning

Begäran om indrivning

1 § Om ett skattebelopp 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 skattekundklaration 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 trots att den betalningsskyldige har uppmanats att betala beloppet.

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 enligt 65 kap. 13 § andra stycket 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 undanröjs.

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 enligt 46 kap. 18 § eller 69 kap. 17 §, 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 enligt 64 kap. 2 § första stycket 2 a, 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 §§ utsköningsbalken 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 ombud, biträde eller utredning 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: Prop. 2010/11:165

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 förvärv och händelser som medför skattskyldighet och som inte ska hänföras till redovisningsperioder	skatt som avser förvärv och händelser som genomförs respektive inträffar efter utgången av 2011
e) <i>särskild inkomstskatt</i>	inkomster som kommer den skattskyldige till del efter utgången av 2011
f) <i>kontrolluppgifter och informationsuppgifter</i>	uppgifter som avser kalenderåret 2013
g) <i>åtagande</i>	pensionsförsäkringsavtal och avtal om tjänstepension som har ingåtts efter utgången av 2012
h) <i>särskilda uppgifter:</i> – 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
i) <i>periodiska sammanställningar</i>	uppgifter som avser första kalendermånaden 2012 eller första kalenderkvartalet 2012

j) *ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning* 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 utgående saldo enligt skattebetalningslagen.

3. Den som vid utgången av 2011 har en sammanlagd skatteskuld enligt 16 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) 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 (1997:483) göras.

5. Den som vid utgången av 2011 är registrerad som deklaraionsombud enligt 5 § lagen (2005:1117) om deklaraionsombud ska vid ingången av 2012 anses vara godkänd som deklaraionsombud 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 återopas 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 i den slutliga skatten vid 2012 års taxering.

9. Den som vid utgången av 2011 har ett undantag som avses i 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 och med ikraftträdandet i fråga om uppgifter som ska lämnas efter ikraftträdandet:

- a) 49 kap. 10 § 1,
- b) 49 kap. 15 § första stycket 1 b, och
- c) 51 kap. 1 §.

Bestämmelsen i 49 kap. 10 § 2 ska tillämpas på åtgärder som den uppgiftsskyldige vidtar efter ikraftträdandet.

Det som föreskrivs 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 med betalning av skatter och avgifter 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 och med ikraftträdandet.

12. Bestämmelserna om ränta i 65 kap. ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. Bestämmelserna i 65 kap. 2 § andra stycket samt 19 och 20 §§ om ränta vid beslut om ansvar enligt 59 kap. ska dock tillämpas från och med ikraftträdandet.

För ränta som hänför sig till tid före den 1 januari 2013 gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. skattebetalningslagen (1997:483). Bestämmelserna om kostnadsränta i 19 kap. 6 § första och tredje styckena skattebetalningslagen ska även tillämpas i fråga om anstånd enligt 63 kap. 23 §.

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 i 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, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången. Den upphävda lagen gäller också fortfarande för skatter, tullar, avgifter, särskilda avgifter och ränta som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen och som avser beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive 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 §.

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, förvärv, skattepliktiga händelser och anteckningsskyldigheter som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången, och

b) kontrollen enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. som har inletts före utgången av 2011.

Den upphävda lagen gäller också fortfarande för tvångsåtgärder som avser skatt, tull och avgift som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen för beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive 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, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts 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 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 marknads-handel 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 i 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.

Den som före utgången av 2012 har gett in en skriftlig förbindelse enligt 13 kap. 1 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska vid ingången av 2013 även anses ha gett in en förbindelse enligt 23 kap. 5 §.

Den som före utgången av 2012 har gett in ett åtagande enligt 13 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska vid ingången av 2013 även anses ha gett in ett åtagande enligt 23 kap. 6 §.

23. Lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Lagen gäller dock fortfarande för beslut som ska överklagas enligt äldre bestämmelser.

24. Lagen (2005:1117) om deklarationsombud ska upphöra att gälla vid utgången av 2011.

För beslut som ska överklagas enligt den upphävda lagen gäller 3 kap. 10 § samt 67 kap. 7–10 §§, 12 § andra stycket 1 och 19–22 §§.

25. Vid tillämpningen av punkterna 1, 8, 16, 19 och 22 ska det 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. Prop. 2010/11:165

2.2 Förslag till lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster Prop. 2010/11:165

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 en näringsidkares 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 § En näringsidkare 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 allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan. En fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller 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, 19, 21, 22 och 27–29 §§, 30 § första stycket samt 31–34 §§ skatteförfarandelagen (0000:000).

20 § Beslut om identifiering eller återkallelse får överklagas till 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 då beslutet meddelades.

I fråga om överklagandet tillämpas bestämmelserna i 67 kap. 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 till 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 §, 6 § andra meningen, 12, 13 och 19–25 §§, 26 § 1, 27–37 §§ samt 39 § 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 har lämnats för någon annans räkning i 4 kap.,
2. begäran om omprövning som lämnas 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 har lämnats 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 ombud, biträde eller utredning 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. överskott som inte har kunnat betalas tillbaka 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 börjar efter utgången av 2011.

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.

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.

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även aktie i europabolag med säte i Sverige och andel i svensk investeringsfond.

I ärenden och mål om kupongskatt gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen (0000:000) om

1. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 §§.

4 §²

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 fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

¹ Senaste lydelse 2004:495.

² Senaste lydelse 2011:279.

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 innehafts 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.

23 §³

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 § samt 7 kap. 1 och 2 §§ taxeringslagen (1990:324). Ett beslut om föreläggande som har förenats med vite gäller omedelbart.

³ Senaste lydelse 2009:782.

För kontroll av kupongskatten kan Skatteverket meddela beslut om *skatterevision* hos aktiebolag. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i *taxeringslagen (1990:324)* om *taxeringsrevision*.

För kontroll av kupongskatten kan Skatteverket meddela beslut om *revision* hos aktiebolag. Då gäller bestämmelserna om *revision i 41 kap. och vitesföreläggande i 44 kap. skatteförfarandelagen (0000:000)*.

Ett beslut om föreläggande som har förenats med vite gäller omedelbart.

27 §⁵

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 blivit tillgänglig för lyftning,

– vid återbetalning till aktieägare enligt aktiebolagslagen (2005:551) i samband med minskning av aktiekapitalet som genomförts med indragning 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.

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 förvaltnings-

Föreligger de förutsättningar för återbetalning som anges i första stycket först sedan förvaltnings-

⁴ Senaste lydelse 2003:647.

⁵ Senaste lydelse 2011:69.

rätt, 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*.

rätt, 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*.

29 §⁶

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 § första stycket *eller* 24 § får inte 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.

Skatteverkets beslut enligt 22 § första stycket *och beslut om revision enligt* 24 § får inte överklagas.

30 §⁷

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

Bestämmelserna i *67 kap. skatteförfarandelagen (0000:000)* om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut gäller i tillämpliga delar för mål enligt denna lag.

⁶ Senaste lydelse 2009:782.

⁷ Senaste lydelse 2009:782.

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 lydelseerna av 4 § tredje stycket och 27 § sjunde stycket tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012. De nya lydelseerna tillämpas även på förlängda räkenskapsår som avslutas efter utgången av 2012 och på förkortade räkenskapsår som både påbörjas och avslutas under 2012.

4. De nya lydelseerna av 23 § och 29 § andra stycket tillämpas på vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011.

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

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 av Skatteverket* 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

³ Senaste lydelse 1996:658.

⁴ Senaste lydelse 1996:658.

möjligheten att ådöma påföljd så att ådöma påföljd så anses som om Prop. 2010/11:165
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. Den nya bestämmelsen i 7 § andra stycket tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012. Bestämmelsen tillämpas även på förlängda räkenskapsår som avslutas efter utgången av 2012 och på förkortade räkenskapsår som både påbörjas och avslutas under 2012.
4. Bestämmelserna i 12 § i dess nya lydelse tillämpas på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet, oavsett när gärningen har begåtts.

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 fastställer det antal övriga ledamöter i skattenämnden som ska finnas vid

¹ Senaste lydelse av 18 kap. 13 § 1990:379
18 kap. 16 § 2001:1229.

² Senaste lydelse 1993:1193.

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 Prop. 2010/11:165
de kommunvalda ledamöterna.

Ersättning för kostnader för
ombud, biträde eller utredning

7 §³

I ärenden och mål om fastighets-
taxering och förseningsavgift
enligt denna lag gäller bestäm-
melseerna om ersättning för kost-
nader för ombud, biträde eller
utredning i 43 kap., 68 kap. 2 §
och 71 kap. 4 § skatteförfarande-
lagen (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 bestäm-
melseerna om betalning och
återbetalning i 61–65 kap. skatte-
förfarandelagen (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.
11 och 28–37 §§ skatteförfarande-
lagen (0000:000) gäller i tillämp-
liga delar för mål enligt denna lag.

³ Tidigare 17 kap. 7 § upphävd genom 1993:1193.

⁴ Senaste lydelse 2003:230.

⁵ Senaste lydelse 2003:650.

Bestämmelserna i 18 kap. 2–9, 12–14, 16 och 22–40 §§ *skall*, om inte annat är föreskrivet i detta kapitel, gälla vid särskild fastighetstaxering. I föreläggande att lämna fastighetsdeklaration *skall* vidare lämnas uppgift om den grund på vilken föreläggandet sker.

Bestämmelserna i 18 kap. 2–9, 12, 14 och 22–40 §§ *ska*, om inte annat är föreskrivet i detta kapitel, gälla vid särskild fastighetstaxering. I föreläggande att lämna fastighetsdeklaration *ska* vidare lämnas uppgift om den grund på vilken föreläggandet sker.

Föreläggande får inte förenas med vite i fall som sägs i 2 §. Förnyat föreläggande att lämna särskild fastighetsdeklaration får däremot förenas med vite.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
 2. Den nya bestämmelsen i 17 kap. 7 § tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

⁶ Senaste lydelse 1996:668.

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter ska införas två nya paragrafer, 35 a och 40 a §§, samt närmast före 40 a § en rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 a §

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).

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

40 a §

I ärenden och mål om stämpelskatt och dröjsmålsavgift enligt denna lag gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (0000:000). Det som sägs där om Skatteverket ska i stället gälla den myndighet som ska betala ut ersättningen.

-
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 in-teckning som beviljas efter denna dag.
 3. De nya bestämmelserna i 40 a § om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning tillämpas i fråga om kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011.

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, 13 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 ombud, biträde eller utredning 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. vitesföreläggande i 44 kap.,*
- 3. bevissäkring i 45 kap., 68 kap. 1 och 3 §§ samt 69 kap. 2–12 och 18 §§, samt*
- 4. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.*

13 §⁴

Skatteverkets beslut enligt denna lag får hos förvaltningsrätten överklagas av den skattskyldige, av banken och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Beslut om *skatterevision* enligt 12 § får dock inte överklagas.

Skatteverkets beslut enligt denna lag får hos förvaltningsrätten överklagas av den skattskyldige, av banken och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Beslut om *revision* enligt 12 § får dock inte överklagas.

¹ Senaste lydelse av 15 § 2003:541.

² Senaste lydelse 2003:656.

³ Senaste lydelse 2004:433.

⁴ Senaste lydelse 2009:806.

Ett överklagande av den skattskyldige eller banken skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Ett överklagande av det allmänna ombudet skall ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

Prop. 2010/11:165

14 §⁵

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 överklagande av Skatteverkets beslut.*

Bestämmelserna i 67 kap. *skatteförfarandelagen (0000:000)* om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut gäller för mål enligt denna lag.

-
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.

⁵ Senaste lydelse 2009:806.

Härigenom 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; Prop. 2010/11:165

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 pensionsparkonto 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 förvärvad 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 tremånadersperiod.

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 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.

Prop. 2010/11:165

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.¹

dels att 3 a, 6, 12 och 14–21 §§ samt 23 § ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 3 a, 6, 12, 14, 19, 20, 21 och 23 §§ 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

10 §³

Skatteverket är beskattningsmyndighet enligt denna lag.

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 på inkomster som uppbärs 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.

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 och 9 §§, 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 gäller i fråga om delägare i

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 och 10 b §§ *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 och 10 b §§ *socialavgiftslagen*. Detsamma gäller i

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av 19 kap. 36 § 2009:1333.

² Senaste lydelse 2003:659.

³ Senaste lydelse 2007:1376.

8 kap.1 a §⁴

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 åter-
betalning 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.

9 §⁵

Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadigvarande bostad om inte annat följer av 10 §,
 2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid *inkomsttaxeringen* enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),
 3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket, eller
 4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.
- I 9 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt.

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*

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*

⁴ Senaste lydelse 2011:283.

⁵ Senaste lydelse 2009:1333.

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.

När avdragsrätt föreligger enligt 8 § andra stycket beräknas korrigeringsperioden från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt.

motsvara den fastställda basräntan enligt 65 kap. 3 § skatteförfarandelagen (0000:000) och löpa från och med dagen för återbetalning av den ingående skatten till fastighetsägaren.

9 a kap.

11 §⁶

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.

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.

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. 10–16 §§ 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.

10 kap.

4 a §⁷

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

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

⁶ Senaste lydelse 2001:1169.

⁷ Senaste lydelse 2011:283.

omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige. som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige. Prop. 2010/11:165

Vad som föreskrivs i 3 § gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

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 §⁸

I 10 och 10 a kap. skattebetalningslagen (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 §§.

I 26 kap. skatteförfarandelagen (0000:000), i 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 §⁹

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 §¹⁰

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

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

⁸ Senaste lydelse 2003:220.

⁹ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1134.

en utländsk företagare med redovisningsvaluta i euro.

en utländsk företagare med redovisningsvaluta i euro.

Prop. 2010/11:165

23 a §¹¹

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 §¹²

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 skattedeklaration enligt bestämmelsen i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483).

¹¹ Senaste lydelse 2003:1134.

¹² Senaste lydelse 2007:1376.

19 kap.1 §¹³

En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under den 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.

Utän 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 §§.

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 §§.

21 §¹⁴

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).

22 §¹⁵

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 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

En utländsk företagare som inte 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

¹³ Senaste lydelse 2011:283.

¹⁴ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁵ Senaste lydelse 2011:283.

första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

Prop. 2010/11:165

34 §¹⁶

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 §¹⁷

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 §¹⁸

Föreskrifter som avser återbetalning av mervärdesskatt finns även i 18 kap. 4 b § skattebetalningslagen (1997:483).

Föreskrifter som avser återbetalning av mervärdesskatt finns även i 64 kap. 6 § skatteförfarandelagen (0000:000).

20 kap.

1 §¹⁹

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483), med undantag för överklagande

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. skatteförfarandelagen (0000:000), med undantag för överklagande

¹⁶ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁷ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁸ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁹ Senaste lydelse 2010:13.

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 grupp huvudmannen.

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 §²⁰

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)*.

Vad som sägs i första stycket gäller inte omprövningsbeslut enligt 19 kap. 17 och 18 §§.

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)*.

3 §²¹

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt till en utländsk företagare som varken är etablerad i något EU-land eller 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

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt till en utländsk företagare som varken är etablerad i något EU-land eller 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.

²⁰ Senaste lydelse 2009:1333.

²¹ Senaste lydelse 2011:283.

6 §²²

Bestämmelserna om skatte-
tillägg i 15 kap. *skattebetalnings-*
lagen (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, 51 och 52 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 *skattebetalnings-*
lagen (1997:483).

I fråga om betalning och
återbetalning av skatt samt
förfarandet i övrigt finns det även
bestämmelser i *skatteförfarande-*
lagen (0000:000).

*För skatt som ska betalas till
Tullverket gäller dock tullagen
(2000:1281).*

-
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)*.

²² Senaste lydelse 2009:1333.

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),

1. skatt eller avgift som avses i a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetskatt,

b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–8 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 1 kap. 1 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483),

2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (0000:000),

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.

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 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 eller 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 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 1 eller 4 *ska* ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av *det andra* året efter *det år beskattningsåret löpte ut eller 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 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 ombud, biträde eller utredning i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (0000:000).

22 §⁴

Ett förhandsbesked får överklagas hos Högsta förvaltningsdomstolen.

Ett förhandsbesked och Skatterättsnämndens beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får

² Senaste lydelse 2003:666.

³ Senaste lydelse 2003:666.

⁴ Senaste lydelse 2010:1452.

Ett överklagande ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet.

Ett överklagande ska ha kommit 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 ombud, biträde eller utredning, 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 i 9 § första stycket och 10 § första stycket tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012. Bestämmelserna tillämpas även på förlängda räkenskapsår som avslutas efter utgången av 2012 och på förkortade räkenskapsår som både påbörjas och avslutas under 2012.
 3. De nya bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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

Prop. 2010/11:165

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter¹

dels att 2 kap. 13 §, 3 kap. 5 § samt 4 kap. 2, 5, 6–8 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 §²

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.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 2006:1510.

² Senaste lydelse 2002:426.

3 kap.5 §³

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 §⁴

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.

³ Senaste lydelse 2003:812.

⁴ Senaste lydelse 2008:1321.

5 §⁵

Lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter är tillämplig på transporttillägg.

I ärenden och mål om skatt eller transporttillägg enligt denna lag gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen (0000:000) om

1. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 §.

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. 19 § skatteförfarandelagen (0000:000) eller den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut om skatt eller det transporttillägg som betalningssäkringen gäller.

6 §⁶

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 §⁷

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

⁵ Senaste lydelse 2002:426.

⁶ Senaste lydelse 2008:1321.

⁷ Senaste lydelse 2003:722.

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).

8 §⁸

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 *beräknas efter* den räntesats som anges i 65 kap. 4 § tredje stycket skatteförfarandelagen (0000:000). Ränta *beräknas* från den dag då skattebeloppet eller transporttillägget har betalats till och med den dag då det återbetalas.

8 a §⁹

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, 17, 21, 26 och 27 §§, verkställighet i 68 kap. 1 § samt indrivning i 70 kap. skatteförfarandelagen (0000:000).

9 a §¹⁰

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. betalning och återbetalning av avgift 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.*

⁸ Senaste lydelse 2002:426.

⁹ Senaste lydelse 2009:1507.

¹⁰ Senaste lydelse 2008:1321.

Prop. 2010/11:165

Vid tillämpningen av andra stycket 2 avses med beskattningsåret kalenderår då den omständighet som utgör grund för att ta ut transporttillägg inträffade.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänförs till tiden före ikraftträdandet.
3. De nya bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 hänförs till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänförs till tid dessförinnan gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

Härigenom 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 förvärvsinkomster ska beräknas på den beskattningsbara förvärvsinkomsten. 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* förvärvsinkomsten.

Från den *taxerade* förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet är den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

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* förvärvsinkomsten.

Från den *fastställda* förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet är den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

7 §

Juridiska personers skatt ska beräknas på den beskattningsbara inkomsten. Denna ska beräknas på följande sätt.

Överskottet i inkomstslaget näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den *taxerade* och den beskattningsbara inkomsten.

Överskottet i inkomstslaget näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den *fastställda* och den beskattningsbara inkomsten.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

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.

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*.

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 *det räkenskapsår som slutat närmast 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 *räkenskapsåret*.

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 företagens räkenskaper.

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 tillämpas på är dock kalenderåret

Beskattningsåret är för juridiska personer *räkenskapsåret*. För näringsverksamhet som bokföringslagen (1999:1078) inte tillämpas på är dock kalenderåret 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.

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 § tredje stycket samt 16, 17 och 20 §§ *skatteförfarandelagen (0000:000).*

8 §

Räntor som enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 1 och 2 *lagen (2001:1227) om självdeklarationer 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 §, 4 § *första stycket*, 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 jämkningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden tas upp till den

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 jämkningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden tas upp till den

del jämkningen avser mervärdes-
skatt på sådana utgifter som har
dragits av omedelbart vid *taxe-
ringen*.

del jämkningen avser mervärdes-
skatt på sådana utgifter som har
dragits av omedelbart vid *beskatt-
ningen*.

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 korrigerings tiden dras av till den del jämkningen avser mervärdes-
skatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid *taxe-
ringen*.

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 korrigerings tiden dras av till den del jämkningen avser mervärdes-
skatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid *beskatt-
ningen*.

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

Om avdrag för insättning på skogsskadekonto har vägrats därför att förutsättningarna enligt 23 § inte varit uppfyllda, får den skattskyldige begära avdrag för

insättning på skogskonto. 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)*.

insättning på skogskonto. 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 *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

1. begär det *för ett beskattningsår som har samma deklara-tionstidpunkt enligt skatteför-*

⁵ Senaste lydelse 2008:1066.

farandelagen (0000:000) eller som skulle ha haft det om inte någon av de juridiska personernas bokföringsskyldighet upphör, och

2. med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

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 §.

25 a kap.

11 §⁶

Skalbolagsbeskattning enligt 9 eller 9 a § ska inte ske om

<p>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 § <i>skattebetalningslagen (1997:483)</i>,</p>	<p>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. <i>skatteförfarandelagen (0000:000)</i>,</p>
--	--

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

<p>3. säkerhet ställs om <i>sådan</i> har begärts med stöd av 11 kap. 11 a § <i>skattebetalningslagen</i>.</p>	<p>3. säkerhet ställs om <i>Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen</i> har beslutat om att <i>sådan</i> ska ställas.</p>
--	--

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 intressegemenskap som avses i 2 § 1 med företaget som den avyttrade del-

⁶ Senaste lydelse 2009:1413.

