

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 fordrings- rätter 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. Skattedeklaration	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. Dokumentationsskyldighet	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	Prop. 2010/11:165
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 121

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. Skönmässiga 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 134

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. OMPRÖVNING SAMT ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I BESLUT PÅ GRUND AV SKATTEAVTAL 150

66 kap. Omprövning	150
67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal	157

AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET 165

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	Prop. 2010/11:165
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	Presumptionsregeln	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 skattedeklaration.....	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 skattedeklaration 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	Prop. 2010/11:165
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.....	43	
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	Skönstaxeringsspekulation 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 återbetalningsfrågor.....	669	
24.11	Omprövning samt överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal.....	670	
24.11.1	Skattenämnderna 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 tillämnning.....	693
3 kap. Definitioner och förklaringar.....	698

AVDELNING II. FÖRETRÄDARE.....

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

7 kap. Registrering	718
---------------------------	-----

AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT

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

13 kap. Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt.....	751
---	-----

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER,

DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

14 kap. Syftet med kontrolluppgifter	755
15 kap. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst.....	756

16 kap. Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet.....	761
17 kap. Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter	763
18 kap. Kontrolluppgift om ränteutgifter.....	764
19 kap. Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter.....	766
20 kap. Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder och fondföretag.....	767
21 kap. Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och andra delägarätter än andelar i investeringsfonder och fondföretag.....	769
22 kap. Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden ...	771
23 kap. Kontrolluppgift om utländska förhållanden	776
24 kap. Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter	780
25 kap. Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet	782
26 kap. Skattedeklaration	783
27 kap. Skalbolagsdeklaration.....	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. Dokumentationsskyldighet	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. Bevissäkring	885

AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN

KONTROLL..... 920

47 kap. Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll	920
--	-----

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER..... 926

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. Skönmässiga 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 1166

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	

1.1 Förslaget till skatteförfarandelag

I författningskommentaren anges för varje paragraf vilken bestämmelse i gällande rätt den ersätter eller om paragrafen inte har någon motsvarighet i gällande rätt.

Förarbetena till gällande rätt och historiken i övrigt framgår av författningskommentaren i slutbetänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58) s. 845 f.

Lagrådet har för flera av lagens paragrafer lämnat vissa smärre synpunkter av språkligt slag. I de fall där regeringen har stannat för att inte göra dylika justeringar inför propositionen, beror detta framför allt på att bestämmelserna efter justeringarna inte skulle ligga i linje med hur andra motsvarande bestämmelser är utformade i lagförslaget eller på att regeringen har bedömt att justeringarna skulle leda till att bestämmelserna skulle uppfattas ha en annan innebörd än vad som avsetts.

AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER**1 kap. Lagens innehåll***1 §*

I det inledande kapitlet finns en innehållsförteckning över lagens avdelningar och kapitel, vilket gör det lättare att hitta i lagen.

2 kap. Lagens tillämpning**Tillämpningsområde***1 §*

Paragrafen ersätter 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, 1 kap. 1 och 2 a §§ skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, samt 1 kap. 1–4 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK. De delar av bestämmelserna som avser avgifter ersätts dock av 2 § där det anges vilka avgifter som skatteförfarandelagen gäller för. Den definition av punktskatt som finns i 1 kap. 1 § andra stycket SBL finns i 3 kap. 15 §.

De bestämmelser som i dag går under beteckningen ”skatteförfarandet” finns i huvudsak i taxeringslagen, skattebetalningslagen och LSK (de tre stora lagarna). Skatteförfarandelagen ska ersätta dessa tre lagar, vilket innebär att tillämpningsområdet för skatteförfarandelagen ska vara lika stort som det sammanlagda tillämpningsområdet för de tre stora lagarna.

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

Skattebetalningslagen gäller inte för skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. Den särskilda inkomstskatten ska dock i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Anledningen till det är att den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta i praktiken tas ut enligt förfarandet i skattebetalningslagen och att bestämmelserna i skattebetalningslagen förs över till skatteförfarandelagen. Se vidare kommentarerna till 13 kap. och förslaget till lag om ändring i SINK.

Skatteförfarandelagen ska även gälla för skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK. Syftet är att underlätta administrationen hos såväl Skatteverket som hos dem som redovisar och betalar den särskilda inkomstskatten. Den som är skyldig att redovisa och betala särskild inkomstskatt enligt A-SINK är nämligen ofta även skyldig att redovisa skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet. Detta medför bl.a. att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK kan redovisas i en skattedeklaration, dvs. i samma deklaration som arbetsgivaravgifterna på den ersättning som avdraget har gjorts ifrån. Se kommentarerna till 13 kap. och förslaget till lag om ändring i A-SINK.

Skatteförfarandelagens tillämpningsområde kommer när det gäller skatter att vara så stort att det är enklare att räkna upp de skatter som undantas än dem som lagen ska gälla för. Huvudregeln är alltså att lagen gäller för alla skatter. Bara de skatter som särskilt undantas faller utanför tillämpningsområdet (jfr 1 § skattebrottslagen [1971:69]).

Tillämpningsområdet för LSK anges genom att det räknas upp i vilket syfte självdeklarationer, särskilda uppgifter och kontrolluppgifter ska lämnas, t.ex. sägs det att i självdeklarationer lämnas uppgifter till ledning för bl.a. egen taxering enligt taxeringslagen. Det innebär att det inte bara är aktuell paragraf som ersätter bestämmelserna i 1 kap. 1–4 §§ LSK utan det gör även 14 kap. 1 § där det sägs i vilket syfte kontrolluppgifter lämnas, 29 kap. 1 § där det sägs i vilket syfte en inkomstdeklaration lämnas och 33 kap. 2 § där syftet med särskilda uppgifter anges.

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

Betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen och ersättningslagen innehåller uppräknningar av de skatter och avgifter som lagarna är tillämpliga på. I lagen om deklaraionsombud föreskrivs vilka deklaraioner som får lämnas genom ombud. Bestämmelser på dessa

områden kommer i fortsättningen att ges i skatteförfarandelagen och bestämmelserna kommer att gälla för de skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen om inte annat särskilt anges. Se vidare kommentarerna till 6 kap. 4–8 §§ (deklarationsombud), 43 kap. (ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning), 45 kap. (bevisssäkring) och 46 kap. (betalningssäkring).

De särskilda anteckningsskyldigheterna och kontrollbefogenheterna i torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen gäller för vissa slag av verksamhet. Tillämpningsområdet är alltså inte skatteanknutet. En annan sak är att anteckningsskyldigheterna och kontrollbefogenheterna bara har betydelse för skatter och avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Tillämpningsområdet för skyldigheterna och befogenheterna anges i 39 och 42 kap.

Av *första stycket punkterna 1–3, 5 och 6* framgår att skatteförfarandelagen inte ska vara tillämplig på skatt som tas ut enligt kupongskattelagen (1970:624), lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., lagen (2004:629) om trängselskatt, och vägtrafikskattelagen (2006:227). Varken taxeringslagen eller skattebetalningslagen är tillämplig på dessa skatter.

Enligt 1 kap. 2 a § SBL gäller inte skattebetalningslagen när skatt ska tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, vid import av varor eller när punktskatt ska betalas till Tullverket, utan i sådana fall gäller tullagen (2000:1281).

I 22 kap. 1 § ML föreskrivs att i fråga om betalning och återbetalning av skatt samt förfarandet i övrigt finns det även bestämmelser i skattebetalningslagen, i fortsättningen skatteförfarandelagen. Däremot föreskrivs det inte något om att vid import gäller tullagen. Regleringen vinner i tydlighet om det av 22 kap. 1 § ML framgår att tullagen gäller för mervärdesskatt som ska tas ut vid import. Bestämmelsen i 1 kap. 2 a § SBL om att tullagen gäller för mervärdesskatt som ska betalas till Tullverket förs därför inte över till skatteförfarandelagen utan till mervärdesskattelagen. Av 26 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, 19 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, 18 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS och 5 kap. 5 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, framgår när nämnda punktskatter ska betalas till Tullverket.

Upplysningar om att bestämmelser om förfarandet finns i skattebetalningslagen, i fortsättningen skatteförfarandelagen, finns i 33 § lagen om skatt på annonser och reklam, 34 § LTS, 34 § LAS och 6 kap. 1 § LSE. Däremot anges det inte i dessa lagar att om punktskatten ska betalas till Tullverket så gäller tullagen. Regelverket blir tydligare om detta framgår av aktuella punktskattelagar. Bestämmelsen i 1 kap. 2 a § SBL om att tullagen gäller för punktskatt som ska betalas till Tullverket överförs därför inte till skatteförfarandelagen utan till respektive punktskattelag.

För att gränsen mot förfarandebestämmelserna i tullagen ska framgå klart föreskrivs i *punkten 4* att förevarande lag inte gäller för skatt som tas ut enligt tullagen.

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

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

Andra stycket ersätter 1 kap. 1 § första stycket 5 SBL. Där anges att lagen även gäller för belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML. Enligt bestämmelsen i mervärdesskattelagen ska till staten också betalas belopp som i en faktura eller liknande handling har betecknats som mervärdesskatt, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt lagen (felaktigt debiterad mervärdesskatt). I 3 kap. 12 § likställs felaktigt debiterad mervärdesskatt med mervärdesskatt.

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

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.1.

2 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 1 § första stycket 5 och 6 TL, 1 kap. 1 § första stycket 1, 2, 4, 6 och 7 SBL samt 1 kap. 2 § första stycket 4 och 6 samt 4 § första stycket 2 och 4 LSK.

I paragrafen anges de avgifter som skatteförfarandelagen gäller för.

Punkten 1 avser avgift enligt begravningslagen (1990:1144). Sådan avgift tas ut enligt skattebetalningslagen, vilket följer av 1 kap. 1 § första stycket 4 SBL.

I *punkten 2* anges avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift. Av 1 kap. 1 § första stycket 6 TL framgår att underlaget för avgiften fastställs enligt taxeringslagen och av 1 kap. 1 § första stycket 1 SBL följer att avgiften bestäms och betalas enligt skattebetalningslagen.

Enligt *punkten 3* ska avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, förkortad AL, tas ut enligt förevarande lag. Av 1 kap. 1 § första stycket 6 SBL framgår att löneavgiften tas ut enligt skattebetalningslagen. I 1 kap. 2 § första stycket 6 och 4 § första stycket 4 LSK anges att i självdeklarationerna och kontrolluppgifterna ska uppgifter lämnas till ledning för bestämmande av underlag för avgift enligt AL.

Punkten 4 avser avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund. Sådan avgift tas ut enligt skattebetalningslagen, vilket följer av 1 kap. 1 § första stycket 7 SBL.

I *punkten 5* anges avgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, dvs. arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Av 1 kap. 1 § första stycket 2 SBL framgår att sådana avgifter tas ut enligt skattebetalningslagen. I 1 kap. 2 § första stycket 4 och 4 § första stycket 2 LSK anges att i självdeklarationerna och kontrolluppgifterna ska uppgifter lämnas till ledning för bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. SAL.

Enligt *punkten 6* ska avgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift tas ut enligt förevarande lag. Enligt gällande rätt fastställs underlaget enligt taxeringslagen, vilket följer av 1 kap. 1 §

första stycket 5 TL. Av 1 kap. 1 § första stycket 1 SBL framgår att avgiften bestäms och betalas enligt skattebetalningslagen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.1.

Prop. 2010/11:165

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

Bestämmelsen i 1 kap. 2 § 2 SBL om bestämmande, debitering och betalning av förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Detsamma gäller för bestämmelsen i 1 kap. 2 § 6 SBL om bestämmande, debitering och betalning av transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, benämnd punktskattekontrollagen.

För att bibehålla nuvarande ordning är det inte nödvändigt att ange att skatteförfarandelagen gäller vid uttag av förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen utan det är tillräckligt att i 18 kap. 46 § den lagen föreskriva att i fråga om debitering och betalning av förseningsavgift gäller bestämmelserna om debitering och betalning av förseningsavgift i skatteförfarandelagen. Det är vidare tillräckligt att i 4 kap. 9 a § punktskattekontrollagen föreskriva att i fråga om transporttillägg som beslutas av Skatteverket gäller bestämmelserna om debitering och betalning av skattetillägg i skatteförfarandelagen.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 848 f.

3 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 2 b § SBL.

I *första stycket* regleras förhållandet mellan den här lagen och punktskattekontrollagen. Skatteförfarandelagen ska ha samma förhållande till punktskattekontrollagen som skattebetalningslagen har.

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

Andra stycket har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

4 §

Från och med den 1 juli 2003 kan en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller annat EU-land under vissa förutsättningar välja en särskild ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt för sådana tjänster som är elektroniska enligt 5 kap. 18 § 12 ML. Denna särskilda ordning för att redovisa och betala mervärdesskatt har hittills reglerats i 10 a kap. SBL.

Den som tillämpar den särskilda ordningen för att redovisa och betala mervärdesskatt berörs inte av de allmänna bestämmelserna om redovisning och betalning av skatt, varför det är bättre att den särskilda ordningen för elektroniska tjänster regleras i en särskild lag. I paragrafen

anges därför att lagen inte ska gälla för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Vissa bestämmelser i skatteförfarandelagen ska dock gälla. För att det ska vara möjligt görs i lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster hänvisningar till aktuella bestämmelser i förevarande lag.

Se vidare avsnitt 7.1 och kommentaren till förslaget till lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Proportionalitetsprincipen

5 §

Paragrafen upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller vid beslut enligt lagen och vad det innebär. Skälen för att i lagen upplysa om proportionalitetsprincipen redovisas i avsnitt 7.3.

Ordalydelsen har utformats med ledning av 4 § andra stycket betalningssäkringslagen. Liknande ordalydelser finns bl.a. i 26 kap. 1 § andra stycket och 27 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken.

3 kap. Definitioner och förklaringar

Kapitlet är utformat efter förebild av 2 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 15 f.).

I detta kapitel anges definitioner av vissa begrepp och förklaringar till hur vissa termer och uttryck som finns i lagen används, men inte alla. Vissa termer och uttryck används bara i ett sammanhang och då finns det inte någon anledning att placera förklaringen till hur de används i detta kapitel. Andra termer och uttryck kan hänga intimt samman med övriga bestämmelser i ett kapitel och de förklaras därför bäst där.

Begreppen, termerna och uttrycken i 3–18 §§ tas upp i bokstavsordning. I några fall har dock vissa termer och uttryck som hör ihop placerats efter varandra, t.ex. punktskatt och överskjutande punktskatt. För att underlätta för läsaren att hitta dessa definitioner och förklaringar samt de definitioner och förklaringar som finns på andra håll i lagen, inleds kapitlet med en paragraf som innehåller en uppräkningsbokstavsordning. Efter varje begrepp, term eller uttryck finns en hänvisning till den eller de paragrafer där det finns en definition eller förklaring.

Många vanliga begrepp, termer och uttryck som används i lagen definieras inte. Då avses den allmänna innebörden. Termen eller uttrycket kan också vara definierad i annan lagstiftning eller kan vara en allmänt vedertagen term inom civilrätten (se 2 §).

Var finns definitioner och förklaringar?

1 §

Paragrafen är utformad efter förebild av 2 kap. 1 § IL.

I paragrafen finns en inledning till kapitlet samt en lista med begrepp, termer och uttryck som används i lagen. Listan är uppställd i bokstavsordning. Där finns de begrepp, termer och uttryck som är förklarade i detta kapitel samt de som är förklarade i andra kapitel och som används främst i andra sammanhang i lagen än i samband med förklaringen.

Listan i denna paragraf är tänkt att vara till hjälp för läsaren att hitta olika begrepp, termer och uttryck. Vanliga begrepp, termer och uttryck listas därför i denna paragraf. Utgångspunkten för vilka ord som har tagits med är följande. De definitioner och förklaringar som har betydelse för tillämpningen av flera bestämmelser på olika ställen i lagen finns i detta kapitel. Definitioner och förklaringar som är hårdare knutna till ett visst kapitel placeras i stället i det kapitlet. För att det ska vara lätt att hitta även en sådan definition eller förklaring finns i förevarande paragraf en lista som hänvisar till rätt paragraf. Om t.ex. ett uttryck bara används i två olika sammanhang med samma innebörd, är det dock oftast lämpligast med en hänvisning till definitionsparagrafen, vilket innebär att uttrycket inte tas med i listan.

I listan finns inte heller med ord som tydligt framgår av namnet på en avdelnings- eller kapitelrubrik, som t.ex. skattedeklaration (26 kap.) och inkomstdeklaration (29–32 kap.).

Betydelsen och tillämpningsområdet framgår av någon annan lag

2 §

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

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

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

Paragrafen har uformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Arbetsgivaravgifter

3 §

Paragrafen ersätter delar av 1 kap. 3 § SBL och 1 kap. 6 § LSK.

I paragrafen görs ett undantag från vad som föreskrivs i 2 § första meningen, eftersom termen arbetsgivaravgifter får en vidare innebörd i lagen än vad som gäller enligt socialavgiftslagen.

Med arbetsgivaravgifter avses nämligen inte bara arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL utan även skatt enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och avgift enligt 1 § AL. Det är alltså fråga

om skatt och avgift enligt de sistnämnda två lagarna som ska betalas av den som har betalat ut ersättning. Prop. 2010/11:165

Bestämmelsen i LSK gäller generellt för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift. Det innebär att även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som ska betalas av den enskilde själv omfattas av termen arbetsgivaravgifter. I paragrafen används skattebetalningslagens snävare definition. I de fall sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som ska betalas av den enskilde själv omfattas av en bestämmelse anges det särskilt (se 29 kap. 1 §, 31 kap. 2 § och 56 kap. 6 §).

Punkten 3 har utformats enligt Lagrådets förslag.

Beskattningsår

4 §

Paragrafen ersätter delar av 1 kap. 6 § SBL och 21 § andra stycket SINK.

Av paragrafen framgår vad som avses med beskattningsår. Det som föreskrivs i *första stycket* framgår av 1 kap. 6 § SBL med undantag för beskattningsår för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och för utomlands bosatta artister m.fl.

Av *punkten 1* framgår att för skatt enligt inkomstskattelagen, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader samt avgift enligt lagen om kommunal fastighetsavgift avses med beskattningsår det beskattningsår som anges i 1 kap. 13–15 §§ IL.

För skatt enligt SINK och A-SINK avses med beskattningsår det kalenderår då ersättningen betalas ut (*punkten 2*). Bestämmelsen om beskattningsår för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns i 21 § andra stycket SINK. Det finns dock inte någon motsvarande bestämmelse i A-SINK.

Av 23 § A-SINK följer att vad som sägs om omprövning och överklagande i 21 och 22 kap. SBL gäller i tillämpliga delar i fråga om särskild inkomstskatt. Någon uttrycklig bestämmelse om vad som ska avses med beskattningsår vid tillämpningen av omprövnings- och överklagandefristerna i skattebetalningslagen finns dock inte. Däremot sägs i 2 § A-SINK att termer och uttryck som används i skattebetalningslagen har samma betydelse och tillämpningsområden i A-SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Det innebär möjligen att med beskattningsår avses det kalenderår för vilket skatten ska betalas (1 kap. 6 § SBL).

I fortsättningen ska skatt enligt A-SINK tas ut enligt förevarande lag och hänvisningarna i 23 § A-SINK blir då överflödiga och slopas, se vidare kommentaren till förslaget om ändring i A-SINK.

Tidsfristerna för omprövning och överklagande i 66 och 67 kap. förevarande lag räknas från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Den definition av beskattningsår som ges i förevarande paragraf för skatt enligt A-SINK är densamma som för skatt enligt SINK, nämligen det kalenderår då ersättningen betalas ut.

Utländska arrangörer som är skattskyldiga enligt A-SINK ska själva redovisa och betala skatten (13 kap. 7 §). Skattepliktig inkomst för arrangörer är biljettintäkter, reklamintäkter och andra intäkter av en tillställning i Sverige. I sådana fall får med beskattningsår avses det kalenderår då intäkterna betalas till arrangören.

I *punkten 3* anges att för skatt enligt mervärdesskattelagen som ska redovisas för redovisningsperioder ska beskattningsåret enligt 1 kap. 14 § ML utgöra beskattningsår.

Punkten 4 gäller annan mervärdesskatt än sådan som avses i *punkten 3* och omfattar därmed felaktigt debiterad mervärdesskatt. Punkten gäller också mervärdesskatt för förvärv av sådana nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 eller 2 ML. Beskattningsår är det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts eller förvärvet har skett.

I *punkterna 5* och *6* anges vad som avses med beskattningsår för punktskatter. För punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder gäller det beskattningsår som enligt 1 kap. 14 § ML utgör beskattningsår. I övriga fall avses med beskattningsår det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat.

Punkten 8 gäller de avgifter som lagen tillämpas på. Bestämmelsen behövs eftersom lagen inte likställer avgifter med skatter. Med arbetsgivaravgifter avses enligt 3 § arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL och sådan allmän löneavgift som arbetsgivaren ska betala. Även skatt enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster omfattas av termen arbetsgivaravgifter. Skatt enligt 2 § nyss nämnda lag faller dock in under *punkten 7* som gäller övriga skatter.

Förutom arbetsgivaravgifter gäller *punkten 8* även avgifter som ingår i slutlig skatt. Det är enligt 56 kap. 6 § allmän pensionsavgift, kommunal fastighetsavgift, egenavgifter enligt 3 kap. SAL, sådan allmän löneavgift som den enskilde själv ska betala, begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund. Särskilda avgifter ingår inte i slutlig skatt och omfattas inte av bestämmelsen. Kontrollavgifterna har egna frister för beslut, omprövning och överklagande som inte anknyter till beskattningsår. För skattetillägg och förseningsavgift tillämpas det beskattningsår som gäller för den skatt eller avgift som inte har redovisats eller redovisats på fel sätt.

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

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

5 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Ett brutet räkenskapsår ska enligt 3 kap. 1 § tredje stycket bokföringslagen i dess lydelse till och med utgången av 2010 omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. De begränsningar till vissa tidsperioder som gäller för andra räkenskapsår än kalenderår har emellertid tagits bort från och med den 1 januari 2011. Ett brutet räkenskapsår ska dock även fortsättningsvis påbörjas den första dagen i en kalendermånad och omfatta tolv kalendermånader (prop. 2009/10:235).

Att ha särskilda regler för att bl.a. lämna inkomstdeklaration och utskick av besked om slutlig skatt för tolv olika beskattningsår i stället för fyra innebär att skatteförfarandet blir mer komplicerat för såväl Skatteverket som de skattskyldiga. Därför föreskrivs i denna paragraf att om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti ska i stället för det egentliga beskattningsåret, vid tillämpning av vissa bestämmelser i skatteförfarandelagen, med beskattningsår avses den period som går ut närmast efter den juridiska personens egentliga beskattningsår. I paragrafen anges de fyra perioder som var tillåtna fram till och med år 2010, dvs. 1 januari–31 december, 1 maj–30 april, 1 juli–30 juni eller 1 september–31 augusti. Det innebär exempelvis att om ett företags räkenskapsår omfattar perioden den 1 mars 2013–den 28 februari 2014, dvs. att företagets beskattningsår enligt inkomstskattelagen avser samma period, ska företagets beskattningsår vid tillämpning av de i paragrafen angivna lagrummen i stället anses vara den 1 maj 2013–den 30 april 2014.

Att regeln har placerats i aktuellt kapitel och inte i anslutning till de aktuella paragraferna, som då skulle bli mer svårtolkade, beror på att det sannolikt kommer att bli förhållandevis få skattskyldiga som använder sig av de nya räkenskapsåren.

Paragrafen har i allt väsentligt utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar

6 §

Paragrafen har utformats med 1 kap. 5 § första stycket SBL som förebild, men ersätter också delar av 1 kap. 5 § andra stycket LSK.

Av paragrafen framgår att det som sägs i lagen om svenska handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. I likhet med *Skatteverket* anser regeringen att det är lämpligt att skatteförfarandelagen, så långt detta är möjligt, har samma terminologi som bl.a. inkomstskattelagen.

För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”handelsbolag” ersatts med ”svenska handelsbolag”.

En EEIG är en juridisk person (prop. 1994/95:68 s. 36 f.). Av 5 kap. 2 § andra stycket IL framgår att det som sägs i inkomstskattelagen om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om EEIG samt för delägare respektive andelar i dem. Eftersom inkomstskattelagens bestämmelser om juridiska personer enligt 2 kap. 3 § IL inte ska tillämpas på svenska handelsbolag kommer de inte heller att tillämpas på EEIG. Genom att förevarande paragraf anger att det som gäller för svenska handelsbolag också ska gälla EEIG, kommer lagens bestämmelser om såväl juridiska personer (11 §) som svenska handelsbolag att tillämpas för EEIG.

Bestämmelsen i 1 kap. 5 § första stycket SBL gäller inte om annat föreskrivs. Reservationen för fall då annat föreskrivs togs in med hänvisning till en särskild bestämmelse om beslutande myndighet i 2 kap. 2 § andra stycket SBL (prop. 1996/97:100 s. 519 f.). Sedan Skatteverket ersatte Riksskatteverket och skattemyndigheterna har bestämmelsen slopats. Den enda bestämmelse där behandlingen av handelsbolag och EEIG skiljer sig åt är forumbestämmelsen i 22 kap. 1 b § SBL. Den finns i 67 kap. 8 §.

I LSK har en något annorlunda lagstiftningsteknik valts. Enligt 1 kap. 5 § andra stycket LSK ska med juridisk person även avses EEIG. Däremot finns inte någon bestämmelse som generellt anger att bestämmelser om handelsbolag ska tillämpas även för EEIG. I stället anges i de enskilda bestämmelserna att så ska vara fallet (se t.ex. 3 kap. 24 § och 15 kap. 2 § andra stycket LSK). I fortsättningen kommer bestämmelserna inte att ange att även EEIG omfattas utan det framgår i stället av aktuell bestämmelse. Ett undantag bör dock göras från huvudregeln att bestämmelser om svenska handelsbolag även gäller EEIG. Det gäller skyldigheten för delägare i svenska handelsbolag att i inkomstdeklarationen lämna uppgift om tillskott och uttag. Att den bestämmelsen inte ska tillämpas för delägare i EEIG framgår av ett uttryckligt undantag (se vidare kommentaren till 31 kap. 30 §).

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

Lagrådet har lämnat vissa språkliga synpunkter. Med hänsyn till den valda lagstiftningstekniken saknas skäl att göra någon ändring.

Europeiska grupperingar för territoriellt samarbete

7 §

Paragrafen har utformats med 1 kap. 5 § andra stycket SBL som förebild.

Bestämmelsen anger att det som sägs i lagen om ekonomiska föreningar även gäller europeiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS). Prop. 2010/11:165

Granskningsledare

8 §

Paragrafen ersätter 3 § tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen föreskrivs vad som avses med granskningsledare. Den som har utsetts att vara granskningsledare har behörighet att i vissa fall fatta beslut om tvångsåtgärder och verkställighet av beslut om tvångsåtgärder. I förarbetena till bestämmelsen i tvångsåtgärdslagen uttalades att det är angeläget att frågor om tvångsåtgärder handläggs av särskilt utbildade tjänstemän med hög kompetens (prop. 1993/94:151 s. 103). Ordet ”särskilt” framför ordet ”förordnats” (här ”utsetts”) finns inte med eftersom det inte anses tillföra något.

Termen granskningsledare används bl.a. i 45 kap. om bevissäkring, 46 kap. om betalningssäkring och 69 kap. om verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring.

Handling

9 §

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

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

Termen handling har bl.a. betydelse för tillämpningen av bestämmelserna om revision i 41 kap.

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Orden ”hjälp av” har tagits bort.

Hemortskommun

10 §

Paragrafen motsvarar 22 kap. 1 a § andra stycket SBL.

I paragrafen finns en definition av hemortskommun. Definitionen får betydelse för att fastställa tillämplig skattetabell för preliminär skatt och för att avgöra vilken förvaltningsrätt som är rätt forum när en fysisk person överklagar ett beslut enligt lagen.