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.

Prop. 2010/11:165

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.

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.

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.

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 taxering* som avdraget faktiskt hänför sig till.

Om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna *för det 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*

Om en ersättningsfond inte tas i anspråk senast under det tredje *beskattningsåret* efter det *beskattningsår då avdraget gjordes*, ska avdraget återföras *detta år.*

⁷ Senaste lydelse 2008:1064.

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.*

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 *skatteförfarandelagen (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 kontroll-*

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 §⁸

Som tillgångar eller skulder i näringsverksamheten räknas inte fordringar eller skulder som avser

- statlig inkomstskatt,
- kommunal inkomstskatt,
- egenavgifter,
- avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 4 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
- särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
- statlig fastighetsskatt,
- kommunal fastighetsavgift,

⁸ Senaste lydelse 2011:68.

– 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 6 skatteförfarandelagen (0000:000), och

– förseningsavgift enligt skatteförfarandelagen för den som inte lämnar inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter i rätt tid.

35 kap.

3 §⁹

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 för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt skatteförfarandelagen (0000:000) eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokförings-skyldighet upphör,

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.

⁹ Senaste lydelse 2008:1064.

35 a kap.5 §¹⁰

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 *beskatt-*
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.

15 §

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

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

¹⁰ Senaste lydelse 2010:353.

fonderna och fått avdragen för avsetningarna 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.

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 upprättats i utländsk valuta, ska det enligt 3 kap. 9 c § samma lag omräknade resultatet ligga till grund för inkomstberäkningen.

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),
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 balans-

räkningarna har upprättats 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 överskottet i stället tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter den utländska juridiska personens beskattningsår.*

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 *för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt skatteförfarandelagen (0000:000) eller som skulle ha haft det om inte någon av de juridiska personernas bokföringskyldighet upphör*, 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.

49 a kap.13 §¹¹

Bestämmelserna i 11 § ska inte tillämpas om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § *skattebetalningslagen (1997:483)*,

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*.

Bestämmelserna i 11 § ska inte tillämpas om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 27 kap. *skatteförfarandelagen (0000:000)*,

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.

¹¹ Senaste lydelse 2008:1064.

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 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

Ett pensionsförsäkringsavtal ska också innehålla villkor om att försäkringsgivaren ska lämna sådana kontrolluppgifter som enligt 15, 22 och 23 kap. skatteförfarandelagen (0000:000) 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 23 kap. 6 § och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen.

18 a §¹²

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 <i>årlig taxering</i> , och	– beloppet betalats ut sedan underlaget för avkastningsskatt fastställts i beslut om <i>slutlig skatt</i> , 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 avslutats, ska beloppet i stället tillgodoföras den försäkring till vilken värdet i den avslutade försäkringen har överförts.

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 försäkringen avslutats, 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 §.

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 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

¹² Senaste lydelse 2010:1277.

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.

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 § skatteförarandelagen 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 bilmodellens nybilspris.

Det ränterelaterade beloppet ska beräknas till 75 procent av statslåneräntan vid utgången av november året *närmast* före *det kalenderår under vilket beskattningsåret 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.

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 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>fastställda</i> förvärvs-

överstiger 7,88 prisbasbelopp 0,293 prisbasbelopp

Nuvarande lydelse

3 a §¹³

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är grundavdraget beloppet enligt 3 § med tillägg av följande särskilda belopp.

<u>Taxerad förvärvsinkomst</u>	<u>Särskilt belopp</u>
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>taxerade</i> förvärvsinkomsten
överstiger 0,99 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,657 prisbasbelopp minskat med 10 procent av den <i>taxerade</i> förvärvsinkomsten
överstiger 2,72 men inte 3,11 prisbasbelopp	0,112 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den <i>taxerade</i> förvärvsinkomsten
överstiger 3,11 men inte 3,85 prisbasbelopp	20 procent av den <i>taxerade</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>taxerade</i> förvärvsinkomsten
överstiger 4,8 men inte 7,88 prisbasbelopp	0,619 prisbasbelopp ökat med 1 procent av den <i>taxerade</i> förvärvsinkomsten
överstiger 7,88 men inte 12,21 prisbasbelopp	1,407 prisbasbelopp minskat med 9 procent av den <i>taxerade</i> förvärvsinkomsten
överstiger 12,21 prisbasbelopp	0,307 prisbasbelopp

¹³ Senaste lydelse 2010:1826.

3 a §

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är grundavdraget beloppet enligt 3 § med tillägg av följande särskilda belopp.

<u>Fastställd förvärvsinkomst</u>	<u>Särskilt belopp</u>
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

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 § skattebetal-*

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 inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 i Sverige 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 som anknytningen var starkast till 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*.

För fysiska personer är den statliga inkomstskatten 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.

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

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

¹⁴ Senaste lydelse 2008:1327.

närmast föregående *taxeringsåren* att det sammanlagda antalet år motsvarar antalet årsbelopp.

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

4. det fjärde *taxeringsåret* före *taxeringsåret* och det aktuella *taxeringsåret*, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till nio eller tio beskattningsår.

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, 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 §¹⁵**

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*.

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, uteslutande eller så gott som uteslutande, 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 §¹⁶

En begäran om skattereduktion för hushållsarbete ska göras i *självydeklarationen vid taxeringen* 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).

16 §¹⁷

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 *skatte-*

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 *arbets-*

¹⁵ Senaste lydelse 2009:1060.

¹⁶ Senaste lydelse 2009:197.

¹⁷ Senaste lydelse 2009:197.

deklaration 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.

givardeklaration 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 §¹⁸

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 §¹⁹

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 skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a § skattebetalningslagen (1997:483).

3. sådan ersättning för hushållsarbete och arbetsgivaravgifter för denna ersättning som har redovisats för beskattningsåret i en förenklad *arbetsgivardeklaration* enligt 26 kap. 4 § skatteförfarandelagen (0000:000).

I underlaget räknas inte utgifter för material, utrustning och resor in.

19 §²⁰

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

3. belopp motsvarande de arbetsgivaravgifter i fråga om sådan ersättning för hushållsarbete som

¹⁸ Senaste lydelse 2009:197.

¹⁹ Senaste lydelse 2009:197.

²⁰ Senaste lydelse 2009:197.

har redovisats i en förenklad *skattedeclaration* enligt 18 § första stycket 3. har redovisats i en förenklad *arbetsgivardeclaration* enligt 18 § första stycket 3.

Prop. 2010/11:165

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 § ska tillämpas när en av de personer som avses i dessa bestämmelser har ett förlängt räkenskapsår som avslutas efter den 31 december 2012 eller ett förkortat räkenskapsår som både påbörjas och avslutas under 2012.

5. De nya bestämmelserna i 58 kap. 16 a § tillämpas första gången på pensionsförsäkringsavtal som har ingåtts efter utgången av 2012. Ett pensionsförsäkringsavtal som har ingåtts före utgången av 2012 och som enligt 58 kap. 16 a § första stycket innehåller villkor om att försäkringsgivaren ska lämna kontrolluppgifter enligt 6, 11 och 12 kap. lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, ska vid ingången av 2013 även anses innehålla villkor om att lämna kontrolluppgifter enligt 15, 22 och 23 kap. skatteförarandelagen (0000:000).

Den som före utgången av 2012 enligt 58 kap. 16 a § andra och tredje styckena har gett in ett åtagande enligt 13 kap. 2 och 3 §§ lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska vid ingången av 2013 även anses ha gett in ett åtagande enligt 23 kap. 6 § och 38 kap. 1 § skatteförarandelagen.

6. Vad som ovan anges i övergångsbestämmelserna beträffande pensionsförsäkringsavtal gäller i tillämpliga delar också för avtal om tjänstepension.

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 §§, 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),

näringsverksamhet: näringsverksamhet (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 personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer.*

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 från mottagaren* får godtas om *den* lämnas i en *handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren.* Om utbetalaren känner till att en uppgift om *godkännande för F-skatt* är oriktig, får den inte

Uppgiften om innehav av en F-skattsedel får dock inte godtas om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften är oriktig.

Prop. 2010/11:165

Om betalningsmottagaren har en F-skattsedel med sådant villkor som avses i 4 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) skall arbetsgivaravgifter inte betalas om F-skattedeln åberopas skriftligen.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § skatteförfarandelagen (0000:000), gäller första stycket första meningen bara om godkännandet åberopas 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 i Sverige 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.

11 §¹

Med ersättning för arbete likställs i denna lag

1. kostnadsersättning, utom sådan som enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) ska undantas vid beräkning av skatteavdrag,

1. kostnadsersättning och sådan ersättning som enligt 10 kap. 3 § andra stycket 9 och 10 skatteförarandelagen (0000:000) ska räknas som ersättning för arbete,

¹ Senaste lydelse 2011:294.

2. garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497),
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.

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 utgivaren fick kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtit.

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 utgetts under kalendermånaden blir avgiftspliktig.

I avgiftsunderlaget *ska* också ingå tidigare under året utgiven avgiftsfri ersättning som sammanräknad med en ersättning som utgetts 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 §²

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 §³

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 §⁴

Vid beräkning av egenavgifter ska, efter begäran i *självdeklarationen*, avdrag göras med 5 pro-

Vid beräkning av egenavgifter ska, efter begäran i *inkomstdeklarationen*, avdrag göras med 5 pro-

² Senaste lydelse 2008:1266.

³ Senaste lydelse 2010:1282.

⁴ Senaste lydelse 2010:436.

cent av avgiftsunderlaget, dock högst med 10 000 kronor per år.

cent av avgiftsunderlaget, dock högst med 10 000 kronor per år.

Första stycket gäller bara

1. till den del av 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 §⁵

I fråga om avgift som avses i denna lag gäller vad som föreskrivs om skatt i *skattebrottslagen (1971:69)* och *lagen (1978:880)*

I fråga om avgift som avses i denna lag gäller vad som föreskrivs om skatt i *skattebrottslagen (1971:69)*.

⁵ Senaste lydelse 2003:551.

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.

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 §§, 6 kap. 30 §, 8 kap. 2, 6 och
 10 §§ samt 9 kap. 2, 14, 15 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 ombud, biträde eller utredning i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §, samt

2. bevissäkring och betalnings-säkring i 3 kap. 8 §, 45 kap. 2–16 §§, 46 kap., 68 kap. 1 och 3 §§ samt 69 och 71 kap.

Vid tillämpningen av första stycket ska det som sägs i skatteförfarandelagen om Skatteverket i stället gälla Tullverket. Vidare ska det som sägs om Kronofogdemyndigheten i 69 kap. 3 och 11 §§ 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

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.

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 *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 § *första stycket och andra stycket första meningen 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.

¹ Senaste lydelse 2007:1276.

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 stycket tas ut för den tid fördröjningen omfattar.

Räntesatser för ränta enligt 15 § första stycket 2 ska vara de räntesatser som anges i 19 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483).

Räntesatsen för ränta enligt 15 § första stycket 2 ska vara den som anges i 65 kap. 4 § första stycket eller, om det är fråga om skönsbeskattning, den som anges i 65 kap. 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 19 kap. 7 § andra stycket andra meningen skattebetalningslagen.

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. Röntan 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 § skattebetalningslagen (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 §§ skattebetalningslagen (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. skatteförfarandelagen (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 §.

² Senaste lydelse 2003:749.

6 kap.

30 §

En revision *skall* bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.

Revisionen får verkställas hos den reviderade, om *han* medger det. Revisionen *skall* ske hos den reviderade, om *han* begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet. Om revisionen inte verkställs hos den reviderade, *skall* handlingarna på begäran överlämnas till revisorn mot kvitto.

För det fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite i 10 kap. 4 § och om *andra tvångsåtgärder i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet*.

En revision *ska* bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.

Revisionen får verkställas hos den reviderade, om *den reviderade* medger det. Revisionen *ska* ske hos den reviderade, om *den reviderade* begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet. Om revisionen inte verkställs hos den reviderade, *ska* handlingarna på begäran överlämnas till revisorn mot kvitto.

För det fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite i 10 kap. 4 § och om *bevissäkring i skatteförfarandelagen (0000:000)*.

8 kap.2 §³

Om den som är gäldenär och skyldig att lämna skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för tulltaxeringen, *skall* en särskild avgift (*tulltillägg*) tas ut. Detsamma gäller, om gäldenären har lämnat 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*

Om den som är gäldenär och skyldig att lämna skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för tulltaxeringen, *ska* en särskild avgift (*tulltillägg*) tas ut. Detsamma gäller, om gäldenären har lämnat 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

³ Senaste lydelse 2003:214.

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).

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.

10 §⁵

Gäldenären respektive deklaranter ska helt eller delvis befrias från tulltillägg respektive förseningsavgift 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

Gäldenären respektive deklaranter ska helt eller delvis befrias från tulltillägg respektive förseningsavgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

⁴ Senaste lydelse 2003:214.

⁵ Senaste lydelse 2008:373.

framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om *denna* kan antas ha

1. stått i samband med gäldenärens respektive deklaratens ålder, hans eller hans ombuds hälsa eller liknande förhållanden, eller

2. berott på *att gäldenären respektive deklaratanten har felbedömt* 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 deklaratanten ska påföras* avgift utan att *han* kan lastas för dröjsmålet, eller

3. felaktigheten eller *underlåtenheten* även har medfört att *gäldenären respektive deklaratanten* 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.

1. *den felaktighet eller passivitet som lett till avgiften* kan antas ha

– stått i samband med gäldenärens respektive deklaratens 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 *passiviteten* 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.

Deklaranten får helt eller delvis befrias från förseningsavgift även när *passiviteten* är obetydlig.

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

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

⁶ Senaste lydelse 2007:271.

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.

14 §

Det allmänna ombudet får ta över uppgiften att i allmän förvaltningsdomstol föra det allmännas talan i ett visst ärende eller en viss grupp av ärenden som gäller frågor som avses i 3 och 6 §§.

Det allmänna ombudet får uppdra åt en tjänsteman vid Tullverket att företräda det allmänna i allmän förvaltningsdomstol.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller också i mål om betalningssäkring.

15 §

Det allmänna ombudet får inom den för ombudet gällande tiden för överklagande föra talan i frågor som avses i 3 och 6 §§ till förmån för en enskild part. Ombudet har då samma behörighet som den enskilde.

Bestämmelserna i första stycket gäller också i mål om betalningssäkring.

23 §⁷

Om talan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § skattebetalningsskyldighetslagen (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 beslut om bevissäkring ska verkställas eller har verkställts.

⁷ Senaste lydelse 2003:749.

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 beslut om den tull, skatt, ränta eller avgift som betalningssäkringen gäller.

-
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 ombud, biträde eller utredning 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).

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 ombud, biträde eller utredning 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 ombud, biträde eller utredning 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.

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 i tillämpliga delar bestämmelserna i skatteförfarandelagen (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 ombud, biträde eller utredning i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §,

6. vitesföreläggande i 44 kap. och sådant besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 §,

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.

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

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.

senast ett år från utgången av den månad då Skatteverkets eller domstolens beslut i ärendet eller målet fått laga kraft. Prop. 2010/11:165

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 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.

¹ Senaste lydelse 2008:1384.

Beslut om *skatterevision och föreläggande vid vite* får inte överklagas. Beslut om *revision* får inte överklagas. Prop. 2010/11:165

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

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 ombud, biträde eller utredning 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).

² Senaste lydelse 2009:846.

³ Senaste lydelse 2008:1384.

⁴ Senaste lydelse 2009:846.

4. Den nya lydelsen av 7 kap. 1 § tillämpas på vitesförlägganden som Prop. 2010/11:165 meddelas efter utgången av 2011.

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 deklarerat (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 proposition bygger på de förslag som utredningen har lagt fram i sitt slutbetänkande och de förslag som finns i Finansdepartementets promemoria. Under arbetet med propositionen 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 proposition 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). När det gäller Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden (tjänstedirektivet) har delar av kassaregisterlagen rapporterats till kommissionen.

Regeringen bedömer att förslagen till ändringar – som inte påverkar bestämmelsernas materiella innehåll – inte är anmälningspliktiga enligt vare sig direktiv 98/34/EG, TBT-avtalet eller tjänstedirektivet.

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.

Regeringen beslutade den 13 januari 2011 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 9*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 10*.

Lagrådets synpunkter är till övervägande del av redaktionell och språklig natur. Vissa av Lagrådets synpunkter behandlas och bemöts i avsnitten 5.2, 10.4.5 och 12.1. Lagrådets synpunkter i övrigt behandlas i författningskommentaren.

I förhållande till lagrådsremissen har också vissa ytterligare smärre ändringar av i huvudsakligen redaktionell och språklig karaktär gjorts i lagtexten.

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 för ombud, biträde eller utredning 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 fastighetskatt,
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 föreskrivs 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,

³ Med punktskatt avses skatt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel, lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, 2 § första stycket 5 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.

7. kontrollavgift enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m., Prop. 2010/11:165
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,
- 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 (skattetillägg, 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 för ombud, biträde eller utredning 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 (1978:880) 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,

⁴ Benämningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna i första instans har den 15 februari 2010 ändrats från länsrätt till förvaltningsrätt (prop. 2008/09:165).

3. granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift, och
4. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme.

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning samt ombud

Bestämmelser om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 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 deklarationsombud enligt bestämmelserna i lagen om deklarationsombud. Deklarationsombud kan endast användas om skattedeklarationen lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Endast fysiska personer kan vara deklarationsombud.

4.2 Regelförenkling

4.2.1 Det nationella arbetet

Regeringens övergripande mål med regelförenklingsarbetet är att åstadkomma en märkbar positiv förändring i företagets vardag. Som ett led i detta ingår målet att minska företagets administrativa kostnader till följd av statliga regler med 25 procent till 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.

⁵ Prop. 2010/11:1 utgiftsområde 24 s. 44 och 69.

Regeringen har i skrivelsen Regelförenklingsarbetet 2006–2010 (skr. 2009/10:226) lämnat en samlad redogörelse för förenklingsarbetet under den aktuella tidsperioden.

Prop. 2010/11:165

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.

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 har 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 presenteras i handlingsplanen, varav drygt 460 har genomförts under 2007 och 2008.

⁶ Dnr N2006/10426/NL.

⁷ Dnr N2007/5163/MK.

⁸ Dnr N2008/4837/MK.

- 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) till riksdagen. Sammanlagt ca 1 150 genomförda, pågående och planerade förenklingsåtgärder presenteras i handlingsplanen, varav drygt 590 har genomförts under 2007–2009.

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 förenklingsåtgärder 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 Regelförenkling ur ett internationellt perspektiv

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

Regelförenkling har även blivit en allt viktigare fråga på EU-nivå, framför allt sedan Lissabonprocessen inleddes år 2000. Regelförenkling är en viktig del av Lissabonstrategin för att nå ökad konkurrenskraft för EU:s företag. Europeiska kommissionen presenterade hösten år 2005 sitt första rullande program för att stärka arbetet med regelförenkling

⁹ Dnr N2009/5847/MK.

(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.

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 bara 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 företagens 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

¹⁰ I och med Lissabonsfördragets ikraftträdande ska hänvisningar till EG-rätt m.m. ändras till EU-rätt m.m (prop. 2010/11:52).

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.

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 11* återges sammanfattningen i Rapport 0054.

Prop. 2010/11:165

5 En skatteförfarandelag

5.1 Skatteförfarandet samlas i en lag

Regeringens förslag: Bestämmelserna om skatteförfarandet ska samlas i en lag – skatteförfarandelagen.

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 antecknings-skyldigheter, tvångsåtgärder, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning samt ombud (se avsnitt 4.1.2).

Området särskilda antecknings-skyldigheter 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 (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen,

– lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen,

Området ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning samt 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 förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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 tvångsåtgärdslagen.

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 inte någon 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 ersätts av en gemensam bestämmelse tas skillnaderna bort, t.ex. ersätts sex stycken förbud mot att förena ett föreläggande med vite med ett sådant förbud. 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 nuvarande något röriga begreppsapparat. I skatteförfarandelagen, förkortad SFL, används t.ex. inte termerna 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 bör 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 bara 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 ombud, biträde eller utredning 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. I stället föreslås 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 innehållsförteckning (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 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 innehållsförteckning 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 ombud, biträde eller utredning. 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 deklarationskyldige, försvåras när centrala begrepp som deklaration/deklarationskyldighet inte återfinns i avdelningsrubriken och att bestämmelserna om deklarationskyldighet återfinns först i 29 kap. Kammarrätten ifrågasätter också placeringen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning.

Skälen för regeringens förslag

Den nya lagen är omfattande, vilket kan göra lagen svårtillgänglig. För att lagen ska bli så lätt att tillämpa 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, tillämpning och definitioner 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 |

¹³ Branschorganisation för revisorer och rådgivare (tidigare FAR SRS).

– Avdelning VI.	Kontrolluppgifter, deklARATIONER och övriga uppgifter	Prop. 2010/11:165
– Avdelning VII.	Dokumentation	
– Avdelning VIII.	Utredning och kontroll	
– Avdelning IX.	Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning	
– 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 samt överklagande och 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 är inte av samma uppfattning som *Förvaltningsrätten i Stockholm* vad gäller 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 ombud, biträde eller utredning. Bestämmelsen om Skatteverkets utredningsskyldighet fanns i utredningens förslag i avdelningen om utredning och kontroll, som var placerad efter avdelningen om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Med hänsyn till att ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning tidigast kan bli aktuell efter det att Skatteverket har påbörjat en utredning bör, enligt regeringens mening, avdelningen som rör ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 deklARATIONER 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 att ett kapitel innehåller många paragrafer inleds kapitlet med en paragraf som anger innehållet i kapitlet.