11 §

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

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

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 2 §, om inte annat anges i lagen, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”handelsbolag” ersatts med ”svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer”. Med en ”i utlandet delägarbeskattad juridisk person” avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma (5 kap. 2 a § IL).

Felaktigt debiterad mervärdesskatt**12 §**

Paragrafen ersätter 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL.

Av 2 kap. 1 § andra stycket framgår att skatteförfarandelagen även gäller för belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML. Se författningskommentaren till den bestämmelsen. Enligt bestämmelsen i mervärdesskattelagen ska till staten också betalas belopp som i en faktura eller liknande handling har betecknats som mervärdesskatt, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt lagen (felaktigt debiterad mervärdesskatt).

I 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL likställs belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket ML med skatt. För att redovisning och betalning ska fungera måste det som gäller mervärdesskatt och den som är skattskyldig för sådan skatt även gälla felaktigt debiterad mervärdesskatt och den som är betalningsskyldig för sådan skatt. Det bästa sättet att uppnå det är med en sådan likställighetsbestämmelse som ges i förevarande paragraf. Att den som är skyldig att betala felaktigt debiterad mervärdesskatt likställs med skattskyldig enligt mervärdesskattelagen innebär t.ex. att bestämmelsen i 26 kap. 2 § 2 om att den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen ska lämna en skattedeklaration även gäller den som är betalningsskyldig för felaktigt debiterad mervärdesskatt. Vidare kommer felaktigt debiterad mervärdesskatt att ingå i beslut om mervärdesskatt enligt 53 kap. 1 §.

13 §

Paragrafen motsvarar del av 1 kap. 6 § SBL.

I paragrafen förklaras vad som avses med överskjutande ingående mervärdesskatt.

Näringsverksamhet**14 §**

Paragrafen motsvarar del av 1 kap. 6 § SBL.

I paragrafen förklaras vad som avses med näringsverksamhet genom en hänvisning till 13 kap. IL.

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”handelsbolag” ersatts med ”svenskt handelsbolag”.

Punktskatt**15 §**

Paragrafen ersätter 1 kap. 1 § andra stycket SBL.

I paragrafen anges genom en uppräknings vad som avses med punktskatt.

I förhållande till skattebetalningslagens bestämmelser (1 kap. 1 § andra stycket 3 SBL) har lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel utgått ur uppräknings. Lagen har upphävts men ska fortfarande tillämpas i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2010 (prop. 2009/10:41). Se vidare ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till skatteförordningen.

Överskjutande punktskatt**16 §**

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen förklaras vad som avses med överskjutande punktskatt. Överskjutande punktskatt uppkommer i de fall avdragen är större än skattens bruttobelopp. Med överskjutande punktskatt avses alltså det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

Punktskatt kan antingen redovisas i en punktskattedeklaration (26 kap. 6 §) eller i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 och 8 §§). Överskjutande punktskatt kan t.ex. uppkomma i en viss deklaration eller för en viss redovisningsperiod.

Termen överskjutande punktskatt används bl.a. i 59 kap. 14 § om företräddansvar, 61 kap. 4 § om när registrering på skattekontot ska göras och i 64 kap. 3 § om förtidsåterbetalning. Av respektive bestämmelse framgår det, i vart fall indirekt, vad som menas med överskjutande punktskatt i just den bestämmelsen.

17 §

Paragrafen ersätter del av 1 kap. 1 § andra stycket TL.

I paragrafen definieras vad som avses med särskilda avgifter. Förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift är särskilda avgifter. I likhet med *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser regeringen att bestämmelsen inte ska innehålla klargöranden om att dessa avgifter ska tillfalla staten. Detta regleras i stället i 52 kap. 11 §.

Verksamhetslokal

18 §

Paragrafen ersätter 3 § tvångsåtgärdslagen samt hänvisningarna i 4 § branschkontrollagen och 8 § kassaregisterlagen till 3 § tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen definieras vad som avses med verksamhetslokal. Termen verksamhetslokal har betydelse för bl.a. tillämpningen av bestämmelser om revision i 41 kap., om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök i 42 kap. samt om bevissäkring i 45 kap.

Likställighetsbestämmelser som inte får någon motsvarighet

Regeringens utgångspunkt har varit att hålla nere antalet likställighetsbestämmelser. Regeringen har därför strävat efter att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas. Det har lett till att i stort sett alla nuvarande likställighetsbestämmelser kan slopas. Se avsnitt 7.2.

Följande bestämmelser (helt eller delvis) i skattebetalningslagen och taxeringslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 1 kap. 4 § första stycket 1 SBL (avgift och avgiftsskyldig),
- 1 kap. 4 § första stycket 2 SBL (avdragen skatt och den som är skyldig att göra skatteavdrag),
- 1 kap. 4 § första stycket 3 SBL (ränta och den som är skyldig att betala ränta),
- 1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL (belopp som ska betalas enligt ett beslut om ansvar för skatt),
- 1 kap. 4 § andra stycket 2 SBL (belopp som betalas tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beslut om skatt ska betalas in igen till Skatteverket),
- 1 kap. 4 § tredje stycket 1 SBL (handelsbolag som inte är skattskyldigt för någon av de skatter som ska tas ut enligt skatteförfarandelagen),
- 1 kap. 4 § tredje stycket 2, 7 och 8 SBL (den som har rätt till återbetalning av punktskatt eller ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML),
- 1 kap. 4 § tredje stycket 3 SBL (den som utan att vara skattskyldig har en F-skattsedel),

– 1 kap. 4 § tredje stycket 4 och 5 SBL (den som är huvudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. 4 § ML och den som Skatteverket beslutar ska svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi),

– 1 kap. 4 § tredje stycket 6 SBL (delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt),

– 1 kap. 4 § tredje stycket 9 SBL (den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig eller som har träffat en överenskommelse om betalningsskyldighet), och

– 1 kap. 3 § tredje stycket TL (kommun likställs med landsting).

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 861 f.

Inte heller 1 kap. 4 § tredje stycket 10 SBL (den som i egenskap av ombud för en generalrepresentation eller skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare är betalningsskyldig för skatt) får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Skälen härför är desamma som anges beträffande 1 kap. 4 § tredje stycket 4 och 5 SBL.

Övriga bestämmelser som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen och LSK, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte heller någon motsvarighet i skatteförfarandelagen (beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 875 f.):

Definitioner

- 1 kap. 6 § SBL (arbetsgivare och arbetstagare),
- 1 kap. 6 § SBL (grupphuvudman),
- 1 kap. 6 § SBL (inkomstår), och
- 1 kap. 5 § andra stycket LSK (investeringsfond).

Andra inledande bestämmelser

- 2 kap. 3–7 §§ och 7 kap. 5–8 §§ TL samt 2 kap. 8 § SBL (skattnämnderna),
- 2 kap. 2 § TL och 2 kap. 1 § SBL (Skatteverket fattar beslut), samt
- 2 kap. 1 § TL (Skatteverkets uppgifter och organisation).

AVDELNING II. FÖRETRÄDARE

4 kap. Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning

Huvudregeln

1 §

Paragrafen ersätter 3 § första stycket lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

En deklaration eller någon annan uppgift som har lämnats av en behörig företrädare anses enligt paragrafen ha lämnats av den som

företräds. Det framgår alltså att det är den uppgiftsskyldige och inte företrädaren som ansvarar för att lämnade uppgifter är lämnade i rätt tid och är korrekta och som, om så inte är fallet, kan drabbas av förseningsavgift respektive skattetillägg. Det gäller generellt redan i dag på skatteområdet, men ett uttryckligt lagstadgande om detta finns bara i 3 § första stycket lagen om deklarationsombud. Den bestämmelsen görs genom förevarande paragraf tillämplig inom skatteförfarandelagens hela tillämpningsområde.

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

Möjligheterna att företrädas av ombud är begränsat inom skatteförfarandelagens tillämpningsområde. Bara ombud för utländska företagare, deklarationsombud och ombud för dödsbon är behöriga att fullgöra deklarationsskyldigheten, dvs. att skriva under och lämna en deklaration (6 kap. 2 och 5 §§ samt 38 kap. 3 §). Det finns däremot inte några begränsningar i rätten att använda ombud vid omprövning eller överklagande.

Se också överväganden i avsnitt 8.2.1.

Presumptionsregeln

2 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 3 § andra stycket taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, och 23 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

Enligt paragrafen anses en deklaration eller någon annan uppgift som har lämnats för en juridisk person ha lämnats av den juridiska personen, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen.

Regeln innebär bl.a. att skattetillägg kan komma att påföras en juridisk person i de fall en oriktig uppgift har lämnats i en deklaration för den juridiska personen av en obehörig företrädare. I ett sådant fall kan dock bestämmelsen om befrielse från en särskild avgift i 51 kap. 1 § SFL bli tillämplig.

Se också överväganden i avsnitt 8.2.2.

5 kap. Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare

Ombud för en generalrepresentation

1 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 c § SBL och 2 kap. 7 § 6 lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

Paragrafen reglerar vem som ska ansvara för att fullgöra deklarationsskyldigheten och betala skatter och avgifter samt i övrigt företräda ett utländskt skadeförsäkringsföretag när företaget bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation. Ombudet för generalrepresentationen ska fullgöra dessa skyldigheter.

Skatteförfarandelagens tillämpningsområde är vidare än skattebetalningslagens och omfattar även skyldigheten att lämna inkomstdeklaration. Att ombudet inte bara ska lämna skattedeklaration utan även inkomstdeklaration inklusive skyldigheten att i vissa fall lämna en preliminär inkomstdeklaration eller en skalbolagsdeklaration, bör framgå av aktuell bestämmelse. Lokutionen ”redovisning och betalning av den skatt” som används i skattebetalningslagen omfattar inte på ett bra sätt inkomstdeklarationer och de uppgifter som ska lämnas i sådana deklarationer enligt 29–32 kap. SFL. I *första stycket* anges därför i stället att ombudet ska fullgöra deklarationsskyldigheten och betala skatter och avgifter för verksamheten samt i övrigt företräda företaget i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

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

Av *andra stycket*, som är helt nytt, framgår att underlag för kontroll av att deklarationsskyldigheten fullgörs ska finnas tillgängligt hos ombudet. Stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi

2 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 § SBL.

Skatteverket får enligt paragrafens *första stycke* besluta att en av delägarna i ett enkelt bolag eller ett partrederi ska svara för redovisning och betalning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt samt i övrigt företräda företaget i frågor som rör sådana skatter och avgifter. Ett sådant beslut förutsätter att samtliga delägare ansöker om det.

Delägare i enkla bolag måste enligt gällande rätt var för sig redovisa sin andel av punktskatt som hänför sig till verksamheten. Det innebär att redovisningen blir onödigt betungande för de skattskyldiga och att det hindrar en rationell hantering av bl.a. återbetalningsansökningar. Tillämpningsområdet för paragrafen har därför utvidgats till att även omfatta punktskatt. Härigenom kan den administrativa bördan minskas såväl för berörda skattskyldiga som för Skatteverket.

Av *andra stycket* framgår att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

Ett enkelt bolag är inte en juridisk person och kan inte förvärva rättigheter eller ta på sig skyldigheter (1 kap. 4 § lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag). Ett partrederi är inte heller ett självständigt rättssubjekt (5 kap. 1 § sjölagen [1994:1009]). Förevarande bestämmelse gör det möjligt för en delägare att på egen hand bl.a. sköta redovisningen och betalningen av skatter och avgifter. Representanten får ett särskilt registreringsnummer och skattekonto för det enkla bolaget eller partrederiet. Som framgår av *tredje stycket* påverkar ett beslut enligt

Huvudman för en mervärdesskattegrupp

3 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 a § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om huvudman för en mervärdesskattegrupp. Bestämmelserna om mervärdesskattegrupp finns i 6 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML.

Det är enligt *första stycket* grupp-huvudmannen som ska redovisa och betala den mervärdesskatt som hänför sig till mervärdesskattegruppens verksamhet och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt. Av bestämmelsen följer bl.a. att det är huvudmannen som ska lämna mervärdesskattedeklaration. Bestämmelsen i 10 kap. 9 § 5 SBL om att grupp-huvudmannen ska lämna skattedeklaration är alltså överflödig. Den får därför ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Av *andra stycket* framgår att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos huvudmannen.

Ansvar för huvudmannen och övriga näringsidkare som ingår i mervärdesskattegruppen regleras i 59 kap. 23 § (12 kap. 8 b § SBL).

Skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare

4 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 3 d § första stycket SBL.

En utländsk försäkringsgivare som inte bedriver sin verksamhet i Sverige genom sekundäretablering ska ha en skatterepresentant i Sverige. Denna representant är enligt *första stycket* primärt betalningsansvarig för den skatt som tas ut enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. Representanten ska vidare svara för redovisning av skatten och i övrigt företräda försäkringsgivaren i frågor som rör denna skatt.

Om försäkringsgivaren bedriver verksamhet genom generalrepresentation i Sverige är det i stället ombudet för generalrepresentationen som enligt 1 § svarar för deklarationsskyldigheten och betalningen av trafikförsäkringspremieskatten. I 23 kap. 3 d § andra stycket SBL finns en bestämmelse om att 3 c § gäller i sådana fall. Det framgår emellertid redan av 1 § (23 kap. 3 c § SBL) och behöver inte anges i aktuell paragraf. Någon motsvarighet till 3 d § andra stycket föreslås därför inte.

Av *andra stycket*, som är helt nytt, framgår att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos skatterepresentanten.

6 kap. Ombud

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

2 §

Paragrafen motsvarar 23 kap. 4 § första stycket SBL.

I *första stycket* finns bestämmelser om ombud för en utländsk företagare som är skattskyldig för mervärdesskatt. Ombudet är inte betalningsskyldigt, men ska enligt fullmakt svara för redovisning m.m. för den utländske företagarens räkning.

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

Lagrådet har anfört att uttrycket ”för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar” inte torde tillföra något i sak och enligt Lagrådets mening kan utgå. Regeringen delar inte den uppfattningen. Andra meningen tydliggör vad ombudet ska svara för, nämligen redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar. Genom formuleringen tydliggörs att det bara är den verksamhet som skattskyldigheten omfattar som avses. Den utländska företagaren kan ju även ha annan verksamhet. Skrivningen i lagförslaget behålls därför, så att det tydligt framgår vilken redovisning som ombudet ska svara för.

Av *andra stycket* framgår att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet på motsvarande sätt som bl.a. gäller för ombud för en generalrepresentation.

3 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 4 § andra stycket SBL.

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att utse ombud. Företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden behöver inte ha ombud. Överenskommelsen ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i kapitel V i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92, rådets förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri samt rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

De angivna EU-rättsliga¹ föreskrifterna är inte desamma som i 23 kap. 4 § SBL. Det beror på att den EU-rättsliga grunden för bestämmelsen (artikel 204 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt) numera anger att räckvidden av en överenskommelse om ömsesidigt bistånd ska vara likartad den som föreskrivs i rådets direktiv

¹ I och med Lissabonfördragets ikraftträdande bytte Europeiska gemenskaperna namn till Europeiska unionen.

76/308/EEG och rådets förordning (EG) nr 1798/2003. Direktivet 76/308/EEG är emellertid upphävt och ersatt med direktivet 2008/55/EG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (kodifierad version). Detta direktiv upphävs och ersätts den 1 januari 2012 med direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder. Av det nya direktivets artikel 29 respektive artikel 25 i direktiv 2008/55/EG framgår att hänvisningar till de upphävda direktiven ska anses som hänvisningar till det nya direktivet. Förordningen (EG) nr 1798/2003 upphävs och ersätts också den 1 januari 2012 med förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning). Av den nya förordningens artikel 61 framgår dock att kapitel V, med undantag av artikel 27.4, i förordning (EG) nr 1798/2003 ska fortsätta att gälla t.o.m. den 31 december 2012. Vidare framgår att hänvisningar till den upphävda förordningen ska anses som hänvisningar till den nya förordningen. I förevarande paragraf anges därför kapitel V, med undantag av artikel 27.4, i förordningen (EG) nr 1798/2003, förordningen (EU) nr 904/2010 samt direktivet 2010/24/EU.

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

Deklarationsombud

Definition

4 §

Paragrafen motsvarar delar av 2 § första stycket lagen om deklarationsombud.

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

I lagen om deklarationsombud anges att ombudet ska vara registrerat av Skatteverket. En sådan terminologi är mindre lämplig när bestämmelserna fogas in i en gemensam skatteförfarandelag. Ett stort antal skattskyldiga ska vara registrerade enligt bestämmelserna i 7 kap., nämligen, något förenklat uttryckt, de som är skyldiga att lämna skattedeklaration och som ska anmäla sig för registrering enligt de bestämmelserna. En sådan registrering är inte frivillig och innefattar inte någon lämplighetsprövning. Registreringen av deklarationsombud har dock större likheter med godkännandet för F-skatt (9 kap.). I paragrafen används därför ”godkännande” i stället för ”registrering”. Detta ligger också i linje med vad som gäller i fråga om ett ombud för en utländsk företagare. Ett sådant ombud ska vara godkänt av Skatteverket. Förändringen gäller bara terminologin och påverkar inte den deklarationsskyldiges ansvar.

*Ett deklarationsombuds behörighet**5 §*

Paragrafen motsvarar delar av 1 § första och andra styckena samt 2 § lagen om deklarationsombud.

I avsnitt 8.1.4 föreslås att tillämpningsområdet för systemet med deklarationsombud ska utvidgas till att även omfatta inkomst-deklarationer. Dessutom ska alla skattedeklarationer omfattas. Det krävs dock att deklaration lämnas elektroniskt.

I *första stycket 1* anges att ett deklarationsombud får lämna deklaration, men bara elektroniskt. Punkten har justerats med beaktande av *Lagrådets* synpunkt. Regeringen har dock inte följt förslaget att byta ”elektroniskt” mot ”på elektronisk väg”, eftersom den formuleringen inte används i skatteförfarandelagen (se t. ex. 32 kap. 2 § andra stycket, 35 kap. 9 § 1 och 38 kap. 3 § 1).

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

Bestämmelserna om direktåtkomst i 2 kap. 9 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och 16 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet hindrar inte att den deklara-tionsskyldige genom en fullmakt ger deklarationsombudet rätt att ta del av uppgifterna genom direktåtkomst. Den sekretess som kan gälla för uppgifterna gäller inte i förhållande till den enskilde och kan efterges av honom eller henne (12 kap. 1 § och 2 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen [2009:400]). Hittills har deklarationsombudets tillgång till uppgifter hanterats genom samtycke från den deklara-tionsskyldige. I ansöknings-blanketten har den deklara-tionsskyldige fått ange i vilken utsträckning ombudet ska få tillgång till uppgifter.

För att minska administrationen anges i stället direkt i *punkten 2* att ett deklarationsombud får ta del av de deklara-tions- och skattekonto-uppgifter som den deklara-tionsskyldige har direktåtkomst till. Vilka uppgifter som omfattas beror alltså på hur Skatteverket genom före-skrifter om direktåtkomst vid e-tjänster för deklaration och skattekonto har reglerat den deklara-tionsskyldiges direktåtkomst. Bestämmelsen bryter den sekretess som gäller för vissa av uppgifterna (8 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen).

I *punkten 3* anges att deklarationsombudet får ”komplettera lämnade uppgifter i en deklaration”. Uttrycket ersätter nuvarande ”besvara frågor och lämna kompletterande uppgifter till Skatteverket som rör en skattedeklaration som ombudet har lämnat till verket”. Detta

sammanfattas i ett kortare uttryck. Att det handlar om uppgifter som Skatteverket efterfrågar med anledning av att ombudet har lämnat deklaration framgår av att det är lämnade uppgifter i en deklaration som ska kompletteras.

Enligt *punkten 4* får ombudet begära anstånd med att lämna deklaration. Det kan tyckas självklart att den som får lämna deklaration också får begära anstånd. Avsikten är att den behörighet som följer av godkännandet uttömmande ska framgå av bestämmelsen. Av tydlighets-skäl sägs därför att ombudet får ansöka om anstånd.

Kommunikation av nya uppgifter, t.ex. sådana som Skatteverket har inhämtat vid en revision, ska inte ske med deklarationsombudet utan direkt med den deklarationsskyldige. Det är då inte längre fråga om att lämna deklaration eller komplettera lämnade uppgifter i deklarationen och det faller därför utanför deklarationsombudets behörighet. Inget hindrar dock att den person som har fullgjort uppdraget som deklarationsombud också är ombud – annat än deklarationsombud – för den deklarationsskyldige även i detta och andra sammanhang (prop. 2005/06:31 s. 32).

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

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

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

Se också överväganden i avsnitt 8.1.5.

Vem kan godkännas som deklarationsombud?

6 §

Paragrafen motsvarar 5 § lagen om deklarationsombud.

Enligt *första stycket* ska ett deklarationsombud godkännas och inte registreras. Terminologin kommenteras i författningskommentaren till 4 §.

I första stycket finns också villkoret för godkännande av ombudet, nämligen att han eller hon kan antas vara lämplig för uppdraget. Prövningen ska göras med utgångspunkt i det aktuella uppdragets art, dvs. komplexiteten i den deklarationsskyldiges förhållanden.

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

Av *tredje stycket* framgår att godkännandet ska begränsas till att avse viss tid om den deklarationsskyldige begär det. Godkännandet får inte begränsas på något annat sätt. Den deklarationsskyldige kan alltså inte på något annat sätt inskränka deklarationsombudets behörighet. För godkännande krävs med andra ord att den deklarationsskyldige är beredd att ge ombudet hela den behörighet som följer av 5 §. Bestämmelsen har inte någon motsvarighet i lagen om deklarationsombud, men av propositionen framgår att avsikten har varit att lagen ska tillämpas på det sättet (prop. 2005/06:31 s. 32).

Se också överväganden i avsnitt 8.1.5.

7 §

Paragrafen ersätter 4 § lagen om deklarationsombud.

I paragrafen anges de förhållanden som är absoluta hinder mot godkännande som deklarationsombud, nämligen att vara underårig eller ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken eller vara försatt i konkurs, ha näringsförbud eller ha ålagts förbud enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall.

Näringsförbud kommer i fortsättningen att utgöra ett förhållande som hindrar ett godkännande. Av förarbetena framgår att den som har näringsförbud inte ska registreras som deklarationsombud enligt nuvarande regler. Han eller hon ska inte anses vara lämplig (prop. 2005/06:31 s. 40). För att regleringen ska bli tydligare anges det direkt i lagen att näringsförbud är ett hinder mot godkännande. Dessutom har ytterligare ett förhållande som hindrar ett godkännande lagts till. Det gäller den som har ålagts förbud enligt 3 § lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall. Tillägget har gjorts efter ett påpekande i *Kronofogdemyndighetens* remissvar.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Se också överväganden i avsnitt 8.1.3 och 8.1.4.

Återkallelse av godkännande som deklarationsombud

8 §

Paragrafen ersätter 6 § lagen om deklarationsombud.

Mellanrubriken ovan har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

I paragrafen anges under vilka förutsättningar ett godkännande ska återkallas. Enligt 4 § ska ett deklarationsombud godkännas och inte registreras. I paragrafen regleras därför återkallelse av godkännande som deklarationsombud och inte avregistrering. Terminologin kommenteras i författningskommentaren till 4 §.

En grund för avregistrering enligt nuvarande bestämmelser är att den deklarationsskyldige har utsett ett nytt ombud för uppdraget. Skälet till bestämmelsen är att den deklarationsskyldige inte får ha fler än ett deklarationsombud samtidigt. I avsnitt 8.1.3 föreslås att begränsningen till ett deklarationsombud ska slopas. Ett godkännande ska därför i fortsättningen inte återkallas i detta fall.

Grunderna för återkallelse är att 1) ombudet eller den deklara-
tionsskyldige har begärt det, 2) uppdraget har upphört att gälla eller att 3)
det har visat sig att ombudet inte uppfyller kraven enligt 6 och 7 §§.

Den sistnämnda grunden för återkallelse, som har utformats i enlighet
med *Lagrådets* förslag, har karaktären av ett återkallelseförbehåll. I
författningskommentaren till nuvarande bestämmelse anges att avregi-
strering med stöd av bestämmelsen t.ex. kan ske om nya omständigheter
har tillkommit efter det att deklara-
tionsombudet har registrerats och som
medför att de faktiska förhållanden som beslutet att registrera ombudet
grundas på i inte oväsentlig grad har ändrats. Vid den samlade
bedömning som då ska göras får omständigheter som har förelegat redan
då registreringen skedde beaktas. Har det i ansökan om registrering
lämnats vilseledande uppgifter eller utelämnats uppgifter som är av
väsentlig betydelse för lämplighetsprövningen får avregistrering också
ske. Beslutet att avregistrera deklara-
tionsombudet kan då i sin helhet
grundas på omständigheter som har förelegat redan då registreringen
skedde (prop. 2005/06:31 s. 57).

Däremot får återkallelse inte ske på oförändrat utredningsmaterial. Det
framgår av lagtextens lydelse. Förutsättningen för återkallelse är att det
har visat sig att ombudet inte uppfyller kraven enligt 6 och 7 §§. Det
krävs alltså att det efter registreringen kommer fram omständigheter som
Skatteverket inte har känt till eller som inte har förelegat vid
beslutstillfället.

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

Aktuella bestämmelser om återkallelse är sådana begränsande
föreskrifter. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. om omprövning till
nackdel inte ska tillämpas på beslut om godkännande som deklara-
tionsombud. Av tydlighetsskäl anges det i 66 kap. 20 § andra stycket att beslut
som får återkallas inte heller får omprövas till nackdel för den som
beslutet gäller. Beslut att godkänna deklara-
tionsombud får alltså bara
ändras till nackdel om förutsättningarna för återkallelse är uppfyllda.
Som ovan har konstaterats får, till skillnad från vad som gäller vid
omprövning till nackdel enligt 66 kap., återkallelse inte ske på oförändrat
utredningsmaterial.

Ett beslut om återkallelse gäller enligt 68 kap. 1 § som huvudregel
omedelbart. Skatteverket kan dock med stöd av 68 kap. 3 § bestämma att
beslutet ska gälla från en senare tidpunkt (se författningskommentarerna
till nämnda paragrafer).

Se också överväganden i avsnitt 8.1.4.

Bestämmelser om företrädare som inte får någon motsvarighet

Bestämmelserna om behöriga ställföreträdare i 19 kap. 1 § LSK, 7 kap.
3 § första stycket TL och 23 kap. 5 § SBL får inte någon motsvarighet i

AVDELNING III. REGISTRERING

7 kap. Registrering

Vem ska registreras?

1 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

Paragrafen reglerar vem som ska registreras. Vem som är skyldig att anmäla sig för registrering anges i 2 §.

Innehållet i *första stycket 1 och 2* motsvarar 3 kap. 1 § första stycket 1 SBL. *Punkten 3* motsvarar 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL med undantag för vad som anges om en mervärdesskattegrupp. Den bestämmelsen finns i andra stycket tillsammans med vad som anges i 3 kap. 1 § första stycket 3 SBL. *Punkterna 4–7* motsvarar 3 kap. 1 § första stycket 4–5 b SBL.

Punkten 8 är helt ny. Den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, är inte skattskyldig. Personen ska dock redovisa jämkningen i en skattedeklaration. För att skatteadministrationen ska fungera bör den som är skyldig att jämka vara registrerad. Det anges därför särskilt i punkten 8 att Skatteverket ska registrera den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt.

Punkterna 9 och 10 ersätter 3 kap. 1 § första stycket 6 och 7 SBL. I förhållande till skattebetalningslagens bestämmelser (3 kap. 1 § första stycket 7 b SBL) har lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel utgått ur uppräkningslagen. Lagen har upphävts men ska fortfarande tillämpas i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2010 (prop. 2009/10:41). Se vidare ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen.

I *punkten 11* finns också en helt ny bestämmelse enligt vilken Skatteverket ska registrera den som är skyldig att använda kassaregister enligt bestämmelserna i 39 kap. 4–6 §§. Se vidare kommentaren till 3 §.