Lagrådet tar i sitt yttrande upp den kritik rörande utformning av rubriker som tidigare har framförts av *Lagrådet* (prop. 2001/02:25 s. 333). Regeringen konstaterar att detta är ett förfaringsätt som i dag används i skattelagstiftningen (se prop. 2001/02:25 s. 151). Skäl saknas att i detta lagstiftningsärende välja ett annat förfaringsätt.

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. Om en bestämmelse ändras i sak anges 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 bara motiveras i 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 tvångsätgärdslagen. I tvångsätgärdslagen finns inte något ”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 tvångsätgärdslagen upphävs går den metoden inte längre att använda. Eftersom det i skatteförfarandelagen finns flera tvångsätgärder än de som

regleras i tvångsåtgärdslagen, nämligen vite och betalningssäkring, är det inte lämpligt att använda termen tvångsåtgärder. I stället används termen bevissäkring.

Prop. 2010/11:165

Dokumentationsskyldighet

Skatteförfarandelagen ska ersätta bl.a. skattebetalningslagen, LSK, 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 LSK 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 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

Skatteförfarandelagen ska ersätta bl.a. taxeringslagen, skattebetalningslagen och torgkontrollagen. I taxeringslagen används begreppet taxeringsrevision och i skattebetalningslagen finns begreppet skatte- revision. 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 termen taxering att utmönstras. Det är därför inte lämpligt att då tala om taxeringsrevision. En revision hos en platsupplåtare eller säljare av investeringsguld är inte någon 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 skatteförfarandelagen.

I dag ska självdeklarationer lämnas enligt LSK. 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 begreppet preliminär självdeklaration byts ut mot begreppet preliminär inkomstdeklaration.

Skattedeklaration

Enligt skattebetalningslagen finns skattedeklaration, förenklad skattedeklaration, punktskattedeklaration och särskild skattedeklaration. I skatteförordningen delas redovisningen av skatter och avgifter lagtekniskt upp på fler deklarerationer än vad som sker i dag. Syftet är att regelverket ska bli mer lättillgängligt. Begreppet skattedeklaration behålls som samlingsbegrepp samtidigt som två nya begrepp 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 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. 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 skatteförordningen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen beslut om slutlig skatt (56 kap. 2 § SFL). 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 §§ SFL). Termerna taxering och taxeringsbeslut utmönstras och används alltså inte i skatteförfarandelagen.

I de tre stora lagarna på skatteförfarandeområdet används termen 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 termerna taxering och taxeringsbeslut i skatteförfarandelagen.

Termen 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 termens 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. Termen taxeringsår ska därför inte längre användas. Det ersätts i stället med andra lämpliga termer eller uttryck.

Ord som anknyter till fastighetstaxeringen såsom 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 termen 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 § SFL och avser det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

Punktskatt kan antingen redovisas i en punktskattedeklaration (26 kap. 6 § SFL) eller i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 och 8 §§ SFL). 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 § SFL om företrädaransvar, i 61 kap. 4 § SFL om när registrering på skattekontot ska göras och i 64 kap. 3 § SFL om förtidsåterbetalning. Av respektive bestämmelse framgår det, i vart fall indirekt, vad som menas med överskjutande punktskatt i just den bestämmelsen.

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. Föreskrifterna 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 tillkomsten av 1974 års regeringsformen 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 upprepats i ett senare yttrande av Lagrådet (prop. 2006/07:15 s. 69 f.).

Föreskrifter inom skatteförfarandeområdet är ofta betungande för den enskilde. 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 uppbördsförandet 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. föreskrifter 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 skatteförandet som får meddelas av regeringen bör huvudsakligen ges i förordning.

Skatteförändelagen 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 skulle ha kunnat meddelas i förordning. Skatteförändelagen 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 verk-

ställighetsföreskrifter 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 § tredje 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. 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 sådana 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.

7.1 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: Remissinstanserna har inte 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 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., alltså regleras i respektive lag och inte i skatteförfarandelagen.

Skattekontosystemet omfattar 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 förs över till skatteförfarandelagen. Se vidare kommentaren till lagen om ändring i SINK.

Skatt enligt A-SINK administreras alltså 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 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 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 ovan 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. Det är i detta fall 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 sådan särskild skattedeclaration som avses i 26 kap. 9 § SFL.

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 de nuvarande tre stora lagarna 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 m.m., 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 (1978:880) 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 föreskrivs vilka deklARATIONER som får lämnas genom ombud. Bestämmelser på 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 skatte- eller avgiftsanknutet. 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 föreskrivs 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. bara 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 § SFL från bestämmelserna om skattetillägg.

I 52 kap. SFL finns bestämmelser om inom vilken tid beslut om särskilda avgifter ska meddelas. Att avgifterna ska registreras på skattekontot framgår av 61 kap. 1 § SFL. Betalningstiden för särskilda avgifter anges i 62 kap. 8 § SFL. En bestämmelse om anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift finns i 63 kap. 7 § SFL.

Av 65 kap. SFL framgår att ränta ska betalas (kostnadsränta) eller tillgodoräknas (intäktsränta). Ränta ska beräknas dagligen på skattekontots saldo. I vissa undantagsfall beräknas ränta utanför skattekontot, se 65 kap. 19 och 20 §§ SFL. Kostnadsränta ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och intäktsränta när kontot uppvisar överskott. Ränta ska påföras eller tillgodoräknas varje månad.

Det råder alltså inte någon 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. 18 § 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 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.

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 bara 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 skatteförfarandelagen 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 skatteförfarandelagen ska dock fortfarande gälla. Dessutom ska ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 skatteförfarandelagen.

Bestämmelsen finns i 2 kap. 4 § SFL.

Regeringens bedömning: Skatteförfarandelagen 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 mervärdes-skatt. 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 skatteförfarandelagen.

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 anges 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 1 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 gruppövudman 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 § SFL 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 uttrycken 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 bara 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 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 överklagande. 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 bara 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 ombud, biträde eller utredning, tvångsåtgärder och undantag från kontroll. Däremot används begreppet i olika specifika betydelser 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 nuvarande 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 nuvarande likställighetsbestämmelser kommit fram till att i stort sett samtliga kan slopas (se betänkandet s. 861 f.). Regeringen delar utredningens bedömning.

Trots att det i skatteförordelagen inte kommer att finnas en likställighetsbestämmelse som föreskriver att vad som sägs om skatt och skattskyldig även ska gälla avgift och avgiftsskyldig, används vissa ord som kan ge intrycket av att det enbart är skatt som avses. Namnet på lagen är skatteförordelagen fastän lagen också ska tillämpas på avgifter. Vidare används ord som t.ex. skattekonto, skattetablell, 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 ord anknyter till beslut om slutlig skatt och att det i lagen tydligt framgår att slutlig skatt även omfattar avgifter, gör regeringen bedömningen att orden kan användas i lagen utan särskilda definitioner eller förklaringar. Huvuddelen av de belopp som registreras på skattekontot utgör dessutom skatt.

I lagen används också ord som beskattning, beskattningsår och efterbeskattning. I inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, används termerna taxeringsår och beskattningsår. Dessa definieras i 1 kap. 12–15 §§ IL. Termen taxeringsår kommer inte att användas i skatteförordelagen, se avsnitt 5.3, och inte heller i inkomstskattelagen, se kommentar till förslag om ändring i inkomstskattelagen. Med hänsyn till att inkomstskattelagen använder termen beskattningsår är det lämpligt att använda termen även i skatteförordelagen. Orden beskattning och efterbeskattning kan dock ge intrycket av att det enbart är skatt som avses. Även dessa ord 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 ord kan användas i lagen utan särskilda definitioner eller förklaringar.

I fortsättningen kommer det bara att finnas tre likställighetsbestämmelser som gäller generellt för lagen. Två av dessa finns i 3 kap. 6 och 7 §§ SFL 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 bara gäller bestämmelserna om skattetillägg (49 kap. 3 § andra stycket SFL).

7.3 Proportionalitetsprincipen

Regeringens förslag: Skatteförordelagen ska innehålla en upplysning om att proportionalitetsprincipen gäller.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se Prop. 2010/11:165 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 f., 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 föreskrivs 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 tvångsmedels-

användningen (prop. 1988/89:124 s. 27). Uttalanden i den riktningen finns även i förarbetena till betalningssäkringslagen och i förarbetena till tvångsätgärdslagens föregångare, bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen (prop. 1987/88:65 s. 70 f. och prop. 1989/90:3 s. 20 f.).

I skatteförfarandelagen samlas alla bestämmelser om kontroll- och tvångsätgärder 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 tvångsätgärdena.

Ett problem med att uteslutande fokusera på tvångsätgärdena 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 kontrollätgärd 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 kontrollätgärd är inte heller något bra alternativ. Nackdelen är att det ger sken av att proportionalitetsprincipen inte gäller utan särskilt lagstöd. Detta alternativ 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 ovan sagda anser regeringen att proportionalitetsprincipen inte bör kodifieras i anslutning till varje kontroll- och tvångsätgärd. 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 lagstiftningsätgärd 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 Skatte-

verket 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 ovan anförda anser regeringen att skatteförfarandelagen ska innehålla en bestämmelse 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 anges därför numera att en sådan skattedeklaration som avses i lagen om deklarationsombud även får skrivas under av ett deklarationsombud.

Nämnas bör att det inte finns några begränsningar i rätten att använda ombud vid begäran om omprövning 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).

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

Den deklarationsskyldige utser ombudet och Skatteverket registrerar

Ett deklarationsombud ska utses av den skattskyldige och vara registrerat av Skatteverket. Registrering sker efter ansökan. Endast fysiska personer kan vara deklarationsombud. Personen får inte vara underårig, försatt i konkurs eller ha förvaltare (4 § lagen om deklarationsombud).

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

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

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

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

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

För registrering som deklarationsombud krävs att ombudet har en fullmakt som innefattar rätt att skriva under och lämna in skattedeclaration. 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 skattedeclaration, 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 lämpligt 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.

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 förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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 deklara-tionsrutinen förhindrar att felaktigt summerade och felaktigt uträknade deklara-tioner lämnas. Hanteringen av sådana deklara-tioner är kostsam för både företagen och Skatteverket.

Enligt utvärderingen säkerställs genom den elektroniska deklara-tionsrutinen att skattedeklarationen lämnas av en behörig person, antingen firmatecknare eller deklara-tionsombud. Så är inte fallet när det gäller deklara-tioner som lämnas på papper. Detta beror på att de tekniska indatarutinerna för pappersredovisningar inte särskilt kan fånga upp just de redovisningar som 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 anges vidare att elektroniskt lämnade skattedeklarationer för Skatteverket också innebär minskade kostnader för hantering av pappersdeklara-tioner (skanning och arkivering). Samtidigt har bestämmelserna om deklara-tionsombud medfört tillkommande kostnader för Skatteverket, hänförliga till det anmälningsförfarande som gäller när företag ska anmäla deklara-tionsombud.

Vid utvärderingen har inte framkommit annat än att bestämmelserna om deklara-tionsombud får anses fungera som avsett. Varken Skatteverket eller de myndigheter som har tillfrågats i utvärderingen har kunnat se att bestämmelserna om deklara-tionsombud 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 deklara-tionerna, efterlyser enligt utvärderingen en lagstiftning som gör det möjligt att utse fler än ett deklara-tionsombud. Begränsningen till ett enda deklara-tionsombud 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 deklara-tionsombud skulle rationalisera för dessa företag, som då skulle kunna lämna skattedeklarationens båda delar separat, via olika ombud.

Skatteverket konstaterar att ingen av de myndigheter som verket har inhämtat synpunkter från har några invändningar mot att bestämmelserna om deklara-tionsombud utvidgas så att det blir möjligt för ett företag att utse fler än ett deklara-tionsombud.

Skatteverket kan, mot bakgrund av kraven i 5 § lagen om deklara-tionsombud samt att varje deklara-tionsombud ska vara namn-given, inte se att risken för missbruk skulle öka om det blev möjligt att ha fler än ett deklara-tionsombud.

En utvidgning av bestämmelserna om deklara-tionsombud, som ytterligare skulle förstärka incitamenten att lämna skattedeklarationen elektroniskt, bör enligt Skatteverket också ses i ett större sammanhang. Fler företag kommer att ta steget in i e-förvaltningen och börja dra nytta av de fördelar 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 deklarationsombud, skulle enligt Skatteverket medföra att fler företag anlitar deklarationsombud och lämnar skattedeklaration elektroniskt. Detta ligger helt i linje med ambitionen att minska företagens kostnader på detta område.

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

8.1.3 Fler än ett deklarationsombud

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

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 deklarerera 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 deklarerera genom ombud som en mycket viktig del i en reformering av skatteförfarandereglererna. *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 deklARATIONEN från möjligheten att anlita deklarationsombud. Att en deklarationsskyldig kan ha flera ombud är enligt *Far* helt nödvändigt för att uppnå åsyftade förenklingar. För att ombudsmannskapet 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 Regelrådet* finner det väldigt positivt att förslag 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 bara ska få 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 gällande 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 f.).

Begränsningen till ett ombud framgår i dag indirekt genom att det i 6 § 2 lagen om deklARATIONSOMBUD anges 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 ålagts förbud enligt lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall, ska få vara deklara-tionsombud. 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 deklara-tionsskyldiga. 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 deklara-tioner på sätt som *Far* har efterfrågat.

Avslutningsvis ska något sägas om bl.a. Fars och *Näringslivets Regelnämnds* önskemål om att det ska vara möjligt att som deklara-tionsombud lämna skattedeklaration genom att använda en elektronisk legitimation som identifierar den juridiska personen som lämnar deklara-tionen. 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 deklara-tionsombud måste dessutom ytterligare överväganden göras när det gäller bl.a. frågor om administrativa sanktioner och straffrättsligt ansvar.

8.1.4 Ett generellt system för deklara-tionsombud

Regeringens förslag: Bestämmelserna om deklara-tionsombud ska utvidgas till att omfatta alla sorters skattedeklara-tioner och inkomst-deklara-tioner.

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

Tillämpningsområdet begränsades också till fall då skattedeklaration lämnas som elektroniskt dokument för att kompensera för de risker som ett ombudsförfarande kan föra med sig. Begränsningen innebär att de kontrollrutiner som 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 deklareringskyldige har anmält sig för att lämna skattedeklaration i elektronisk form och att detta har registrerats vid Skatteverket. Om den deklareringskyldige 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 deklareringskyldiga. 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 deklareringsombud (prop. 2005/06:31 s. 30). Det framstod inte heller som lämpligt att låta deklareringsombud lämna skattedeklaration som ska lämnas efter föreläggande enligt 10 kap. 10 § SBL eftersom fråga är om få fall och enstaka deklarerationer (prop. 2005/06:31 s. 29).

Riskerna för brottsbekämpningen kommenterade regeringen enligt följande (prop. 2005/06:31 s. 36 f.). 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 deklareringsombud. Den föreslagna regleringen torde enligt regeringen inte heller påverka den deklareringskyldiges ansvar för aktivt skattebrott. Regeringen påpekade dock att det aktiva skattebrottet för sin tillämpning förutsätter att den deklareringskyldige lämnar oriktig uppgift till myndighet. Detta innebär att den deklareringskyldige inte kan hållas straffrättsligt ansvarig för felaktigheter som, helt utan hans eller hennes förskyllan, har lämnats i en deklareration 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 deklareringsombud 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 deklareringsombud. Härmed avsåg regeringen framför allt kraven för registrering av deklareringsombud, att uppgiftslämnandet kan kopplas till de kontroller som finns inbyggda i systemet för elektroniskt uppgiftslämnande och att ombudsförandet 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 deklarianten 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 deklara-tions-skyldiga som gör sådana fel som för Skatteverket.

Fördelarna med att tillåta deklara-tions-ombud 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 deklara-tions-ombud 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 deklara-tions-ombud 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 upp-börden 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 deklara-tions-ombud – skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt med sammanlagt 1 164 miljarder kronor. Motsvarande belopp för 2009 var 1 153 miljarder kronor. Möjligen är redovisningen i skattedeklarationer 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 inkomstdeklarationer 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 punktskattedeclarationer. 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 punktskattedeclarationer elektroniskt. Det finns därför inte skäl att undanta punktskattedeclarationerna från systemet med deklARATIONER-ombud.

Bestämmelserna finns i 6 kap. 4–8 §§ SFL.

8.1.5 Företrädare som är uppgiftsskyldiga ska få utse deklARATIONER-ombud

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

En utländsk företagare som är skyldig att ha ett ombud för redovisning av mervärdesskatt ska få utse ett deklARATIONER-ombud 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 deklARATIONER-ombud 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 generalrepresentation (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 deklARATIONER-ombud, 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 deklarationsombud (prop. 2005/06:31 s. 29 f.).

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 deklarationsombud 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 deklarationsombud. Den omständigheten att företrädarna enligt 5 kap. i vissa avseenden kan utnyttjas för mera vittgående uppgifter än vad som ska gälla för deklarationsombud är inte ett relevant argument mot att tillåta det. Den uppgiftsskyldige företrädarens skyldighet att ha underlag för skatte- och avgiftskontroll tillgängligt eller i övrigt företräda huvudmannen påverkas inte av att han eller hon får utse ett deklarationsombud.

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

En uppgiftsskyldig företrädare kan ha lika stort behov av att anlita deklarationsombud som andra deklarationsskyldiga. Enligt gällande regler måste en företrädare som anlitar extern hjälp för deklarationen själv skriva under deklarationen. De administrativa kostnaderna blir mindre om den som har upprättat deklarationen kan skriva under i egenskap av deklarationsombud. Om företrädaren är en juridisk person kan det också vara en fördel om en anställd som inte är firmatecknare kan skriva under deklarationen. Företrädarna skulle alltså kunna minska sina administrativa kostnader om de tillåts använda deklarationsombud.

Enligt utredningens bedömning finns det inte stöd för att risken för missbruk av ett ombudsförfarande är större i fråga om de uppgiftsskyldiga 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 deklarationsombud på samma villkor som andra deklarationsskyldiga.

Ett ombud för en utländsk företagare är inte uppgiftsskyldig utan redovisar mervärdesskatt med stöd av fullmakt. Ett sådant ombud ska givetvis inte i sin tur kunna utse ett deklarationsombud. Det är den utländske företagaren som är deklarationsskyldig och frågan är därför i vilken utsträckning denne bör få tillämpa bestämmelserna om deklarationsombud. Om den utländske företagaren inte är skyldig att ha ombud för mervärdesskatteredovisningen, finns det enligt gällande regler inte några hinder mot att utse deklarationsombud. Till skillnad från vad som gäller i dag bör dock även en utländsk företagare som är skyldig att ha ombud för mervärdesskatteredovisningen få utse ett deklarations-

ombud 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-tionsskyldigheten 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 inte någon 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. 381 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 dödsbo-delägare 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 delä-gares 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 deklara-tionsskyldigheten

genom ombud. Från huvudregeln finns två undantag, nämligen deklara-tionsombud och ombud för en utländsk företagare.

Regeringen föreslår att systemet med deklara-tionsombud ska utvidgas till att gälla alla sorters skattedeklarationer och inkomstdeklarationen. Det utvidgade systemet för deklara-tionsombud kan användas av ett dödsbo. Att utse ett deklara-tionsombud är dock förenat med viss administration. En blankett ska ges in till Skatteverket och verket ska lämplighetspröva och registrera deklara-tionsombudet. Dödsbon existerar under en begränsad tid. De flesta lämnar därför deklaration endast en eller två gånger. Att hänvisa dödsbon till att utse deklara-tionsombud 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 Huvudregeln

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 nuvarande skatteförfarandelagar. Ett uttryckligt lagstadgande finns endast i 3 § första stycket lagen om deklara-tionsombud. Av den bestämmelsen framgår att en skattedeklaration som har skrivits under och lämnats av ett deklara-tionsombud ska anses underskriven och lämnad av den deklara-tionsskyldige.

Bestämmelsen innebär 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. 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 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 deklarerationer och övriga uppgifter som har lämnats av en behörig företrädare inom ramen för skatteförfarandelagens tillämpningsområde.

I 3 § andra stycket lagen om deklarationsombud anges att den deklarationskyldiges 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 deklarationskyldig som har utsett ett deklarationsombud utan generellt för uppgiftsskyldigheterna enligt skatteförfarandelagarna. Regeringen föreslår därför inte att någon motsvarighet till lagens nämnda 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 Presumtionsregeln

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 är 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 deklarerationen 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 presumptionsregel 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 (nuvarande Högsta förvaltningsdomstolen) är presumptionsregeln 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 har flyttats till skatteförfarandelagen från LSK och taxeringslagen har i och med detta fått samma tillämpningsområde. Resultatet blir bl.a. att presumptionsregeln som 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 aktuella presumptionsregeln 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 presumptionsregeln 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 är 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 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. Prop. 2010/11:165

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 är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen.

Bestämmelsen finns i 4 kap. 2 § SFL.

9 Registrering

9.1 Anmälan för registrering

Regeringens förslag: Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras, ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 894 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte yttrat sig över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av 3 kap. 2 § tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, framgår det 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 mervärdeskatt 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 f. 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 f.) 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. Gällande 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.

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 anmälnings-skyldigheten genom att lämna en skattedeclaration (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 registrerings-skyldighet 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 själv-declaration. 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 skattedeclaration 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 anmälnings-skyldigheten, eftersom en skattedeclaration 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 skattedeclaration 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 anmälnings-skyldigheten genom att lämna en skattedeclaration 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, får Skatteverket 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 inte några uttryckliga bestämmelser om avregistrering i skattebetalningslagen. Däremot anges i 7 § andra stycket skattebetalningsförordningen (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. 16). 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 skatt- eller avgiftsskyldig 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. I det fallet 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 skatt- eller avgiftsskyldig och därför inte har något att redovisa. Så är t.ex. fallet vid säsongsbetonad verksamhet, dvs. i fall där verksamheten och skatt- eller avgiftsskyldigheten 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 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 f.). Eftersom det sedan lång tid tillbaka inte finns någon nedre gräns för redovisningsskyldigheten föreslår regeringen inte någon 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 finns i 7 kap. 6 § SFL.

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 uppställs. 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 återopas 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 skatttabell 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, ska 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 uppborrdslagen 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.

Inkomstskattelagens (1999:1229), förkortad IL, kriterium för hur självständig en verksamhet ska vara för att bedömas som näringsverksamhet har ändrats. 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.

Begreppet skattsedel för tankarna till en handling i fysisk form, ett papper. Detsamma gäller begreppet bevis. De kan dock inte anses vara låsta till fysiska handlingar. Begreppen 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 nämnda fall är inte begreppen utan hur reglerna för återopande, beslutsmeddelande m.m. utformas.

Begreppen F-skattsedel och F-skattebevis hindrar alltså i sig inte ett tekniskt neutralt 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 återopat 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 från 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 har 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 faxsvar 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 bli betalningsskyldig 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 att 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.

10.3.1 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 skäligen 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.

Ingen 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.

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 bara 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 f. 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 fåmanshandelsbolag 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 bara 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 företagets 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 gällande 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.

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 uppkommer i praktiken till följd av att företagsledaren omfattas av karenstid (4 kap. 11 § första stycket 3 SBL jämfört med 4 kap. 13 § 9 och 8 samt 4, 5, 6 eller 7 SBL).

När bestämmelserna om F-skatt infördes gällde en karenstid bara vid återkallelse på grund av missbruk. 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 alltjämt 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 nuvarande 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 karenstid. 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 karens efter återkallelse av företagets 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 företag eller bolag 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 eller bolag 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 karens finns i 9 kap. 1 § andra stycket 3 a SFL.

10.4 Bestämmelserna om skatteavdrag förenklas

10.4.1 Inget skatteavdrag för dricks

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 f.).

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 näringsverksamheten 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 inte någon skyldighet för utbetalaren att göra skatteavdrag. Eftersom utbetalningar genom värdepappersförvarare, valutahandlare och värdepappersinstitut inte omfattas av undantaget saknar det funktion när det gäller kontobaserade delägarätter. Undantaget skulle däremot, i vart fall i teorin, kunna aktualiseras om ett utländskt företag självt från filial i Sverige betalar ut utdelning på pappersbaserade delägarätter. Om det alls förekommer är det sannolikt en sällsynt förekomst. 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 alltså 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.

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 inte några 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 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

Prop. 2010/11:165

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.

För andra ersättningar för kostnader i tjänsten än de föregående, ska skatteavdrag göras 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 f. 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 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 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 vid förfarandet vid uttag av skatter och avgifter, 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 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 Prop. 2010/11:165 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 gränslandet 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 emissionsstidpunkten? 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 f.) 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).

Nuvarande 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 från 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 framtida förvärv av värdepapper senast ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag

Regeringens förslag: En sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) och som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag när den som ska anses som utgivare av förmånen har fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits.

Utredningens förslag: En förmån av personaloptioner ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag då rättigheten utnyttjas eller överläts, dock senast när den som ska anses som utgivare får kännedom om det (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 sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL, dvs. en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, ska räknas med i underlaget för skatteavdrag. Det ska enligt 8 kap. 14 § femte stycket SBL ske då rätten 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 aktuella fall.

Lagrådet har anfört att förslaget till bestämmelse i lagrådsremissen kan läsas så att det är två alternativa tidpunkter som kan komma i fråga. En förutsättning för att förmånen överhuvudtaget ska kunna räknas med i underlaget vid den tidpunkten då rättigheten utnyttjas eller överlåts torde dock vara att den som ska göra skatteavdraget har fått kännedom om utnyttjandet eller överlåtelsen vid den aktuella tidpunkten. I enlighet med Lagrådets förslag föreslår regeringen därför att en sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL och som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper ska räknas med i underlaget för beräkning av skatteavdrag när den som ska anses som utgivare av rättigheten har fått kännedom om att förmånen har utnyttjats eller överlåtit. Som framgår ovan är det en nyhet i förhållande till gällande 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 skatten och den beräknade 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 f. 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 beräknade slutliga skatten på omkring 30 procent av den preliminära skatten, dock lägst 0,2 basbelopp. 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 f., 562 och 565).

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. SBL. 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). Prop. 2010/11:165

Skälen för regeringens förslag: Den som vill anpassa sin preliminära skatt för att den bättre ska motsvara den beräknade 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 beräknade 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: Skatteförändelagen 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 deklaraationsombud, 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 deklarationsskyldiga fysiska personer och dödsbon att lämna deklaration elektroniskt. Den som bara 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.

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 uttalade 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 f., 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 minskas. 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 inte någon lagstiftning och det är alltså 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 bara 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 samt övriga uppgifter som verket känner till (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. Prop. 2010/11:165

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 skatt- och avgiftsskyldiga. 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.) förutom att utredningens förslag innehöll en uppgiftsskyldighet för närstående i visst avseende.

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 f.).

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 m.fl. i fåmansföretag. 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 deklara-

tionsskyldige 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 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. Den uppgiftsskyldighet gällande beräkning av utdelning och kapitalvinst som finns i 3 kap. 21 § första stycket 2 och fjärde stycket LSK införs i 31 kap. 29 § SFL. Som framgår av författningskommentaren bör denna uppgiftsskyldighet dock inte gälla för närstående, vilket utredningen föreslog. 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 för 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 för dessa stiftelser att lämna särskilda uppgifter inte motiverad. 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 f.).

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.

Regeringens bedömning: Nuvarande förfarande för kontroll av avdrag för insättningar på skogs-, skogsskade- 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 nuvarande 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 enligt 21 kap. 33 § och 32 kap. 6 § IL att insättningen görs senast den dag då näringsidkaren ska lämna självdeklaration (här inkomstdeklaration, se avsnitt 11.6).

Den som gör avdrag för insättningar på 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.

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

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

Mot bakgrund av det ovan sagda och då ingen remissinstans har haft något att invända mot förslaget föreslår regeringen att kreditinstituten ska lämna kontrolluppgifter om insättningar på skogs- och skogsskadekonton

samt upphovsmannakonton. Syftet med ändringen är att göra nuvarande förfarande med pappersblanketter och stämplat 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 inte något 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 kontrolluppgifter 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. Prop. 2010/11:165

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 generationsskiften 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 bara 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 ovan 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 bara 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 § andra stycket 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 föreskrivs 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 skattedeclaration (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 ovan 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 bara uppgifter i artistskattebilagan till arbetsgivardeklarationen. Det finns alltså inte något 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.

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 f.). 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 f.).

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.

Regeringens förslag: Den som har betalat ut ersättning som är skattepliktig inkomst 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 skattebetalningslagen, men kommer i fortsättningen att finnas i skatteförfarandelagen (se avsnitt 5.1). Bland de skatter som redovisas och betalas i skattekontosystemet finns skatt enligt SINK. Skatt enligt A-SINK administreras däremot utanför skattekontosystemet, enligt ett särskilt förfarande reglerat i A-SINK.

I skattekontosystemet redovisas och betalas skatteavdrag normalt tillsammans. 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 och skatt enligt SINK, redovisas alltså normalt tillsammans. 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 tillsammans. 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 skatte-

deklaration 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 att redovisning och betalning sker tillsammans 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, tillsammans.

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 inkomst 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 Skatteverket ska besluta om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen om den som är skattskyldig enligt A-SINK begär att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen (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 annat 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 gällande rätt 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 inte några ändringar föreslås så kommer skatteavdragen att redovisas tillsammans med skatteavdragen för preliminär skatt och skatt enligt SINK.

Som tidigare har angetts redovisas skatteavdragen för preliminär skatt och skatt enligt SINK tillsammans, 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 skatteavdrag enligt A-SINK redovisas tillsammans. 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 anges 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 begreppet 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 skatteavdrag 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 samt 3, 18 och 19 §§ SFL.

11.4 Särskild skattedeklaration för utomlands bosatta

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 skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning.

En sådan särskild skattedeklaration 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 i huvudsak med regeringens förslag (se betänkandet s. 992 och 1000).

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak 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 skatteförfarandelagen.

Bestämmelser om när särskild inkomstskatt ska redovisas och betalas av den skattskyldige, finns i 9 b och 17 §§ SINK samt 6 och 14 §§ A-SINK.

I fortsättningen föreslår regeringen att deklARATIONSSKYLDIGHETEN för den som är skattskyldig och själv ska redovisa skatt enligt SINK eller A-SINK ska fullgöras genom att den skattskyldige lämnar en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning (26 kap. 2 § 6 och 9 § SFL).

En sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 § är en skattedeklaration, vilket innebär att bestämmelser där enbart begreppet skattedeklaration används även gäller för särskilda skattedekclarationer (se avsnitt 5.3).

En sådan särskild skattedeklaration som nyss har nämnts 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).

Den särskilda skattedeklarationen 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 samt 18, 25 och 35 §§ SFL.

11.5 Redovisning av mervärdesskatt

11.5.1 Gällande regler

Redovisningsperiodens längd

Skattedeklarationer 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 unionsinterna förvärv och import. När ordet 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 gruppchef 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 i detta fall 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 ett 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.

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 f.).

Möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen tillkom i samband med 1990 års reformering av mervärdesskatten (prop. 1989/90:111 s. 132 f. och 203). Den breddning av basen för mervärdesskatten som då gjordes beräknades, om inte några 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 nuvarande 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 f.).

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 f.).

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 f.).

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 f.).

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 mervärdesskatte-direktivets 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 finnas 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 helårs-moms borde flyttas fram för små företag så att den motsvarar nuvarande 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 mervärdesskatteklARATION måste alltså tidpunkten för denna ovillkorligen sammanfalla med tidpunkten för självdeklarationen. Enligt *Far* innebär förslaget inte några 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

gällande 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 skattedeclaration men anser att den ska lämnas i anslutning till självdeklarationen. FF anser att det administrativa merarbetet för företagaren att fylla i en skattedeclaration 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 skattedeclaration måste tidpunkterna sammanfalla. Av utredningen framgår att den s.k. kontrollmässiga vinsten av att flytta redovisningen från en självdeklaration till en skattedeclaration 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 skattedeclaration. Den som är skyldig att lämna självdeklaration och har ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor får dock med gällande regler redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen. Detta gäller inte handelsbolag och grupphuvudmän som alltid ska redovisa mervärdesskatt i en skattedeclaration.

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 skattedeclarationer 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 skattedeclarationer 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 deklaranter. Prop. 2010/11:165

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 begreppet självdeklaration ersätts med begreppet 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 gällande regler, redovisa och betala skatten senast den 12 i andra månaden efter beskattningsårets utgång. En skattskyldig som redovisar i skattedeklaration får en längre skattecredit än den som redovisar i nuvarande självdeklaration och betalar preliminär skatt varje månad.

Många skattskyldiga som enligt gällande rätt 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.

Skattecrediten 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 minskas 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 skattecredit talar för att

mervärdesskatt utan undantag bör redovisas i en skattedeklaration, eftersom det ger alla berörda skattskyldiga en lika lång skattecredit. Skattecrediten bör med andra ord vara konkurrensneutral.

Mot bakgrund av det ovan 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*, 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 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 skattecrediten konkurrensneutral genom att jämna ut de skillnader i skattcredit som finns mellan skattskyldiga som utnyttjar svagheter 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 mervärdesskattebördan kommer tidigare.

Den som redovisar mervärdesskatt i en inkomstdeklaration betalar mervärdesskatt som preliminär skatt varje månad. Den som redovisar mervärdesskatt i en skattedeklaration får, till skillnad mot den som redovisar i en inkomstdeklaration, 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. Regeringens 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 torde med hänsyn härtill inte vara möjligt att låta tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt för beskattningsår sammanfalla med tidpunkten för att lämna inkomstdeklaration.

Det bör nämnas att det i förevarande lagstiftningsarbete inte finns beredningsunderlag för att ta ställning till om ett undantag enligt artikel 395 om att frånga direktivets bestämmelser skulle vara möjligt. Det kan också erinras om att ett sådant undantag förutsätter ett bemyndigande från Europeiska unionens råd.

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 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 kommer därför inte att beaktas vid debiteringen av preliminär skatt.

Förslaget innebär en kraftig ökning av antalet skattedeklarationer som ska lämnas den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, vilket i de flesta fall är 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

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 gruppchef, 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 skattecredit (prop. 1996/97:12 s. 44 f.).

Som har redogjorts för i föregående avsnitt betalas dock en stor del av den mervärdesskatt som redovisas i självdeklarationen först i samband med att den slutliga skatten betalas, dvs. som kvarskatt. Skattecrediten för mervärdesskatt som betalas som kvarskatt är betydligt längre än skattecrediten för skatt som redovisas för beskattningsår i en skattedeklaration.

Förslaget att slopa möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen (av avsnitt 11.6 framgår att begreppet självdeklaration ersätts med begreppet inkomstdeklaration) 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 skattecrediten blir lika lång för dem som redovisar för beskattningsår.

Med hänsyn till det ovan 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 försämrats 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 ränteeffekt för staten på ca 10 miljoner kronor.

Bestämmelsen finns i 26 kap. 11 § SFL.

11.5.4 Från vilken tidpunkt gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?

Regeringens förslag: Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ändras till en kalendermånad från ett kalenderkvartal eller omvänt, ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklareringskyldige 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 deklareringskyldiges beskattningsunderlag. Ändringar i beskattningsunderlaget kan därför innebära att den deklareringskyldige ska byta redovisningsperiod och den deklareringskyldige 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 deklarationsskyldige 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 komplicerad 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 i detta fall, 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 självmant ska ändra redovisningsperiod från ett kalenderkvartal till en kalendermånad. Därutöver gäller den om Skatteverket på begäran av den deklarationsskyldige 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 deklarationsskyldige självmant ska ändra redovisningsperiod. Om ändringen beslutas av Skatteverket uppstår inte några problem.

En deklarationsskyldig ska självmant 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 självmant ändra redovisningsperiod kommer till uttryck i bestämmelserna om registrering.

Den som anmäler sig för registrering som skattskyldig för mervärdesskatt ska uppge för vilken redovisningsperiod mervärdesskatten ska redovisas. I samband med registreringen tar Skatteverket ställning till vid vilken tidpunkt skattedeklaration ska lämnas och vilken redovisningsperiod som ska tillämpas. Ställningstagandena framgår av registreringsbeviset.

Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras ska den som är registrerad inom två veckor underrätta Skatteverket om ändringen (3 kap. 3 § SBL som ersätts av 7 kap. 4 § SFL). 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 kvartalsdeklarationer att beskattningsunderlaget kommer att överstiga 40 miljoner kronor ska den deklarationsskyldige 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 gällande 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 deklarationsskyldiges underrättelseskyldighet uppkommer alltid i samma stund som det förhållande som utgör grund för att ändra redovisningsperiod inträffar (3 kap. 3 § SBL som ersätts av 7 kap. 4 § SFL).

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 gällande 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 deklarationsskyldige 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 deklarations-

skyldig 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. Deklarationskyldiga som ska byta från en kalendermånad till ett kalenderkvartal kommer dock att 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 inträffade. 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 deklareringskyldige underrättade Skatteverket om ändringen eller Skatteverket beslutade om ändringen. Med beslutade om ändringen avses även beslut på begäran av den deklareringskyldige.

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. Inte heller regeringen har något att invända utan föreslår att om redovisningsperioden för mervärdesskatt ändras till en kalendermånad från ett kalenderkvartal eller omvänt, ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklareringskyldige underrättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § SFL eller Skatteverket beslutade om ändringen.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 26 kap. 15 § SFL.

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 deklarationskyldige 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 deklarationskyldige 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. Nuvarande 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. Av avsnitt 11.6 framgår att begreppet självdeklaration ersätts med begreppet inkomstdeklaration.

Skatteverket får vidare enligt 10 kap. 15 § SBL besluta att handelsbolag och sådana som inte är skyldiga att lämna inkomstdeklaration ska få lämna en skattedeklaration för ett beskattningsår. Dessa deklarationskyldiga 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 inkomstdeklaration är uppfyllda ska enligt 10 kap. 11 § SBL gälla hela beskattningsår. Det leder till att den nya redovisningsperioden, som blir följd av ett sådant beslut, inte kan börja gälla vid någon annan tidpunkt än ingången av ett beskattningsår.

I 10 kap. 15 § SBL anges 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 deklARATIONSSKYLDIGE 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 inkomstdeklARATION har det enligt Skatteverket betydelse när grunden för ändringen inträffar. Om frågan väcks först efter det att den deklARATIONSSKYLDIGE 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 överflödigt. Någon motsvarighet till den bestämmelsen finns därför inte med i skatteförfarandelagen.

För den som tillämpar beskattningsår som redovisningsperiod fattas inte några beskattningsbeslut om mervärdesskatt under året. Det innebär att vid byte av redovisningsperiod finns det inte några 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 mervärdesskatteklARATION 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 inte några 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 föreslår 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 enligt 7 kap. 4 § SFL eller Skatteverket beslutade om ändringen.

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 deklara-tionsblanketten 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 deklara-tionsblanketten 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 nuvarande deklara-tionsskyldighet 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 deklara-tionsskyldighet 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. Uttrycket ”deklarerar” 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 skattedeklaration, skalbolagsdeklaration och preliminär inkomstdeklaration, se 26–28 kap. SFL. I dessa kapitel används inte uttrycket deklarerar, 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 uttrycket deklarerar inte bara ska begränsas till deklarationsskyldigheten för inkomst.

Det är bara för vissa löntagare och pensionärer som deklara-tionsskyldigheten 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 inte någon förtryckt deklaration med uppgifter som ska kontrolleras och godkännas.

Övriga deklarationsskyldigheter som regleras i skatteförfarandelagen, t.ex. att lämna skattedeclarationer, 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 deklarerat torde vidare för många innebära något mer än att bara lämna eller godkänna uppgifter. I uttrycket deklarerat torde även avses en skyldighet att använda fastställt formulär, dvs. en deklarationsblankett, lämna deklaration i rätt tid och att deklarationen ska under-tecknas. Uttrycket deklarerat bör vidare inte begränsas till en viss deklarationsskyldighet i lagen. I skatteförfarandelagen används därför inte uttrycket deklarerat.

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.

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 gällande 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 en ordning 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 fastighetsskatt, dvs. att säljaren och köparen betalar var sin del, är den optimala eller om det skulle medföra fördelar i administrativt hänseende om hela årets fastighetsskatt betalades av en av dem.

I fråga om den del av uppdraget som gällde fördelning av fastighetsskatt kan konstateras att det numera är ägaren vid ingången av året som ska betala skatten för hela året (2 § lagen [1984:1052] om statlig fastighetsskatt). Detsamma gäller den fastighetsavgift som ersatt stora delar av fastighetsskatten (2 § lagen [2007:1398] om kommunal fastighetsavgift). Det finns 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 samt betalning av skatter och avgifter. 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.

Den nuvarande ordningen 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.

Det 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 frångå den 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.

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 alltså vara obegränsat skattskyldig i Sverige eftersom de två regelverken är olika. Det finns inte någon 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 tidigare lägga 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 gällande 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 arvsförfarandet 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 inte några 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 deklarationsblankett. På blanketten finns uppgifter om den dödes och dödsboets inkomster och utgifter. Kontrolluppgifterna och den förtryckta deklarationsblanketten förenklar deklarationsförfarandet för den deklarationsskyldige. Det gäller kanske i särskilt hög grad för dödsbodelägare som i vissa fall 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 deklarationsblankett 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 nuvarande 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 dödsbodelägarnas 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. Dödsbodelägarna skulle alltså få komplettera deklarationsunderlaget när det gäller dödsboets inkomster.

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

Enligt 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 nuvarande 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 utjämnning 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 gällande 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

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 färskt minne står inte i proportion till den ökade börda 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 tidigare lagd 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* instämmer vidare inte i 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 skatte-tillägg 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 gällande regler får en skattecredit, eftersom betalning inte behöver ske förrän tidigast tre månader efter beslutet om slutlig skatt. Någon ränta behöver den skattskyldige inte betala för tid före den 13 februari taxeringsåret (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 inte något stöd för att just skatt till följd av privatbostadsavyttringar ger upphov till större uppbördsförluster 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 deklarerat 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. Prop. 2010/11:165

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 deklarationsgranskningen försvinner större delen av vinsten med den tidiga redovisningen. Den skattskyldige bör också få besked om hur stor vinsten eller förlusten blir.