Bestämmelsen om registrering av gruppchef i 3 kap. 1 § första stycket 3 SBL placeras i *andra stycket* som också ersätter vad som anges om en mervärdesskattegrupp i 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL. I stycket ges en gemensam reglering för de företrädare som enligt 5 kap. ska betala huvudmannens skatt. Dessa företrädare ska enligt bestämmelsen registreras i stället för den skattskyldige. Bestämmelsen omfattar förutom gruppchefen även representant för enkelt bolag eller partrederi, ombud för en generalrepresentation och en skatterepresentant. Skattebetalningslagen innehåller ingen bestämmelse om att en representant för en mervärdesskattegrupp eller ett enkelt bolag eller ett partrederi ska registreras. I praktiken är det mervärdesskattegruppen respektive bolaget eller partrederiet som registreras och ges ett särskilt registreringsnummer och momsregistreringsnummer. Att det i stället är företrädaren som ska registreras anges i lagtexten.

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 2 § SBL.

I paragrafen ges bestämmelser om vem som ska anmäla sig för registrering.

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

Till skillnad från regleringen i skattebetalningslagen anges det redan i första stycket när en anmälan senast ska göras. En anmälan ska göras innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas (se avsnitt 9.1).

Lagrådet har anfört att första stycket bör förtydligas genom att förslagsvis en hänvisning till 1 § infogas. Regeringen anser dock att en sådan hänvisning är obehövlig och inte heller följer skatteförfarandelagens systematik (se t.ex. 15–24 kap. om kontrolluppgifter).

Enligt *andra stycket* ska den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt göra en anmälan för varje verksamhet.

Regler om att i princip samtliga som är skattskyldiga för mervärdesskatt ska anmäla sig för registrering infördes i mervärdesskattelagen den 1 januari 1995. Bakgrunden var den centrala betydelse registreringen och det särskilda momsregistreringsnummer som tilldelas vid registreringen har för mervärdesbeskattningen inom EU och därmed för handeln inom unionen (prop. 1994/95:57 s. 91 f.). Av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, benämnd mervärdesskattedirektivet, följer dessutom att varje skattskyldig ska uppgge när hans eller hennes verksamhet inleds, förändras eller upphör.

Nuvarande undantag från anmälningsskyldigheten i 3 kap. 2 § tredje stycket andra meningen SBL får ingen motsvarighet i förevarande lag. Det innebär att alla som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras enligt 1 § ska vara skyldiga att anmäla sig för registrering (se avsnitt 9.1).

3 §

Paragrafen ersätter anmälningsskyldigheten i 11 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen. Anmälningsskyldigheten vid ändrade förhållanden regleras dock i 4 §.

Av paragrafen framgår att en anmälan för registrering som görs av en näringsidkare som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§ ska innehålla uppgifter om de kassaregister som finns i verksamheten. Anmälningsskyldigheten omfattar inte kassaregister som utgör lagertillgång i inkomstskattelagens (1999:1229) mening (prop. 2006/07:105 s. 92).

4 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 3 § SBL och delar av 11 § kassaregisterlagen.

Paragrafen reglerar registrerades skyldighet att underrätta Skatteverket om ändrade uppgifter. Prop. 2010/11:165

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

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

Gällande bestämmelse omfattar förhållanden som har tagits upp i anmälan och enligt en strikt tolkning inte förhållanden som Skatteverket har underrättats om senare. För att det inte ska råda någon tvekan om att skyldigheten även omfattar sådana uppgifter föreskrivs att Skatteverket ska underrättas om ändringar i de uppgifter som ligger till grund för registreringen.

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

Enligt ordalydelsen i 3 kap. 3 § SBL ska den som gjort anmälan underrätta Skatteverket om ändrade förhållanden. I förevarande paragraf anges i stället att den som är registrerad ska underrätta verket. Det rör sig om ett förtydligande.

Föreläggande

5 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 4 § SBL.

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att förelägga den som inte anmäler sig för registrering eller inte underrättar verket om ändrade uppgifter att fullgöra sina skyldigheter. Befogenheten får även användas för att hämta in uppgifter som behövs för att avgöra om det finns en skyldighet att anmäla sig för registrering eller underrätta verket.

Lagrådet har lämnat förslag till ny utformning av paragrafen. Regeringen anser dock att lagrådsremissens lagförslag är tydligare och mer stämmer överens med andra liknande bestämmelser i skatteförfarandelagen (se t.ex. 10 kap. 21 §).

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

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

6 §

Det finns inte några uttryckliga bestämmelser om avregistrering i skattebetalningslagen. Däremot sägs i 7 § andra stycket skattebetalningsförordningen (1997:750) att en registrering kvarstår till dess att Skatteverket beslutar att den ska upphöra.

I *första stycket* ges Skatteverket dels befogenhet att avregistrera den som inte längre ska vara registrerad, dels skyldighet att avregistrera den som begär det och som inte längre ska vara registrerad. Detta är inget nytt utan utgör bara en reglering av vad som gäller enligt nuvarande författningsbestämmelser och praxis. Regeringen har valt att inte följa *Lagrådets* språklig synpunkt på den andra bestämmelsen i förevarande stycke.

Nämnas bör att den som är registrerad inte behöver lämna arbetsgivardeklaration för perioder då det inte finns något att redovisa, t.ex. vid ett säsongsuppehåll, om Skatteverket skriftligen har upplysts om att det inte finns något att redovisa. Genom en sådan upplysning kan en skattskyldig med säsongsbetonad verksamhet fortsätta att vara registrerad utan att för den skull behöva lämna arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Däremot måste en mervärdesskattedeklaration lämnas även om det inte finns någon mervärdesskatt att redovisa.

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

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

Paragrafen behandlas även i avsnitt 9.3.

AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT**8 kap. Preliminärskattesystemets grunder**

1 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL. Den innehåller huvudregeln om betalning av preliminär skatt, nämligen att den ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år. Detta ska vara utgångspunkten vid all beräkning av preliminär skatt och utgör grunden för övriga bestämmelser om uttag av sådan skatt.

Preliminär skatt ska i fortsättningen alltid betalas för beskattningsår (se avsnitt 19.6.2). Det gör det möjligt att formulera bestämmelsen enklare än i skattebetalningslagen. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

I paragrafen anges inte att preliminär skatt betalas för en skattskyldig. Det är inte nödvändigt att i den inledande paragrafen särskilt ange att en

betalning avser viss skattskyldig. Formuleringen för dessutom tankarna till skatt som ska betalas in av någon annan än den skattskyldige, vilket inte gäller för F-skatt och särskild A-skatt.

Mot bakgrund av att pragrafen är utformad enligt gällande rätt och då några tillämpningsproblem inte torde föreligga, har regeringen valt att inte följa *Lagrådets* förslag på utformning.

2 §

Paragrafens *första stycke* ersätter 4 kap. 2 § SBL. Av stycket framgår på vilka olika sätt preliminär skatt ska betalas.

I *andra stycket* finns en upplysning om att bestämmelser om beslut om preliminär skatt finns i 55 kap. Dessa bestämmelser ansluter så nära till denna avdelnings bestämmelser om F-skatt, särskild A-skatt och skatteavdrag (A-skatt) att en hänvisning är motiverad.

3 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 4 § SBL.

Nuvarande reglering med utfärdande av F-skattsedel har ersatts med ett godkännande för F-skatt. Förändringen kommenteras i avsnitt 10.3 och det inledande avsnittet i författningskommentaren till 9 kap. Förändringen innebär att F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt.

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 3 § SBL.

I paragrafen anges vem som ska göra skatteavdrag.

Tillägget ”eller annan avkastning” beror på den utvidgning som har gjorts i 10 kap. 15 § (se kommentarerna till den paragrafen).

5 §

Paragrafen motsvarar 4 kap. 5 § SBL.

I paragrafen anges att särskild A-skatt ska betalas av den skattskyldige efter beslut av Skatteverket och när ett sådant beslut får fattas.

9 kap. Godkännande för F-skatt

Allmänt

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

Rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt ska bara vara knutna till godkännandet som sådant och till åberopande av godkännande på särskilt angivet sätt (se författningskommentarerna till 10 kap. 11 och 12 §§). F-skattsedlar och F-skattebevis kommer inte längre att utfärdas. Skälen för förändringarna finns i avsnitt 10.2.

Ett system med godkännande för F-skatt innebär att ett flertal av bestämmelserna i nuvarande 4 och 5 kap. SBL behöver justeras. I den utsträckning bestämmelserna ändras i sak anges det i författnings-

kommentarerna. Förändringen medför också att ett antal bestämmelser inte får någon motsvarighet i förevarande lag (se avsnittet ”Bestämmelser om preliminär skatt som inte får någon motsvarighet” som avslutar författningskommentaren till avdelning IV).

Förutsättningarna för godkännande

1 §

Paragrafen ersätter bestämmelserna om utfärdande av F-skattsedel efter ansökan i 4 kap. 7, 10 och 11 §§ och bestämmelsen om återkallelse i 4 kap. 13 § 3–7 §§ SBL.

I paragrafen finns förutsättningarna för godkännande för F-skatt. Bestämmelserna struktureras om och förenklas (se avsnitt 10.3).

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

I *första stycket* anges grundförutsättningen för godkännande för F-skatt, nämligen att godkännande ska meddelas efter ansökan för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige.

I *andra stycket punkterna 1–3* anges under vilka förutsättningar ett beslut om godkännande för F-skatt inte ska fattas.

Av *punkten 1* följer, på motsvarande sätt som i skattebetalningslagen, att godkännande inte ska ske om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. (Vad som avses med näringsverksamhet framgår av 3 kap. 14 §).

Av *punkten 2* framgår att beslut om godkännande för F-skatt inte ska fattas för en delägare i ett svenskt handelsbolag bara på grund av intäkterna från bolaget. Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag”.

I *punkten 3* finns förutsättningarna för när godkännande för F-skatt inte ska ske. De tar inte bara sikte på den sökande utan, under vissa förutsättningar, även på annan. I vilken utsträckning andras än den sökandes förhållanden är relevanta framgår av 2 §. Beslut om godkännande ska inte fattas om den sökande eller annan som ska prövas

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

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

– inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning (3 c),

- har näringsförbud (3 d), eller
- är försatt i konkurs (3 e).

Dessa hinder mot godkännande ersätter återkallelsegrunderna i 4 kap. 13 § 3–7 SBL. Härigenom kommer samtliga förutsättningar för godkännande för F-skatt att framgå direkt av 1 och 2 §§. De många hänvisningar till återkallelsereglerna som gällande regelverk är uppbyggt kring kan alltså avvaras.

Andra stycket 3 a innebär att missbruk av godkännande för F-skatt som inte är obetydligt leder till att ett nytt godkännande inte kan meddelas under en tvåårsperiod. Bestämmelsen ersätter den karenstid som i skattebetalningslagen gäller efter återkallelse på grund av missbruk. De situationer som avses är att den sökande eller någon som ska prövas enligt 2 § har fått ett godkännande för F-skatt återkallat på grund av missbruk. Tiden kommer att räknas från missbrukstillfället och inte som i 4 kap. 11 § 1 SBL från återkallelsebeslutet. Om det har gått mindre än två år från missbrukstillfället när ansökan om godkännande för F-skatt prövas ska ansökan avslås.

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

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

Av *tredje stycket* framgår att beslut om godkännande för F-skatt får fattas trots vad som föreskrivs i andra stycket punkt 3 om det finns särskilda skäl. Stycket har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkt avseende 4 § första stycket 2.

Förutsättningarna för godkännande för F-skatt behandlas också i avsnitt 10.3.

2 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 13 § 8 och 9 SBL.

I paragrafen anges under vilka förutsättningar förhållanden hos någon annan än innehavaren ska beaktas vid bedömning av om beslut om godkännande för F-skatt kan fattas. Det kan gälla en företagsledares, ett fåmanshandelsbolags eller ett fåmansföretags förhållanden. Genom att 4 § som grund för återkallelse av godkännande anger att förutsättningarna för godkännande inte är uppfyllda får 2 § betydelse även vid återkallelse.

Första stycket 1 jämfört med *tredje stycket* reglerar prövningens omfattning när den som ansöker om ett godkännande för F-skatt är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag. Då ska prövningen förutom

sökanden också avse företagsledare i företaget eller bolaget. Om företagsledaren också är eller under de två senaste åren har varit företagsledare i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska prövningen dessutom avse sådana företag och bolag. Det gäller enligt *andra stycket* dock bara missförhållanden i företaget eller bolaget som kan hänföras till företagsledaren. Genom att det ska vara fråga om missförhållanden har en precisering gjorts i förhållande till skattebetalningslagen. Bestämmelsen i 4 kap. 13 § 8 SBL avser förhållande som kan hänföras till företagsledaren. En konkurs bör inte förstås som ett missförhållande om reglerna som gäller när ett företag kommer på obestånd har iakttagits.

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

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

Bestämmelsen behandlas också i avsnitt 10.3.

F-skatt med villkor

3 §

Paragrafens *första stycke* ersätter 4 kap. 9 § SBL.

Fysiska personer kan enligt paragrafen få ett godkännande för F-skatt med villkoret att det bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet. För den som vid sidan av näringsverksamheten har en anställning innebär villkoret att godkännandet inte får åberopas i anställningen. Från anställningsinkomsten ska i stället utbetalaren göra skatteavdrag.

Av förarbetena till 4 kap. 9 § SBL framgår att avsikten är att Skatteverket ska kunna byta ut en F-skattsedel utan villkor mot en F-skattsedel med villkor utan att den först utfärdade F-skattsedeln behöver återkallas (prop. 1991/92:112 s. 81). Detsamma bör i fortsättningen gälla för ett godkännande för F-skatt. Det är rimligt att denna befogenhet framgår av lagen. Ett *andra stycke* med den innebörden föreslås därför.

Lagrådet har förordat att det först utfärdade godkännandet för F-skatt ska återkallas när det nya godkännandet utfärdas. Regeringen konstaterar att systemet med att kunna byta ut en F-skattsedel utan villkor mot en F-skattsedel med villkor utan att den först utfärdade F-skattsedeln behöver återkallas har fungerat bra. Enligt regeringens mening föreligger inte skäl att ändra på det systemet när i stället för F-skattsedel godkännande för F-skatt införs.

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

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

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

Återkallelse av godkännande för F-skatt

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 13 och 14 §§ SBL. Motsvarigheten till delar av 4 kap. 13 § finns dock i bestämmelserna om godkännande för F-skatt (1 och 2 §§).

I paragrafen finns bestämmelserna om återkallelse av godkännande för F-skatt.

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

Förevarande bestämmelser om återkallelse är sådana begränsande föreskrifter. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om godkännande för F-skatt. Godkännanden för F-skatt får alltså bara ändras till nackdel om förutsättningarna för återkallelse är uppfyllda. För att det ska vara klart och tydligt anges i 66 kap. 20 § andra stycket att beslut som får återkallas inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Till skillnad från vad som gäller vid omprövning till nackdel enligt 66 kap. får återkallelse inte ske på oförändrat utredningsmaterial. Någon särskild föreskrift om det behövs dock inte eftersom det får anses självklart att Skatteverket inte får återkalla på samma utredningsmaterial som legat till grund för godkännandet. Det följer av att en återkallelse i allmänhet bör ses som en ingripande åtgärd, vilket också är skälet till att grunderna för återkallelse anges i detalj i lagtexten (prop. 1991/92:116 s. 16 och 117). Bestämmelsen om återkallelse ska därför tolkas restriktivt varför det inte är rimligt att återkalla på oförändrat utredningsmaterial.

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

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

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

Hänvisningen till förutsättningarna i 1 § andra stycket innebär, med hänsyn till vad som sägs i punkten 3 samma stycke, att det inte bara är innehavarens förhållanden utan, under vissa förutsättningar också andras som kan föranleda en återkallelse. I vilken omfattning andras än innehavarens förhållanden är relevanta framgår av 2 §. Återkallelse ska ske om innehavaren eller annan som ska prövas enligt 2 §:

- har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt har missbrukat sitt godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt,

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

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

- har näringsförbud, eller

- är försatt i konkurs.

Lagrådet har förordat att förevarande punkt ska formuleras om för att bättre stämma överens med 1 § andra stycket. Regeringen har valt att i stället ändra 1 § tredje stycket.

Se vidare kommentarerna till 1 och 2 §§.

Av *andra stycket* följer att Skatteverket får avstå från återkallelse om det finns särskilda skäl. Något behov av att med stöd av särskilda skäl underlåta återkallelse vid egen begäran finns inte. Bestämmelsen är

därför, till skillnad mot gällande rätt, begränsad till övriga återkallelsegrunder, dvs. de som regleras i första stycket 2. Prop. 2010/11:165

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

Ett beslut om återkallelse av godkännande för F-skatt innebär att tidigare debiterad F-skatt omprövas. Det är därmed ett beslut om debitering av skatt. Sådana beslut är offentliga enligt 27 kap. 6 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), se prop. 2008/09:150 s. 373. Det råder alltså inte någon sekretess för uppgift om återkallelse av godkännande för F-skatt. För uppgiftsbehandling i Skatteverkets beskattningsverksamhet gäller lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Enligt 10 § nämnda förordning får uppgifter om bl.a. slag av preliminär skatt som en uppdragstagare ska betala lämnas ut till en uppdragsgivare.

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

10 kap. Skatteavdrag för preliminär skatt

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Skyldighet att göra skatteavdrag

2 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 1 § SBL.

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen om att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning är skyldig att göra skatteavdrag.

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

Efter påpekande i remissvaret från *Förvaltningsrätten i Malmö*, har ”annan avkastning” lagts till i enlighet med vad som sägs i avsnitt 10.4.4. Ett motsvarande tillägg finns i 8 kap. 4 §.

Prop. 2010/11:165

Skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete – huvudregeln

3 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 2 § samt 8 kap. 19 och 20 §§ SBL.

Av *första stycket* framgår att huvudregeln är att skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete. Undantagen från regeln finns i 4–13 §§.

I *andra stycket* anges vilka olika ersättningar som vid tillämpningen av denna lag ska räknas som ersättning för arbete.

Punkterna 1–8 motsvarar 5 kap. 2 § andra stycket 1–8 SBL.

Enligt *punkt 9* ska ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa räknas som ersättning för arbete till den del ersättningen överstiger vissa schablonbelopp för avdrag vid beskattningen eller, när det gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. Bestämmelser med motsvarande innebörd finns i 8 kap. 19 § SBL.

Av *punkt 10* framgår att även andra ersättningar för kostnader i tjänsten ska räknas som ersättning för arbete till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen. Bestämmelser med motsvarande innebörd finns i 8 kap. 20 § SBL. Bestämmelserna innebär att skyldighet att göra skatteavdrag från nämnda ersättningar inte gäller undantagslöst. Av strukturella skäl har bestämmelserna därför placerats i anslutning till övriga bestämmelser om skyldigheten att göra skatteavdrag.

Bestämmelsen i *punkt 11* motsvarar 5 kap. 2 § andra stycket 9 SBL. Den bestämmelsen avser bl.a. avgångsvederlag, skadestånd enligt lagen (1982:80) om anställningsskydd och liknande ersättningar som utgör skattepliktig intäkt av tjänst (prop. 1997/98:33 s. 44).

Bestämmelsen i punkt 11 innebär att också andra typer av kostnadsersättningar än sådana som behandlas i punkterna 9 och 10 räknas som ersättningar för arbete. Att sådana ersättningar under vissa förutsättningar inte ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag framgår av 11 kap. 12 och 13 §§.

Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete

Begränsade belopp

4 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 3 § 1–4 SBL. De övriga punkterna i den bestämmelsen (5–7) är inte relaterade till ersättningsbeloppet och har i syfte att göra regelverket mer lättillgängligt placerats i en egen paragraf, nämligen 5 §. Den nuvarande punkten 6 får ingen motsvarighet i lagen, se författningskommentaren till 5 §.

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

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

Punkten 3 c har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkt.

Vissa ersättningar och betalningsmottagare

5 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 3 § 5 och 7 SBL samt 5 kap. 4 § första stycket 1 SBL.

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

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”.

Någon motsvarighet till bestämmelsen i 5 kap. 3 § 6 SBL enligt vilken skatteavdrag inte ska göras från familjebidrag till någon som tjänstgör inom totalförsvaret föreslås inte. Av 11 kap. 25 § andra stycket 1L framgår att familjebidrag inte ska tas upp som intäkt om bidraget inte har utbetalats i form av näringsbidrag. Om näringen bedrivs av en juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som den värnpliktige inte är delägare i ska näringsbidraget tas upp i inkomstslaget tjänst, och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet. Sedan skyldigheten att göra skatteavdrag begränsades år 2000 till ersättningar som ska tas upp som intäkt (prop. 2000/01:12) får undantaget för familjebidrag bara betydelse för familjebidrag som betalas ut i form av näringsbidrag. Sådana näringsbidrag ska beskattas och bör därför inte generellt undantas från skyldigheten att göra skatteavdrag. Om bidraget betalas ut till någon som är godkänd för F-skatt kommer dock skatteavdrag inte att göras enligt 11 §.

Punkten 1 och 3 har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag genom att orden ”för arbete” har lagts till efter ”ersättning”. Lagrådet har vidare föreslagit att orden ”i utlandet delägarbeskattade” ska läggas till före ”juridiska personen” i punkten 1. Regeringen följer dock inte Lagrådets förslag, eftersom lagförslaget bättre stämmer överens med hur andra bestämmelser i skatteförordelagen är utformade (se t.ex. 27 kap. 2 §).

6 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket SBL.

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige. Undantaget gäller bara ersättning som betalas ut för något annat än näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige. Om ersättningen avser näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i Sverige ska skatteavdrag göras. Det beror på att en utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige och att begränsat skattskyldiga personer enligt 6 kap. 11 § 1 IL är skattskyldiga för inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Om ersättningen betalas ut till någon som är godkänd för F-skatt kommer dock skatteavdrag inte att göras enligt 11 §.

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Orden ”för arbete” har lagts till efter ”ersättning”.

7 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § första stycket 2 samt tredje stycket SBL.

I paragrafen finns ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till fysiska personer som ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. För att undantaget ska gälla krävs att den utbetalda ersättningen omfattas av ett beslut enligt 13 kap. 1 § om särskild inkomstskatteredovisning och att utbetalaren känner till beslutet. I sådana fall ska i stället skatteavdrag göras för särskild inkomstskatt enligt bestämmelserna i 13 kap. Normalt innebär detta ett skatteavdrag med 25 procent. Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning kan även innebära att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning. Så är fallet om ersättningen är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK. I sådana fall ska inget skatteavdrag alls göras från ersättningen.

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

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

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Orden ”för arbete” har lagts till efter ”ersättning”.

8 §

Paragrafen ersätter delar av 5 kap. 4 § andra stycket SBL.

I *första stycket*, som är helt nytt, anges när bestämmelserna om avdrag för skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, i 13 kap. ska tillämpas i stället för bestämmelserna om skatteavdrag i förevarande kapitel.

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Orden ”för arbete” Prop. 2010/11:165 har lagts till efter ”ersättning”.

Huvudregeln är att förevarande kapitel inte gäller för ersättningar som är skattepliktiga enligt A-SINK. Från sådana ersättningar ska skatteavdrag i stället göras enligt 13 kap. 4 §. En artist eller en idrottsman kan enligt 5 a § första stycket A-SINK hos Skatteverket begära att i stället få vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Detsamma gäller ett artistföretag. Om Skatteverket har beslutat om sådan skattskyldighet och utbetalaren känner till beslutet gäller bestämmelserna i förevarande kapitel. Det framgår av *andra stycket*.

Att förevarande kapitel inte gäller innebär att inte heller undantagen gäller. Är ersättningen skattepliktig enligt A-SINK och känner utbetalaren inte till något beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen, ska skatteavdrag, trots vad som anges i 11 §, göras även om mottagaren är godkänd för F-skatt.

Av 6 § följer att skatteavdrag inte ska göras från ersättning till utländska juridiska personer om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i utlandet. Om ersättningen är skattepliktig enligt A-SINK, ska dock skatteavdrag göras enligt 13 kap. 4 §.

Bestämmelsen i 6 § ska dock inte gälla en utländsk juridisk person som är skattskyldig enligt A-SINK men som enligt 5 a § första stycket den lagen begär att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen. Även i fall där Skatteverket har beslutat om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen ska alltså skatteavdrag göras från ersättningar som betalas ut för näringsverksamhet som en utländsk juridisk person bedriver från fast driftställe i utlandet. Eftersom Skatteverket har beslutat om skattskyldighet för inkomstskatt ska skatteavdrag dock göras för preliminär skatt och inte för skatt enligt A-SINK. Det innebär att skatteavdraget ska beräknas enligt bestämmelserna i 11 kap.

Det ovan sagda framgår av *andra stycket* där det anges att om Skatteverket har beslutat om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen och utbetalaren känner till det gäller bestämmelserna i förevarande kapitel med undantag för 6 §. Det bör noteras att det inte är möjligt att bli godkänd för F-skatt för en näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i utlandet.

Beslut om befrielse från skatteavdrag

9 och 10 §§

Paragraferna ersätter 5 kap. 10 och 11 §§ SBL.

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

10 § första stycket har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Orden ”för arbete” har lagts till efter ”ersättning”.

I 5 kap. 11 § tredje stycket SBL finns en bestämmelse som ursprungligen infördes för att ge dåvarande Riksskatteverket beslutanderätt i vissa frågor i stället för skattemyndigheten (prop. 1991/92:82 s. 9). Bestämmelsen finns inte med i utredningens lagförslag eftersom utredningen ansåg att bestämmelsen inte har haft någon funktion sedan Skatteverket bildades. *Skatteverket* har emellertid i sitt remissvar förklarat att bestämmelsen fortfarande behövs. För tillämpning av artikel 6 i bilaga 2 till förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna fordras nämligen att Skatteverket i särskilt angivna situationer ges möjlighet att besluta att skatteavdrag inte ska göras. Bestämmelsen har därför lagts till i 10 § tredje stycket.

Mottagare som är godkänd för F-skatt

11 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 5 § första stycket första meningen och andra stycket SBL.

Paragrafen innehåller tillsammans med 12 § det betydelsefulla undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag som gäller för ersättning för arbete till mottagare som är godkänd för F-skatt.

Av *första stycket* framgår att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag när den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § gäller undantaget dock enligt *andra stycket* bara under förutsättning att godkännandet åberopas skriftligt.

Det är i princip utbetalaren som måste kontrollera att förutsättningarna enligt paragrafen är uppfyllda. Utbetalaren kan få uppgift om huruvida mottagaren är godkänd för F-skatt från Skatteverket. Om godkännandet är villkorat måste mottagaren av ersättningen åberopa det skriftligen för att utbetalaren ska bli befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag. En motsvarande bestämmelse om befrielse i fråga om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter föreslås i 2 kap. 5 § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL.

För att underlätta för utbetalaren finns i 12 § en bestämmelse som innebär en lättnad i dennes skyldighet att kontrollera om mottagaren är godkänd för F-skatt.

Lagrådet har anfört att om en utbetalare har fått en uppgift om godkännande för F-skatt direkt från Skatteverket är det för Lagrådet svårbegripligt att det just i de fall godkännandet är förenat med villkor skulle krävas att den som tar emot ersättningen åberopar godkännandet skriftligen. Regeringen konstaterar att bestämmelsen är utformad i enlighet med gällande rätt (jfr 5 kap. 5 § andra stycket SBL). Bestämmelsen gäller fysiska personer som vid sidan av näringsverksamheten har inkomster av anställning eller uppdrag som beskattas som inkomst av tjänst. För utbetalaren är det i varje situation viktigt att veta om betalningsmottagaren åberopar det villkorade godkännandet för F-skatt i uppdraget, eftersom det är avgörande för om han eller hon ska göra skatteavdrag från ersättningen och betala arbetsgivaravgifter på denna. Det måste därför vara klart för vilka uppdrag som godkännandet för

12 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 5 § första stycket andra och tredje meningarna SBL.