I dag sker regelmässigt en manuell granskning av samtliga deklara-tioner 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 deklara-tionen 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 kostnads-posterna. 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 fastighets-skatt 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 tidigare-lägga 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 nedsatta genom ett beslut om särskild beräkningsgrund.

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

Om underlagsbeslutet får karaktären av ett preliminärt beslut kommer den fråga som 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 inkomstslagens 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 arbetstoppar infaller främst i januari, april och maj) bidrar till en utjämning av arbetsbelastningen.

Redovisningen ovan av effekterna av ett system med särskilda underlagsbeslut för 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 deklarerera, 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 instämmer i 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 ansåg vidare att ändringar av de materiella skattereglerna 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 Gällande 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. Prop. 2010/11:165

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 deklaration för det räkenskapsår som har slutat under 2010. Den som t.ex. har det brutna räkenskapsåret den 1 juli–den 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 deklaration (selvangivelse) senast sex månader efter inkomstårets (räkenskapsårets) utgång. Om inkomstårets sista dag infaller under perioden den 1 januari–den 31 mars ska deklaration lämnas senast den 1 juli samma år (skattekontrollovens 4 §, stk. 2).

Aktiebolag med flera sammanslutningar ska i Finland lämna deklaration (skattedeklaration) inom fyra månader efter räkenskapsperiodens slut (Skatteförvaltningens beslut om 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 senast 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 bara 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 deklarera 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–den 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 gällande 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 deklarationstidpunkten 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 deklarationer som aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna lämnade in vid anstånds-

tidens utgång var dessutom enligt Skatteverkets bedömning i många fall ofullständiga. Anståndsansökningar och kompletteringar av deklarerationer innebär onödig administration såväl för de deklarerationsskyldiga som för Skatteverket. En faktor som driver fram det omfattande behovet av anstånd är den höga arbetsbelastningen hos revisionsbyråer och andra som lämnar deklarerationshjälp 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 deklareration 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 skattekredit för juridiska personer med nyss nämnda brutna räkenskapsår. Skattekrediten 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 deklaratidpunkten, den 2 maj, i praktiken inte fungerar på ett bra sätt. Regleringen är inte heller likformig för juridiska personer; tidsfristen för deklareration och betalning av skatt varierar beroende på vilket räkenskapsår som tillämpas.

Fyra deklaratidpunkter

Utredningen föreslår två åtgärder som sammantagna bör innebära påtagliga förbättringar. Dagens gemensamma deklaratidpunkt ska ersättas med en deklarerationsfrist 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 deklareration räknat från utgången av beskattningsåret. Enligt utredningen bör deklarerationsfristen i fortsättningen vara sex månader. Förslaget innebär följande deklaratidpunkter 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 tillfälle att lämna deklaration 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 deklarationer.

Följande tabell visar vilka effekter förslaget hade haft på fördelningen av deklarationer vid 2010 års taxering (handelsbolag, aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser):

<i>Deklarationstidpunkt</i>	<i>Antal deklarationer</i>
1 mars	55 000
2 maj	7 305 000
1 juli	350 000
1 november	55 000
15 december	55 000

Källa: Skatteverket.

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

¹⁴ Av praktiska skäl föreslog utredningen den 15 december i stället för den 1 januari.

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 tillräckligt 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–den 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.

<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 förfalldag 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 gällande 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 normalt 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 deklarations-tidpunkter, 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 deklarationsblanketterna 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 deklarerationer åt annan, dvs. revisionsbyråer och andra som lämnar deklarationshjälp. Om anstånd medges ska deklarerationerna 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.

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 gällande 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 starka 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 instämmer inte i 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 om den uppgiftsskyldige är undantagen 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. Prop. 2010/11:165

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 om den uppgiftsskyldige är undantagen från skatteplikt. Nuvarande redovisningsskyldighet 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 hyser 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 deklaraionsblankett på vilken alla kontrolluppgifter som har lämnats för honom eller henne har förtryckts kan det ifrågasättas om meddelandeskyldigheten 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 deklaratonskyldiga 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 deklaraionsblanketten 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 lämnats till Skatteverket. För det fall den skattskyldige inte har fått ett meddelande rörande pensionsförsäkringen 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 (prop. 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 deklarationskyldige måste alltså lämna alla uppgifter som behövs för att skatten ska kunna beräknas. I skatteförarandelagen 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 i 37 kap. 2 § SFL. I kommentaren till den paragrafen anges 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 (fullgörandeföreläggande). Föreläggandet i sig skapar inte någon uppgiftsskyldighet.

Enligt 17 kap. 1 § LSK är det inte möjligt 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 bokföringsskyldig 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 deklara-tionsskyldig” 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 detta 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 från skyldigheten 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. Därmed är delegation med stöd av 8 kap. 3 § regeringsformen möjlig. *Lagrådet* instämmer i regeringens åsikt och anser att det inte föreligger något hinder för riksdagen att delegera normgivningsrätt till regeringen i de ämnen som är aktuella.

Med hänsyn härtill samt att det i övrigt saknas skäl för att inskränka bemyndigandena att meddela föreskrifter om kassaregister föreslås att nuvarande 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.

Bestämmelserna finns i 39 kap. 10 § SFL.

Regeringens förslag: Bestämmelsen 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 nyss nämnda 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 anges 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 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 inte några 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 anges 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 uttrycket identitetskontroll ska utmönstras och ersättas med ordalydelsen ”dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen” bör även vägas in att uttrycket identitetskontroll används i lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism och att bestämmelsen om identitetskontroll på mervärdeskatteområdet fylls ut genom hänvisningar till vissa bestämmelser i nämnda lag.

Det finns givetvis fördelar med att i de olika regelverken använda samma uttryck. 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 uttryck. 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 omsätter investeringsguld att dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för 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, på det sätt som den regleras i skatteförfarandelagen, 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: Skatteförfarandelagen 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 taxeringsförfarandet 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 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 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 i ärendet. 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. Universitetet föreslår att det ska införas en beloppsgräns som innebär att kommunikering ska ske med den enskilde när avvikelsen från

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 f., 326 f. 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 som ärendet gäller. Dock att denna rätt endast gäller om ärendet enligt övervägandena kommer att avgöras till nackdel för den som ärendet gäller.

Den särskilda kommunikationsregel som 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 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 kontrollsyrte bör slopas.
--

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning (se betänkandet s. 1132).

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot bedömningen. Prop. 2010/11:165

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 f., 158 f. och 247 f.). 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 nuvarande 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.

Bestämmelsen finns i 41 kap. 2 § första stycket 7 SFL.

13.4.2 Tredjemansrevision

Regeringens bedömning: Gällande bestämmelser om s.k. tredjemansrevision bör överföras oförändrade i sak till skatteförfarandelagen.

Utformningen av bestämmelserna om tredjemansrevision bör utredas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning att bestämmelserna bör överföras oförändrade i sak (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* samt *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 gällande regler, enligt remissinstansernas uppfattning, möjliggör generella kontroller, dvs. uppgiftsinsamling såsom en förberedande kontroll av andra än den som revideras – även kallade ”fishing expeditions”.

Skälen för regeringens bedömning: Något förenklat innebär gällande 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 föreligger är för bristfälligt för att regeringen 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 skatteförfarandelagen. 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 kringgårdade 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 beslut om revision innan den verkställs. 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 förs över till 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 revisionsinstitutets å andra sidan ges bestämmelserna om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök i vissa branscher i ett eget kapitel i skatteförfarandelagen, nämligen 42 kap.

14 Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

14.1 Gällande 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 om detta 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 § inkomst-

skattelagen (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 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, tidsspillan 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 hänför sig 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 vunnit 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 §).

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 (här ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning) 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 ombud, biträde eller utredning ska ha samma tillämpningsområde som själva lagen. Det bör krävas tungt vägande skäl för att frånga 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 av andra skäl 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.). Regeringen gör samma bedömning nu. Det är tveksamt om sådana ärenden är att anse som ärenden enligt skatteförfarandelagen. För att det inte ska råda någon tvekan om att nuvarande ordning ska behållas anges det dock särskilt i lagtexten att rätt till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning inte föreligger i behöriga 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.

Prop. 2010/11:165

Bestämmelserna finns i 43 kap. SFL.

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 i aktuella frågor 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 förvaltningslagen (1986:223) eller allmänna förvaltningsrättsliga principer 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 ombud, biträde eller utredning som inte meddelas i samband med huvudfrågan. Omprövningstiden respektive överklagandetiden för sådana ersättningsbeslut föreslås alltså vara två månader.

14.4 Verkställighet

Regeringens förslag: Beslutad ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 (här kostnader för ombud, biträde eller utredning) i sin helhet tillstyrker eller lämnar förslagen om verkställighet utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Möjligheten att anlita ett ombud eller biträde har stor betydelse för rättssäkerheten. Det är därför viktigt att också den som har skatteskulder kan anlita ett ombud eller 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 förbudet i 6 § andra stycket ersättningslagen mot att överlåta fordringar på aktuella ersättningar innan de kan betalas ut, dvs. innan ersättningsbeslutet har vunnit laga kraft mot det allmänna. Därigenom blir det möjligt för den som har rätt till ersättning att överlåta en fordran på ersättning till sitt ombud eller 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.

Utformningen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning 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 (SRF)* 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 slopandet 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 kostnaderna 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* 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, Fastighetsägarna Sverige samt IT & Telekomföretagen har anslutit sig, finner att utredningens förslag bör kunna leda till klara förbättringar för många skattskyldiga och framhåller också att de allmänna 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 outredda. 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 ombud, biträde eller utredning 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 bara 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 nuvarande 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 kostnader som inte ersätts.

Regeringen konstaterar att utredningens slutsats vilar på en undersökning som i stort sett bara 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 gällande 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 ombud, biträde eller utredning. Det innebär att gällande bestämmelser i ersättningslagen om förutsättningarna för rätten till ersättning med nästintill oförändrat innehåll i sak förs över till skatteförfarandelagen.

Regeringen anser dock att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

15 Tvångsåtgärder

15.1 Förbud mot att förena ett föreläggande med vite

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 Prop. 2010/11:165 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 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 f.). Förbudet mot att förena ett föreläggande med vite 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 f. och 129 f.). Detsamma gäller förbudet i 29 § andra stycket lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105 s. 73 f. och 97). I övrigt finns förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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.

Förbudet mot att förena ett föreläggande med vite 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 förbudet mot att förena ett föreläggande med vite i 17 kap. 9 § LSK, utan det gäller även vid tredjemansföreläggande. Det förbudet omfattar å andra sidan bara straffbelagda gärningar och inte gärningar som kan föranleda skattetillägg.

Dessa inkonsekvenser försvinner genom regeringens förslag att skatteförfarandelagens förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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.

Förbudet mot att förena ett föreläggande med vite i branschkontrollagen omfattar kontrollavgift enligt den lagen. Branschkontrollagen ska upphävas och bestämmelserna i lagen ska ges i skatteförfarandelagen. Förbudet mot att förena ett föreläggande med vite i skatteförfarandelagen omfattar därför även gärningar som kan leda till kontrollavgift enligt 50 kap. 3 §.

Lagen om kassaregister innehåller också bestämmelser om kontrollavgifter. Förbudet mot att förena ett föreläggande med vite 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 förbud även att omfatta kontrollavgift enligt 50 kap. 1 §.

Skatteförfarandelagen innehåller emellertid också två kontrollavgifter som enligt gällande bestämmelser inte täcks av något förbud mot att förena ett föreläggande med vite. Avgifterna regleras 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 skatteunddraganden 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 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 förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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 förbudet mot att förena ett föreläggande med vite 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 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 överflödig 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 förbud mot att förena ett föreläggande med vite. 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 förbud mot att förena ett föreläggande med vite i 23 kap. 2 § SBL kommenteras inte i förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 176 f. och 216). Branschkontrollagen och kassaregisterlagen, där det finns förbud mot att förena ett föreläggande med vite, innehåller likadana hänvisningar till skattebetalningslagen varför det är befogat att dra slutsatsen att det inte finns något förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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 rätts-säkerhetsgarantier, bl.a. passivitetsrätten, som följer av artikel 6 uppfylldes (prop. 2005/2006:169 s. 52 f.). 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 f. 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 brutit i sin anteckningsskyldighet. Det innebär att kontrollavgift utgår med 2 000 kronor för varje upplåten plats eller för varje 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 ovan sagda bör förevarande förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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 förbudet mot att förena ett föreläggande med vite ska omfatta samtliga kontrollavgifter som regleras i skatteförfarandelagen.

Juridiska personer kan inte fällas till ansvar för brott men kan påföras skattetillägg och kontrollavgift. Eftersom det ursprungliga förbudet mot att förena ett föreläggande med vite enbart riktade in sig på straffbelagda gärningar saknade det betydelse om ordalydelsen omfattade juridiska personer. Numera när det även finns förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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 förbudet mot att förena ett föreläggande med vite även omfattar juridiska personer.

Gällande lydelse i t.ex. 23 kap. 2 § SBL och 17 kap. 9 § LSK, kan uppfattas på så sätt att förbudet mot att förena ett föreläggande med vite inte gäller om misstanken rör en juridisk person. Det som gör gällande bestämmelser oklara på den här punkten är skrivningen ”eller om denne är en juridisk person, ställföreträdare för den deklARATIONSSKYLDIGE (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. Nämda oklarhet försvinner med den lydelse som regeringen föreslår.

Bestämmelserna finns i 44 kap. 3 § SFL.

15.2 Bevisning – 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 för granskning 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 invändningar 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 §§ tvångs-

åtgärdslagen 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 f. och 158 f.).

Gällande bestämmelse om försegling gör alltså 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.

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 nyss 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 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 för granskning i verksamhetslokalerna. Att sabotage-risken 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 enligt tvångsåtgärdslagen 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 för granskning 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 påtaglig risk för sabotage när frågan om försegling väcks. I dessa situationer skulle det därför kunna vara motiverat att kräva att risk för sabotage kan befaras 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 en 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 att risk för sabotage kan befaras fyller någon större funktion i aktuella fall.

Att slopa förutsättningen att risk för sabotage kan befaras 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 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 att risk för sabotage kan befaras även i 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 medgett 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 risk för sabotage kan befaras.

Det enda som krävs vid en revision som genomförs i samverkan 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 inte 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 finns i 13 § tvångsåtgärdslagen, bör därför enligt regeringens mening alltså gälla för försegling vid revision som genomförs i samverkan.

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 risk för sabotage kan befaras 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 sabotagerisk kan befaras 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 ovan sagda är det rimligt att dra slutsatsen att kravet på att risk för sabotage kan befaras kan tas bort utan att rättssäkerheten försämrats. Fördelen med att slopa kravet är att regel-

verket 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 att risk för sabotage kan befaras 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: Gällande tillämpningsområde för betalningssäkring regleras när det gäller svenska skatter och avgifter i 1 § första stycket och 2 § första stycket samt andra stycket i 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 i 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 i betalningssäkringslagen, i fortsättningen ska täckas av lydelsen ”betalning 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

Enligt gällande rätt 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 anges 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 f. samt prop. 1997/98:100 s. 203).

Regeringen anser att det saknas skäl att i detta avseende behandla kontrollavgifterna annorlunda än skattetilläggen 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 anger 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 anges att om rätten ska underrätta någon om innehållet i en handling får det ske genom delgivning. Det anges 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 (2010:1932). 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 anges 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, 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.

Tvångsåtgärdslagen innehåller också en bestämmelse om beslutsunderrättelse. Den skiljer sig inte från 31 § FPL när det gäller på vilket sätt den som berörs av beslutet ska underrättas. Skillnaden i förhållande till förvaltningsprocesslagen rör i stället tiden för underrättelsen. Enligt tvångsåtgärdslagen ska underrättelse nämligen ske omedelbart medan förvaltningsprocesslagen inte anger 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 allmän 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 tvångsåtgärdslagen 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 tvångsåtgärder och att beslutet får verkställas omedelbart. Av 45 kap. 16 § första stycket 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 (se 46 kap. 13 § första stycket SFL).

Nästa fråga är om delgivning alljämt 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 ovan 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. Kravet i betalningssäkringslagen 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: Gällande 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 gällande 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 rymms inte inom ramen för detta lagstiftningsärende.

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 gällande 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 av bestämmelser i skatteförfarandelagen, förkortad SFL. I 37 kap. finns bestämmelser om föreläggande. Bestämmelserna om revision finns i 41 kap. Nuvarande tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen 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 frånga 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 gällande 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 förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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 att en handling undantas från kontrollen. En reviderad som föreläggs vid vite behöver däremot inte kunna begära undantag eftersom vitesförelägganden i fortsättningen får överklagas.

Bestämmelsen 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 allvarigare 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 12* 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 13* 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

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 f.).

¹⁵ Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta förvaltningsdomstolen.

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. Risker 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).

Prop. 2010/11:165

Annat kontrollmaterial vid oriktig uppgift

När det gäller annat normalt tillgängligt kontrollmaterial än de obligatoriska kontrolluppgifterna genomfördes en uppmjukning genom att procentsatserna för skattetillägg i dessa fall sänktes till tio procent av underlaget och vid mervärdesskatt till fem procent av underlaget.

Skattetillägg ansågs alltjämt motiverat i dessa fall. Kontrollmaterialet finns inte i samma utsträckning regelmässigt tillgängligt vid deklarationsgranskningen. Därför finns enligt regeringen en beaktansvärd risk att skatteundandragande sker om inte den skattskyldige lämnar för taxeringen erforderliga uppgifter (prop. 2002/03:106 s. 123).

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:

- Uppenbarhetsrekvisitet togs bort vid befrielse på grund av oskälighet. Det räcker 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 uppmärksammats 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 deklarationsanvisningarna, såvida inte dessa i det särskilda fallet bedöms som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga.

Ursäktligt – vilseledande kontrolluppgifter

Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter kunde även med den tidigare regleringen ge befrielse från skattetillägg men då enligt 5 kap. 6 § första stycket 2 andra ledet TL, dvs. befrielsegrunden ”om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till någon annan särskild omständighet”. Genom att det direkt uttrycks att bestämmelsen ska tillämpas vid vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter, bör tillämpningen bli mer generös i detta avseende än hittills. Det händer t.ex. ibland att den skattskyldige 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 deklARATIONEN 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 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 vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägget ska kunna ges.

I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt skattebrottslagen bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör 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 f.).

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 skatte-

tillägg 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 upptäcks 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 eller hon 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 inte någon 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 råar 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 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).

Prop. 2010/11:165

17.2.6 Utvidgat förbud mot att förena ett föreläggande med vite

Förbudet att förelägga den skattskyldige vid vite att medverka i en utredning 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 förbudet mot att förena ett föreläggande med vite 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 bör 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 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 frånga 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 från 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 gällande rätt bör i en sådan situation bara 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 skattetillägget. 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 gällande lagstiftningen skulle kunna bli delvis befrielse.

17.3.3 Ursäktligt – hälsa

Begreppet hälsa innefattar såväl sjukdom (somatisk som psykisk) som psykosociala faktorer som negativt har påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklareringskyldigheten. 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.

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 anges 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. 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 skatte-rättsliga 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. Prop. 2010/11:165

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 skattetillägg kunna komma i fråga om den skattskyldige inte får någon skattevinst alls av förfarandet.

Mot bakgrund av ett förarbetsuttalande om att det kan te sig obilligt att ta ut fullt skattetillägg i de fall då en oriktig uppgift leder till underskott som den skattskyldige aldrig kan utnyttja på grund av konkurs gör Skatteverket följande bedömning. Om det när felet upptäcks står klart att underskottet aldrig kommer att kunna utnyttjas på grund av konkurs, kan det bli aktuellt att helt befria från skattetillägg. Om däremot den skattskyldige går i konkurs efter det att skattetillägg redan 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 inte någon 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.

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 bara 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 tröskeeffekter 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 har undanhållit ett stort belopp, på grund av de tröskeeffekter

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 att förena ett föreläggande med vite inträder, bör enligt verket inte följas. Förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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 att förena ett föreläggande med vite 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. liggtid 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 tippar över mot befrielse.

som oundvikligen uppkommer vid delvis befrielse, ska komma i ett bättre läge än den som har undanhållit ett lägre belopp.

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 bara 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 anges om utvecklingen vad gäller antalet beslut om skattetillägg. I *bilaga 12* 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 Regeringsrätten¹⁹

RÅ 2008 ref. 1

Målet gällde ett s.k. räkningsfel, 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).

¹⁹ Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta förvaltningsdomstolen.

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.

RÅ 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 deklaration 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 avslag 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 skattedeklarationerna i rätt tid.

De sammanlagda skattetilläggen var enligt kammarrätten, med beaktande av det antal skattedeklarationerna 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 skattedeclarationerna har godtagits av Skatteverket. Något skattebortfall har alltså inte uppkommit på grund av bolagets försummelser och någon egentlig risk för detta synes inte heller ha förelegat. Bolaget har även påförts förseningsavgifter för vilka någon nedsättning inte har varit i fråga. Även om den påstådda psykiska ohälsan hos den ekonomiansvarige inte i sig kan föranleda att skattetilläggen sätts ned kan det, som Skatteverket framhållit, inte uteslutas att detta förhållande har varit en bidragande orsak till förseningarna. Med hänsyn härtill och då andra omständigheter inte talar emot det finns inte skäl att anta att bolaget skulle ha satt i system att underlåta att komma in med 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 deklamationer, 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 utrednings-skyldighet 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 skatt-

skyldige 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 självdeklaration. 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 omständig-

heten 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 förutskattningarna 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 förstäeligt 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. Kammarrätten 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 allmän 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. Förutsättningar för befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen i 5 kap. 14 § tredje stycket 3 TL förelåg därmed inte. Något annat skäl för befrielse hade inte framkommit. Underinstansernas domar undanröjdes och Skatteverkets omprövningsbeslut fastställdes.