Av paragrafen framgår att en utbetalare under vissa förutsättningar kan lita på en uppgift om godkännande för F-skatt utan att behöva undersöka om den är riktig. Utbetalaren kan i dessa fall utgå från att uppgiften om godkännande för F-skatt är korrekt och behöver inte göra skatteavdrag. Motsvarande bestämmelser i fråga om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter föreslås i 2 kap. 5 § SAL. Skulle uppgiften senare visa sig vara felaktig riskerar utbetalaren inte att bli ansvarig för betalning av den preliminära skatten och arbetsgivaravgifterna.

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

De nya förfarandebestämmelserna innebär att det inte ska utfärdas någon handling som är avsedd att visas upp som bevis på att innehavaren är godkänd för F-skatt. Det kommer alltså inte att utfärdas handlingar som motsvarar nuvarande F-skattsedel och F-skattebevis.

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

Enligt förarbetena till motsvarande bestämmelse i skattebetalningslagen ansågs en uppgift i anbudshandling, faktura eller någon jämförlig handling som enligt 5 kap. 5 § första stycket SBL får godtas, gälla som skriftligt åberopande av en F-skattsedel med villkor (prop. 1996/97:100 s. 542). Motsvarande gäller uppgift som lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter. En uppgift som får godtas enligt 12 § uppfyller alltså kravet på skriftligt åberopande enligt 11 § andra stycket. Om uppgiften om godkännande lämnas i sådan handling behöver utbetalaren inte fundera över om godkännandet är villkorat eller inte. Utbetalaren är i sin fulla rätt att inte göra skatteavdrag (och inte betala arbetsgivaravgifter).

13 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 6 § SBL.

Av paragrafen framgår att skatteavdrag ska göras från vissa ersättningar även om betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt. Genom att hänvisningen sker till hela andra stycket i 3 §, dvs. även till

punkterna 9 och 10 dit nuvarande bestämmelser i 8 kap. 19 och 20 §§ SBL har flyttats, sker en viss utökning av avdragsskyldigheten.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Bestämmelsen behandlas också i avsnitt 10.4.3.

Prop. 2010/11:165

Anmälningsskyldighet för utbetalare

14 §

Paragrafens första stycke ersätter 5 kap. 7 § SBL.

Paragrafen innehåller regler om anmälningsskyldighet för utbetalare av ersättning för arbete vid uppenbara anställningsförhållanden.

Om det är uppenbart att den som utför arbetet är att anse som anställd hos utbetalaren, ska utbetalaren göra en anmälan i samtliga fall då han eller hon enligt bestämmelserna i 11 eller 12 § är undantagen från skyldigheten att göra skatteavdrag. De situationer som avses är att betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt utan villkor, skriftligen åberopar ett godkännande med villkor eller åberopar ett godkännande för F-skatt på sätt som anges i 12 § utan att faktiskt vara godkänd.

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

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

Tidsfristen gäller även för en utbetalare som inte ska lämna arbetsgivardeklaration. Så kan vara fallet om utbetalaren inte är registrerad och inte heller betalar ut annan ersättning från vilken skatteavdrag ska göras. Uttrycket ”den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod då utbetalningen gjordes” ska i en

sådan situation förstås som den dag då arbetsgivardeklaration skulle ha lämnats om skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning hade förelegat.

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

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

15 §

Paragrafens första stycke motsvarar 5 kap. 8 § SBL.

I *första stycket* finns huvudregeln för i vilka fall skatteavdrag ska göras från ränta och utdelning.

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

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.4.4.

Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning

16–18 §§

Paragraferna ersätter 5 kap. 9 § SBL och innehåller undantag från skyldigheten enligt 15 § att göra skatteavdrag från ränta och utdelning.

I 16 § anges de undantag som avser både ränta och utdelning. De undantag som bara avser ränta har samlats i 17 § första stycket. Att skatteavdrag inte ska göras från räntekompensation i visst fall anges i 17 § andra stycket. De undantag som gäller utdelning har placerats i 18 §.

Jämfört med skattebetalningslagen utvidgas skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta genom att undantagen i 5 kap. 9 § 10 och 11 SBL inte får några motsvarigheter.

Enligt 5 kap. 9 § 10 SBL ska skatteavdrag inte göras från utdelning från en utländsk juridisk person. Undantaget gäller dock inte om utdelningen har betalats ut genom en central värdepappersförvarare, någon som bedriver valutahandel eller ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt finansiellt instrument förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant instrument kontoförs. Regeringen gör i avsnitt 10.4.2 bedömningen att bestämmelsen i allt väsentligt saknar betydelse. Den får därför ingen motsvarighet.

Detsamma gäller undantaget i 5 kap. 9 § 11 SBL för ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats (se avsnitt 10.4.2).

Någon särskild bestämmelse om undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från sådan annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 kap. 1 § andra stycket eller 19 kap. 1 § andra stycket finns inte heller i lagen, eftersom undantag avses gälla bara i de fall skatteavdrag inte ska göras från ränta eller utdelning. Att skatteavdrag från annan avkastning bara kan komma i fråga om den betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning framgår av 15 § andra stycket.

Skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag

19 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 12 § första och tredje styckena SBL.

Av *första stycket* framgår att den som betalar ut ersättning för arbete ska vid varje utbetalningstillfälle lämna uppgift till mottagaren om skatteavdragets storlek.

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

Någon motsvarighet till bemyndigandet i 5 kap. 12 § tredje stycket SBL finns inte med i utredningens lagförslag. Skälet härför var att det inte bedömdes finnas behov av att meddela föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna uppgift om skatteavdrag. *Skatteverket* har emellertid i sitt remissvar framfört att nuvarande undantag tillämpas av sådana pensionsutbetalare som varje månad betalar ut lika stora belopp och gör lika stora skatteavdrag. Verket anser att undantaget fortfarande behövs. Mot denna bakgrund ges Skatteverket i *andra stycket* möjlighet att besluta om undantag från skyldigheten att lämna en uppgift om skatteavdragets belopp om avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället och beslutet inte medför väsentlig olägenhet för den skattskyldige. Andra stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Återbetalning av skatteavdrag

20 §

Bestämmelsen ersätter 5 kap. 14 § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om återbetalning av skatteavdrag som har gjorts med för högt belopp.

Föreläggande att göra skatteavdrag eller lämna uppgift om skatteavdrag

21 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 15 § SBL.

Enligt paragrafen får Skatteverket förelägga den som inte gör skatteavdrag eller inte lämnar uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp att fullgöra skyldigheten. Prop. 2010/11:165

11 kap. Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definitioner

2 §

I paragrafen finns en definition av begreppet ”regelbunden ersättning” som har utformats efter förebild i 8 kap. 2 § SBL.

Med ”regelbunden ersättning” avses sådan ersättning för arbete som gäller en bestämd tidsperiod och som betalas ut till en fysisk person vid regelbundet återkommande tillfällen. Om en ersättning är regelbunden eller inte har betydelse vid valet av skattetabell enligt 17 och 19 §§.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

3 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 7 § SBL.

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

I paragrafen definieras begreppet huvudinkomst. I *första stycket* har en uttrycklig begränsning till fysiska personer gjorts. Definitionen ändras också i sak. Med huvudinkomst avses sådan regelbunden ersättning som utgör en fysisk persons huvudsakliga ersättning för arbete.

Om den som betalar ut ersättning som är huvudinkomst, tillsammans med ersättningen betalar ut retroaktiv lön eller annan ersättning som inte är regelbunden, ingår enligt *andra stycket* även den sistnämnda ersättningen i huvudinkomsten. Till skillnad från vad som hittills har gällt kan däremot en oregelbunden ersättning som inte betalas ut tillsammans med en regelbunden ersättning aldrig bli en huvudinkomst.

Underlag för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete

4 §

Paragrafen motsvarar närmast 8 kap. 14 § första stycket SBL. Övriga delar av 8 kap. 14 § SBL återfinns i 5–8 §§. Någon motsvarighet till 8 kap. 14 § andra stycket SBL föreslås dock inte. I det stycket anges att om arbetstagaren har betalat ersättning för en förmån, ska ersättningen beaktas vid beräkningen av förmånsvärdet. Det är så självklart att en skattepliktig förmån inte föreligger i ett sådant fall att det inte behöver anges särskilt.

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

Av *punkten 2* framgår att värdet av förmåner som ges ut av utbetalaren ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete. Till skillnad från nuvarande motsvarighet i skattebetalningslagen anges uttryckligen att bara förmåner som är skattepliktiga enligt inkomstskattelagen ska beaktas (jfr 10 kap. 2 §). Ändringen görs i förtydligande syfte. Bestämmelsen avser förmåner som ges ut av den som också betalar ut kontant ersättning för arbete.

Av 5–7 §§ framgår att en utbetalare i vissa fall ska anses ha gett ut en ersättning eller förmån som rent faktiskt har getts ut av någon annan. I *punkten 3* anges att sådan ersättning eller förmån ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag. Detta gäller redan. I förtydligande syfte anges det i förevarande paragraf. En förutsättning för att sådan ersättning eller förmån ska ingå i underlaget är att skatteavdrag enligt 10 kap. skulle ha gjorts från motsvarande ersättning eller förmån som ges ut direkt av utbetalaren.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

I 12–15 §§ finns bestämmelser om nedsättning av underlaget.

Förmån av framtida förvärv av värdepapper

5 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 14 § tredje stycket SBL.

I paragrafen finns en bestämmelse om ansvaret för att göra skatteavdrag för en sådan förmån att i framtiden förvärva värdepapper som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL. En sådan förmån ses som retroaktiv ersättning för arbete. Den som anses vara utgivare är därför den i vars tjänst rättigheten har förvärvats. Den som anses ha gett ut förmånen ska enligt 4 § första stycket 3 räkna med värdet av förmånen i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

Paragrafen och mellanrubriken ovan har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

6 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 14 § fjärde stycket första meningen SBL.

Av paragrafen framgår att rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande ska anses utgiven av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen. Det rör sig om förmåner som grundar sig på utgifter för vilka utgivaren har svarat, som t.ex. när en trohetsrabatt, som har uppkommit på grund av tjänsteresor hos ett flygbolag eller hotellföretag används för privata resor.

Om förmånen grundar sig på utgifter som den som betalar ut ersättning för arbete har svarat för anses denne vara utgivare av förmånen trots att den faktiskt har getts ut av någon annan. Den som anses ha gett ut förmånen ska enligt 4 § första stycket 3 räkna med värdet av förmånen i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

Mellanrubriken ovan har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Ordet ”liknande” har lagts till efter ”annan”. Övriga språkliga synpunkter på paragrafens utformning har regeringen inte följt (jfr utformningen av 15 kap. 6 §).

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

7 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 14 § fjärde stycket andra meningen SBL.

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

När ska förmåner och ersättningar beaktas?

8 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 14 § femte stycket SBL.

I *första stycket* regleras vid vilken tidpunkt en sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL och som innebär en rättighet att i framtiden förvärva värdepapper ska räknas med i underlaget för skatteavdrag. Det ska ske när den som ska anses som utgivare av förmånen har fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits.

Andra stycket innehåller undantag från huvudregeln i 10 kap. 2 § andra stycket för ersättning eller förmån som enligt 6 och 7 §§ anses utgiven av någon annan än den faktiske utgivaren. Sådana förmåner och ersättningar ska räknas med i underlaget när utbetalaren har fått kännedom om dem (jfr 34 kap. 7 och 10 §§).

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se också överväganden i avsnitt 10.4.5.

9 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 17 § SBL. Den bestämmelsen reglerar också Skatteverkets möjligheter att på begäran av den skattskyldige ta hänsyn till att det kan finnas skäl att justera ett förmånsvärde enligt 61 kap. 18 § IL vid beslut om särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning. Förutsättningarna härför framgår av 55 kap. 12 §.

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

10 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 15 och 16 §§ SBL. Hänvisningen till 9 kap. 2 § andra stycket SBL ersätts med en hänvisning till 2 kap. 10 c § SAL, se kommentaren till denna paragraf.

I *första stycket* finns en särskild värderingsregel för bostadsförmån. Värderingen ska göras enligt särskilda värdetabeller. Bestämmelsen gäller för bostad i Sverige som inte är semesterbostad eller bostad som avses i 61 kap. 3 a § IL. Sistnämnda paragraf avser bostadsförmån som ges ut av privatperson i dennes hushåll till en annan privatperson. Första stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Enligt Lagrådet framstår det vidare som oklart vilken innebörd termen semesterbostad har i förevarande paragraf, varför ett klargörande behövs. Mot bakgrund av att paragrafen i ifrågavarande hänseende är utformad i enlighet med gällande rätt och då några tillämpningsproblem inte torde föreligga har regeringen stannat för att inte följa Lagrådets synpunkt.

Av *andra stycket* framgår att ett beslut om att ett justerat bostadsförmånsvärde får läggas till grund för beräkning av arbetsgivaravgifter även ska användas i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

11 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 16 § SBL i den del den avser bilförmån eller kostförmån. Någon ändring i sak görs inte. Det bör dock noteras att hänvisningen till 9 kap. 2 § andra stycket SBL ersätts med en hänvisning till 2 kap. 10 b § SAL, se kommentaren till denna paragraf.

Om Skatteverket på begäran av utgivaren har beslutat att ett justerat värde får användas för bilförmån eller kostförmån vid beräkning av arbetsgivaravgifter ska enligt förevarande paragraf detta värde också användas i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Hemresor

12 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 23 § SBL.

I paragrafen anges att om en utbetalare begär det, får Skatteverket besluta att underlaget för beräkning av skatteavdrag ska bestämmas utan

Inställelseresor

13 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 24 § SBL.

I paragrafen anges hur förmån av fri resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller ersättning för kostnader för sådan resa ska behandlas. Sådan förmån ska inte ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag.

Förmån av hushållsarbete

14 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 25 § SBL.

I paragrafen anges hur förmån av hushållsarbete ska behandlas.

Första stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Avdrag för utgifter i arbetet

15 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 22 § första och andra styckena SBL.

I paragrafen görs ändringar av ordalydelsen. På motsvarande sätt som i socialavgiftslagen används uttrycket "utgifter i arbetet" i stället för "kostnader i arbetet".

Bestämmelserna i skattebetalningslagen gäller kostnader som får dras av "vid inkomsttaxeringen". I skatteförfarandelagen kommer taxeringsbeslutet att ingå som en del i ett beslut om slutlig skatt. I paragrafen används därför i stället uttrycket "vid beskattningen".

I *första stycket* anges när avdrag får göras för utgifter i arbetet. *Punkten 1* har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Orden "för arbete" har lagts till efter "ersättning".

Av *andra stycket* framgår att utgifter enligt första stycket ska beräknas enligt sådan schablon som anges i 2 kap. 21 § tredje stycket SAL. Om Skatteverket på begäran av arbetsgivaren har beslutat hur utgifterna ska beräknas vid bestämmandet av underlag för arbetsgivaravgifter, ska denna beräkning användas även vid beräkning av underlag för skatteavdrag. Även detta anges uttryckligen.

Att utbetalaren ska underrätta mottagaren om utgifter beräknas enligt schablon eller särskilt beslut behöver inte sägas i paragrafen eftersom det följer av 2 kap. 21 § femte stycket SAL. I paragrafen finns därför inte någon motsvarighet till en sådan bestämmelse som finns i 8 kap. 22 § tredje stycket SBL.

16 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 1 § SBL.

I *första stycket* finns huvudregeln för skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person, nämligen att skatteavdrag ska göras i enlighet med beslut om preliminär A-skatt. Skatteverket ska enligt 55 kap. 6 § för fysiska personer som inte är godkända för F-skatt eller som har ett villkorat godkännande för F-skatt senast den 18 januari varje år fatta ett beslut om preliminär A-skatt. Av beslutet ska framgå vilken skattetablell som är tillämplig. Beslutet kan också ange att skatteavdrag från viss ersättning ska göras enligt en särskild beräkningsgrund. *Lagrådet* har förordat att det i första stycket första meningen efter ”beslut om preliminär skatt” infogas en hänvisning till 55 kap. 6 §. Regeringen har valt att i stället ange ”beslut om preliminär skatt” i 3 kap. 1 §.

I vissa fall ska skatteavdrag göras med 30 procent enligt 20 § i stället för enligt skattetablell. Av aktuell paragraf framgår därför att ett beslut om preliminär A-skatt som anger att skatteavdrag ska göras enligt skattetablell inte ska tillämpas i dessa fall. Om beslutet däremot anger att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund ska denna tillämpas oberoende av vad som sägs i 20 §. Av 21 och 22 §§ framgår att ett förhöjt skatteavdrag ska göras i vissa fall.

Av *andra stycket* framgår att skattetabeller från det föregående beskattningsåret får tillämpas under januari. Med hänsyn till att den tekniska utvecklingen har förenklat lönehanteringen och till att det finns möjligheter till elektronisk kommunikation med Skatteverket bedöms det inte längre finnas behov av en motsvarande möjlighet under februari.

Allmän eller särskild skattetablell

17 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 2 § och 8 § andra stycket SBL.

Mellanrubriken ovan har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkt. Ett frågetecken har strukits.

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

Av *första meningen* framgår att utbetalaren ska beräkna skatteavdraget enligt en allmän skattetablell i fråga om sådan ersättning som är mottagarens huvudinkomst (begreppet huvudinkomst definieras i 3 §). Första meningen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Enligt *andra meningen* ska skatteavdrag göras enligt en särskild skattetablell för engångsbelopp om inkomsten inte är regelbunden. Detta gäller dock bara om den icke regelbundna inkomsten betalas ut tillsammans med sådan inkomst som avses i 3 § första stycket. Här avses ersättningar som betalas ut tillsammans med den regelbundna huvudinkomsten, exempelvis retroaktiv lön.

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

I förevarande paragraf anges uttryckligen att skatteavdrag i dessa fall ska ske enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp enligt 12 kap. 6 §. Grunderna för denna skattetabell regleras i lagen på motsvarande sätt som gäller för övriga skattetabeller. Andra meningen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkt avseende 12 kap. 6 §.

Bestämmelserna, som innehåller grunderna för hur skattetablerna ska upprättas, finns i 12 kap. De har separerats från bestämmelserna i detta kapitel som reglerar under vilka förutsättningar skatteavdrag ska göras enligt skattetabell. Härigenom blir regleringen mer överskådlig.

18 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 4 § första stycket SBL.

Av paragrafen framgår i vilka fall utbetalaren ska göra skatteavdrag enligt en särskild skattetabell för sjukpenning m.m.

Hänvisningen i *första stycket* till 11 kap. 30 § IL har begränsats till paragrafens första stycke. Som *Skatteverket* har påpekat i sitt remissvar bör nämligen även sådan sjukersättning och aktivitetsersättning som avses i 11 kap. 30 § andra stycket IL undantas eftersom de, i likhet med vårdbidrag, utges per månad och inte per dag.

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

19 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 5 § första meningen SBL.

Av paragrafen framgår att från ersättning som är sjöinkomst och mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag göras enligt skattetabell. I *första meningen* anges att skatteavdrag ska göras enligt en särskild skattetabell för sjömän.

I *andra meningen* anges på motsvarande sätt som i 17 § att skatteavdrag ska göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp enligt 12 kap. 6 § om ersättningen inte är regelbunden, se kommentaren till den paragrafen. Meningen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkt avseende 12 kap. 6 §.

20 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 6 § första stycket andra meningen, 8 § första stycket 2, 4 och 5 samt 9 § SBL.

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

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

Punkten 2, som har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag, gäller ersättning för arbete som är avsett att pågå kortare tid än en vecka.

Punkten 3 gäller ersättning som redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration och *punkten 4* gäller ersättning som räknas som ersättning för arbete och som betalas ut till en mottagare som är godkänd för F-skatt.

Obligatorisk förhöjning av skatteavdrag

21 §

Paragrafen ersätter delar av 8 kap. 6 § SBL.

Paragrafen anger under vilka förutsättningar förhöjt skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person.

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

Om den som ska ta emot en ersättning för arbete inte lämnar en uppgift om godkännande för F-skatt eller på annat sätt visar att skatteavdrag inte ska göras kommer utbetalaren enligt bestämmelserna i 10 kap. 2 och 3 §§ att vara skyldig att göra skatteavdrag. En sådan bestämmelse som finns i 5 kap. 16 § första stycket SBL har alltså ingen självständig betydelse för utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag. Någon motsvarighet till bestämmelsen har därför inte tagits med i förevarande lag.

Bemyndigandet i 5 kap. 16 § tredje stycket SBL har därmed inte någon funktion och har därför inte tagits med. Prop. 2010/11:165

I aktuell bestämmelse om beräkning av skatteavdrag ersätts hänvisningen till 5 kap. 16 § SBL med ett nytt rekvisit i *första stycket 2*. Där anges som en av förutsättningarna för förhöjt skatteavdrag att mottagaren inte har visat upp ett beslut om preliminär A-skatt trots att utbetalaren har begärt detta. Övriga förutsättningar är att utbetalaren inte har inhämtat uppgift från Skatteverket om vilket skatteavdrag som ska göras (punkten 1) och att ersättningen är mottagarens huvudinkomst (punkten 3).

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

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Frivillig förhöjning av skatteavdrag

22 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 7 § SBL.

I 8 kap. 7 § SBL anges som en av förutsättningarna för förhöjt skatteavdrag att den som tar emot ersättningen anmäler att skatteavdrag ska göras med större belopp. Eftersom det inte finns några formkrav för en sådan anmälan anges i stället att betalningsmottagaren ska begära ett förhöjt skatteavdrag.

Skatteavdrag från förskott

23 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 26 § SBL.

I paragrafen regleras skatteavdrag från förskott.

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en juridisk person

24 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 8 § första stycket 1 SBL.

Av paragrafen framgår att skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en juridisk person ska göras med 30 procent.

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

25 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 10 § första meningen SBL.

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skatteavdrag på ränta, utdelning och annan avkastning som avses i 10 kap. 15 §.

Paragrafen omfattar inte bara ränta och utdelning utan också annan avkastning. Det beror på att skatteavdrag i vissa fall ska göras från annan avkastning, se kommentaren till 10 kap. 15 §.

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

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

26 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 10 § andra meningen SBL.

Paragrafen reglerar beräkningen av skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning som avses i 10 kap. 15 § på utländska värdepapper.

Skyldighet att följa och visa upp beslut

27 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 13 § och 16 § andra stycket SBL. Bestämmelserna i 5 kap. 16 § första och tredje styckena SBL får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen, se kommentaren till 21 §.

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

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

skyldigheten vara begränsad till beslut som har meddelats efter den 18 januari det beskattningsår som beslutet gäller. Prop. 2010/11:165

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

12 kap. Skattetabeller

1 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 1 § första stycket SBL.

Av paragrafen framgår att allmänna och särskilda skattetabeller ska fastställas för varje kalenderår. Bestämmelserna om vilka grunder som ska gälla för skattetabellerna skiljs från bestämmelserna om beräkning av skatteavdrag och placeras i ett eget kapitel. Härigenom blir bestämmelserna om beräkning av skatteavdrag som vänder sig till den som utger ersättningen överskådligare, se även kommentaren till 11 kap. 17 §.

Allmänna skattetabeller

2 och 3 §§

Paragraferna ersätter 8 kap. 3 § första stycket SBL.

I paragraferna finns bestämmelser om hur de allmänna skattetabellerna ska utformas.

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

Paragraferna innehåller ingen motsvarighet till 8 kap. 3 § andra stycket SBL enligt vilket skattetabellerna ska ange skatteavdraget med utgångspunkt i det förhållandet att kommunal inkomstskatt, begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144) och avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund beräknas efter en sammanlagd skatte- och avgiftssats i hela krontal. Sådana bestämmelser har karaktären av verkställighetsföreskrifter och behöver inte ges i lagen.

3 § *andra stycket* har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

4 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 4 § andra stycket SBL.

I paragrafen anges huvudprincipen för hur de särskilda skattetabellerna för sjukpenning m.m. ska utformas.

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

5 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 5 § SBL.

I paragrafen anges de förutsättningar som de särskilda skattetabellerna för sjömän ska grundas på.

6 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Skatteavdrag från ersättning som inte är regelbunden ska enligt 11 kap. 17 och 19 §§ göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp om ersättningen är mottagarens huvudinkomst. I förevarande paragraf anges grunderna enligt vilka en sådan skattetabell ska upprättas.

En skattetabell för engångsbelopp ska, enligt paragrafen, för olika årsinkomster ange det skatteavdrag som ska göras från ett visst engångsbelopp uttryckt i procent. Tabellen ska grundas på en för Sverige genomsnittlig sammanlagd skatte- och avgiftssats. De skattetabeller för engångsbelopp som Skatteverket fastställer med stöd av 8 kap. 8 § andra stycket SBL och 20 § SBF är utformade på detta sätt. Tabellerna beaktar progressionen i beskattningen. Så ska ske även i fortsättningen, vilket följer av den övergripande målsättningen för preliminär skatt som anges i 8 kap. 1 §.

Lagrådet har förordat att det av paragrafen bör framgå att det engångsbelopp som avses är ett sådant belopp som betalas ut tillsammans med den egentliga huvudinkomsten och som enligt definitionen i 11 kap. 3 § andra stycket räknas till huvudinkomst. Regeringen har valt att beakta den synpunkten i 11 kap. 17 och 19 §§.

Bestämmelser om preliminär skatt som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 4 kap. 6, 12 och 16 §§ SBL (skattsedlar och skattebevis),
- 4 kap. 8 § SBL (årlig förnyelse),
- 4 kap. 15 § SBL (åtgärder efter återkallelse),
- 8 kap. 18 § SBL (drickspengar), och
- 8 kap. 21 § SBL (avdrag för avgifter i tjänsten).

Beträffande skälen för detta hänvisas till avsnitt 10.4.1 och 10.4.2 samt betänkandet s. 935 f.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Den som är bosatt utomlands och har inkomst av tjänst från Sverige ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

För personer som omfattas av SINK ska beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Om den som är skattskyldig enligt SINK begär det, ska beskattning i stället ske enligt inkomstskattelagen. Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 procent (undantag för sjöinkomst där skatten tas ut med 15 procent) och är en statlig definitiv källskatt.

Skatten betalas i de flesta fall genom att den som betalar ut ersättningen gör skatteavdrag som redovisas och betalas in till Skatteverket. Ersättningar för vilka särskild inkomstskatt ska betalas enligt SINK ska, med vissa undantag, ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

SINK tas i praktiken ut enligt förfarandet i skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, vilket bl.a. innebär att skatteavdragen redovisas och betalas i skattekontosystemet. Skattebetalningslagen är dock inte direkt tillämplig utan i stället hänvisar SINK till skattebetalningslagens bestämmelser om skyldighet att lämna deklaration, beskattningsbeslut, utredning i skatteärenden, särskilda avgifter, inbetalning av skatt, anstånd med inbetalning av skatt, ränta, indrivning, omprövning och överklagande, vite och verkställighet.

Skälet till att SINK inte hänvisar till skattebetalningslagens bestämmelser om ansvar för skatt och återbetalning av skatt är att SINK innehåller självständiga bestämmelser i dessa ämnen.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Beskattningsreglerna för artister och idrottsmän m.fl. som är bosatta utomlands finns i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK. Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl. är, liksom skatt enligt SINK, en statlig definitiv källskatt. Skattesatsen uppgår till 15 procent.

Förutom utomlands bosatta artister och idrottsmän är artistföretag och arrangörer som är hemmahörande eller bosatta i utlandet skattskyldiga. Både fysiska och juridiska personer omfattas av skattskyldigheten. A-SINK omfattar inte enbart tjänsteinkomster utan även inkomst av näringsverksamhet.

Med begreppet artist avses den som utövar artistisk verksamhet. Med sådan verksamhet avses personligt framträdande inför publik eller vid ljud- och bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. För att omfattas av bestämmelserna i A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik. Med idrottslig verksamhet avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio eller tv-inspelning, vid tävling eller uppvisning.

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den till särskild inkomstskatt skattepliktiga ersättningen vad som erhålls i kontant ersättning eller

annat vederlag för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg. Skattepliktig inkomst för arrangörer är de inkomster i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter från en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg som arrangören uppbär.