RÅ 2010 ref. 117

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 Europakonventionen inte att de aktuella skattetilläggen ska undanröjas.

Regeringsrätten uttalade vidare att omständigheten 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.

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.

Det 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 skatteundrandragande.

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 skatteundrandragande 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 skatteundrandragande. 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 här efter 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 skattetilläggsystemet 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 (nuvarande Högsta förvaltningsdomstolen) är hittills få (se avsnitt 17.5). Först när fler frågor har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen kan mer definitiva slutsatser dras om vilka effekter som reformen har fått. Det kan dock konstateras att tillämpningen av befrielsereglerna har blivit såväl flexiblare som generösare.

När det gäller den praxis 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. räkenskapsfel. 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 bara 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 bara 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).

Av RÅ 2008 ref. 61 I framgår 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 något skattebortfall inte 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 skatte-

bortfall 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 f.).

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 skattetilläggsystem. 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 skattetillägsbestämmelserna, helt eller delvis, av en önskan att ytterligare säkerställa att skattetilläggsystemet 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 skäligen 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 inkomsttaxeringsområdet 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 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 tipsar över mot befrielse. Det finns ännu inte någon 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 befrielsereglerna 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 förbud mot att förena ett föreläggande med vite 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 advokatsamfunds* 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 allmän 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 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 lagkraftvunnet 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 avvísingsbeslut 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 flexiblarare 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 inte något 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 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 inte några 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

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 bara 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 bara 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 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 nuvarande 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 försvärande 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 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 – såsom 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 gällande 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 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 alltmer 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 skatteundrandragande överhuvudtaget 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 bara 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 deklarerationer. 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 deklareration som inte i samma utsträckning som kontrolluppgifterna regelmässigt är tillgängligt vid deklarerationsgranskningen. Det 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 deklarerationskontrollen. 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 deklarerationerna 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 deklarerationsgranskningen 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 skatteundandragande 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 deklarationsskyldige. Det handlar alltså om den grundläggande skyldigheten att lämna de uppgifter som behövs för en riktig beskattning. Denna skyldighet bör vara sanktionerad med skattetillägg. I annat fall blir det helt riskfritt för den deklarationsskyldige att förhålla sig passiv. En förskjutning skulle därmed ske från den deklarationsskyldiges ansvar att lämna tillräckliga uppgifter till en allt större utredningsskyldighet för Skatteverket. En sådan utveckling innebär risker för felaktiga skattebeslut samtidigt som Skatteverkets administration ökar. De lägre procentsatserna för skattetillägg, tio respektive fem procent, bör därför 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 deklarerationer 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 deklarerationen är korrekt.

Lagstiftaren och Skatteverket bör kontinuerligt arbeta för att förenkla lagstiftningen och öka kontrollmaterialet på områden där det förekommer många fel i deklarerationerna. Härigenom kan antalet fel minska och Skatteverkets kontrollmöjligheter öka. Det generella undantag från skattetillägg som 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 inte något 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 överhuvudtaget 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.

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.

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 nämligen 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.

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 1 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 deklara- tionen 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 arbetsgivar- avgifter eller mervärdesskatt. Arbetsgivaren ska redovisa den innehållna skatten. Gör han eller hon inte det ska beslutet om skatteavdrag 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 uppördseffektiviteten 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 skatteundandragande 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. Prop. 2010/11:165

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 diskuterats.

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.

Skälet till att utredningen tog upp frågan i betänkandet var ett avgörande 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.

Högsta förvaltningsdomstolen fann dock den 22 juni 2011, mål nr 2228-10, att regleringen i 5 kap. TL innebär att beslut att påföra skattetillägg får fattas även när den skattskyldige har återkallat en begäran om omprövning och ärendet skrivs av. En återkallelse av sin begäran om omprövning utgjorde alltså inte hinder mot beslut om skattetillägg. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde kammarrättens och länsrättens domar och visade målet åter till förvaltningsrätten för vidare handläggning.

I och med Högsta förvaltningsdomstolens avgörande kan ifrågasättas om den justering av lagtexten som utredningen föreslår behöver göras i skatteförfarandelagen. Enligt regeringens mening saknas dock skäl att inte förtydliga lagtexten så att det tydligt framgår att ett krav på sakprövning bara 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 deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs. Syftet med att ta ut ett skattetillägg som undanröjs om deklARATIONEN kommer in är att den deklARATIONSSKYLDIGE ska förmås att lämna deklARATION. Det är som ovan har konstaterats viktigt och en motsvarande reglering finns även i skatteförfarandelagen. 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 f.). 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 deklARATIONSSKYLDIG 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 deklARATIONSSKYLDIGE dock bli av med genom att lämna deklARATION. Det är alltså i sådana situationer ur skattetilläggsynpunkt 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. Det 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 från utgången av den månad då skönsbeskattningsbeslutet meddelades och beslutet omprövades i höjande riktning, ska skattetillägg tas ut på höjningen. Höjningen kan vara skönsmässig 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 som avser den som ska ha kassaregister eller föra personalliggare ska meddelas inom två år från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades. Om beslutet om att ta ut kontrollavgift i stället avser den som upplåter plats för torg- och marknadshandel eller omsätter investeringsguld, ska beslutet dock meddelas inom två år från den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis 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 inte någon 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 föreskrivs 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 ska 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. Det finns alltså inte någon 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 inte någon 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 eller annan utredning och kontroll. 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 när det gäller den som ska ha kassaregister eller föra personalliggare. Om kontrollavgift ska tas ut av den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel eller omsätter investeringsguld bör dock beslutsfristen vara två år räknat från den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts. Skatteverket bör bara 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.

17.11 Tulltillägg

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.).

Skälen för regeringens bedömning

Gällande regler

Bestämmelserna om tulltillägg finns i 8 kap. tullagen. Tulltillägget är en sanktion som riktar sig i huvudsak mot vissa brister vid fullgörandet av anmälning- och uppgiftsskyldigheten i tullbehandlingen av den kommersiella importen.

Tillämpningsområdet avgränsas mot privatimport genom att det bara 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 avvikelser 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 f.).

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 f.).

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 f.).
- 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 f.).

Det är en fördel att samma uttryckssätt i stor utsträckning kan användas i bestämmelserna om tull- och skattetillägg. Givetvis gäller detta bara 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.

18.1 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 förfarandeområdet 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 beslutsbärare. 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 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 beslutet 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 grundsatserna 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 förses 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. Detta gäller även i ärenden där det inte finns utrymme för olika bedömningar. Att avslå ett yrkande om avdrag för ränta på studielån borde exempelvis kunna ske med hjälp av en standardmotivering. Ärenden med yrkanden som kräver en mer individuell prövning eller utförligare motivering kan dock inte avgöras genom 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 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 förklarar 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

Regeringens bedömning: Termen beskattningsbeslut bör inte föras över från skattebetalningslagen (1997:483) till skatteförfarandelagen.

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 § första stycket 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 be-

skattningsbeslut på beslut som enligt lagstiftaren inte faller in under definitionen av beskattningsbeslut. Uppräkningen 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 f.).

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.

Uppräkningen 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 uppräkningsbeslut som är beskattningsbeslut och för vilka uppräkningsbeslut alltså är överflödiga. 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 uppräkningsbeslut 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 sagda bör inte termen beskattningsbeslut användas i skatteförfarandelagen. I stället bör uttrycket ”beslut om skatt” användas med olika preciseringar, t.ex. beslut om arbetsgivaravgifter. Att definiera vad som avses med uttrycket bedöms inte som nödvändigt.

18.3 Beslut om särskild inkomstskatt

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 inte något 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 har 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 nyss 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 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 och 38 f.).

Som redan har 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 solidariskt betalningsansvariga. Skatteverkets möjlighet att göra mottagaren betalningsansvarig för skatten beror alltså på vilken beskattningsordning den personen väljer.

Gällande regler innebär vidare att det kan uppkomma situationer där inte någon är betalningsskyldig för skatten. Det kan gälla t.ex. i fall när utbetalaren inte längre finns kvar i Sverige eller vid ändring av ett beslut som bara rör mottagaren. Det nyss 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 ovan 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 gällande regler där bara 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 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 har nämnts i fråga om skatteavdrag enligt SINK. Regeringen ansluter sig därför till promemorian förslag.

MAIS föreslår en beloppsbegränsning på ett halvt prisbasbelopp per artist och inkomstår upp till vilken utbetalaren bär det fulla betalningsansvaret för att skatten enligt A-SINK 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 skatteförfarande-

lagen 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.

Bestämmelsen 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, nämligen 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 bara 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 bara 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 bara 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 instämmer regeringen i utredningens förslag. Det som i dag bestäms i två beslut ska fortsättningsvis bestämmas i ett enda beslut, nämligen ett beslut om slutlig skatt. 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 år 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 anges 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 och 399 f.).

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 ompröva 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 f.).

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 aktuella fall. Regeringen föreslår därför inte någon särskild tidsgräns i skatteförfarandelagen för andra beslut om slutlig skatt än de årliga.

I 4 kap. 2 a § TL anges 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 f.).

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.

18.5 Företrädaransvar

18.5.1 Ansvar 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 fall där det är uppenbart att den som utför arbetet är att anse som anställd hos utbetalaren (uppenbart anställningsförhållande) med samma hårda tillämpning som vid ansvar för betalning av skatter och avgifter. Enligt *Far* strider företrädaransvaret mot aktiebolagslagen. Bestämelsen 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

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 prop. 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 enligt 10 kap. 14 § SFL behöver justeras. I nyss nämnda paragraf anges att om skatteavdrag inte ska göras och det är uppenbart att den som utför arbetet är att anse som anställd hos utbetalaren (uppenbart anställningsförhållande), ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket.

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 § första stycket 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 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 har tillgodoräknats 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 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 förutsättningarna för företrädaransvar för överskjutande ingående mervärdesskatt som har tillgodoräknats med för högt belopp. Frågan om bestämmelsen även bör gälla punktskatt synes inte ha berörts i samband med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127).

Antalet skattskyldiga för punktskatt är 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 skattebeslutet i fråga om gärningsmannen 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.

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 har 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 skattmyndighetens 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 f., jfr prop. 1967:130 s. 130 f.). 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 obenäga 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 f.).

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.

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 bara 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 bara två av sju åtalade personer företrädare för det skatteundandragande 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. Domen har vunnit laga kraft. 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.

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).

Beträffande grova skattebrott finns dock sedan den 1 juli 2008 en möjlighet att förverka egendom som härrör från brottslig verksamhet (utvidgat förverkande), se 36 kap. 1 b § brottsbalken.

Behovet av utökad 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 fräntas 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 har tillgång till är, bl.a. med hänsyn till den kritik mot utredningens förslag som har framförts av flera remissinstanser, inte tillräckligt för att kunna lämna förslag 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 utökat 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 de allmänna 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 de allmänna förvaltningsdomstolarna. Att välja vilken metod som ska användas är en grannliga 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. gärningsmannaansvar 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 skadestånds-

fordringens och skattefordringens olika karaktär och tidigare påtalade problem med deras olika preskriptionstider (SOU 1965:23 s. 185 f. 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 har 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 har riktat allvarlig kritik mot den närmare utformningen av utredningens förslag att det inte nu finns ett tillräckligt underlag för att kunna lämna förslag 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 gemensam 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 gäller också avgifter som omfattas av skattekontosystemet. Detta gäller också i det följande.

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. Enligt regeringens förslag (prop. 2010/11:146) ska jämställdhetsbonus som avser tid efter 2011 inte längre krediteras på skattekontot. 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. Som det för närvarande ser ut kommer alltså skattekontot framöver att användas för utbetalning av endast två 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. Prop. 2010/11:165

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.

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 oproblematiske. Ur betalningsmottagarnas perspektiv kan utbetalning av statligt stöd genom kreditering på skattekontot, som framgår av avsnittet ovan, inte jämföras med en direkt utbetalning. De problem som kan uppstå för en stödmottagare – stödet används t.ex. för betalning av skatt i stället för att betalas ut – är många gånger svåra att förstå för mottagaren av ett stöd. Att skattekontots användningsområde vidgas innebär också att det blir svårare att överblicka transaktionerna på kontot och att 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 luckrats upp. Det bör därför vara möjligt att använda skattekontot för utbetalning av stöd även i fortsättningen.

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

Skattekontot är 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 bruttoredovisningsprincipen på statsbudgeten och därmed i praktiken inte omfattas av utgiftstaket.

Fortsatt kreditering av sjöfartsstöd och stöd för nystartsjobb

Skattekontot kommer, som det ser ut för närvarande, att användas för utbetalning av två statliga stöd, nämligen sjöfartsstöd och stöd för nystartsjobb. 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 två stöd som efter årsskiftet 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.

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 och stöd för nystartsjobb på skattekonto.

Mot den angivna bakgrunden bedömer regeringen att nyss nämnda stöd även i fortsättningen bör få betalas ut via skattekontot.

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 sjöfartsstöd och nystartsjobb regleras 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).

Så länge det endast rör sig om ett fåtal bestämmelser om kreditering blir vinsterna med att skapa en lag som visar samtliga krediteringar inte så stora. Regeringens bedömning är därför att det 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 Prop. 2010/11:165
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 har 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 kunnat 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 betala tillbaka 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 staten enligt 18 kap. 10 § andra stycket SBL. Denna bestämmelse får anses förutsätta att försök att återbetala beloppet enligt skattebetalningslagens bestäm-

melser 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 § andra stycket 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 inte några 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 f. Med hänsyn till att den bestämmelse som 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* har 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.

19.4.1 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 skuld för skatter och avgifter (sammanlagd 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 saldoto 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 skatteskulder 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.

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 skatter eller avgifter. 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 skatteskulder 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. Prop. 2010/11:165

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 skatteskuld 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 alltså rimligt att avräkning görs. Ackordsbeslutet har ju fattats utifrån felaktiga förutsättningar.

För att få en effektiv avräkning till stånd måste avräkningen aktualiseras tidigare än på återbetalningsstadiet. 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 skatteskuld eller avgiftsskuld som ackordet avsåg.

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 14 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 anges nämligen att ett inbetalt belopp ska räknas av från den

skattskyldiges sammanlagda skatteskuld oberoende av 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 har lämnats över till Kronofogdemyndigheten för indrivning, dvs. från restförda skatteskulder. Det sammanlagda skuldbelopp som ligger hos Kronofogdemyndigheten finns registrerat på skattekontot.

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

Skattebyte kan däremot ske om anståndet krediteras före den period då anståndsskatten förfaller till betalning 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

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. Nedan görs 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 betalningsuppmanade 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 har 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 skattekontunderskott 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 skattekontunderskott och minskar därmed indrivningsuppdraget. Avräkningsordningen i 19 § indrivningslagen används, vilket innebär att det äldsta skattekontunderskottet återtas först.

Återtagandet är beloppsmässigt och behöver därför inte avse anstånds-skatten 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 anstånds- eller nedsättningskatten 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 år 1989, slagit fast att ett anstånd med inbetalning av skatt, som har medgetts på grund av att den skattskyldige har överklagat aktuell skatt, är ett sådant förhållande som avses i 3 kap. 21 § andra stycket utskölningsbalken, förkortad UB, 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 hade fattats före anståndsbeslutet. Det bör nämnas att innehållet i 3 kap. 21 § andra stycket UB inte har ändrats sedan Högsta domstolen meddelade sin dom.

Å andra sidan har Regeringsrätten (nuvarande Högsta förvaltningsdomstolen) slagit fast att det faktum att en enskild har betalat ett betalningsuppmanat belopp inte hindrar att beloppet överlämnas för indrivning om ett underskott på skattekontot kvarstår till följd av att ytterligare skattebelopp har förfallit till betalning (RÅ 2006 ref. 86 II).

Regeringsrätten noterar att ett sådant förfarande för betalningsuppläggning 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 betalningsuppläggningsbeslutet inte avser en viss skatt eller en avgift utan ett underskott på skattekontot.

I vilket fall 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 skattekontounderskott. Det innebär att indrivningsuppdraget är oförändrat och formellt fortfarande avser anståndsskatten eller det undanröjda skattebeloppet, trots att det i realiteten kommit att avse en annan skatt.

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. Ansvar gäller i princip för samtliga skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet. För ansvar krävs att företrädaren uppsåtligt 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 har 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 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. Likafördel-

ningsmetoden 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 anståndsbelopp och nedsättningsbelopp beaktas bara 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 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 alljämt 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 företrädar-

ansvar 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 ovan 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 så 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 inte några 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 aldrig ska registreras tidigare än på anståndsskattens förfallodag.

I syfte att ytterligare minska utrymmet för skattebyten föreslår regeringen särskilda bestämmelser för hur anståndskrediteringar 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 återbetalningsspärr 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).

Prop. 2010/11:165

19.6 Preliminär och slutlig skatt – ränta och betalningstid

19.6.1 Bakgrunden till gällande 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. 7 § 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 f.).

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 utpekad 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.

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 som är vanligast. 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 tillgodoförd 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. Lag-

stiftaren ansåg dock att administrativa skäl talade emot att ta ut kostnadsränta redan under inkomståret. I stället borde utgångspunkten vara att kostnadsränta ska utgå från och med den dag då den skattskyldige har möjlighet att beräkna sin slutliga skatt och bedöma hur stor inbetalning till skattekontot som krävs för att undvika slutlig skatt att betala. Detta är bakgrunden till att ränteberäkningen knöts till förfallodagen den 12 februari taxeringsåret (prop. 1996/97:100 s. 342 f.). Räntan beräknas, som redan har 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.

Två brytpunkter för ränteberäkningen

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

Den låga kostnadsräntan motsvarar basräntan som i sin tur beräknas med utgångspunkt från en räntesats som motsvarar den räntesats som gäller för sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan är sedan den 1 februari 2011 två procent (SKVFS 2011:1). 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 17 procent.

Det innebär att i dag är kostnadsräntan 2,5 procent på den del av slutlig skatt att betala som överstiger 20 000 kronor. På den del som understiger 20 000 kronor är räntan två procent.

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. Både låg kostnadsränta och mellankostnadsränta kan därför 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 f. 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 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 dock troligtvis 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.

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. Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler ska gälla för dem som har ett brutet räkenskapsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

Regeringen anser att det inte finns skäl att behålla den skattecredit som juridiska personer med brutet räkenskapsår har i dag när det bl.a. gäller betalning av preliminär skatt. Skattecrediten 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, nämligen 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 31 december, 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 skatteskatt kredit 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

Gällande regler

Enligt gällande 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 f.). 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 f.).

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 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.

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 beslutet 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. långt tid efter inkomsternas förvärvande. Med hänsyn till vad som har sagts ovan 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 enligt skattebetalningslagen beräknas kostnadsränta under hela betalningstiden. Ränta beräknas enligt den s.k. mellannivån, som sedan den 1 februari 2011 är 2,5 procent. Regeringen föreslår i avsnitt 19.6.4 att denna nivå slopas och att kostnadsräntan ska beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan som i sin tur inte får understiga 1,25 procent. Det 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 2,5 procent. De skattskyldiga drabbas bara av ökade räntekostnader om en kortare betalningstid leder till att de tvingas låna till en högre ränta än 2,5 procent eller gå ur placeringar med högre ränta än 2,5 procent. Om hänsyn tas till att räntor normalt är avdragsgilla men att kostnadsränta inte är det kan skattskyldiga ta lån till högre ränta än 2,5 procent utan att drabbas av ökade räntekostnader. Det är med hänsyn till det nyss 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.

Nästa fråga att diskutera är om de skattskyldiga skulle kunna hantera en kortare betalningstid än vad som gäller enligt skattebetalningslagen, 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 också 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 f. 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 i deklarationen lämnade 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. Rådruket 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

Med hänsyn till det ovan 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 beskedet om slutlig skatt. 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.

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 nuvarande 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 rimmar 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 beslutdagen och förfallodagen ska vara räntefri, dvs. kostnadsränta ska bara beräknas till och med beslutdagen.

Å andra sidan går det inte att bortse ifrån att en kortare betalningstid skulle kunna medföra likviditetsproblem för många, framför allt mindre, företag. 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.

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 om slutlig skatt fattades.

När det gäller bl.a. skatt som ska betalas till följd av omprövning och överklagande är betalningstiden enligt skattebetalningslagen 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 sådan debiterad preliminär skatt som ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare (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 energieffektivisering 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.

Regeringens förslag: På debiterad preliminär skatt som ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare och slutlig skatt att betala ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den dag då betalning senast ska ske. På belopp till och med 30 000 kronor ska ränta dock tas ut först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret.

Kostnadsränta ska, med undantag för kostnadsränta vid skönsbeskattning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt och av särskild inkomstskatt som inte har redovisats i en särskild skattedeclaration samt vid för sen betalning, beräknas på underskott på ett skattekonto efter en procentsats som motsvarar basräntan.

Vid skönsbeskattning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt och av särskild inkomstskatt som inte har redovisats i en särskild skattedeclaration samt 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 deklARATIONSHJÄLP 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 gällande 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 sagda innebär att om mellankostnadsränta slopas såsom 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 ovan 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. Ingen 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 har 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 alltså 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 vilkas inkomstberäkning bygger på bokslutstransaktioner, dvs. i princip de skattskyldiga som betalar F-skatt och särskild A-skatt. Det skäl som framhölls i förarbetena till skattebetalningslagen var att transaktionerna inte alltid var kända redan den 13 februari taxeringsåret (prop. 1996/97:100 s. 343). Å andra sidan utgår preliminärskattesystemet från att dessa skattskyldiga med någorlunda säkerhet kan beräkna sin slutliga skatt. Den preliminära skatt som de ska betala varje månad ska nämligen ligga så nära den slutliga skatten som möjligt.

En fördel med att utan undantag beräkna kostnadsränta på slutlig skatt att betala från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret är att beräkningen blir väsentligt 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 från nuvarande två procent 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 företagarna 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 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 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 statsskuldväxlar.

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 från och med den 1 april 2009 till och med den 31 oktober 2010 var basräntan noll procent, vilket

innebar att mellankostnadsräntan som är 125 procent av basräntan under den perioden också var noll. I syfte att motverka att de skattskyldiga i sådana situationer avstår från att göra kompletteringsbetalningar av preliminär skatt och i stället väntar med betalningen till den slutliga skatten ska betalas beslutade riksdagen 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. Sedan den 1 februari 2011 är basräntan två procent (SKVFS 2011:1).

När regeringen föreslår att mellankostnadsräntan slopas och därigenom skapar en möjlighet att ha en enhetlig räntestats inom skattekontosystemet bör räntegolv 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 av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt och av särskild inkomstskatt som inte har redovisats i en särskild skattedeclaration samt vid för sen betalning, ska beräknas efter en procentsats som motsvarar basräntan. Basräntan ska fastställas på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar. 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 till och med 30 000 kronor. Vid skönsbeskattning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, eller punktskatt och av särskild inkomstskatt som inte har redovisats i en särskild skattedeclaration samt 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 inkomstår. Termen inkomstår utgår nämligen 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 fortsättning- en 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 skattebelopp 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 av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt och av särskild inkomstskaft som inte har redovisats i en särskild skattedeclaration samt vid för sen 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 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 då 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 alltfjämt bör hanteras på skattekontot.

I följande avsnitt föreslås en särskild registreringsbestämmelse för slutlig skatt.

Regeringens förslag: Om slutlig skatt ska betalas, ska den registreras på förfallodagen.

För en privatperson som har ett överskott på skattekontot som täcker 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 en bestämmelse som klargör att den slutliga skatten och de övriga beloppen ska registreras samtidigt.

Vid slutskatteberäkningen beaktas enligt gällande rätt 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 bara 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 registreringstidpunkten 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, 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.

Antag 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 den slutliga skatten som uppgår till 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 eller hon 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

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

En av de grundläggande principerna i skattekontosystemet är att inbetalningarna inte räknas av mot en viss skatt eller avgift utan mot den totala skulden. Det finns alltså ingen avräkningsordning avseende enskilda skatter och avgifter. 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 alltjämt 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 restföreling skapar inte några problem. Det beror på att all ränteberäkning efter restförelingen 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 restförelingen 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 förfalldagen 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 hänförelig 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 överensstämja med den faktiska räntan på huvudskulden. Eftersom låg kostnadsränta beräknas blir räntan på sidobetalningsansvaret i vart fall inte högre än räntan på huvudskulden.

Något som ytterligare komplicerar hanteringen av sidobetalningsansvar är förekomsten av 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 alltså 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 skatteskulden 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. 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 i detta lagstiftningsarbete. 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.

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 har konstaterats i föregående avsnitt uppstår det stora problemen när ränta ska beräknas för tiden innan huvudskulden överlämnas till Kronofogdemyndigheten för restföring. Det kan vara svårt att avgöra hur stor del av den ränta som har debiterats på huvudbetalarens skattekonto som avser den skatt eller avgift som sidobetalningsansvaret gäller för. Den tekniska rutin som finns i nuvarande skattekontosystem 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.

Som har sagts i föregående avsnitt är det inte möjligt att lösa det ovan diskuterade problemet i det här lagstiftningsarbetet. 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 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 nuvarande 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 inte någon 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 problemen gäller perioden innan huvudskulden restförs. Om ränta inte ska beräknas för tiden innan beslutet blir det också enklare att precisera vad ett ansvarsbeslut avser. Sammantaget innebär ett slopande av sidobetalningsansvar för ränta på huvudskulden för tiden före ansvarsbeslutet en 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 erfarit från Skatteverket skulle myndigheterna inte kunna hantera skatteskulder som löper utan ränta i sina befintliga system. För att klara det skulle systemutveckling med betydande 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 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 sidoansvaret. 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 tillgodoräknas.

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 enligt skattebetalningslagen minst 30 dagar. Betalningen ska ske senast den förfalldag som infaller närmast efter 30 dagar från beslutet (16 kap. 6 § andra stycket SBL). 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 av 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 tillgodoräknas sidobetalaren.

Vid nedsättning av andra skatter räknas intäktsränta på skattekontot. Ränteberäkningen sker retroaktivt från och med den ursprungliga förfalldagen 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.

Prop. 2010/11:165

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 enligt skattebetalningslagen 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 skatt-

skyldige och att den regelbundna kontroll som görs av ägandet till föransmällda 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.

Återbetalning till ett konto förutsätter 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, eftersom de inte skulle 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 har 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.

Bestämmelsen finns 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 eller sådant justeringsbelopp som har 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 eller sådant justeringsbelopp som har 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: Kommuner 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 anför i sitt remissvar att utredningens förslag om att även preliminär skatt 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 reduktion.

Eftersom de skatter som enligt gällande rätt 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 inte någon anledning att behandla de 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 eller sådant justeringsbelopp som har 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 mer generösa. *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 EU-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. Universitetet 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, ackordsuppgörelse eller nedsättning av fordran på grund av att det finns förutsättningar för skuldsanering. En strikt tillämpning av denna princip skulle givetvis skapa problem och Skatteverket får därför enligt 17 kap. 2 § första stycket 1 och 2 SBL bevilja anstånd med att betala skatten om det kan antas att den skattskyldige helt eller delvis kommer att befrias från skatten (befrielseanstånd) eller om den skattskyldige 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 har 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 betalningsupp-görelse med gäldenären (prop. 2006/07:99 s. 40 f.).

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 ackordsupp-görelse.

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 ackordsupp-görelse. Skatteverket ska därför under-rätta Kronofogdemyndigheten när verket överväger att vidta någon offensiv borgenärsåtgärd och Kronofogdemyndigheten ska avbryta en indrivning när verket överväger en ackordsupp-görelse eller att sätta ned en fordran (prop. 2006/07:99 s. 40 f. och 53 f.). 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 skattefordringar 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 ackordsupp-görelse 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 ackordsupp-görelsen 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 skattefordran 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 sedan den 1 februari 2011 är tvåprocent. Avvaktar Skatteverket med att överlämna fordringen till indrivning kommer s.k. hög kostnadsränta på grund av för sen betalning att fortsätta att beräknas fram till dess att fordringen överlämnas till indrivning, såvida den inte betalas innan dess. Den höga kostnadsräntan är för närvarande 17 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 borgenårsroll 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 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.

Bestämmelserna 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 enligt 17 kap. 7 § SBL, och ska även i fortsättningen få, bevilja anstånd om det finns synnerliga skäl. Bestämmelsen tar sikte på betalningssvårigheter på grund av sociala skäl och andra liknande förhållanden. I förarbetena anges 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 skäligen rådruum att skaffa fram medel till betalningen, t.ex. genom att kräva kunder på betalning eller realisera tillgångar (prop. 1996/97:100 s. 420 f.).

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 anges 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 f.).

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

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

Skatteverkets nya borgenärsroll motiverar att även verket får bevilja anstånd med betalningen av skatt eller avgift, om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Befogenheten bör i första hand gälla skatteskulder eller avgiftsskulder 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). Som redan har framgått beräknas s.k. hög kostnadsränta under tid som Skatteverket avvaktar med att begära indrivning (se under föregående rubrik), vilket är till nackdel för den skatt- eller avgiftsskyldige. 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 skatteskuld 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 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 Prop. 2010/11:165 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 skatt- eller avgiftsskyldige 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 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 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 f. och 183 f.).

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 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 rätts-säkerhetsgarantier, bl.a. passivitetsrätten, som följer av artikel 6 uppfylldes (prop. 2005/2006:169 s. 52 f.). Propositionen som föregick kassa-registerlagen 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 f. och 97). Lagrådet uttalade att en kontrollavgift enligt kassa-registerlagen vid tillämpning av Europakonventionen är att anse som en brottspåföljd (prop. 2006/07:105 s. 161).

Skillnaden mellan kontrollavgifterna på områdena för skattekontroll av borg- och marknadshandel respektive försäljning av investeringsguld och kontrollavgifterna i branschkontrollagen och kassaregisterlagen är egentligen bara avgifternas storlek. Kontrollavgiften enligt branschkontroll-lagen är 10 000 kronor om bestämmelserna om personalliggare inte följs och 2 000 kronor för varje person som inte har antecknats. Kontroll-avgiften 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 upplåten plats eller köpare av investeringsguld som inte antecknats. Eftersom det inte finns någon övre gräns kan avgifterna sammanlagt 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 enligt skattebetalningslagen, 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 gällande rätt 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 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 f. och 618).

Bestämmelserna 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

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 avstämnda och inte några restförda belopp finns (prop. 1996/97:100 s. 19).

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 f.). Detta kommer i fråga om överskjutande ingående mervärdesskatt till uttryck i 18 kap. 4 § SBL som innebär att för att 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 deklareringskyldighet 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 när samtliga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades har lämnats och redovisade skatter och avgifter har räknats av.

Kommuner och landsting bör dock undantas från det 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 inte några 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 skäligen tid. Med att anklagas för brott jämföras 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 § första stycket skattebetalningslagen [1997:483], förkortad SBL, som hänvisar till bl.a. 6 kap. 6 § TL). Handläggningstiderna hos verket har därför betydelse för om enskilda får en domstolsprövning inom skäligen 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 skattemålshandlingen.

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 skäligen handläggningstid. Europadomstolen har inte lagt fast några allmänna principer för vad som utgör skäligen 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

Prop. 2010/11:165

Målsättning		2006	2007	2008	2009
<i>Obligatoriska omprövningar ska handläggas skyndsamt</i>					
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 %
<i>Omprövningar på skattebetalarens initiativ ska handläggas skyndsamt</i>					
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 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 ovan 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 § första stycket och 67 kap. 12 § första stycket skatteförfarandelagen, förkortad SFL). Av andra styckena i nyssnämnda paragrafer framgår dock att en begäran om omprövning och ett överklagande i vissa fall måste ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. 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 bl.a. 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). 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 lekmannakåren med hänsyn till ålder, kön och yrke ska eftersträvas (7 kap. 5 § TL). Valbar till ledamot i skattenämnd är den som har rösträtt

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 tillänkta 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 jämförs med faktisk skatt en fjärdedel av minskningen av underskottet. Detsamma bör gälla för andra juridiska personer än dödsbon om 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).

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 ”käranda” 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 skattenämndssammanträden 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 förenklingar 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 lekmannaledamöter, föredragande och ordförande vid dåvarande Skattemyndigheten i Stockholm har deltagit. Undersökningens resultat var bl.a. att en stor majoritet av lekmannaledamöterna 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 lekmannaledamöterna har tillräckliga skatterättsliga kunskaper för att kunna göra en korrekt bedömning av ärendena. Drygt fyra av fem lekmannaledamöter 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 lekmannaledamöterna 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 lekmannaledamöterna är bristfällig är det tveksamt om de i tillräckligt hög grad kan anses ge medborgerlig insyn i och inflytande på taxeringsarbetet.

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

- Det är inte någon större skillnad i ändringsfrekvensen på länsrättsnivå (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 lekmannaledamöter sällan lämnar avvikande mening och att ändringsfrekvensen i länsrätten inte är markant högre i ärenden som inte avgörs i skattenämnd, kan nödvändigheten av

lekmannainflytande enbart avseende beslut om inkomstskatt starkt ifrågasätts. Prop. 2010/11:165

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 lekmannainflytande 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 f.).

På socialförsäkringsområdet fanns genom socialförsäkringsnämnderna tidigare ett lekmannainflytande liknande det i skattenämnderna. Socialförsäkringsnämnderna 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 f.).

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 hanteras 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.

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 lekmanaledamöterna deltar i många beslut inte är detsamma som att de har stort inflytande på beslutens innehåll.

Argumentet att lekmän ska bidra med person- och lokalkännedom har förlorat sin giltighet. Skatteverkets arbetssätt har ändrats på ett sådant sätt att besluten inte alltid fattas där den skattskyldige är bosatt. Därmed är det i många fall inte möjligt för lekmännen att bidra med person- och lokalkännedom. Det är vidare tveksamt om ledamöterna bör bidra med sådan kännedom. En förskjutning har skett från ett beslutsfattande där enskilda ledamöters kännedom om den skattskyldige och lokala förhållanden värderas till en allt större betoning av vikten av objektivitet i beslutsfattandet. Information om lokala förhållanden ska vid behov tillföras ärendet som en del av utredningen och inte vid beslutsfattandet. I annat fall finns det risk att irrelevanta subjektiva faktorer får betydelse och att lika fall inte bedöms på samma sätt. Det är 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.

Lekmanaledamöterna 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.²⁰ Kostnaden för lekmanaledamöternas arvode och reseersättning uppgick till 4,6 miljoner kronor under år 2004 (Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, Medborgarinflytande

²⁰ 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.

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 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 inte någon 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 inte några problem med att inflytande och insyn sker genom informella icke lagreglerade organ.

Rättssäkert beslutsfattande

Det är regeringens, liksom utredningens, uppfattning att skattenämndernas lekmanaledamöter har ett mycket begränsat inflytande på besluten.

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

Enligt regeringens bedömning bör skattenämnderna avskaffas. Det innebär att besluten i fortsättningen ska fattas bara 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 skattenämnd inte bara 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, ett grundläggande beslut om årlig taxering, kan alltså i vissa fall avgöras i skattenämnden.

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 inte någon anledning att begränsa en särskild beslutsordning för omprövning till att gälla bara 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 eller avgift 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 skatteförfarandet. 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 införs. 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

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 skattetillegg 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 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 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 inte några bestämmelser om omprövning. Det rör

sig om lagen (1978:880) 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 (med skatteförfarandelagens terminologi 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 förseglning. Vad som avses med granskningsledare framgår av 3 kap. 8 § SFL.

Beslut enligt LSK får inte överklagas. Däremot anger lagen inte något 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 ombud, biträde eller utredning, inkomstdeklarationer, kontrolluppgifter och deklarationsombud i fortsättningen ska kunna omprövas enligt de bestämmelser som finns i taxeringslagen och skattebetalningslagen och som förs över till skatteförfarandelagen. Om besluten inte ska omfattas av de omprövningsbestämmelser som 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 f.). 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 ombud, biträde eller utredning, 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 den som beslutet gäller (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 ombud, biträde eller utredning 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 nyss 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 ovan angivna förhållanden bör alltså Skatteverkets beslut i frågor som avser betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, 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 aktuella frågor.

Det är inte bara frågor som regleras utanför taxeringslagen och skattebetalningslagen som kan omprövas enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer. Skatteverkets omprövnings-skyldighet 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 föreläggande vid vite och beslut om revision i 6 kap. 2 § TL i så fall skulle vara överflödigt eftersom rätten att överklaga i 6 kap. 1 § TL bara omfattar taxeringsbeslut. Förbudet mot att överklaga innebär med andra ord att besluten inte heller får överklagas enligt förvaltningslagens bestämmelser.

Beslut om förelägganden, revision m.m. ska enligt regeringens mening i fortsättningen också omprövas enligt skatteförfarandelagen.

Bestämmelser om omprövning finns i 66 kap. SFL.

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 föreskrivs att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av aktuella kontrollavgifter. Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut om kontrollavgifter framgår alltså redan 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 omprövningskyldigheten 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 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

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 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.

Det ingick i utredningens uppdrag att överväga om det borde införas särskilda lagregler om betalning eller återbetalning av skatter eller avgifter 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 ändå nämnas att regeringen har tillkallat en utredare med uppgift att se över vissa frågor om statligt stöd (dir. 2010:9). 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 inte några 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 inte några 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 inte några 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 (i vissa fall två månader). 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 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 omprövas under förutsättning att besluten avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare. När den sexårsfristen 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 skattebetalnings-

området. I fortsättningen föreslås det dock gälla generellt (66 kap. 19 § Prop. 2010/11:165 SFL).

Mot bakgrund av det ovan 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 inte någon 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 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.

Gällande 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 (undantag 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 inte några 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 ovan angivna bakgrunden väcker frågan om undantaget från res judicata bör utvidgas till att även omfatta avgöranden från EU-domstolen.

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 nuvarande 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 bara 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 gällande bestämmelse eftersom Skatteverkets behörighet att ompröva frågor som har avgjorts av förvaltningsrätten eller kammarrätten är avhängig av att Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning.

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 rättsskipning 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 de allmänna förvaltningsdomstolarna. Dessutom behövs det inte någon förändring av 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 iakta 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 allmänna 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 ett sådant beslut till förvaltningsrätten. Även det allmänna ombudet har rätt att överklaga Skatteverkets beslut och kan därmed lyfta aktuella frågor till de allmänna förvaltningsdomstolarna.

En utvidgning av undantaget från res judicata till ny eller ändrad praxis från EU-domstolen är vidare inte något 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.

Som har anförts ovan anser regeringen 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

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 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 utgången av oktober månad 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: Omprövningsfristerna 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 anges dock femte året efter taxeringsåret; i sak finns det inte någon 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) föreskrivs 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 delgivningarna som ska ske enligt taxerings- och skattebetalningsförordningarna och som har sin grund i tvåmånadersventilen för överklagande, givetvis även får betydelse vid tillämpningen av motsvarande ventil för omprövning.

Det är rimligt att ställa sig frågan om det egentligen finns något skäl för att ha olika tvåmånadersventiler för omprövning respektive överklagande. En 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 inte någon 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 gällande 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 utgången av 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 inte någon 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 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 ovan 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 den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

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 4 kap. 13 § TL och 21 kap. 8 § SBL (prop. 1989/90:74 s. 405 f. 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 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 inte någon 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 § 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 fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
4. beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

5. Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida inkomstskattelagen 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 föreskrivs i 4 kap. 13 § 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 skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

De beslut som får omprövas efter sexårsfristen benämns följdändringsbeslut i förarbetena till taxeringslagen där det också anges 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) anges att bestämmelsen bl.a. blir tillämplig när

- slutlig skatt har fastställts till ett för högt belopp,
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 16 § SBL har skett med ett för lågt belopp,
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked,
- det finns en felaktighet i beslut om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt,
- belopp som har räknats in i den skattskyldiges underlag för egenavgifter har ansetts inte utgöra inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst,
- det föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod eller för någon annan skattskyldig,
- ett belopp som har räknats in i underlaget för arbetsgivaravgifter har ansetts inte utgöra inkomst av anställning vid beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Efter denna uppräknning anges 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 preskrip-

tion av skattefordringar innehåller i och för sig inte någon 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 har 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 f.).

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 överhuvudtaget 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 inte något att föreskriva det i lag.

Mot bakgrund av det ovan 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. Gällande 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 som beslutet gäller 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 ovan 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 har kommit in för sent 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.

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 (nuvarande Högsta förvaltningsdomstolen) 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 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 allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering ”avseende annat taxeringsår 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 1–6” 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 § 2–4 SBL. Av 21 kap. 12 § 2 SBL framgår bl.a. att en följdändring enligt skattebetalningslagen är begränsad till ”beskattningsbeslut eller en allmän 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 olika 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 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 § SFL) och att beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår (56 kap. 2 § SFL). 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 utdömmande av vitet är att den som har invändningar mot vitet måste riskera att vitet döms ut för att få det prövat (prop. 1956:160 s. 321 f.). 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 nuvarande 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 förhålla 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 förhålla 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 nuvarande 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 nyss sagda föreslår regeringen inte något 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 bara finns 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 är ett föreläggande utan vite 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. 6–8 § 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 innan förvaltningsrätten kan fatta beslut får granskningsledaren besluta om åtgärden. Granskningsledaren ska dock i sådana fall så snart som möjligt 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 får tas i beslag, inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket, eller har ett betydande skyddsintresse (47 kap. 2 § SFL).

Det kan konstateras att i de fall som Skatteverket följer upp ett föreläggande utan vite genom att förena det med vite 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 annan tvångsåtgärd 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 (50 kap. 5 § SFL). Däremot finns det inte något 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 (37 kap. 3 § SFL). Här finns inte någon annan sanktion (jfr kontrollavgifter) än att föreläggandet får förenas med vite. Ett föreläggande utan vite kan därför inte leda till någon sanktion. Aktuellt föreläggande innebär vidare inte något annat än att deklaraionsombudet tillfälligt kopplas bort och att den deklaraionsskyldige 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 inte någon 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 f.). 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 rättsverkningar 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 de allmänna förvaltningsdomstolarna anser regeringen därför att förelägganden utan vite inte ska få överklagas.