Den som betalar ut kontant ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska göra skatteavdrag för sådan skatt samt redovisa och betala in skatten. Det krävs alltså inget beslut av Skatteverket för att den som betalar ut skattepliktig ersättning som omfattas av A-SINK ska bli skyldig att göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt.

Från och med den 1 januari 2010 gäller att den som är skattskyldig enligt A-SINK ska ha möjlighet att begära att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen. Vidare gäller att arbetsgivaravgifter ska tas ut på ersättningar som omfattas av A-SINK (prop. 2008/09:182).

Skatteavdragen redovisas och betalas inte i skattekontosystemet, dvs. enligt skattebetalningslagen, utan enligt ett särskilt förfarande i A-SINK. I övrigt regleras förfarandet genom hänvisningar till skattebetalningslagen. I likhet med SINK innehåller A-SINK egna bestämmelser om återbetalning av skatt.

13 kap. Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

Beslut om särskild inkomstskatteredovisning

1 §

Bestämmelsen ersätter 8 § SINK.

Skatteverket bestämmer genom beslut enligt denna paragraf huruvida skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK, s.k. beslut om särskild inkomstskatteredovisning.

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

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

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

Enligt 4 § SINK undantas från skattskyldighet den som begär att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Om den skattskyldige begär att inkomstskattelagen ska tillämpas i stället för SINK ska Skatteverket inte

fatta något beslut enligt förevarande paragraf. Om Skatteverket redan har fattat ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska Skatteverket, om inte all skattepliktig ersättning redan har betalats ut, ompröva beslutet. Effekten av det är att från resterande utbetalningar ska utbetalaren göra preliminärskatteavdrag (10 kap.) och mottagaren lämna inkomstdeklaration (29 kap.).

2 §

Paragrafen ersätter 10 § SINK.

Av 10 § SINK framgår att det är den som ska vidkännas ett skatteavdrag som omedelbart ska överlämna beslutet till utbetalaren. Om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att en ersättning är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK bör mottagaren omedelbart underrätta utbetalaren om det. I sådana fall ska nämligen varken skatteavdrag enligt SINK eller preliminärskatteavdrag göras (se kommentaren till 10 kap. 7 §). Det anges därför i förevarande paragraf att om Skatteverket har beslutat om särskild inkomstskatteredovisning, så ska den som beslutet gäller genast visa upp beslutet för utbetalaren.

Skatteavdrag för särskild inkomstskatt

3 §

Paragrafen ersätter 9 § första stycket SINK.

I *första stycket* anges när den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Skatteavdrag för särskild inkomstskatt ska enligt *punkten 1* göras om Skatteverket har beslutat att särskild inkomstskatteredovisning ska göras för den fysiska personen. Med det avses att Skatteverket har fattat ett beslut enligt 1 § och att det inte anges i beslutet att ersättningen är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK. Anges det i beslutet att ersättningen är undantagen ska varken skatteavdrag för särskild inkomstskatt eller för preliminär skatt göras (se 10 kap. 7 §).

Det räcker dock inte att Skatteverket har beslutat om särskild inkomstskatteredovisning utan det krävs enligt *punkten 2* även att utbetalaren känner till beslutet. Om utbetalaren inte gör det ska preliminärskatteavdrag göras.

I *andra stycket* anges att skatteavdrag inte ska göras om utbetalaren är hemmahörande i utlandet. I 2 § SINK föreskrivs att med hemmahörande i utlandet avses om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket eller har fast driftställe här.

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

4 §

Paragrafen ersätter 12 § första stycket A-SINK.

Av paragrafen framgår när skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska göras. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt A-SINK ska alltid göra skatteavdrag för sådan skatt. Det krävs alltså till skillnad från skatteavdrag för skatt enligt SINK inget beslut för att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska få göras i stället för skatteavdrag för preliminär skatt. Denna skillnad mellan skatteavdrag för skatt enligt SINK respektive A-SINK finns redan och är alltså ingen nyhet.

Skatteverket har i sitt remissvar anfört att ett beslutsförfarande bör införas även vid skatteavdrag enligt A-SINK. Verket anser att ett likartat lagtekniskt system mellan SINK och A-SINK bör eftersträvas även i andra avseenden än vad gäller skatteavdrag och redovisning av skatt. Anledningen till att lagstiftaren har ansett det vara nödvändigt med ett beslut för att utbetalaren ska vara skyldig att göra skatteavdrag enligt SINK är sannolikt att det kan vara svårt för en utbetalare att avgöra huruvida SINK är tillämplig på viss ersättning. Behovet av ett beslut borde då vara än större vad gäller A-SINK, eftersom utbetalaren i sådant fall har att bedöma både om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig i Sverige och om denne tillhör någon av de kategorier som omfattas av A-SINK. Även mot bakgrund av förslaget om mottagarens ansvar för skatten måste det vara av intresse för mottagaren att redan initialt få besked om att skattskyldighet enligt A-SINK föreligger.

Regeringen delar Skatteverkets uppfattning att det är viktigt att eftersträva att de båda systemen enligt SINK och A-SINK baseras på en så likformig lagstiftning som möjligt. Genom att infoga förfarandet för SINK och A-SINK i skatteförfarandelagen och därmed även i skattekontosystemet kommer skatten att kunna hanteras gemensamt med de skatter och avgifter som ingår i systemet. Som exempel kan nämnas att skatteavdrag enligt A-SINK då kan redovisas i en skattedeklaration, dvs. i samma deklaration som arbetsgivaravgifterna på den ersättning som avdraget har gjorts från. Vidare kommer samma betalningstider att gälla och både skatteavdrag och arbetsgivaravgifter kommer att hanteras på den redovisningsskyldiges skattekonto.

Genom att som Skatteverket föreslår införa ett beslutsförfarande även för A-SINK skulle reglerna bli än mer likformiga. Ett sådant förslag omfattas emellertid inte av det remitterade förslaget och ryms inte inom ramen för detta lagstiftningsarbete.

5 §

Paragrafen ersätter 9 § andra stycket, 12 § första stycket och 14 § första stycket SINK samt 12 § andra stycket och 17 § första stycket A-SINK.

Paragrafen är tillämplig på skatteavdrag för skatt enligt såväl SINK som A-SINK.

I *första stycket 1* finns en bestämmelse om befrielse från skatteavdrag, som motsvarar 14 § första stycket SINK. Förutsättningarna för befrielse i

14 § första stycket SINK är desamma som i 5 kap. 11 § första stycket 2 och andra stycket SBL, som förs över till 10 kap. 10 § första stycket 2 och andra stycket SFL. Nuvarande bestämmelse ersätts alltså av hänvisningen i punkten 1 till motsvarande bestämmelser om befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag för preliminär skatt.

I 14 § första stycket SINK anges att Skatteverket får, enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen, medge befrielse från skatteavdrag. Regeringen har inte meddelat några sådana föreskrifter. Noteras bör att motsvarande bestämmelse om befrielse från skatteavdrag i skattebetalningslagen inte nämner något om föreskrifter från regeringen och inte heller dess motsvarighet i 10 kap. 10 §. Det gör därför inte heller förevarande paragraf.

I *punkten 2* finns bestämmelser om skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag för särskild inkomstskatt. Enligt 17 § första stycket A-SINK ska en utbetalare vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skattepliktig inkomst och skatteavdragets belopp. Av 10 kap. 19 § framgår dock att när det gäller skatteavdrag för preliminär skatt behöver uppgift bara lämnas om skatteavdragets belopp. Detsamma gäller enligt 5 kap. 12 § SBL och 12 § första stycket SINK och ska i fortsättningen även gälla skyldigheten att lämna uppgift om skatteavdrag för skatt enligt A-SINK. I *punkten 2* finns därför en hänvisning till 10 kap. 19 §.

Enligt 9 § andra stycket SINK och 12 § andra stycket A-SINK ska förmåner vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag värderas enligt bestämmelserna i 8 kap. 14–17 §§ SBL. Bestämmelser om värdering av förmåner vid beräkning av preliminärskatteavdrag ska i fortsättningen ges i förevarande lag, närmare bestämt i 11 kap. 9–11 §§. Det som anges där ska genom hänvisningen dit i *punkten 3* även gälla i fråga om skatteavdrag för särskild inkomstskatt.

I 12 § andra stycket SINK och 17 § andra stycket A-SINK anges att om ersättningen betalas ut i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Av 12 a § SINK och 17 a § A-SINK följer att om beloppet har angetts i utländsk valuta ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.

Bestämmelser om att uppgift om skatteavdrag i vissa fall ska anges i utländsk valuta finns även i 5 kap. 12 § och 8 kap. 30 § SBL. I kommentaren till 10 kap. 19 § görs bedömningen att bestämmelserna har karaktären av verkställighetsföreskrifter. De förs därför inte över till skatteförfarandelagen. I linje därmed förs inte heller aktuella bestämmelser över till skatteförfarandelagen (jfr avsnitt 6).

Bestämmelserna om befrielse från skatteavdrag enligt 10 kap. 10 § första stycket 2 och andra stycket ska inte gälla skatteavdrag som avser särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Detta anges i det helt nya *andra stycket*.

I vilka fall ska den skattskyldige redovisa och betala skatten?

6 §

Paragrafen ersätter 9 b § första meningen SINK.

I paragrafen anges när den skattskyldige ska redovisa och betala skatten.

Av gällande bestämmelse följer att om utbetalaren är hemmahörande i utlandet ska den skattskyldige själv betala skatten. Det hänger ihop med att utbetalare som är hemmahörande i utlandet inte är skyldiga att göra skatteavdrag vilket även gäller i fråga om skatteavdrag för preliminär skatt för obegränsat skattskyldiga.

I 2 § SINK anges att med hemmahörande i utlandet avses om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket eller har fast driftsställe här.

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet ska den skattskyldige själv redovisa skatten i en särskild skattedeklaration (26 kap. 2 § 6). Skatten ska redovisas och betalas senast den 12 i månaden efter den månad då inkomsten kom den skattskyldige till del (26 kap. 35 § och 62 kap. 3 §). Denna redovisnings- och betalningsskyldighet gäller oavsett om ett beslut enligt 1 § har fattats.

I 9 b § andra meningen SINK anges att mottagaren är skyldig att betala skatt som inte ska betalas genom skatteavdrag. Av förarbetena framgår att med det avses att mottagaren är skyldig att betala skatt som utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag för enligt SINK eller skattebetalningslagen (prop. 2004/05:19 s. 64). Detta gäller utan särskild föreskrift och får därför ingen motsvarighet i paragrafen.

7 §

Att en utländsk arrangör är skyldig att själv redovisa och betala skatten enligt A-SINK följer av 6, 12 och 14 §§ A-SINK. I fortsättningen anges det i denna paragraf.

Det bör noteras att om en utländsk arrangör betalar ut ersättning som är skattepliktig inkomst enligt A-SINK, ska arrangören göra skatteavdrag enligt 4 § samt redovisa skatteavdraget och eventuella arbetsgivaravgifter i en skattedeklaration och betala in skatten och avgifterna (prop. 1990/91:159 s. 37 f.).

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

14 kap. Syftet med kontrolluppgifter

1 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

I paragrafen anges syftet med kontrolluppgifterna. Kontrolluppgifter ska lämnas för andra än uppgiftslämnaren själv till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatter, avgifter och egenavgifter samt registrering av skatteavdrag, bestämmande av skattereduktion, beräkning av pensionsgrundande inkomst, beskattning enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, samt beskattning utomlands.

Enligt taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, ska kontrolluppgifter lämnas till ledning för taxering. Vilka skatte- och avgiftsunderlag som fastställs genom taxering framgår av 1 kap. 1 § första stycket TL.

Termen taxering används inte i skatteförfarandelagen och lydelsen ”taxering enligt taxeringslagen” ersätts därför av en uppräknings av de skatter och avgifter som anges i 1 kap. 1 § första stycket TL (se avsnitt 5.3).

Punkten 4, där det föreskrivs att kontrolluppgifter ska lämnas till ledning för bestämmande av skattereduktion, är helt ny. Av 22 kap. 13 § följer att kontrolluppgift ska lämnas om förmån av hushållsarbete enligt 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Det bör därför framgå av förevarande paragraf att kontrolluppgifter lämnas till ledning för bestämmande av skattereduktion.

Det är värt att nämna att det av 56 kap. 7 § framgår att i ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket utöver de skattereduktioner som ska göras enligt inkomstskattelagen göra de skattereduktioner som enligt andra lagar gäller för beskattningsåret.

I 18 § SINK föreskrivs att bestämmelser om kontrolluppgifter finns i 12 kap. 2 § LSK. Att kontrolluppgifter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga följer i fortsättningen av 23 kap. 2 §. Det inkluderar även fysiska personer som är skattskyldiga enligt A-SINK och i den lagen finns också en hänvisning till 12 kap. 2 § LSK (23 § andra stycket A-SINK). I 1 kap. 4 § LSK anges dock inte att kontrolluppgifter lämnas till ledning för beskattning enligt A-SINK. Det bör därför framgå av förevarande paragraf att kontrolluppgifter ska lämnas till ledning för beskattning enligt A-SINK. Detta anges i *punkten 6*. Hänvisningarna i lagarna om beskattning av utomlands bosatta till 12 kap. 2 § LSK ersätts av hänvisningar till 23 kap. 2 §.

Lagrådet har lämnat vissa synpunkter som regeringen delvis har följt. I punkten 3 har lagts till ”att ta ut”. Övriga synpunkter har inte följts. Formuleringen ”beskattning utomlands” i *punkten 7* motsvarar lydelsen i 1 kap. 4 § 8 LSK. Sverige har i vissa fall åtagit sig att lämna uppgifter till andra länder om inkomster i Sverige. Om det sker en beskattning eller inte saknar betydelse för själva uppgiftsskyldigheten.

15 kap. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

2 §

Paragrafen motsvarar 6 kap. 1, 5 a och 7 §§ LSK.

I *första stycket* anges att det ska lämnas kontrolluppgift om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst. I 11 kap. IL finns bestämmelser om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Av andra meningen i första stycket framgår att kontrolluppgift inte ska lämnas om ersättningen eller förmånen är skattefria av någon annan anledning än förhållanden hos mottagaren. Den bestämmelsen motsvarar bestämmelsen i 6 kap. 1 § LSK och tydliggör att kontrolluppgift ska

lämnas om alla intäkter som typiskt sett är att hänföra till inkomstslaget tjänst oavsett om de är skattepliktiga för mottagaren.

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

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

I *tredje stycket* föreskrivs att i 22 kap. 10 och 11 §§ finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning av pensionsförsäkring eller tjänstepensionsavtal.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

För vem ska kontrolluppgift lämnas?

3 §

Paragrafen motsvarar en del av 6 kap. 2 § första stycket LSK.

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

Den som ska lämna kontrolluppgift – huvudregeln

4 §

Paragrafen motsvarar en del av 6 kap. 2 § första stycket LSK.

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

5 §

Paragrafen motsvarar 6 kap. 2 § andra stycket LSK.

I paragrafen föreskrivs vem som ska lämna kontrolluppgift om sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL och som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper, nämligen den i vars tjänst rättigheten har förvärvats. Detta gäller även om rättigheten löses in av någon annan.

För att utgivaren ska kunna lämna korrekta uppgifter finns i 34 kap. 6 § en bestämmelse om att mottagaren av förmånen ska lämna uppgift till utgivaren om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits.

Paragrafen och rubriken närmast före förevarande paragraf har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Rabatt, bonus eller annan liknande förmån

6 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 3 § LSK.

Enligt bestämmelsen i LSK ska en arbetsgivare under vissa förutsättningar anses som utgivare av en rabatt, bonus eller annan förmån som har getts ut av någon annan. Det rör sig om förmåner som grundar sig på utgifter för vilka arbetsgivaren har svarat, som t.ex. när en trohetsrabatt, som har uppkommit på grund av tjänsteresor hos ett flygbolag eller hotellföretag används för privata resor.

I avdelningen om preliminär skatt har begreppen arbetsgivare och arbetstagare övergetts eftersom vissa bestämmelser gäller för betydligt fler än arbetsgivare och arbetstagare i den betydelse begreppen har inom andra rättsområden och i dagligt tal. Enligt bestämmelserna om preliminär skatt i skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, gäller nämligen ett utvidgat arbetsgivar- och arbetstagarbegrepp. Det innebär att med arbetsgivare och arbetstagare avses den som betalar ut respektive tar emot ersättning för arbete. Dessa definitioner slopas och i stället används nyss nämnda uttryck eller begreppen utbetalare eller utgivare respektive mottagare.

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

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

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

anges att förmån av aktuellt slag ska anses utgiven av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen.

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

Begreppen arbetsgivare och arbetstagare används därför inte i paragrafen. I stället anges att den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen ska lämna kontrolluppgift.

För att den som har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen ska kunna lämna korrekta uppgifter finns i 34 kap. 7 § första stycket en bestämmelse om att den som har utnyttjat en rabatt, bonus eller annan förmån ska lämna uppgift till den uppgiftsskyldige om att han eller hon har utnyttjat en förmån av aktuellt slag.

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

7 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 4 § LSK.

I paragrafen föreskrivs att om en ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § har getts ut från utlandet kan anses ha sin grund i en anställning i Sverige ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken mottagaren är anställd. Detta gäller under förutsättning att det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och mottagaren.

För att underlätta för den som ska lämna kontrolluppgift anges i 34 kap. 7 § andra stycket att den som har tagit emot en sådan ersättning eller förmån ska lämna uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige om detta.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

8 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 5 § 1, 2 och 4 LSK.

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst.

I *punkterna 1* och *2* anges under vilka förutsättningar som kontrolluppgift inte behöver lämnas för ersättning eller förmån för arbete.

Av *punkten 3* framgår att kontrolluppgift inte behöver lämnas om sådan ersättning eller förmån som har redovisats i en förenklad arbetsgivardeklaration.

Punkten 4 är helt ny. Den som har betalat ut ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK, ska redovisa gjorda skatteavdrag i en arbetsgivardeklaration. I en bilaga till deklarationen ska uppgifter om bl.a. betalningsmottagare, ersättning och verksamhet lämnas (se avsnitt

11.3). Utbetalare av ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska inte behöva lämna samma uppgifter två gånger. Därför anges i paragrafen ett undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. För att undantaget ska gälla krävs att ersättningen eller förmånen är skattepliktig enligt A-SINK och att ersättningen eller förmånen har redovisats för mottagaren i en arbetsgivardeklaration. Se avsnitt 11.2.6.

Undantaget i 6 kap. 5 § 3 LSK för ersättning och förmån som ska redovisas i självdeklaration enligt 3 kap. 21 § LSK första och tredje styckena får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Skälet därtill är att de särskilda uppgiftsskyldigheterna för delägare mfl. i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag slopas. Se avsnitt 11.2.1.

Vid utformningen av paragrafen har hänsyn tagits till *Lagrådets* synpunkter om enhetligt uttryckssätt.

Kontrolluppgiftens innehåll

9 §

Paragrafen motsvarar 6 kap. 6 § LSK.

I paragrafen anges vilka uppgifter som en kontrolluppgift ska innehålla om intäkter i inkomstslaget tjänst.

10 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 9 § LSK.

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

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Värdering av ersättningar och förmåner

11 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 10 § LSK.

I *första stycket* anges att värdet av ersättningar och förmåner som har getts ut i annat än pengar ska beräknas i enlighet med bestämmelserna i 61 kap. IL.

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

I *tredje stycket* finns bestämmelser om hur värdet av förmån av bostad i Sverige som inte är en semesterbostad eller en bostad som avses i 61 kap. 3 a § IL ska beräknas. Stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Hänvisningar till bestämmelser i skattebetalningslagen ersätts med hänvisningar till bestämmelser i socialavgiftslagen. Det beror på att skatteförfarandelagen, till skillnad från skattebetalningslagen, inte ska innehålla några bestämmelser om beräkning av arbetsgivaravgifter. Hur

förmåner ska värderas vid beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifter ska i stället regleras i socialavgiftslagen. Av 11 kap. 10 och 11 §§ framgår att de nya bestämmelserna i socialavgiftslagen om värdering av förmåner även gäller vid beräkningen av skatteavdrag.

16 kap. Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet

Ersättningar och förmåner

1 §

Paragrafen motsvarar 7 kap. 1 § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om ersättningar och förmåner till näringsidkare. I likhet med vad som gäller enligt LSK ska kontrolluppgiftsskyldigheten bara gälla om aktuell ersättning eller förmån ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Vilka ersättningar och förmåner som avses anges i 3 §.

2 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 2 § LSK.

Av paragrafen framgår för vem kontrolluppgiften ska lämnas och av vem.

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

3 §

Paragrafen motsvarar 7 kap. 3 § LSK.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad kontrolluppgiften ska innehålla.

Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

4 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 4 § första stycket och 5 § första stycket LSK.

I paragrafen anges att kontrolluppgift ska lämnas om vissa omständigheter avseende skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto.

Punkten 1 är helt ny. I punkten anges att kreditinstituten ska lämna uppgift om insatt belopp på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto. Skälen för förslaget redovisas i avsnitt 11.2.4.

Som förutsättning för avdrag gäller att insättningen görs senast den dag då näringsidkaren ska lämna deklaration (21 kap. 33 § och 32 kap. 6 §

IL). Att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om den dag då insättningen gjordes behöver inte anges särskilt utan det följer av skyldigheten att lämna uppgift om insatt belopp.

I 9 kap. 4 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad FSK, föreskrivs att den som gör en insättning på ett skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto ska lämna uppgift till banken om vilket beskattningsår insättningen avser.

Kreditinstitut är skyldiga att inom viss tid betala ut kvarstående medel på aktuella konton och lämna kontrolluppgift om utbetalningen (21 kap. 36 § andra stycket och 32 kap. 8 § andra stycket IL). En sådan utbetalning ska tas upp till beskattning. Den tid som medlen får stå inne med bibehållen skattecredit är 10 respektive 20 år för skogskonto och skogsskadekonto samt 6 år för upphovsmannakonto. Tiden räknas från ingången av det år då insättningen senast skulle ha gjorts, dvs. från ingången av året efter beskattningsåret.

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

Kontrolluppgift ska dessutom lämnas om uttag och utbetalning på sådana konton. Detta framgår av *punkten 2*.

Enligt *punkten 3* ska kontrolluppgift också lämnas om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto, om dessa förhållanden är kända. Sådana förfoganden innebär normalt att medlen på kontot ska tas upp som skattepliktig intäkt. Medel på skogskonto och skogsskadekonto kan dock utan beskattningskonsekvenser föras över till en närstående i samband med en benefik överlåtelse av en lantbruksenhet (21 kap. 41 § IL). Detta innebär alltså att kontrolluppgiften ska innehålla uppgifter om aktuella förfoganden även om de inte leder till någon skattepliktig intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

5 §

Paragrafen motsvarar 7 kap. 4 § andra stycket och 5 § andra stycket LSK.

I paragrafen anges vilka personer kontrolluppgift ska lämnas för och vem som ska lämna kontrolluppgift.

6 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 4 § tredje stycket och 5 § tredje stycket LSK.

I paragrafen anges vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften avseende skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto. *Punkten 1* är helt ny. Se författningskommentaren till 4 § och avsnitt 11.2.4.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 1 § LSK.

I paragrafen anges att kontrolluppgift ska lämnas om ränteinkomster och annan avkastning än kapitalvinst som hänför sig till fordringsrätter och som utgör intäkt i inkomstslaget kapital.

I likhet med vad som gäller enligt LSK ska orden ränta (här ränteinkomst) och fordringsrätt ha samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (3 kap. 2 §). Vad som avses med fordringsrätt anges i 48 kap. 3 och 4 §§ IL.

Lagrådet anser att ordet ”sådan” bör läggas till före ”avkastning” i *andra stycket*. Regeringen anser dock att lydelsen i gällande rätt är tydligare än den av *Lagrådet* föreslagna lydelsen. Ordet ”sådan” skulle felaktigt kunna syfta på ränteinkomst som anges i första stycket.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen ersätter en del av 8 kap. 2 § första stycket LSK.

I paragrafen regleras för vilka personer kontrolluppgift enligt 1 § ska lämnas.

3 §

Paragrafen ersätter delar av 8 kap. 2 § LSK.

Paragrafen pekar ut den som ska lämna kontrolluppgift.

Av *första stycket* framgår att det är den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta eller annan avkastning som ska lämna kontrolluppgift.

Enligt 8 kap. 2 § *andra stycket* 2 LSK är fysiska personer och dödsbon skyldiga att lämna kontrolluppgift om ränta som utgör en utgift i en näringsverksamhet som personen eller boet bedriver. Enskilda näringsidkare och dödsbon ska inte längre behöva lämna kontrolluppgift om ränta eller annan avkastning, se avsnitt 11.2.5. Därför finns det inte någon motsvarighet till 8 kap. 2 § *andra stycket* 2 LSK i förevarande paragraf. Det innebär att i fortsättningen är det enligt *andra stycket* bara andra juridiska personer än dödsbon som ska lämna kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 4 § LSK.

Paragrafen reglerar undantagen från skyldigheten att lämna kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning.

I *punkten 1* anges att kontrolluppgift inte behöver lämnas för ett konto för vilket det inte finns ett personnummer och som har öppnats före den 1 januari 1985, om räntan understiger 100 kronor under året för varje innehavare.

I *punkten 2* finns en generell beloppsgräns och i *punkten 3* görs undantag för skogskonton, skogsskadekonton, upphovsmannakonton och pensionssparkonton.

Lagrådet har lämnat vissa språkliga synpunkter som regeringen inte har följt. Av 24 kap. 1 § framgår att kontrolluppgifter ska lämnas för varje kalenderår. Därför anges inte kalenderår i punkten 1. Lydelsen överensstämmer med den nuvarande lydelsen i LSK.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 5 § LSK.

I paragrafen regleras vad en kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter ska innehålla.

Enligt *första stycket* ska kontrolluppgiften innehålla uppgift om tillgodoräknad eller utbetald ränta och annan avkastning.

Andra stycket reglerar vad som ska redovisas när det inte går att utröna vad som är ränta och vad som är annan utbetalning.

När två eller flera personer innehar ett konto

6 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 6 § LSK.

I *första stycket* anges hur kontrolluppgift ska lämnas om det är två eller fler personer som är kontoinnehavare till samma konto. Räntan eller avkastningen ska fördelas mellan dem efter deras andelar i räntan eller avkastningen. I annat fall ska räntan eller avkastningen fördelas med lika stora andelar.

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

18 kap. Kontrolluppgift om ränteutgifter

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 7 § LSK.

Enligt paragrafen ska kontrolluppgift lämnas om ränteutgifter.

I likhet med vad som gäller enligt LSK ska ordet ränta (här ränteutgift) ha samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (3 kap. 2 §).

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen ersätter en del av 8 kap. 8 § första stycket LSK.

I paragrafen regleras för vem kontrolluppgift ska lämnas.

3 §

Paragrafen ersätter delar av 8 kap. 8 § LSK.

Paragrafen pekar ut vem som ska lämna kontrolluppgift om ränteutgifter.

Av *första stycket* framgår att kontrolluppgift ska lämnas av den som har tagit emot ränta.

Enligt 8 kap. 8 § andra stycket 2 LSK är fysiska personer och dödsbon skyldiga att lämna kontrolluppgift om räntan utgör en inkomst i en näringsverksamhet som personen eller boet bedriver. Enskilda näringsidkare och dödsbon ska inte längre behöva lämna kontrolluppgift om ränta. Därför finns det inte någon motsvarighet till 8 kap. 8 § andra stycket 2 LSK i förefarande paragraf. Se avsnitt 11.2.5. Det innebär att i fortsättningen är det enligt *andra stycket* bara andra juridiska personer än dödsbon som ska lämna kontrolluppgift om ränteutgifter.

Av *tredje stycket* framgår att enskilda juridiska personer som bara har tagit emot dröjsmålsränta inte behöver lämna kontrolluppgift. I förarbetena till LSK uttalades att undantaget inte skulle gälla inom offentlig verksamhet (prop. 2001/02:25 s. 183). I LSK används begreppet ”enskild person” för att klargöra att offentlig verksamhet inte omfattas. I paragrafen används i stället ”enskild”, som är det begrepp som numera används i lagstiftningen.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 11 § LSK.

I paragrafen föreskrivs att kontrolluppgift om ränteutgifter inte behöver lämnas om den sammanlagda räntan för en person understiger 100 kronor under året.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 10 § LSK.

Av paragrafen framgår vad en kontrolluppgift om ränteutgifter ska innehålla.

I *första stycket* föreskrivs att en kontrolluppgift om ränteutgifter ska innehålla uppgift om mottagen ränta.

Förskottsräntor får dras av det beskattningsår då de betalas, men bara till den del de avser tid intill utgången av januari månad året efter beskattningsåret. Detta följer av 41 kap. 9 § andra stycket IL och i *andra stycket* föreskrivs därför att kontrolluppgift bara ska lämnas om den del av en förskottsränta som avser tiden till och med den 31 januari året efter beskattningsåret. Återstoden av betald förskottsränta får dras av senare år. Termen taxeringsår används inte i skatteförfarandelagen och den ersätts därför med ordalydelsen ”året efter beskattningsåret.” Se avsnitt 5.3.2.

När två eller flera personer är betalningsansvariga för en skuld

6 §

Paragrafen motsvarar 8 kap. 12 § LSK.

I *första stycket* anges hur kontrolluppgift ska lämnas om det är två eller flera personer som är betalningsansvariga för en skuld. Räntan ska fördelas efter hur mycket var och en är betalningsansvarig för om detta är känt för uppgiftslämnaren. I annat fall ska räntan fördelas lika mellan de betalningsansvariga.

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

19 kap. Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 9 kap. 1 § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om ränta, utdelning och annan avkastning på delägarätter. Termen delägar rätt har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (3 kap. 2 §). En definition av begreppet delägar rätt finns i 48 kap. 2 § IL. Delägar rätt kan vara både svenska och utländska tillgångar om det inte i 48 kap. 2 § IL är särskilt angivet att bara svenska tillgångar omfattas. Med annan avkastning än ränta, utdelning eller kapitalvinst som hänför sig till delägar rätt och som utgör intäkt i inkomstslaget kapital avses t.ex. sådan avkastning på en s.k. aktieindexobligation som var i fråga i Regeringsrättens avgörande RÅ 2003 ref. 48 (prop. 2004/05:113 s. 59).

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen ersätter 9 kap. 2 § LSK.

I paragrafen regleras för vem kontrolluppgift om ränta, utdelning eller annan avkastning ska lämnas.

3 §

Paragrafen motsvarar 9 kap. 4 § LSK.

I paragrafen anges vem som ska lämna kontrolluppgift. Det är den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta, utdelning eller annan avkastning som ska lämna kontrolluppgiften.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen ersätter 9 kap. 5 § LSK.

I denna paragraf stadgas att kontrolluppgift inte ska lämnas om ränta, utdelning eller annan avkastning på tillgångar på pensionssparkonto. Av 42 kap. 4 § IL följer att utdelning, kapitalvinst och annan avkastning på tillgångar på pensionssparkonto inte ska tas upp i inkomstslaget kapital. Värdet av de tillgångar som finns på kontot vid årets ingång utgör i stället underlag för skatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Det är visserligen kontoinnehavaren som är skattskyldig, men det är pensionssparinstitutet som redovisar och betalar avkastnings-

skatten för den skattskyldiges räkning. Alltså behövs det inte någon kontrolluppgift om ränta, utdelning eller annan avkastning på tillgångar på pensionssparkonto.

Prop. 2010/11:165

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Paragrafen ersätter 9 kap. 6 § LSK.

Enligt paragrafen ska uppgift om tillgodoräknad eller utbetald ränta, utdelning och annan avkastning lämnas i en kontrolluppgift. Till skillnad från 9 kap. 6 § LSK innehåller förevarande paragraf en bestämmelse om att kontrolluppgiften också ska innehålla uppgift om annan avkastning än ränta och utdelning som har tillgodoräknats eller betalats ut.

När fler än fem personer innehar en depå eller ett konto

6 §

Paragrafen motsvarar 9 kap. 7 § LSK.

I paragrafen regleras för vem kontrolluppgift ska lämnas i det fall det är fler än fem personer som innehar en depå eller ett konto. Om någon ensam förfogar över en sådan depå eller ett sådant konto är det tillräckligt att kontrolluppgift lämnas för den personen.

20 kap. Kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder och fondföretag

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 1 § LSK.

Av paragrafen framgår att kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av andelar i en investeringsfond eller i ett sådant fondföretag som driver verksamhet i Sverige enligt 1 kap. 7 eller 9 § lagen (2004:46) om investeringsfonder, förkortad IFL. Vad som avses med fondföretag framgår av 1 kap. 1 § första stycket 8 IFL.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 2 § LSK.

Enligt paragrafen ska kontrolluppgift lämnas för fysiska personer och dödsbon.

3 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 3 § LSK.

Paragrafen reglerar vem som ska lämna kontrolluppgift om avyttring genom inlösen av andelar i en investeringsfond eller i ett fondföretag. Vem som ska lämna kontrolluppgift om annan avyttring än inlösen anges i 4 §.

I *första stycket 1* anges att sådana fondbolag som avses i 1 kap. 1 § första stycket 7 IFL, dvs. svenska aktiebolag som har fått tillstånd av Finansinspektionen enligt 1 kap. 4 § IFL att driva fondverksamhet, eller förvaringsinstitut ska lämna kontrolluppgift om avyttring genom inlösen om förvaltningen av investeringsfonden eller fondföretaget har övergått till institutet.

Enligt *punkten 2* ska värdepappersbolag och kreditinstitut som förvaltar specialfonder enligt 1 kap. 5 § IFL lämna kontrolluppgift. Vad som ska förstås med värdepappersbolag och kreditinstitut framgår av 1 kap. 5 § 26 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden och 2 kap. 4 a § IL. Begreppet specialfond definieras i 1 kap. 1 § första stycket 23 IFL.

Punkten 3 omfattar förvaltningsbolag, dvs. utländska företag som i sitt hemland har tillstånd att förvalta fondföretag, som driver verksamhet i Sverige enligt 1 kap. 6 eller 8 § IFL.

Av *punkten 4* framgår att kontrolluppgift om avyttring genom inlösen av andelar i sådana fondföretag som driver verksamhet i Sverige enligt 1 kap. 7 eller 9 § IFL ska lämnas av fondföretaget självt.

Om ett förvaltningsbolag eller ett fondföretag har slutit avtal med ett värdepappersinstitut om att ombesörja försäljning och inlösen av andelar ska, enligt paragrafens *andra stycke*, kontrolluppgiften i stället lämnas av värdepappersinstitutet. Med värdepappersinstitut avses enligt 1 kap. 5 § 26 och 27 lagen om värdepappersmarknaden svenska aktiebolag och svenska kreditinstitut som har fått tillstånd att driva värdepappersrörelse och utländska företag som driver värdepappersrörelse från filial i Sverige.

För det fall en fondandel är förvaltarregistrerad är det, enligt *tredje stycket*, förvaltaren som ska lämna kontrolluppgiften.

4 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 4 § LSK.

I paragrafen regleras vem som ska lämna kontrolluppgift i det fall fondandelar avyttras på annat sätt än genom inlösen, t.ex. vid försäljning över börsen. Vem som ska lämna kontrolluppgift vid avyttring genom inlösen behandlas i 3 §.

Om ägaren av fondandelarna har låtit registrera andelarna på en förvaltare ska förvaltaren enligt *första stycket* lämna kontrolluppgift om avyttringen. Detta gäller avyttringar av andelar i investeringsfonder och andelar i sådana fondföretag som avses i 1 kap. 7 eller 9 § IFL. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet föreskrivs i 34 kap. 9 § att fondbolag som ska föra in en förvaltare i registret över andelsinnehavare ska lämna förvaltaren uppgift om den genomsnittliga anskaffningsutgiften för de andelar som ska registreras på förvaltaren. Om innehavaren av andelarna byter förvaltare eller om förvaltaren inte längre ska vara införd i registret ska förvaltaren lämna den nya förvaltaren eller fondbolaget motsvarande uppgift om de andelar som flyttas.

I *andra stycket* regleras avyttringar av andelar i fondföretag som inte är förvaltarregistrerade. Vid sådan avyttring ska kontrolluppgift lämnas av värdepappersinstitut om institutet medverkar vid avyttringen. Ett sådant värdepappersinstitut känner inte till anskaffningsutgiften och av 6 §

tredje stycket följer därför att uppgift inte behöver lämnas om kapitalvinst eller kapitalförlust, utan bara om ersättningen vid avyttringen efter avdrag för utgifterna för avyttringen (jfr prop. 2001/02:25 s. 187 f.).

Andra stycket avser bara andelar i fondföretag och därmed inte andelar i investeringsfonder. Med fondföretag avses enkelt uttryckt "utländsk investeringsfond". Om en andel i en investeringsfond, dvs. en "svensk fond", avyttras på något annat sätt än genom inlösen är skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttringen begränsad till andelar som är förvaltarregistrerade (första stycket). Är fondandelarna i en "svensk fond" inte förvaltarregistrerade finns det därför inte någon skyldighet att lämna kontrolluppgift.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

5 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 5 § LSK.

I denna paragraf stadgas att kontrolluppgift inte ska lämnas om avyttring av tillgångar på pensionssparkonto. Jfr kommentaren till 19 kap. 4 §.

Kontrolluppgiftens innehåll

6 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 6 § LSK.

Av paragrafen framgår vilka uppgifter som ska lämnas i en kontrolluppgift om avyttring av fondandelar.

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

Skyldighet att lämna kontrolluppgift

1 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 7 § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttring av andra delägarätter än fondandelar och av fordringsrätter, slutförande av options- och terminsaffärer, som inte innebär förvärv eller försäljning av egendom, samt utfärdande av optioner.

Termerna delägar rätt och fordrings rätt har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (3 kap. 2 §). Begreppen delägar rätt och fordrings rätt definieras i 48 kap. 2–4 §§ IL. Av 44 kap. 11 och 12 §§ IL framgår vad som avses med termin respektive option.

En termins- eller optionsaffär kan slutföras utan att den underliggande egendomen avyttras. Enligt 44 kap. 4 § IL ska sådana sätt att slutföra en termins- eller optionsaffär räknas som avyttring. Även om nämnda slutföranden ska räknas som avyttring ska kontrolluppgift lämnas enligt *punkten 2*. *Punkten 1* gäller nämligen bara om kontrolluppgift inte ska lämnas enligt *punkten 2*. Om däremot en optionsaffär avslutas genom lösen eller en terminsaffär genom leverans, dvs. den underliggande egendomen avyttras, ska kontrolluppgift lämnas enligt reglerna för den under-

liggande egendomen och inte enligt punkten 2. Är den underliggande egendomen en delägar rätt eller en fordrings rätt ska kontrolluppgift lämnas enligt punkten 1. Om den underliggande egendomen inte är en andel i en investeringsfond eller i ett fondföretag ska dock kontrolluppgift lämnas enligt 20 kap. 1 §.

För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

2 §

Paragrafen ersätter delar av 10 kap. 8 § LSK.

I paragrafen anges för vem kontrolluppgift ska lämnas, nämligen för fysiska personer och dödsbon.

3 §

Paragrafen ersätter delar av 10 kap. 8 § LSK.

Av *punkterna 1 och 2* framgår att värdepappersinstitut ska lämna kontrolluppgift. Av 1 kap. 5 § 26 och 27 lagen om värdepappersmarknaden framgår att med värdepappersinstitut avses svenska aktiebolag och svenska kreditinstitut som har fått tillstånd att bedriva värdepappersrörelse och utländska företag som driver värdepappersrörelse från filial i Sverige.

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

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

I *punkten 5* anges att den som har betalat ut ersättning vid avyttring genom inlösen ska lämna kontrolluppgift.

Enligt *punkten 6* ska kontrolluppgift lämnas av försäkringsgivare, som har betalat ut ersättning på grund av en sådan försäkring som ett värdepappersbolag har tecknat för skadeståndsskyldighet som det kan komma att ådra sig när tjänster utförs i rörelsen.

Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

4 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I denna paragraf stadgas att kontrolluppgift inte ska lämnas om avyttring av tillgångar på pensionssparkonto. Jfr kommentarerna till 19 kap. 4 §.

Kontrolluppgiftens innehåll

5 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 9 § LSK.

Av paragrafen framgår vilka uppgifter som ska lämnas i en kontrolluppgift om avyttring av andra delägar rätter än fondandelar samt av fordringsrätter, slutförande av options- och terminsaffärer, som inte

innebär förvärv eller försäljning av egendom, samt utfärdande av optioner.

Prop. 2010/11:165

6 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 10 § LSK.

Enligt paragrafen ska en uppgiftsskyldig, som har betalat ut ersättning som inte bara avser avyttring av delägarätter eller fordringsrätter och som inte kan ange hur stor del av utbetalt belopp som avser avyttringen, lämna uppgift om det sammanlagda utbetalda beloppet.

När delägarätter eller fordringsrätter ägs gemensamt av flera personer

7 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 11 § LSK.

Om delägarätter eller fordringsrätter ägs gemensamt av flera personer och det vid avyttringen har upprättats en rapport enligt 8 kap. 27 § lagen om värdepappersmarknaden, behöver – enligt paragrafen – kontrolluppgift bara lämnas för den person som anges i rapporten.

22 kap. Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden

Innehåll

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag

2 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 2 § LSK.

I *första stycket* finns en bestämmelse om skyldigheten att lämna kontrolluppgift om överlåtelse av en privatbostadsrätt. Med privatbostadsrätt avses enligt 2 kap. 18 § IL en andel i ett privatbostadsföretag om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad.

Av *andra stycket* framgår för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas.

I *tredje stycket* regleras vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften. Enligt 11 kap. 2 § 6 LSK ska kontrolluppgiften, om överlåtaren förvärvade privatbostadsrätten efter år 1973, innehålla uppgift om storleken av sådana kapitaltillskott som han eller hon enligt 46 kap. 7 § IL får räkna in i omkostnadsbeloppet. Om privatbostadsrätten förvärvades före den 1 januari 1974 behöver alltså uppgift inte lämnas om kapitaltillskott. Detta rimmar mindre väl med reglerna för beräkning av omkostnadsbelopp i 46 kap. IL. Av 46 kap. 7 och 14 §§ IL följer nämligen att en privatbostadsrätt som är förvärvad före år 1974 ska anses förvärvad den 1 januari 1974 och att kapitaltillskott som har lämnats före det datumet inte får räknas in i omkostnadsbeloppet. Däremot får kapitaltillskott som har lämnats efter år 1973 räknas in i omkostnadsbeloppet och det oavsett om privatbostadsrätten förvärvades dess-

förrinnan. För att kontrolluppgiftsskyldigheten ska stämma överens med de materiella skattereglerna föreskrivs därför att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om kapitaltillskott som har lämnats efter år 1973 och som får räknas in i omkostnadsbeloppet enligt 46 kap. 7 § IL.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

3 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 2 a § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om överlåtelse av andel i s.k. oäkta bostadsföretag. Med oäkta bostadsföretag avses bostadsföretag som inte är privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL. Av paragrafen framgår även för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas samt vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften.

Upplåtelse av privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt

4 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 3 § LSK.

I *första stycket* anges att kontrolluppgift ska lämnas om upplåtelse av en privatbostad eller en bostad som innehas med hyresrätt.

Av *andra stycket* framgår för vem och av vem som kontrolluppgift ska lämnas. En anställd som upplåter en privatbostad eller en bostad med hyresrätt till sin arbetsgivare ska enligt 42 kap. 30 § IL beskattas i inkomstslaget kapital för hyresersättningen. Eftersom hyresersättningen är inkomst av kapital ska kontrolluppgift inte lämnas enligt bestämmelserna i 15 kap. om kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst.

I skatteförfarandelagen ska begreppen arbetsgivare och anställd bara användas i fall det är begreppens sedvanliga betydelser som åsyftas, dvs. de betydelser som begreppen har inom andra rättsområden och i dagligt tal. Om ett utvidgat arbetsgivarbegrepp, som det som gäller t.ex. enligt skattebetalningslagen, åsyftas ska i stället andra begrepp eller ordalydelser användas.

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

Kontrolluppgiftsskyldigheten bör bara gälla om utbetalaren har gjort eller varit skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen för arbete.

Kontrolluppgift ska alltså inte lämnas om hyresersättningar som jämte en arbetsersättning betalas ut till någon som är godkänd för F-skatt.

Vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften anges i *tredje stycket*.

Samfällighet

5 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 4 § LSK.

I *första stycket* finns en bestämmelse om att kontrolluppgift ska lämnas om utdelning till delägare i sådana samfälligheter som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL.

Av *andra stycket* framgår att kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den juridiska person som förvaltar samfälligheten.

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

6 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 5 § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om inkomster från andra samfälligheter än sådana som avses i 5 §. Om en privatbostadsfastighet har del i en sådan samfällighet ska kontrolluppgift enligt *första stycket* lämnas om fastighetens andel av samfällighetens inkomster som är avkastning av kapital.

I *andra och tredje styckena* anges för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas samt vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften. Skyldigheten att lämna kontrolluppgift gäller bara den del av inkomsterna som överstiger 600 kronor. Detta motsvarar gränsen för skatteplikt i 42 kap. 29 § första stycket IL.

Räntebidrag

7 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 6 § LSK.

I paragrafen ges bestämmelser om skyldigheten att lämna kontrolluppgift om statliga räntebidrag för bostadsändamål. I paragrafen anges även för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas samt vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften.

Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

8 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 7 § LSK.

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

9 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 7 a § LSK.

I *första stycket* anges att kontrolluppgift ska lämnas dels om överföring av hela värdet i en pensionsförsäkring, dels om försäkringsgivarens överlåtelse eller överföring av en pensionsförsäkring. Syftet med förevarande kontrolluppgiftsskyldighet är att Skatteverket snabbt ska få information om transaktioner som innebär att en försäkring flyttas utanför svensk jurisdiktion. I 24 kap. 2 § anges därför att kontrolluppgift enligt förevarande paragraf ska lämnas inom 14 dagar efter överföringen eller överlåtelsen.

Att kontrolluppgift ska lämnas för såväl juridiska personer som fysiska personer framgår av *andra stycket*. Av 3 kap. 11 § framgår att med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det som sägs om svenska handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 6 §). Kontrolluppgift ska lämnas av den försäkringsgivare som har överlåtit eller överfört försäkringen eller dess värde.

I *tredje stycket* regleras vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften. Aktuella kontrolluppgifter ska inte bara innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som lämnar uppgiften och den som uppgiften lämnas för utan även för försäkringstagaren, den försäkrade och den mottagande försäkringsgivaren. I vissa fall kan det innebära att det följer av både förevarande paragraf och 24 kap. 4 § att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas.

Avskattning av pensionsförsäkring

10 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 7 b § LSK.

I *första stycket* stadgas att kontrolluppgift ska lämnas om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning av en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 19 eller 19 a § IL.

Det är viktigt att Skatteverket snabbt får kännedom om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning och kontrolluppgiften ska därför lämnas inom 14 dagar efter överföringen eller överlåtelsen. Tidsfristen anges i 24 kap. 2 §.

I *andra och tredje styckena* regleras för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas samt innehållet i kontrolluppgiften. Aktuella kontrolluppgifter ska inte bara innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som lämnar uppgiften och den som uppgiften lämnas för utan även för försäkringstagaren och den försäkrade. I vissa fall kan det innebära att det följer av både förevarande paragraf och 24 kap. 4 § att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas.

11 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 7 c § LSK.

Av paragrafen framgår att kontrolluppgift som avses i 9 och 10 §§ också ska lämnas av utländska tjänstepensionsinstitut om sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Med betalning av premie för pensionsförsäkring likställs enligt 28 kap. 2 § andra stycket IL betalning enligt ett avtal med ett utländskt tjänstepensionsinstitut om tjänstepension under förutsättning att avtalet är jämförbart med pensionsförsäkring och uppfyller relevanta delar av de kvalitativa villkor som gäller för sådana försäkringar (58 kap. 1 a § IL).

Vad som avses med utländskt tjänstepensionsinstitut framgår av 39 kap. 13 a § IL.

Underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar**12 §**

Paragrafen motsvarar 11 kap. 8 a § LSK.

Av paragrafen framgår att kontrolluppgift ska lämnas för avkastningsskatteändamål. Paragrafens *första stycke* anger genom en hänvisning till lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel att kontrolluppgift ska lämnas för utländska kapital- och pensionsförsäkringar samt för sådana tjänstepensionsavtal med utländska tjänstepensionsinstitut som är jämförbara med en kapital- eller pensionsförsäkring. Kontrolluppgift ska även lämnas för s.k. stiftelseliknande avtal med utländska tjänstepensionsinstitut.

Av *andra stycket* framgår att kontrolluppgift ska lämnas för såväl juridiska personer som fysiska personer. Av 3 kap. 11 § framgår att med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det som sägs om svenska handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 6 §).

I *tredje* och *fyjärde styckena* anges vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften.

Skattereduktion för förmån av hushållsarbete**13 §**

Paragrafen ersätter 11 kap. 9 § LSK.

I *första stycket* anges att kontrolluppgift ska lämnas om skattereduktion för förmån av hushållsarbete enligt 67 kap. IL. Begreppet F-skattsedel används inte i skatteförfarandelagen. I stället för innehavare av F-skattsedel används ordalydelsen ”den som är godkänd för F-skatt”.

I *andra* och *tredje styckena* anges för vem och av vem som kontrolluppgift ska lämnas samt kontrolluppgiftens innehåll.

14 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 13 § LSK.

I *första stycket* föreskrivs att kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av elcertifikat.

Med elcertifikat avses enligt lagen (2003:113) om elcertifikat ett av staten utfärdat bevis om att en megawattimme förnybar el har producerats. Elleverantörer är skyldiga att inneha en viss kvot elcertifikat. De som producerar förnybar el kan därmed sälja sina elcertifikat och på så vis täcka merkostnaden för att använda förnybara energikällor i stället för konventionella källor.

Av *andra* och *tredje styckena* framgår för vem och av vem som kontrolluppgift ska lämnas samt kontrolluppgiftens innehåll.

Utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar*15 §*

Paragrafen motsvarar 11 kap. 15 § LSK.

I paragrafens *första stycke* anges skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttring av utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar. Handeln med utsläppsrätter regleras i lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter.

Av *andra* och *tredje styckena* framgår för vem och av vem som kontrolluppgift ska lämnas samt kontrolluppgiftens innehåll.

23 kap. Kontrolluppgift om utländska förhållanden**Betalningar till och från utlandet***1 §*

Paragrafen motsvarar 12 kap. 1 § LSK.

I paragrafens *första stycke* regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om betalningar till och från utlandet samt om betalningar inom landet mellan en obegränsat skattskyldig och en begränsat skattskyldig.

Att kontrolluppgift ska lämnas för såväl juridiska personer som fysiska personer framgår av *andra stycket*. Av 3 kap. 11 § framgår att med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det som sägs om svenska handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 6 §).

Vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften anges i *tredje* och *fjärde styckena*.

Begränsat skattskyldiga*2 och 3 §§*

Paragraferna ersätter 12 kap. 2 § första och andra styckena samt 3 § första stycket LSK.

I 2 § regleras kontrolluppgiftsskyldigheten avseende fysiska personer som är begränsat skattskyldiga och i 3 § regleras kontrolluppgiftsskyldigheten avseende juridiska personer som är begränsat skattskyldiga. Av 3 kap. 11 § framgår att med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det som sägs om svenska handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 6 §).

Enligt 12 kap. 3 § LSK ska kontrolluppgift lämnas för enskilda näringsidkare som är begränsat skattskyldiga. Eftersom kontrolluppgifter om intäkter och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet i fortsättningen ska lämnas för fysiska personer behöver bestämmelsen i 3 § inte längre omfatta enskilda näringsidkare. Det följer nämligen av 2 § att kontrolluppgift enligt 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 4 ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga, vilket inkluderar näringsidkare. Se även kommentaren till dessa paragrafer.

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt övriga paragrafer gäller bara om den som uppgiften ska lämnas för är obegränsat skattskyldig. Detta sägs inte uttryckligen i bestämmelserna om kontrolluppgifter men har ändå ansetts gälla i den praktiska tillämpningen. Det kan även anses följa av förevarande paragrafer där det sägs att kontrolluppgift i vissa särskilt angivna fall även ska lämnas för fysiska personer och juridiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Vad som avses med begränsat skattskyldiga framgår av 3 kap. 17 § IL när det gäller fysiska personer och av 6 kap. 7 § samma lag när det gäller juridiska personer. Vid sin granskning av förslaget till LSK påpekade Lagrådet att definitionerna av uttrycken är mycket vida. Det innebär i sin tur att skyldigheten att lämna kontrolluppgift för begränsat skattskyldiga kunde framstå som mycket omfattande. Bestämmelserna fick dock enligt Lagrådet förstås på så sätt att skyldigheten bara omfattade uppgifter som kunde vara av betydelse för beskattningen i Sverige. Dessutom framhöll Lagrådet att allmänt sett torde det inte vara möjligt att förplikta andra rättssubjekt än sådana som i något hänseende faller under svensk jurisdiktion att lämna kontrolluppgifter. Varken 12 kap. 2 § LSK eller de bestämmelser till vilka den paragrafen hänvisar gav enligt Lagrådets mening uttryck för dessa begränsningar. Lagrådet ansåg dock att bestämmelserna måste förstås så att begränsningarna är underförstådda och ska respekteras i tillämpningen. Regeringen instämde i Lagrådets bedömning (prop. 2001/02:25 s. 195). Denna bedömning är alltså gällande.

De underförstådda begränsningarna gör att tillämpningsområdet för förevarande paragrafer inte är lika omfattande som ordalydelsen ger uttryck för. Dessutom behöver kontrolluppgift inte lämnas om förutsättningarna i 25 kap. 1 § är uppfyllda.

Föreskrifter om att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om utländska skatteregistreringsnummer och medborgarskap kan ges i förordning

Av 12 kap. 2 § tredje stycket LSK framgår att kontrolluppgiften ska, utöver de uppgifter som omfattas av hänvisningarna i första och andra styckena, innehålla uppgift om utländska skatteregistreringsnummer eller

motsvarande och medborgarskap. I fjärde stycket samma paragraf Prop. 2010/11:165 begränsas skyldigheten att lämna uppgift om skatteregistreringsnummer.

I 12 kap. 3 § andra stycket LSK anges att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande.

Av 24 kap. 4 § följer att en kontrolluppgift ska, utöver vad som följer av bestämmelserna i 15–23 kap., innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för. I 22 kap. 9–11 §§ sägs att sådana uppgifter även ska lämnas för andra.

Av 8 kap. 1 § FSK framgår att med identifikationsuppgifter avses namn, person-, samordnings- eller organisationsnummer och postadress (se även prop. 2001/02:25 s. 197 f.).

Enligt 10 kap. 17 § första stycket 1 SBL ska en skattedeklaration innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. I förarbetena till den paragrafen anges att det inte är nödvändigt att i lag ange vilka uppgifter som behövs, t.ex. arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, utan föreskrifter om vilka uppgifter som behövs kan anges i förordning eller andra föreskrifter (prop. 1996/97:100 s. 570). Till nödvändiga identifikationsuppgifter hör även s.k. mervärdesskattenummer/VAT-nummer.

Medborgarskap och skatteregistreringsnummer är identifikationsuppgifter. Bestämmelser om i vilka fall sådana uppgifter är nödvändiga och ska lämnas i en kontrolluppgift kan meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på regeringsformen varför ett bemyndigande från riksdagen är överflödigt. Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas om begränsat skattskyldiga och i vilka fall uppgifterna inte behöver lämnas kan därför ges i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. De bestämmelser som finns i 12 kap. 2 § tredje och fjärde styckena och 3 § andra stycket LSK förs därför inte över till skatteförfarandelagen.