Att förelägganden utan vite inte får överklagas föreskrivs 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 bara *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: Av 6 kap. 1 § första stycket TL framgår att en kommun får överklaga beslut om taxering till kommunal inkomstskatt. Vad som sägs om kommun gäller även för landsting och annan menighet (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 i Sverige 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 i landet den 1 november föregående år. I sådana fall avses med hemortskommun den kommun där personen först var bosatt eller stadigvarande vistades (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 är lämpligt att slopa kommuners och landstings rätt att överklaga beslut i frågor som avser den kommunala beskattningen.

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 restposter och frågor som egentligen inte är tvistiga längre. Det handlar alltså om fall där det kan antas att den klagande är nöjd med omprövningsbeslutet trots att verket bara delvis 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 nämns 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 anger bara att Skatteverket om det finns skäl får ge den klagande tillfälle att återkalla överklagandet.

Uttalandet i förarbetena om att Skatteverket ska skriva av ärendet om överklagandet 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 ärenden om överklaganden 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 ovan 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 förmligt beslut.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt nuvarande 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 inte någon 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. 30 § 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 skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt så finns det inte något beslut för det allmänna ombudet att överklaga. Frågan är dock om det är korrekt.

Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, 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 ovan sagda innebär i princip att alla beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, 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 ovan 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 ovan har anförts förs bestämmelsen i 22 kap. 9 § första stycket SBL inte över till skatteförfarandelagen.

Enligt 22 kap. 9 § andra stycket SBL får det allmänna ombudet på det sätt som gäller för överklagande hos förvaltningsrätten begära att skattetillägg tas ut. 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 eftertaxeringen 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 inte något 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 nuvarande 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 avskrika 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 inte några 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 ovan sagda innehåller skatteförfarandelagen inte någon 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 rätt 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 anges 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 den dåvarande regeringen borde det inte komma i fråga att regelmässigt överlämna belopp som är mindre än grundavgiften för indrivning (prop. 1996/97:100 s. 350 f.).

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 för den enskilde 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. Enligt regeringens mening är en beloppsgräns på 2 000 kronor rimlig. 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

Regeringens förslag: Om anstånd beviljas med betalning 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.

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 (se avsnitt 19.5). 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 beviljats.

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 anståndsbeslut 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 undanröjts tas bort från den skuld som är registrerad hos Kronofogdemyndigheten i utsöknings- och indrivningsdatabasen.

Vid nedsättningen sker inte heller någon korrigering 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).

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 företräderskulden, vilket väcker frågan om företräderskulden alltjämt 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 anståndsskatt eller nedsättningsskatt. Det lär många gånger vara komplicerat. Arbetsuppgiften är dock inte ny utan sådana utredningar görs redan i dag, t.ex. när det gäller företrädaransvar.

Efter återtagandet ska fordran inte längre ingå i en skuld som är registrerad för indrivning i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Genom att indrivningsuppdraget återtas kommer anstånd eller nedsättning avseende restförd 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 en fordran från indrivning.

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 samma 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 skattedeclaration eller som har F-skattsedel) är beloppsgränsen 10 000 kronor. För andra skattskyldiga ska beloppsgränsen enligt regeringens förslag vara 2 000 kronor (se avsnitt 21.1). Om ett belopp har varit obetalt under en 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 betalningskyldige har avlidit eller inte längre är skatt- eller avgiftsskyldig 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 samma 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 samma tid.

Bestämmelsen finns i 70 kap. 6 § SFL.

Regeringens förslag: Skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2012. Lagen ska när det gäller F-skatt, särskild A-skatt och slutlig skatt tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Detsamma gäller reglerna om mervärdes-skattedeklaration 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 ska 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 bestämmelserna om ränta 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 skatteförfarandelagen om särskilt kvalificerad beslutsfattare gälla.

Utredningens förslag: Överensstämmer i stora delar med regeringens förslag. Utredningen har dock föreslagit att skatteförfarandelagen, inklusive ränteregler, 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. 703 f.).

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 som 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 skatte-

kontosystem 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 år 2011, dels den 12 maj för räkenskapsår som slutar år 2012. Det blir alltså bara 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 företagets likviditet. *Företagarna* anser att övergången måste kunna genomföras betydligt smidigare, bl.a. genom att den längre betalningstiden, 90 dagar, behålls. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* 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 följden 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, dvs. 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 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

När ska skatteförfarandelagen tillämpas första gången?

Utan övergångsbestämmelser skulle skatteförfarandelagen tillämpas i alla ärenden och mål som avgörs efter ikraftträdandet och det oavsett om ärendet eller målet avser äldre förhållanden, dvs. 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. Det är 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 ovan 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, nämligen 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. Andra juridiska personer än dödsbon kommer, beroende på valt beskattningsår och med hänsyn till regeringens förslag om hur brutna räkenskapsår ska kopplas till beskattningsår, att lämna inkomstdeklaration första gången den 1 november 2013 (se 3 kap. 4 och 5 §§ samt 32 kap. 2 § SFL). När det gäller juridiska personer som har kalenderåret som beskattningsår ska deklaration lämnas för första gången den 1 juli 2014. För fysiska personer, som ju alltid har kalenderåret som beskattningsår, ska deklaration lämnas för första gången 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 föreslagna övergångsbestämmelser kan alla beskattningsår och alla deklarationstyper hanteras enligt den gamla ordningen våren 2013. Den 1 november samma år kommer den första deklarationstidpunkten 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 när det gäller arbetsgivaravgifter att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på avgifter som avser redovisningsperioden januari 2012. När det gäller skatteavdrag föreslår regeringen att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på skatt som ska dras av från ersättningar som betalas ut efter utgången av 2011. 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 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 av 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 f. och 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 f.).

Regeringens slutsats är med hänsyn till det ovan 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.

Aktuella övergångsbestämmelser finns i punkten 1.

För att underlätta övergången till bestämmelserna i skatteförarandelagen 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 skatteförarandelagen 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 skatteförarandelagen 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 skatteförarandelagen. Ingående saldo enligt skatteförarandelagen är utgående saldo enligt skattebetalningslagen.

2. Den som vid utgången av år 2011 har en sammanlagd skatteskuld enligt 16 kap. 9 § SBL ska vid ingången av år 2012 anses ha en lika stor sammanlagd skatteskuld enligt 62 kap. 11 § SFL.

3. På ett skattekonto enligt skatteförarandelagen ska även registreringar enligt skattebetalningslagen göras.

Aktuella övergångsbestämmelser finns i punkterna 2–4.

För att underlätta övergången till de nya bestämmelserna om ränta i skatteförarandelagen 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 skatteförarandelagen 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 läggas. Prop. 2010/11:165

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 skatt. Det innebär bl.a. 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–den 30 april 2012 som beskattningsår ska alltså betala preliminär skatt enligt skattebetalningslagen för det förkortade inkomståret den 1 januari–den 30 april 2012. Från och med maj 2012 ska preliminär skatt betalas enligt skatteförfarandelagens bestämmelser. Av förenklingsskäl bör inte någon ny beräkning göras för det förkortade inkomståret utan debiteringen bör utan uppräknings baseras på föregående års debitering av preliminär skatt.

Aktuella övergångsbestämmelser finns i punkten 19.

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 ²¹
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
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 2011–den 30 april 2012 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 alltså 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.

²¹ Förfalldagen är angiven under förutsättningen att Skatteverket fattar beslut i slutet av tidsfristen. Om beslut fattas tidigare kommer också förfalldagen 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).

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 ska vid ingången av år 2012 anses vara godkänd för F-skatt enligt 9 kap. 1 § SFL. En liknande bestämmelse föreslås för dem som är registrerade som deklaraationsombud enligt lagen (2005:1117) om deklaraationsombud.

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.

Aktuella övergångsbestämmelser finns i punkterna 5–8 och 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 1 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.

Regeringen föreslår därför att ovan nämnda bestämmelser ska tillämpas från och med ikraftträdandet i fråga om uppgifter som ska lämnas efter ikraftträdandet.

Bestämmelsen om rättelse på eget initiativ i 49 kap. 10 § 2 SFL är också generösare än nuvarande regler. Den bör också tillämpas på rättelser som den uppgiftsskyldige vidtar efter 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 grund av att skatteavdrag inte har gjorts 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 har lämnat 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.

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 bara 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).

Aktuella 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 skatteärenden inte ska gälla efter utgången av år 2011. I stället ska bestämmelserna i 66 kap. 5 § SFL om särskilt kvalificerad beslutsfattare tillämpas i tillämpliga delar.

Aktuell 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, skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK. Den ersätter också 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).

Av 2 kap. 3 och 4 §§ SFL framgår att skatteförfarandelagen inte gäller för punktskattepliktiga varor i vissa fall och att den inte heller gäller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (0000:000) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Regeringen lämnar i denna proposition inte förslag till alla de följdändringar som behöver göras när skatteförfarandereglerna samlas i en lag. Regeringen föreslår emellertid de följdändringar som behövs för att behålla möjligheten att bevilja ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning samt att använda bevissäkring och betalnings-säkring för skatter, tull och avgifter som inte kommer att omfattas av skatteförfarandelagen. Dessutom föreslår regeringen följdändringar för att förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och transporttillägg som beslutas av Skatteverket enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter även fortsättningsvis ska kunna hanteras inom skattekontosystemet.

Regeringen föreslår också följdändringar som innebär att bestämmelser som inte får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen förs över till annan lag. Så är fallet med taxeringslagens bestämmelser om skattenämnd 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 i denna proposition följdändringar för denna lag. Följdändringar 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 bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, bevissäkring och betalningssäkring även fortsättningsvis ska gälla.

Följdändringar som kommer att göras i det fortsatta lagstiftningsarbetet

Det finns fler slag av följdändringar i andra lagar än dem som regeringen föreslår i denna proposition som behöver göras. Följdändringar, som ersätter hänvisningar till författningar som upphävs med hänvisningar till skatteförfarandelagen, tas inte med i propositionen. 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 följdändringar 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 propositionen. Sådana bestämmelser finns i ett stort antal författningar, bl.a. i lagen (1995:575) mot skatteflykt och radio- och tv-lagen (2010:696).

Ett tredje slag av följdändringar som inte omfattas av propositionen är de som är föranledda av att vissa begrepp och termer utmönstras och ersätts med en för hela förfarandeområdet gemensam begreppskatalog.

Exempel på en sådan ändring är att termen taxeringsår byts ut. Andra begrepp och termer som byts ut är taxering, inkomstår och självdeklaration. Dessa ändringar ska göras i ett stort antal lagar. Dessa nödvändiga ändringar kommer att föreslås i en separat proposition.

Prop. 2010/11:165

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. 18 § 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 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 skatteförändelagen. 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 med hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförändelagen. Skatteförändelagens bestämmelser har på grund av den översyn som har skett av bestämmelserna i skattebetalningslagen och andra förfarandebestämmelser i samband med överförandet till skatteförändelagen 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.

23.3 Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Regeringens förslag: Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska tas ut enligt bestämmelserna i skatteförändelagen.

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 skatten 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 f.).

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 f. och 64 f.). 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 anges att punkten infördes med anledning av den generella hänvisningen i 21 § SINK (prop. 2004/05:19 s. 66).

Enligt gällande rätt 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.

Det bör också nämnas att trots att det i 21 § SINK hänvisas till skattebetalningslagens bestämmelser om deklareringskyldighet i 10 kap. 9 § 2 SBL anges 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 skatteavdrag 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 ovan 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. Prop. 2010/11:165

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 gällande rätt 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 skattedeklaration 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 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.

Promemorians 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 föreslås 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.

Prop. 2010/11:165

23.5 Inkomstskattelagen (1999:1229)

Regeringens förslag: De termer och uttryck inom förfarandområdet 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. Ett stort antal av ändringarna beror på att skatteförfarandelagen får en terminologi som i viss utsträckning skiljer sig från den som 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 för 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 inte något 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 termer och uttryck som ”taxering”, ”taxeringsbeslut” och liknande termer och uttryck.

Även termen 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. Termen taxeringsår kan därför inte längre användas. Den ersätts i stället med andra lämpliga begrepp eller termer, i det flesta fall används termen beskattningsår.

Begrepp som anknyter till fastighetstaxeringen, såsom 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 anges 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 inte något 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 inte någon 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 inte något 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 inte något 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 föreslår²² 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 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.

²² I avsnitt 24 redovisas alla former av ändringar av gällande rätt som förslag.

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 offentlig-finansiella effekter och administrativa kostnader. I avsnitten där förslagen motiveras finns en mer allmän beskrivning av förslagets konsekvenser. Vid beräkningarna av de offentlig-finansiella effekterna har den omdefinierade basräntan använts. Vid tidpunkten för beräkningarna var basräntan noll kronor, varför basräntan beräknades till 1,25 procent (65 kap. 3 § SFL). Sedan den 1 februari 2011 är dock basräntan två procent (SKVFS 2011:1).

Förslagen leder till den sorts 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 de allmänna 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 deklarerera 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 deklara-tionsombud kommer att medföra förenklingar och ökad flexibilitet. *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* finner att det är väldigt positivt att förslag presenteras som möjliggör en utvidgad ombudsmöjlighet. Både för den skattskyldige och ombudsföretaget underlättar det om flera ombud kan få hjälpa till att fullgöra skyldigheterna för en given kunds räkning. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anser att förslaget att även inkomstdeklara-tioner kan inges genom ombud utgör en väsentlig

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 alla sorters skattedeklarationer och inkomstdeklarationer. En deklarationsskyldig ska få ha fler än ett deklarationsombud (avsnitt 8.1.3). Inga deklarationsskyldiga ska längre undantas från möjligheten att lämna deklaration genom ombud (avsnitt 8.1.5).

Eftersom deklarationsombud bara kan lämna deklaration elektroniskt kommer förslagen att bidra till att fler lämnar deklaration på det sättet. Det är positivt eftersom de relativt vanligt förekommande summerings- och överföringsfelen inte kan uppkomma vid elektronisk deklaration. Skatteverket slipper då den administration som krävs för att rätta sådana fel. Färre pappersdeklarationer som ska hanteras minskar också verkets administrativa kostnader.

Ansökningar om godkännande som deklarationsombud ska hanteras. Det innebär en ökad administration för Skatteverket. Sammantaget bedömer regeringen dock att förslagen minskar verkets administration något.

Även punktskattedeklarationer ska enligt förslaget kunna lämnas genom deklarationsombud (avsnitt 8.1.4). I dag finns det inte möjlighet att lämna punktskattedeklaration elektroniskt. En e-tjänst för punktskattedeklaration måste alltså utvecklas. Kostnaderna för att skapa en e-tjänst och utveckla övriga tekniska rutiner som behövs kan enligt Skatteverket uppskattas till 25 miljoner kronor. Att tillåta elektroniskt uppgiftslämnande även på punktskatteområdet är en nödvändig utveckling alldeles oavsett om det ska bli möjligt att lämna punktskattedeklarationer 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 inkomstdeklaration som skattedeklarationer. Detta bör i sin tur leda till färre felaktigheter och överklaganden. Regeringen delar därför inte *Kammarrättens i Stockholm* farhågor för en ökad arbetsbörda för de allmänna 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 deklarationsskyldiga. 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 deklarationsskyldiga 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 inte någon 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 inte någon 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

Prop. 2010/11:165

Regeringens bedömning: Förslaget 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 inte något 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 fåmans-

handelsbolag 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 deklaraskyldiga måste lämna tilläggsuppgifter om ränteinkomster och ränteutgifter (avsnitt 11.2.5). Antalet tillkommande tilläggsuppgifter är dock försumbart och kommer inte att märkas i deklaraionsarbetet. Sloandet av kontrolluppgiftsskyldigheten bedöms inte påverka Skatteverkets förutsättningar att bedriva en effektiv kontroll.

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., förkortad A-SINK, 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 deklaraionsutskick. 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 admini-

strativa kostnaderna för aktuella pensionsstiftelser. 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.

Nuvarande 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 nuvarande 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 har 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 uppkommer 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 A-SINK 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 inte några konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens Prop. 2010/11:165 bedömning (se promemorian s. 24 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker eller har inte något 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 tillsammans. I samband med den redovisningen ska nödvändiga identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren, uppgifter om ersättningen m.m. lämnas. Det innebär inte något ökat uppgiftslämnande utan bara 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 inte några konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

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 (här inkomstdeklaration) 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 bara är marginell då möjligheten att redovisa mervärdesskatt för helår ska finnas kvar. Enligt *Företagarförbundet* är det administrativa merarbetet för att fylla i en skattedeklaration 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 det införs en ny regel om från vilken tidpunkt 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 skattedeclaration. 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 vilken tidpunkt 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 skattedeclaration är att det minskar risken för fel och att den i dag närmast helt manuella hanteringen av mervärdesskatteuppgifter försvinner. De nya bestämmelserna om från vilken tidpunkt 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.

24.7 Tidpunkt för inkomstdeklaration

Regeringens bedömning: Skatteverkets administrativa kostnader påverkas bara marginellt.

För företag med brutet räkenskapsår är förslagen negativa eftersom deklarationstidpunkten tidigareläggs. Sammantaget är förslagen dock till fördel för företagen eftersom deklarationstidpunkten för många 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 senast 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). Deklarationstidpunkten 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. Prop. 2010/11:165

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 bara 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 många 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 deklarationshjälp. 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 deklarationsskyldiga 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.

24.8 Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Regeringens bedömning: Förslagen leder till en ytterst liten ökning av kostnaderna 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 Skatte-

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 slopandet av framgångskravet är det bästa sättet att ge de enskilda ökade möjligheter att få ersättning för sina biträdeskostnader (här kostnader för ombud, biträde eller utredning). Liknande synpunkter lämnas av *Kammarrätten i Jönköping* och *Förvaltningsrätten i Stockholm*. Enligt *Domstolsverket* kommer förslaget om mer generösa möjligheter till ersättning 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 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 ombud, biträde eller utredning 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, att gällande regler i princip överförs oförändrade. 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 ombud, biträde eller utredning. Regeringen gör den bedömningen att ökningen av det allmännas kostnader för ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning kommer att bli ytterst liten.

Antalet ärenden och mål där ansökan om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning görs kan visserligen antas öka något eftersom antalet ärenden och mål där ersättning kan komma i fråga ökar.

Det 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 bara 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 gällande 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 inkomstdeklaration 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 bara 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.

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 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 24.10.4.

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. Prop. 2010/11:165

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 anståndsbefogenhet, 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 befogenheten 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.

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 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 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 sidobetalningsansvar. Jämfört med gällande 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.

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 bara 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 av skatte- eller avgiftsbeslut i efterhand.

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 framför allt 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 nuvarande system, och som ibland 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 inkomstkattelagen 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 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 och avgifter. Enligt gällande 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, framför allt gällande frågor om Skatteverkets eftertaxeringar och påförande av skattetillägg. Förslaget medför att reglerna blir enkla och förutsägbara och kan tillämpas på ett konsekvent sätt. Dessutom upphör de problem och den osäkerhet som i vissa situationer präglar nuvarande 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 positivt eftersom det 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 de allmänna förvaltningsdomstolarna. Rätten att överklaga vitesförelägganden ersätter nuvarande 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 finns ett sådant

förbud bara i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontroll- Prop. 2010/11:165
uppgifter.

Domstolsverket och två förvaltningsrätter anför att förslaget kan medföra en viss ökning av antalet mål. Regeringens bedömning är dock att förslaget inte kommer att öka vare sig Skatteverkets eller de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda i någon större utsträckning. Eventuella merkostnader som uppstår för de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms därmed kunna rymmas inom domstolarnas befintliga anslagsramar.

Offentligfinansiella effekter (varaktiga)

Förslag	Offentligfinansiella effekter
Minskat uppgiftslämnade – fler 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 ²³
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 besparingarna uppgå till ytterligare 18 miljoner kronor per år. De varaktiga besparingarna uppgår därmed till 35 miljoner kronor

²³ Beloppet avser den varaktiga effekten. Det första året uppkommer en temporär effekt på ytterligare ca 25 miljoner kronor.

fr.o.m. år 2014. På grund av ny lagstiftning på skatteområdet som medför administrativa kostnader för Skatteverket ska inte Skatteverkets anslag sänkas med motsvarande belopp. Prop. 2010/11:165

Kronofogdemyndigheten kommer att ha kostnader för utveckling av it-stödet under år 2011 med 1,7 miljoner kronor.

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 kostnader²⁴
<i>Skatteförfarandet samlas i en lag (avsnitt 5.1)</i>	--
<i>Större möjligheter att använda deklaraionsombud (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 (avsnitt 11.2.1)	
– Pensionsstiftelser ska inte behöva lämna särskilda uppgifter	

²⁴ Med -- respektive - avses att de administrativa kostnaderna minskar påtagligt respektive minskar marginellt. Med + avses att de administrativa kostnaderna ökar marginellt.

(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 (avsnitt 11.3)</i>	–
<i>Redovisning av mervärdesskatt:</i>	
– Mervärdesskatt ska inte längre få redovisas i samband med att inkomstdeklaration 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 (avsnitt 11.8.3)</i>	–
<i>Enhetligare regler för beräkning av ränta på slutlig skatt (avsnitt 19.6)</i>	--