Bestämmelse om inkomster från sparande får inte någon motsvarighet

Av 12 kap. 3 a § LSK framgår att artiklarna 2–15 i rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar ska gälla som svensk lag.

Bestämmelsen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 982 f.

Utländska försäkringar

4 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 4 § LSK.

I paragrafen föreskrivs att den som har förmedlat en utländsk försäkring som avses i 22 kap. 12 § ska lämna sådana uppgifter som gör det möjligt att identifiera försäkringsgivaren och försäkringstagaren.

I sitt yttrande över förslaget till LSK anförde Lagrådet att bestämmelsen hade en allmän utformning men torde ta sikte på den som i Sverige har förmedlat en utländsk försäkring och som är underkastad svensk jurisdiktion. Regeringen instämde i Lagrådets bedömning (prop. 2001/02:25 s. 196, jfr även prop. 1995/96:97 s. 24). Regeringen gör samma bedömning nu.

Förbindelse och åtagande från utländska företag att lämna kontrolluppgift

5 §

Paragrafen motsvarar 13 kap. 1 § LSK.

Syftet med förevarande paragraf är att Skatteverket ska få kontrolluppgifter om räntor, utdelningar och försäkringar m.m. även när de skattskyldiga har anlitat utländska företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet i Sverige utan att ha en filial i landet. Företag som bedriver verksamhet på nyss angivet sätt ska enligt *första stycket* skriftligen förbinda sig att lämna kontrolluppgifter enligt bestämmelserna i denna lag.

För de utländska företagen är det i praktiken frivilligt att lämna en förbindelse eftersom Skatteverket saknar möjligheter att med tvång förmå företagen att fullgöra skyldigheten och det inte heller finns några tillämpliga sanktioner (prop. 1994/95:50 s. 335 och prop. 2001/02:25 s. 196).

I *andra stycket* anges undantag från skyldigheten att lämna en förbindelse. Det första undantaget avser utländska företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Det andra undantaget avser försäkringsgivare inom EES som bara meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL. Undantaget infördes år 2008 i samband med att etableringskravet för avdrag för premiebetalningar till pensionsförsäkringar utvidgades från svenska försäkringar till försäkringar meddelade inom EES (prop. 2007/08:55 s. 109). Skälet till undantaget är att sådana försäkringsgivare enligt 6 § i stället ska ge in ett åtagande om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar. Avser verksamheten i Sverige även andra finansiella tjänster gäller dock bestämmelserna i första stycket om att ge in en förbindelse.

6 §

Paragrafen motsvarar 13 kap. 2 § LSK.

I *första stycket* föreskrivs att en försäkringsgivare som från ett annat EES-land än Sverige meddelar försäkring, ska för varje pensionsförsäkringsavtal ge in ett åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkring enligt 15 och 22 kap. samt 2 §. Detsamma gäller utländska tjänstepensionsinstitut som ingår avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring (*andra stycket*).

Av *tredje stycket* framgår att åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. Att en kopia av försäkringsavtalet ska lämnas in tillsammans med åtagandet anges i *fjärde stycket*.

I 13 kap. 3 § LSK anges att åtaganden att lämna kontrolluppgifter ska lämnas enligt ett fastställt formulär och att ett åtagande får lämnas på medium för automatiserad behandling (prop. 2007/08:55 s. 110). När fastställt formulär ska användas regleras i 38 kap. Bestämmelsen om att åtagandet ska lämnas enligt fastställt formulär ges därför i 38 kap. 1 § 2.

Försäkringsgivaren ska ge in ett åtagande och åtagandet ska lämnas enligt fastställt formulär. Det är därför självklart att ett muntligt åtagande inte är tillräckligt varför det dessutom inte behöver anges att åtagandet ska vara skriftligt. Ordet ”skriftligt” tas alltså bort.

Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation. Bestämmelsen i 13 kap. 3 § andra stycket LSK som gör det möjligt att lämna ett åtagande på medium för automatiserad behandling får därför inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Se vidare kommentarerna till 38 kap. 1 § och avsnitt 11.1.

24 kap. Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter

När ska kontrolluppgifter lämnas?

Huvudregeln

1 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 1 § första stycket och 2 § LSK.

Av paragrafen framgår att kontrolluppgifter ska lämnas för varje kalenderår och ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår.

I 14 kap. 7 § LSK anges att kontrolluppgifter ska lämnas enligt fastställda formulär och att en kontrolluppgift får lämnas på medium för automatiserad behandling. Att fastställda formulär ska användas för att lämna kontrolluppgifter regleras i 38 kap. 1 § 1. Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation. Se kommentarerna till 38 kap. 1 § och avsnitt 11.1.

Kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal

2 §

Paragrafen motsvarar 14 kap. 1 § andra stycket LSK.

Av paragrafen framgår att kontrolluppgift om pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal enligt 22 kap. 9–11 §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast inom 14 dagar från den dag då den omständighet som utlöste kontrolluppgiftsskyldigheten inträffade.

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Orden ”till Skatteverket” har lagts till i paragrafen.

Kontrolluppgifter om skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

3 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I fortsättningen ska kontrolluppgift lämnas om insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto. Skälen för detta

redovisas i avsnitt 11.2.4. Insättningar med avdragsrätt för år 1 kan göras fram till och med den 2 maj år 2, dvs. fram till sista dagen för att lämna inkomstdeklaration för år 1 (se 21 kap. 33 § och 32 kap. 6 § IL). Att kontrolluppgift ska lämnas senast den 31 januari år 2 är därför ett problem. För att lösa det föreskrivs att kontrolluppgifter om insättningar på aktuella konton ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 juni närmast följande kalenderår.

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Orden ”till Skatteverket” har lagts till i paragrafen.

Uppgifter som ska finnas i alla kontrolluppgifter

4 §

Paragrafen motsvarar 14 kap. 8 § LSK.

I 15–23 kap. finns särskilda bestämmelser om vad respektive kontrolluppgift ska innehålla för uppgifter. I paragrafen ges en allmän bestämmelse om innehåll som är gemensam för alla kontrolluppgifter. Bestämmelsen reglerar alltså vilka uppgifter utöver de särskilt reglerade i 15–23 kap. som en kontrolluppgift ska innehålla.

Av 8 kap. 1 § FSK framgår att med identifikationsuppgifter avses namn, person-, samordnings- eller organisationsnummer och postadress (se även prop. 2001/02:25 s. 197 f.).

Enligt 10 kap. 17 § första stycket 1 SBL ska en skattedeklaration innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. I förarbetena till den paragrafen anges att det inte är nödvändigt att i lag ange vilka uppgifter som behövs, t.ex. arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, utan föreskrifter om vilka uppgifter som behövs kan anges i förordning eller andra föreskrifter (prop. 1996/97:100 s. 570). Till nödvändiga identifikationsuppgifter hör även s.k. mervärdesskattenummer/VAT-nummer. Andra exempel på identifikationsuppgifter är medborgarskap och skatteregistreringsnummer.

Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga kan meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på regeringsformen varför ett bemyndigande från riksdagen är överflödigt. Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas och i vilka fall uppgifterna inte behöver lämnas kan därför ges i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör.

Bestämmelser om sammandrag av kontrolluppgifter ges som verkställighetsföreskrifter

Bestämmelserna i 14 kap. 9–12 §§ LSK om sammandrag av kontrolluppgifter flyttas till förordning. Ett sammandrag innehåller inte några uppgifter som behövs för beskattningen utan fungerar främst som ett missiv med information om hur många kontrolluppgifter som lämnas totalt och vem Skatteverket kan kontakta vid eventuella frågor. Om sammandrag inte lämnas kan Skatteverket få fram nyssnämnda information på annat sätt. Det saknas därför skäl att kräva fullgörelse vid vite. Föreskrifter om sammandrag bör därför ges i förordning.

I praktiken har sammandragen också betydelse för arbetsgivar-kontrollen inom Skatteverket. Ett sammandrag gör det möjligt att kontrollera att rätt antal kontrolluppgifter har kommit in och registrerats. Detta är bl.a. av betydelse när rättade eller nya kontrolluppgifter har lämnats in till Skatteverket. I sådana fall ger sammandragen en möjlighet att förhindra såväl avsiktliga som oavsiktliga fel- och dubbel-registreringar, eller att vissa kontrolluppgifter inte har uppmärksamats vid Skatteverkets hantering.

25 kap. Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet

1 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 1 § LSK.

I paragrafen anges undantag från kontrolluppgiftsskyldigheten. Det bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna en kontrolluppgift eller en förbindelse som finns i 18 kap. 1 § LSK (prop. 2001/02:25 s. 206 f.) slopas och ersätts med förevarande paragraf. I stället för att som i LSK ange under vilka förutsättningar regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva om undantag ges förutsättningarna för undantag direkt i lagen. Det behövs alltså inte några ytterligare föreskrifter utan undantagen ska i fortsättningen följa direkt av lagen. En annan sak är att bestämmelsen om undantag kan behöva fyllas ut med verkställighetsföreskrifter.

Bakgrunden till och skälen för den ändring som görs är följande. I förarbetena till LSK uttalade regeringen att vissa av de kontrolluppgifter som ska lämnas helt saknar betydelse för fastställandet av underlag för skatt eller för att beräkna pensionsgrundande inkomst. Bemyndigandet att föreskriva om undantag från kontrolluppgiftsskyldigheten infördes mot den bakgrunden och för att de uppgiftsskyldiga inte skulle behöva lägga ner arbete på att lämna onödiga uppgifter. I förarbetena påpekades att bemyndigandet enbart avsåg inskränkningar i uppgiftsskyldigheten (prop. 2001/02:25 s. 125, 206 och 207).

Enligt 18 kap. 1 § LSK får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna en kontrolluppgift eller en förbindelse enligt en bestämmelse i 6–13 kap. LSK om

1. undantaget inte kan antas komma att försvåra kontrollen av att deklarationsskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt,
2. uppgiften saknar betydelse för beskattningen enligt SINK eller A-SINK,
3. uppgiften saknar betydelse för beräkningen av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken, och
4. undantaget inte påverkar Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

Regeringen har inte meddelat några föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter men har i 11 kap. 1 § FSK föreskrivit att kontrolluppgifter om begränsat skattskyldiga ska lämnas endast i den utsträckning och omfattning som Skatteverket föreskriver.

Av 12 kap. 4 § FSK följer vidare att Skatteverket ska meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av LSK och FSK.

Skatteverket har med stöd av 18 kap. 1 § LSK och 11 kap. 1 § FSK meddelat föreskrifter om i vilken utsträckning och omfattning kontrolluppgifter ska lämnas för begränsat skattskyldiga (SKVFS 2005:10 och 2006:21). Med stöd av nämnda paragraf i LSK och 12 kap. 4 § FSK har Skatteverket meddelat föreskrifter om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter i inkomstlaget kapital (SKVFS 2007:28).

Den lagstiftningsteknik som används i 18 kap. 1 § LSK rimmar illa med regeringsformens systematik när det gäller den s.k. normgivningsmakten (se avsnitt 6). Nuvarande system får ändå anses förenligt med regeringsformen. Skälet är att samma resultat hade kunnat uppnås genom ”äkta verkställighetsföreskrifter”, dvs. med en lagstiftningsteknik i linje med systematiken i 8 kap. regeringsformen. Innehållsmässigt synes alltså de båda alternativen vara likvärdiga. För de enskilda är det dock av stor betydelse vilket av de två alternativen som väljs. Nuvarande lagstiftningsteknik (bemyndigande att meddela ”falska verkställighetsföreskrifter”) ger regeringen befogenhet att avgöra om det överhuvudtaget ska finnas några undantag. De enskilda kan inte åberopa nuvarande bemyndigande men hade kunnat åberopa en bestämmelse om undantag och det oavsett om några verkställighetsföreskrifter hade meddelats. Eftersom skyldigheten att lämna kontrolluppgift är straffsanktionerad genom skattebrottslagen (1971:69) är det en viktig skillnad. Mot bakgrund av ovanstående ersätts nuvarande bemyndigande med förevarande paragraf som direkt anger förutsättningarna för undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Om förutsättningarna i paragrafen är uppfyllda behöver kontrolluppgift alltså inte lämnas.

Förutsättningarna för undantag motsvarar i stor utsträckning de förutsättningar som i dag gäller för regeringens föreskriftsrätt. Dessa förutsättningar kommenteras i förarbetena till LSK (prop. 2001/02:25 s. 206 f.). Det är viktigt att påpeka att samtliga förutsättningar som anges i paragrafen måste vara uppfyllda för att en föreskriven uppgift inte ska behöva lämnas. Det är vidare fråga om generella undantag och bara om inskränkningar i kontrolluppgiftsskyldigheten, inte om ett undantag i ett enskilt fall (prop. 2001/02:25 s. 206).

Regeringen har utformat *punkten 2* i enlighet med *Lagrådets* förslag. Orden ”att ta ut” har lagts till i punkten.

Punkten 4 är helt ny. För att korrespondera med 14 kap. 1 § bör förevarande paragraf även ange ”bestämmande av skattereduktion”.

26 kap. Skattedeklaration

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 9 § och 9 a § första stycket SBL.

I paragrafen anges vem som ska lämna en skattedeklaration. Den som är skyldig att göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter eller är skattskyldig för mervärdesskatt eller punktskatt ska lämna en skattedeklaration. Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt ska alltså redovisas i en skattedeklaration.

Skatt enligt SINK och A-SINK ska tas ut enligt förevarande lag. Utbetalares skyldighet att göra avdrag för sådan skatt i stället för preliminär skatt kommer alltså i fortsättningen att regleras i skatteförfarandelagen (se avsnitt 7.1). Till skillnad från i skattebetalningslagen (10 kap. 9 § 2 SBL) behöver det därför inte anges särskilt att den som är skyldig att göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt ska lämna skattedeklaration utan det följer av *punkten 1*.

Vanligtvis är det den skatt- eller avgiftsskyldige själv som ska lämna skattedeklaration. Det finns dock ett antal undantag då det i stället är en för skatteförfarandet särskild företrädare som ska lämna skattedeklaration, nämligen ombud för en generalrepresentation, representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi, huvudman för en mervärdesskattegrupp, skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare och ombud för en utländsk företagare. Dessa representanters skyldighet att lämna skattedeklaration för huvudmannen framgår av bestämmelser i 5 kap. och 6 kap. 2 § (motsvarande bestämmelser finns i 23 kap. SBL). I gällande rätt är regleringen inte konsekvent eftersom det enligt 10 kap. 9 § 4 och 5 SBL nämligen är huvudmannen för en mervärdesskattegrupp och inte gruppen som ska lämna en deklaration. Denna reglering är överflödig och får därför inte någon motsvarighet i paragrafen.

I fortsättningen framgår det alltså av förevarande paragraf att den skatt- eller avgiftsskyldige ska lämna en skattedeklaration. Att en sådan företrädare som avses i 5 kap. och 6 kap. 2 § ska fullgöra skyldigheten för den skatt- eller avgiftsskyldiges räkning framgår av bestämmelserna i dessa kapitel. Deklarationsbestämmelsen blir härigenom enklare samtidigt som deklarationsskyldigheten för samtliga sådana företrädare som avses i 5 kap. och 6 kap. 2 § regleras på samma sätt.

Av 10 kap. 9 § 3 SBL framgår att handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, ska lämna en skattedeklaration. Det följer dock av *punkten 2*, varför handelsbolagen inte regleras i någon egen punkt. I *punkten 3* föreskrivs genom en hänvisning till bestämmelserna om registrering att vissa näringsidkare som inte är skattskyldiga för mervärdesskatt ska lämna en skattedeklaration. Det rör sig om näringsidkare som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt. En sådan näringsidkare ska ansöka om återbetalning i en skattedeklaration. Det rör sig också om näringsidkare som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML. Förvärvet ska redovisas i en skattedeklaration.

Den som ska jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML är inte alltid skattskyldig. Eftersom jämkningen ska redovisas i en skattedeklaration anges därför särskilt i *punkten 4* att den som ska jämka ingående mervärdesskatt ska lämna en skattedeklaration.

I *punkten 5* anges att den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 15 § ska lämna en skattedeklaration. Av 6 § följer att punktskatten ska redovisas i en punktskattedeklaration. Aktuell bestämmelsen och bestämmelsen i 6 § ersätter 10 kap. 9 a § SBL.

Punkten 5 omfattar inte personer som har rätt till sådan återbetalning m.m. av punktskatt som avses i 53 kap. 5 §. Det gäller givetvis under förutsättning att de inte är skattskyldiga enligt någon av punktskattelagarna. Ansökan om återbetalning görs hos Skatteverket (prop. 2001/02:127 s. 169). Beslutet om återbetalning ska enligt 53 kap. 5 § anses som ett beslut om punktskatt.

Innehållet i *punkten 6* är helt nytt. Där anges att om skatt enligt SINK eller A-SINK ska redovisas av den skattskyldige, ska han eller hon lämna en skattedeklaration. Så är enligt 13 kap. 6 § fallet när utbetalaren är hemmahörande i utlandet. En utländsk arrangör som anordnar artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige är skattskyldig enligt A-SINK. Skattepliktig inkomst för en arrangör är biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av tillställningen. Av 13 kap. 7 § följer att arrangören ska redovisa och betala skatten. I 9 § i förevarande kapitel sägs att den som är skyldig att lämna en skattedeklaration enligt punkten 6 ska lämna en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning. Vad en särskild skattedeklaration ska innehålla och när den ska lämnas anges i 18, 25 och 35 §§ (se vidare avsnitt 11.4).

Den som betalar ut ersättning som är skattepliktig inkomst enligt SINK eller A-SINK och som ska göra skatteavdrag enligt 13 kap. 3 eller 4 § ska lämna skattedeklaration enligt punkten 1. Se även avsnitt 11.3 där det föreslås att den som har betalat ut ersättning som är skattepliktig inkomst enligt A-SINK också ska lämna en bilaga till skattedeklarationen.

Namnet skattedeklaration är ett samlingsnamn. Av 3–9 §§ följer att skyldigheten att lämna skattedeklaration fullgörs genom att den som är skyldig att lämna sådan deklaration lämnar arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeklaration, punktskattedeklaration eller särskild skattedeklaration. Syftet med att lagtekniskt dela upp redovisningen på fler deklarationer än vad som sker i gällande rätt är att regelverket ska bli tydligare (se avsnitt 5.3).

Utöver begreppet skattedeklaration används i skattebetalningslagen bara förenklad skattedeklaration, punktskattedeklaration och särskild skattedeklaration. Av 10 kap. 9 a § andra stycket SBL följer att om inget annat anges gäller bestämmelserna om skattedekclarationer även punktskattedeklaration. I 10 kap. 13 a § tredje stycket och 32 c § tredje stycket SBL anges att vad som i vissa särskilt angivna paragrafer sägs om skattedeklaration gällande även förenklade och särskilda skattedeklaration. I fråga om särskilda skattedeklaration gällande detta bara om inget annat särskilt anges.

I förevarande paragraf anges vem som är skyldig att lämna skattedeklaration och i 3–9 §§ anges hur denna skyldighet ska fullgöras. De deklarationer som ska lämnas enligt 3–9 §§ är med andra ord skattedeklaration. Att bestämmelser där enbart samlingsnamnet skattedeklaration används gäller för alla olika varianter av skattedeklaration behöver därför inte anges särskilt. Däremot förekommer det att det anges

särskilt att en sådan bestämmelse inte gäller för en viss sorts skattedeklaration. Se t.ex. kommentaren till 4 §. Prop. 2010/11:165

Mot bakgrund av det ovan sagda innehåller förevarande lag inte några motsvarigheter till 10 kap. 9 a § andra stycket, 13 a § tredje stycket och 32 c § tredje stycket SBL.

Vilken sorts skattedeklaration ska lämnas?

Arbetsgivardeklaration

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 13 § första och andra styckena SBL.

Att den som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det ska lämna en skattedeklaration framgår av i 2 § 1. I *första stycket* föreskrivs att redovisningen i dessa fall ska ske i en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder. *Lagrådet* har ifrågasatt om orden ”för redovisningsperioder” i första stycket fyller någon funktion mot bakgrund av preciseringarna i andra stycket. Regeringen anser dock att skrivningen i lagförslaget av tydlighetsskäl bör behållas.

I avsnitt 11.3 föreslås att den som är skyldig att göra skatteavdrag för ersättning som omfattas av A-SINK ska redovisa gjorda skatteavdrag i en arbetsgivardeklaration och lämna en särskild bilaga till arbetsgivardeklarationen. Föreskrifter om att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK ska lämnas i en bilaga kan ges som verkställighetsföreskrifter till förevarande bestämmelse.

I *andra stycket första meningen* anges att den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Att en deklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod följer av 10 kap. 13 § första stycket SBL. I skattebetalningslagen anges inte uttryckligt att skyldigheten att lämna en skattedeklaration för varje redovisningsperiod bara ska gälla den som är registrerad. Av förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 586) och utformningen av andra stycket framgår att detta dock är avsikten. Därför föreskrivs att den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod, dvs. även för perioder då det inte finns något att redovisa.

Att en arbetsgivardeklaration ska lämnas för perioder då det finns något att redovisa följer av 2 § och förevarande paragrafs första stycke. Om en deklaration lämnas av någon som inte är registrerad kommer personen att registreras och från och med registreringen vara skyldig att lämna deklaration även för redovisningsperioder då det inte finns något att redovisa.

I 10 kap. 13 § andra stycket SBL finns ett undantag från regeln att en skattedeklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod. Detta undantag regleras i fortsättningen i andra stycket *andra meningen*. Bestämmelsen i andra stycket *andra meningen* innebär i likhet med gällande rätt att om den registrerade upplyser Skatteverket om att det inte finns vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter att redovisa för en viss redovisningsperiod behöver inte någon arbetsgivardeklaration lämnas för den perioden. Eftersom undantaget gäller arbetsgivardeklarationen omfattar det till skillnad från nuvarande undantag även

dem som är registrerade för mervärdesskatt och punktskatt. De slipper alltså lämna en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder då det inte finns något att redovisa om de skriftligen upplyser Skatteverket om det. En annan sak är att det följer av 5 § att den som är registrerad för mervärdesskatt inte kan komma från skyldigheten att lämna en mervärdesskattedeklaration även för perioder då det inte finns någon mervärdesskatt att redovisa. Motsvarande gäller enligt 6 § den som är registrerad för punktskatt.

När möjligheten att lämna en förenklad skattedeklaration infördes tillkom bestämmelsen i 10 kap. 13 § SBL om att undantaget även gäller om en sådan deklaration ska lämnas (prop. 2000/01:7 s. 30). Den bestämmelsen förs genom andra stycket *tredje meningen* över till skatteförfarandelagen. En näringsidkare som inte ska redovisa vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter för aktuell period behöver alltså inte lämna en vanlig arbetsgivardeklaration om han eller hon som privatperson ska lämna en förenklad arbetsgivardeklaration.

Skillnaden mellan att lämna en arbetsgivardeklaration och att skriftligen upplysa Skatteverket om att det inte finns något att redovisa kan uppfattas som hårfin. En upplysning kan dock utan administrativa komplikationer avse flera redovisningsperioder. Undantaget har därför betydelse för näringsidkare med säsongsbetonad verksamhet. När säsongen är slut kan de helt enkelt upplysa Skatteverket om att de inte kommer att ha något att redovisa förrän nästa säsong.

Förenklad arbetsgivardeklaration

4 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 13 a § första och andra styckena SBL.

Begreppet förenklad skattedeklaration, som används i skattebetalningslagen, ersätts med förenklad arbetsgivardeklaration.

En förutsättning för att få använda den förenklade arbetsgivardeklarationen ska alltså vara att ersättningen för arbetet inte är en utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren bedriver.

Eftersom en förenklad arbetsgivardeklaration i likhet med den förenklade skattedeklarationen också ska fungera som kontrolluppgift måste en deklaration lämnas för varje betalningsmottagare. Däremot behöver en deklaration inte lämnas för varje redovisningsperiod utan bara för perioder under vilka ersättning för arbete har betalats ut.

I 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL föreskrivs att vad som i vissa uppräknade bestämmelser sägs om skattedekclarationer även ska gälla förenklade skattedeklaration. Vid tillkomsten av den bestämmelsen uttalade Lagrådet, med hänvisning till att skattedeklaration och förenklade sådana var två olika begrepp, att det inte var självklart att bestämmelser om skattedeklaration även skulle gälla för förenklade skattedeklaration om inte annat angavs eller framgick av sammanhanget (prop. 2000/01:7 s. 31 och 54).

I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att arbetsgivardeklarationer och de övriga deklarationer som redovisningen lagtekniskt delas upp på är skattedeklaration och att det därför inte behövs några bestämmelser om att vad som sägs om skattedeklaration även gäller arbetsgivar-

deklarationer. Det finns därför inte någon motsvarighet till 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL i paragrafen. Bestämmelser som enbart innehåller samlingsnamnet skattedeklaration omfattar alltså alla olika varianter av skattedeklarationer om inte annat särskilt anges eller framgår av sammanhanget.

Förseningsavgift tas i gällande rätt inte ut när det är fråga om en förenklad skattedeklaration som inte har lämnats inom föreskriven tid. Det följer av att 15 kap. 8 § SBL inte är med i uppräkningslistan i 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL. När den lagstiftningstekniken överges får undantag i stället göras i bestämmelsen om förseningsavgift. I 48 kap. 1 § andra stycket 1 föreskrivs därför att förseningsavgift inte ska tas ut om det är fråga om en förenklad arbetsgivardeklaration.

Ett undantag behövs även från bestämmelsen om skönsbeskattning enligt schablon enligt 57 kap. 3 § tredje stycket 2. Sådan skönsbeskattning ska, i likhet med vad som gäller i dag, inte få göras på skatt eller avgift som har redovisats i en förenklad arbetsgivardeklaration.

Mervärdesskattedeklaration

5 §

Paragrafen ersätter delar av 10 kap. 13 § SBL.

Att den som är registrerad för mervärdesskatt ska lämna en skattedeklaration för varje redovisningsperiod följer av 10 kap. 13 § SBL.

Eftersom skyldigheten att lämna en skattedeklaration enligt 2 § 2, 3 eller 4 även omfattar personer som inte är skattskyldiga används en annan ordalydelse än i 3 och 6 §§.

Enligt *första stycket* ska mervärdesskatt redovisas i en mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioder. Det gäller dock inte mervärdesskatt som enligt 7 § andra stycket ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. *Lagrådet* har ifrågasatt om orden ”för redovisningsperioder” i första stycket fyller någon funktion mot bakgrund av preciseringarna i andra stycket. Regeringen anser dock att skrivningen i lagförslaget av tydlighetsskäl bör behållas.

I *andra stycket* föreskrivs att den som är registrerad ska lämna en mervärdesskattedeklaration för varje redovisningsperiod, dvs. även för redovisningsperioder då det inte finns någon mervärdesskatt att redovisa.

Punktskattedeklaration

6 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 9 a § första stycket och delar av 10 kap. 13 §§ SBL.

Enligt 2 § 5 ska den som är skattskyldig för punktskatt lämna en skattedeklaration. I förevarande paragraf anges i *första stycket* att punktskatt ska redovisas i en punktskattedeklaration för redovisningsperioder, om inte skatten enligt 8 § ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. *Lagrådet* har ifrågasatt om orden ”för redovisningsperioder” i första stycket fyller någon funktion mot bakgrund av preciseringarna i andra

stycket. Regeringen anser dock att skrivningen i lagförslaget av tydlighetsskäl bör behållas.

I *andra stycket* föreskrivs att den som är registrerad ska lämna en punktskattedeklaration för varje redovisningsperiod, dvs. även för perioder då det inte finns något att redovisa. I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att en punktskattedeklaration är en skattedeklaration och att det därför inte behövs någon bestämmelse om att vad som sägs om skattedekclarationer även gäller punktskattedeklaration. En sådan bestämmelse finns i 10 kap. 9 a § *andra stycket* SBL men saknar alltså motsvarighet i förevarande paragraf. Se även kommentaren till 4 §.

Av 38 kap. 1 § framgår att deklarationer ska lämnas enligt fastställda formulär. Detta innebär dock inte att det endast ska kunna finnas en sorts punktskattedeklaration. Det kan finnas ett formulär för varje punktskatt och till och med olika formulär för en och samma punktskatt.

Särskilda skattedeklaration

7 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 32 § SBL.

Enligt *första stycket* blir den som på en faktura eller liknande handling betecknar ett belopp som mervärdesskatt utan att det är fråga om mervärdesskatt redovisningsskyldig för beloppet. Att han eller hon blir betalningsskyldig följer av 1 kap. 2 e § ML. Den som bara ska redovisa sådant belopp ska redovisa beloppet i en särskild skattedeklaration.

Av 3 kap. 12 § följer att det som sägs om mervärdesskatt gäller även belopp som har betecknats som mervärdesskatt och som enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML ska betalas till staten, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt samma lag. Det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp. Det innebär att utan förevarande paragraf skulle redovisningen ha skett enligt 5 §.

Enligt 10 kap. 32 § första stycket SBL ska felaktigt debiterad mervärdesskatt redovisas i en särskild skattedeklaration om inte 13 kap. 27 § första stycket ML är tillämpligt. Bestämmelsen i mervärdesskattelagen talar om hur den som är registrerad för mervärdesskatt ska redovisa felaktigt debiterad mervärdesskatt. Av bestämmelsen framgår att felaktiga debiteringar ska redovisas på samma sätt som övrig mervärdesskatt. Det innebär bl.a. att redovisningen ska avse redovisningsperioder och göras i skattedeklaration.

Den som inte är registrerad för mervärdesskatt ska redovisa felaktiga debiteringar i en särskild skattedeklaration. Detta kommer till uttryck i 13 kap. 27 § andra stycket ML där det anges att den som endast ska redovisa felaktigt debiterad mervärdesskatt ska göra det i en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § SBL.

För att göra regelverket tydligare och mer i linje med *andra stycket* slopas hänvisningen till 13 kap. 27 § första stycket ML och regleringen i den paragrafens andra stycke. I stället föreskrivs att den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 e § ML ska redovisa betalningen i en särskild skattedeklaration. *Skatteverket* har i sitt remissvar påpekat att det kan

förekomma att någon som inte är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen vid ett flertal försäljningstillfällen under en kalendermånad, t.o.m. under en dag, felaktigt påför mervärdesskatt. Om en särskild skattedeklaration ska lämnas för varje händelse som medför skattskyldighet, dvs. varje felaktig debitering, kan en person bli skyldig att lämna ett flertal skattedekclarationer för ett så kort tidsintervall som en dag. För att undvika detta föreslår regeringen därför att en särskild skattedeklaration i detta fall ska lämnas för den redovisningsperiod då den felaktiga debiteringen har gjorts, dvs. för en kalendermånad (se 10 §).

I *andra stycket* anges att den som är skattskyldig för mervärdesskatt bara på grund av förvärv av nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EU-land ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. I likhet med i gällande rätt ska deklaration lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet. Det anges dock inte i förevarande paragraf utan i 35 §.

I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att en särskild skattedeklaration är en skattedeklaration och att det därför inte behövs någon föreskrift om att vad som i vissa bestämmelser sägs om skattedekclarationer ska, om inget annat särskilt anges, gälla även särskilda skattedeklaration. Det finns därför inte någon motsvarighet till 10 kap. 32 c § tredje stycket SBL som innehåller just en sådan föreskrift i förevarande paragraf. Se även kommentaren till 4 §.

Förseningsavgift tas i gällande rätt inte ut i fall där mervärdesskatt på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EU-land ska redovisas i en särskild skattedeklaration. Skattebetalningslagens bestämmelse om förseningsavgift räknas i och för sig upp i 32 c § tredje stycket samma lag men bestämmelserna som räknas upp där gäller bara om inte något annat särskilt anges. I 15 kap. 8 § första stycket SBL föreskrivs att förseningsavgift inte ska tas ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § andra stycket SBL. För att bibehålla nuvarande ordning behövs en liknande föreskrift i förevarande lags bestämmelser om förseningsavgift. Förseningsavgift beträffande särskilda skattedeklaration ska alltså inte tas ut när det är fråga om redovisning av mervärdesskatt på grund av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor. Förseningsavgift ska med andra ord bara tas ut i fall som avses i 7 § första stycket och 8 §. Det framgår av 48 kap. 1 §.

8 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 32 a och 32 b §§ SBL.

Paragrafen reglerar i vilka fall punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet i stället för i en punktskattedeklaration för redovisningsperioder.

Av *punkten 1* följer att punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet, om den som är skyldig att lämna skattedeklaration är skattskyldig för tobaks-, alkohol- eller energiskatt och inte ska registreras till följd av 7 kap. 1 §.

Punkten 2 handlar om dem som är registrerade enligt 7 kap. 1 §. Regeln gäller de distansförsäljare som mer permanent eller regelbundet säljer varor till Sverige och beskattas enligt 16 § första stycket lagen

(1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, 15 § första stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS eller 4 kap. 9 § första stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE. Dessa distansförsäljare ska registreras enligt 7 kap. 1 § och ska alltså normalt redovisa skatt för redovisningsperioder. Om de inte företräds av en representant som är godkänd av Skatteverket ska de dock enligt punkten 2 redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Syftet med bestämmelsen är att bara skattskyldiga som följer reglerna för distansförsäljning i 16 och 16 a §§ LTS (och motsvarande bestämmelser i lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi) ska få redovisa skatten för redovisningsperioder (prop. 2002/03:10 s. 71 f. och 116 f.). Punkten har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Enligt *punkten 3* ska även den som är skattskyldig enligt lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m. redovisa skatten i en särskild skattedeklaration.

När en deklaration ska lämnas regleras i 35–37 §§.

I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att en särskild skattedeklaration är en skattedeklaration och att det därför inte behövs någon föreskrift om att vad som i vissa bestämmelser sägs om skattedekclarationer ska gälla även särskilda skattedeklaration, om inget annat särskilt anges. I förevarande paragraf finns därför inte någon motsvarighet till 10 kap. 32 c § tredje stycket SBL som innehåller just en sådan föreskrift. Se även kommentaren till 4 §.

9 §

Bestämmelsen ersätter delar av 17 § SINK och 14 § A-SINK.

I paragrafen regleras deklarationsskyldigheten för den som är skattskyldig för inkomst enligt SINK och A-SINK och som ska lämna skattedeklaration enligt 2 § 6. Deklarationsskyldigheten ska enligt förevarande paragraf fullgöras genom att den skattskyldige lämnar en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning (se avsnitt 11.4).

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Redovisningsperioder

Kalendermånad är huvudregeln

10 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 14 § SBL.

I paragrafen anges att en redovisningsperiod omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs. Föreskrifter om en längre redovisningsperiod än en månad finns i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (två månader), lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (beskattningsår) samt lagen (1999:673) om skatt på avfall (kalenderkvartal).

Reservationen att en kalendermånad bara gäller om inget annat föreskrivs innefattar även föreskrifter i denna lag. Ett exempel är föreskrifterna i 11 § om att redovisningsperioden för mervärdesskatt i vissa fall är längre än en kalendermånad.

11 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 14 a § första stycket, 15 och 31 §§ SBL.

I *första meningen* regleras i vilka fall redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett kalenderkvartal.

I *andra meningen* finns en bestämmelse om när redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett beskattningsår. I skattebetalningslagen finns det två olika bestämmelser om redovisning för beskattningsår. Bestämmelserna gäller för olika kategorier av skattskyldiga. Den som har ett beräknat beskattningsunderlag, exklusive unionsinterna förvärv och import, för beskattningsåret på sammanlagt högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration ska enligt 10 kap. 31 § SBL redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen. Det gäller dock inte handelsbolag och grupp-huvudmän.

För handelsbolag och för dem som inte är skyldiga att lämna självdeklaration får dock Skatteverket enligt 10 kap. 15 § SBL besluta att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår. Som förutsättning gäller att beräknat beskattningsunderlag, exklusive unionsinterna förvärv och import, uppgår till sammanlagt högst 200 000 kronor.

Mervärdesskatt ska i fortsättningen alltid redovisas i en mervärdesskattedeklaration. Möjligheten att redovisa skatten i inkomstdeklarationen (begreppet självdeklaration ersätts med inkomstdeklaration) försvinner alltså. Skälen för förslaget redovisas i avsnitt 11.5.2.

I förhållande till gällande rätt innebär det att fler svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och sådana skattskyldiga som inte ska lämna inkomstdeklaration får redovisa mervärdesskatt för beskattningsår. Se även avsnitt 11.5.3.

12 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 14 a § andra stycket SBL.

I paragrafen anges att för den som är skyldig att lämna skattedeklaration enligt 2 § 3 är redovisningen ett kalenderkvartal. Bestämmelsen gäller alltså den som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, 5 eller 6.

Bestämmelsen innebär alltså att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett kalenderkvartal för näringsidkare som inte är skattskyldiga men som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Detsamma gäller näringsidkare som gör ett sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML.

Kortare redovisningsperiod än kalenderkvartal eller beskattningsår

13 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 11 och 14 b §§ SBL.

Mellanrubriken ovan har utformats huvudsakligen i enlighet med *Lagrådets* förslag. Regeringen delar dock inte Lagrådets bedömning att det av mellanrubriken bör framgå att bestämmelserna avser mervärdesskatt.

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att i vissa fall besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara kortare än vad som följer av lagen.

Om den skattskyldige begär det ska Skatteverket enligt *första stycket 1* besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal. Skatteverket kan också besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad eller ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår. Rätten att alltid få tillämpa en kortare period än vad som följer av lagen finns för att skattskyldiga som regelmässigt redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt ska kunna få snabb återbetalning. För att Skatteverket på eget initiativ ska få besluta om förkortad redovisningsperiod krävs enligt *punkten 2* särskilda skäl. Med sådana skäl avses kontrollskäl.

I 10 kap. 11 § första stycket SBL anges att Skatteverket, under samma förutsättningar som ges i förevarande paragraf, ska besluta att mervärdesskatt som annars ska redovisas i en självdeklaration ska redovisas i en skattedeklaration. Ett beslut om att redovisningen ska ske i en skattedeklaration innebär med automatik att redovisningsperioden förkortas från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal. Som redan har nämnts ska mervärdesskatt inte längre få redovisas i en inkomstdeklaration utan redovisningen ska alltid ske i en skattedeklaration, även när redovisningen är ett beskattningsår. I fortsättningen kommer alltså bara redovisningsperioden att ändras och inte som i skattebetalningslagen även sättet att redovisa.

Bestämmelsen i 10 kap. 14 b § första stycket SBL ger Skatteverket befogenhet att besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl.

Av andra styckena i såväl 10 kap. 11 § som 14 b § samma kapitel SBL följer att om beslutet om förkortad redovisningsperiod har fattats på den skattskyldiges begäran, ska beslutet gälla minst 24 på varandra följande redovisningsperioder. Enligt 10 kap. 11 § SBL andra stycket ska det dock röra sig om två på varandra följande beskattningsår.

I 16 § föreskrivs bl.a. att om redovisningsperioden ändras från ett beskattningsår till en kortare period, ska den nya redovisningsperioden gälla från beskattningsårets ingång. Ett beslut om att beskattningsåret inte längre ska vara en redovisningsperiod kommer alltså alltid att gälla från innevarande eller kommande beskattningsårs ingång. Det innebär att i aktuella fall kan uttrycket ”24 på varandra följande kalendermånader” inte avse något annat än två på varandra följande beskattningsår. I *andra stycket* föreskrivs därför bara att ett beslut på begäran av den deklarationsskyldige ska gälla 24 på varandra följande kalendermånader.

Enligt 10 kap. 14 b § andra stycket SBL gäller kravet på 24 kalendermånaders giltighetstid bara om inte särskilda skäl talar emot det. Någon motsvarande ventil finns inte i 10 kap. 11 § andra stycket SBL. Ett beslut om att ändra redovisningsperiod från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal bör inte ges kortare giltighetstid än ett år. Det skulle annars nämligen innebära att två olika mervärdesskattedeklarationer kan komma att avse samma tid, vilket skapar risk för fel t.ex. genom dubbelredovisning. Däremot saknas det, mot bakgrund av den ventil som gäller för beslut om förkortad

redovisningsperiod från ett kalenderkvartal till en kalendermånad, skäl att inte ge utrymme för kortare giltighetstid än 24 kalendermånader. Prop. 2010/11:165

Om det finns särskilda skäl ska alltså även ett beslut om att ändra redovisningsperioden från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal kunna ges en kortare giltighetstid än 24 kalendermånader. Av 16 § följer att ändring av redovisningsperiod från eller till ett beskattningsår alltid ska gälla från ingången respektive utgången av innevarande beskattningsår. Den enda kortare giltighetstid som står till buds är därför tolv på varandra följande kalendermånader, dvs. ett beskattningsår i stället för två.

Som redan har nämnts får Skatteverket på eget initiativ besluta om förkortad redovisningsperiod om det finns särskilda skäl, dvs. om det är motiverat av kontrollskäl. I 10 kap. 11 § SBL sägs inget om hur länge ett sådant beslut ska gälla. Beslut om förkortad redovisningsperiod som fattas på initiativ av Skatteverket med stöd 10 kap. 14 b § SBL gäller dock enligt en föreskrift i samma paragraf till dess verket beslutar annat.

Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ besluta om förkortad redovisningsperiod rymmer en befogenhet att bestämma om beslutet ska gälla tills vidare eller för viss tid. Om beslutet gäller för viss tid upphör det automatiskt när giltighetstiden går ut. Skatteverket får dock i ett nytt beslut besluta att det ska upphöra tidigare.

Beslut som gäller tills vidare gäller till dess att beslutet upphävs eller ersätts av ett annat beslut. Skatteverket är dock fritt att när som helst upphäva eller ändra beslutet.

Ett beslut om förkortad redovisningsperiod, som har fattats av kontrollskäl, kan givetvis också upphävas eller ändras av allmän förvaltningsdomstol efter överklagande av den deklarationsskyldige.

Det som anges i 10 kap. 14 b § andra stycket SBL, nämligen att ett beslut om förkortad redovisningsperiod gäller till dess att Skatteverket beslutar annat, gäller alltså även utan föreskrift därom och föreskriften upprepas därför inte i förevarande paragraf.

Från vilken tidpunkt gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?

14 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 14 d § SBL.

Lagrådet har anfört att det av mellanrubriken ovan bör framgå att bestämmelserna i 14–16 §§ avser mervärdesskatt. Regeringen delar inte den bedömningen.

Om Skatteverket beslutar att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal på grund av att det finns särskilda skäl ska den nya redovisningsperioden enligt 10 kap. 14 d § SBL börja gälla omedelbart. Det rör sig alltså om fall där Skatteverket anser att det är motiverat av kontrollskäl att förkorta redovisningsperioden.

Av 10 kap. 14 d § SBL följer även att om Skatteverket på begäran av den skattskyldige beslutar att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal ska den nya redovisningsperioden

gälla omedelbart, om det finns särskilda skäl. Bestämmelsen om beslut på begäran av den deklarationsskyldige ges i 13 § första stycket 1.

Att en ändrad redovisningsperiod ska gälla omedelbart innebär att beslutet om ändring även gäller för kalendermånader som ingår i en tidigare gällande men utgången redovisningsperiod, dock bara om deklarationstidpunkten för den tidigare gällande redovisningsperioden inte har gått ut. Antag t.ex. att Skatteverket fattar sitt beslut den 25 oktober. Vid den tidpunkten har inte deklarationstiden för redovisningsperioden juli–september gått ut. Den går ut först den 12 november. I ett sådant fall innebär omedelbar tillämpning att den deklarationsskyldige ska redovisa för kalendermånad från och med juli. Om Skatteverket fattar beslutet först efter den 12 november, dvs. efter deklarationstidpunkten för perioden, innebär omedelbar tillämpning dock att den deklarationsskyldige ska redovisa för kalendermånad från och med oktober. Det bygger på tanken att omedelbar tillämpning är meningslös i fråga om kalendermånader som den deklarationsskyldige redan har varit skyldig att redovisa. Den beskrivna tillämpningen kommer inte till klart uttryck i skattebetalningslagens bestämmelse. För att öka tydligheten ges en uttrycklig bestämmelse om från vilken tidpunkt aktuella ändringar ska gälla.

Skatteverket har i sitt remissvar föreslagit att tillämpningstidpunkten också ska förskjutas i det fall beslutet har meddelats före den dag då deklarationen kom in till Skatteverket om den deklarationsskyldige vid den tidpunkten redan har lämnat skattedeklaration för kalenderkvartalet. I annat fall kommer det enligt verket att finnas en skattedeklaration registrerad för det kalenderkvartal som enligt beslutet ska delas upp i enmånadsperioder. Regeringen instämmer i bedömningen att det innebär en ökad administrativ börda för företagen, eftersom de i sådant fall måste dela upp de redan redovisade beloppen på respektive enmånadsperiod och lämna nya deklarationer för en tidsperiod de redan har redovisat. För att undvika detta har i *andra meningen* lagts till ”eller om deklaration har lämnats för kalenderkvartalet då beslutet meddelas”.

15 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 14 c § SBL.

I paragrafen regleras när en ändring av en redovisningsperiod från kalenderkvartal till kalendermånad eller omvänt ska börja gälla i andra fall än som avses i 14 §.

Enligt nuvarande bestämmelser ska den nya redovisningsperioden börja gälla från ingången av det kvartal då de förhållanden som låg till grund för ändringen inträffade eller Skatteverket beslutade om kortare redovisningsperiod. Om omständigheterna talar för det får Skatteverket dock besluta att redovisningsperioden ska börja tillämpas ett kalenderkvartal senare.

Den bestämmelsen slopas och i stället ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § eller Skatteverket beslutade om ändringen.

Med beslutade om ändringen avses även beslut på begäran av den deklarationsskyldige enligt 13 § första stycket 1.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. En hänvisning till 7 kap. 4 § har lagts till i paragrafen. Någon hänvisning till 13 § görs dock inte. Det beror på att 13 § bara reglerar Skatteverkets befogenhet att besluta om kortare redovisningsperiod än vad som följer av lagen. Det beror också på att förevarande paragraf inte gäller samtliga beslut som fattas enligt 13 §. I 15 § regleras endast det fall då ett beslut enligt 13 § fattas med anledning av den deklarationsskyldiges begäran och denna begäran inte är förenad med sådana särskilda skäl som anges i 14 § andra stycket. Förevarande paragraf gäller dock även om redovisningsperioden ska ändras från en kalendermånad till ett kalenderkvartal och vid andra fall än sådana som regleras i 14 §. Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 §. Skatteverket ska föra in ändringen i registret. Om Skatteverket inte får någon underrättelse från den skattskyldige men ändå konstaterar att perioden ska ändras kan Skatteverket på eget initiativ besluta om att föra in ändringen i registret. Även sådana beslut omfattas av förevarande paragraf.

Se även avsnitt 11.5.4.

Från vilken tidpunkt gäller en ändring från eller till beskattningsår?

16 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, regleras från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska tillämpas när perioden ändras från eller till ett beskattningsår.

I skattebetalningslagen finns det inte någon uttrycklig bestämmelse om från vilken tidpunkt en ny redovisningsperiod ska tillämpas när perioden ändras från eller till ett beskattningsår.

I paragrafen föreskrivs att 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 deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § eller Skatteverket beslutade om ändringen.

Att den nya redovisningsperioden ska gälla från ingången eller efter utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättar verket om ändringen eller Skatteverket beslutar om ändringen innebär att redovisningsperioden aldrig ska ändras för år som redan har gått ut när ändringen konstateras. Om det t.ex. år 2 konstateras att underlagsgränsen för att redovisa för beskattningsår överskreds under tredje kvartalet år 1 ska alltså inte redovisningsperioden för år 1 ändras. Däremot kan det finnas skäl att ändra redovisningsperiod från och med ingången av år 2.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. En hänvisning till 7 kap. 4 § har lagts till i paragrafen. Någon hänvisning till 13 § görs dock inte.

Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 11.5.5.

17 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 16 a § SBL.

Enligt *första stycket* får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett beskattningsår.

Redovisning för beskattningsår får i gällande rätt medges skattskyldiga som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret. I avsnitt 11.2.7 föreslås att gränsen i fortsättningen ska vara 50 000 kronor.

Det behövs en bestämmelse om från vilken tidpunkt en ändring av redovisningsperioden ska gälla. Det föreskrivs därför i *andra stycket* att redovisningsperioden för punktskatt ska bestämmas att gälla från ingången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige ansökte om att ha beskattningsår som redovisningsperiod. Om perioden ändras ska ändringen gälla från utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen av redovisningsperioden enligt 7 kap. 4 § eller verket beslutade om en sådan ändring. Andra stycket har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Av *tredje stycket* framgår att ett beslut om att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett beskattningsår upphör att gälla om den deklarationsskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av den kalendermånad då konkursbeslutet har fattats.

Vad ska de olika skattedeklarationerna innehålla?*Samtliga skattedekclarationer*

18 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 17 § första stycket 1, 2 och 6, 17 a § första stycket 1, 2 och 7 samt 17 b § första stycket 1, 2 och 6 SBL.

Paragrafen reglerar vilka uppgifter som ska finnas med i samtliga skattedeklaration. I efterföljande paragrafer (19–25) regleras vilka uppgifter därutöver som de olika skattedeklarationerna ska innehålla. För att få reda på vad t.ex. en arbetsgivardeklaration ska innehålla är det med andra ord nödvändigt att läsa både 18 och 19 §§. Syftet med att redovisningen lagtekniskt delas upp i fler deklarationer än vad som sker i gällande rätt behandlas i avsnitt 5.3.

Oavsett vilken sorts skattedeklaration som lämnas ska enligt *punkten 1* nödvändiga identifikationsuppgifter finnas med.

Sådana särskilda skattedeklaration som avses i 7 § andra stycket, 8 och 9 §§ lämnas inte för redovisningsperioder utan alltid för enstaka förvärv, händelser som medför skattskyldighet eller skattepliktiga ersättningar och kan därför inte innehålla uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas. *Punkten 2* gäller därför inte för sådana särskilda skattedeklaration. Det följer dels av 7 § andra stycket, 8 och 9 §§ där det anges att särskilda skattedeklaration lämnas för enstaka förvärv, händelser som medför skattskyldighet eller skattepliktiga ersättningar, dels av 24 § 1 och 25 § där det anges att en

särskild skattedeklaration ska, såvitt nu är av intresse, innehålla uppgift om det förvärv eller den händelse som medför skattskyldighet och den skattepliktiga ersättningen för vilken deklarationen lämnas. Detta är tillräckligt tydligt och det saknas därför skäl att i punkten 2 markera att den inte gäller i fall som avses i 24 § 1 och 25 §.

Av *punkten 3* följer att en skattedeklaration alltid ska innehålla de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna. Om de uppgifter som anges särskilt i 19–25 §§ inte är tillräckliga för ändamålet ska den deklarationsskyldige alltså lämna de ytterligare uppgifter som behövs för att skatten och avgifterna ska kunna beräknas och kontrolleras.

I 10 kap. 17 § tredje stycket SBL anges att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklaration ska innehålla. Sådana föreskrifter kan inte vara annat än verkställighetsföreskrifter. I avsnitt 6.2 dras slutsatsen att skatteförfarandelagen inte bör innehålla några bestämmelser som enbart upplyser om förekomsten av verkställighetsföreskrifter. Den bestämmelse som finns i 10 kap. 17 § tredje stycket SBL finns därför inte med i förevarande paragraf.

Arbetsgivardeklaration

19 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 17 § första stycket 3 och 4 SBL.

Av paragrafen framgår vilka uppgifter om bl.a. skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som en arbetsgivardeklaration ska innehålla. Vilka uppgifter en arbetsgivardeklaration ska innehålla regleras även i 18 §. Se därför även kommentaren till nyss nämnda paragraf.

Punkten 4 har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Förenklad arbetsgivardeklaration

20 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 17 a § första stycket 3–6 SBL.

Paragrafen anger vilka uppgifter som en förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla. Begreppet förenklad arbetsgivardeklaration ersätter det i skattebetalningslagen använda förenklad skattedeklaration. Förutsättningarna för att få lämna en förenklad arbetsgivardeklaration finns i 4 §.

Vilka uppgifter en förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla regleras även i 18 §. Se därför även kommentaren till nyss nämnda paragraf.

I 10 kap. 17 a § andra stycket SBL finns en bestämmelse som lades till år 2006 (prop. 2005/06:31 s. 49–52 och 59). Om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, ska utbetalaren i skattedeklarationen lämna uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt mottagarens medborgarskap.

Den förenklade arbetsgivardeklarationen används också som kontrolluppgift och den som lämnar en förenklad arbetsgivardeklaration behöver därför inte lämna kontrolluppgift om utbetalad ersättning (15 kap. 8 § 3).

Kontrolluppgifter för begränsat skattskyldiga ska enligt 12 kap. 2 § tredje stycket LSK innehålla uppgift om mottagarens utländska skatte- registreringsnummer och medborgarskap. Dessa uppgifter behövs för att Sverige ska kunna fullgöra sina åtaganden inom det internationella utbytet av information. Det är bakgrunden till att uppgifterna ska lämnas i en förenklad arbetsgivardeklaration som avser ersättning till en begränsat skattskyldig.

Regeringen har enligt 10 kap. 17 a § tredje stycket SBL befogenhet att under vissa förutsättningar föreskriva om undantag från skyldigheten att lämna uppgift om medborgarskap och skatteregistreringsnummer.

En skattedeklaration ska enligt 18 § ta upp nödvändiga identifikationsuppgifter. I förarbetena till skattebetalningslagen anges att det inte är nödvändigt att i lag ange vilka uppgifter som behövs, t.ex. arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, utan föreskrifter om vilka uppgifter som behövs kan anges i förordning eller andra föreskrifter (prop. 1996/97:100 s. 570). Till nödvändiga identifikationsuppgifter hör även s.k. mervärdesskattenummer/VAT-nummer.

Medborgarskap och skatteregistreringsnummer är identifikationsuppgifter. Bestämmelser om i vilka fall sådana uppgifter är nödvändiga och bör lämnas i en förenklad skattedeklaration kan meddelas genom verkställighetsföreskrifter i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. De bestämmelser som finns i 10 kap. 17 a § andra och tredje styckena SBL förs därför inte över till förevarande paragraf (se avsnitt 6.2).

I 10 kap. 17 a § fjärde stycket SBL bemyndigas regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela närmare föreskrifter om vad en förenklad skattedeklaration ska innehålla. Vid granskningen av lagförslaget uttalade Lagrådet att bemyndigandet var obehövligt eftersom det följde direkt av RF att regeringen fick besluta verkställighetsföreskrifter (prop. 2000/01:7 s. 31 och 55).

I avsnitt 6.2 görs bedömningen att skatteförfarandelagen inte bör innehålla några upplysningar om att det kan finnas verkställighetsföreskrifter. Bestämmelsen i 10 kap. 17 a § fjärde stycket SBL förs därför inte över till förevarande paragraf.

Mervärdesskattedeklaration

21 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 17 § första stycket 5 och andra stycket SBL.

Av *första stycket* framgår vilka uppgifter som en mervärdesskattedeklaration ska innehålla.

Vilka uppgifter en mervärdesskattedeklaration ska innehålla regleras även i 18 §. Se därför även kommentaren till nyss nämnda paragraf.

Enligt *andra stycket* ska en mervärdesskattedeklaration som lämnas av en gruppchef innehålla uppgifter för hela gruppen. Det gäller även de uppgifter som avses i 18 §. En mervärdesskattedeklaration ska innehålla uppgift om ingående och utgående mervärdesskatt. I 10 kap. 30 § SBL anges att utgående skatt som avser unionsinterna förvärv av varor som är lös egendom ska redovisas särskilt. Bakgrunden till bestäm-

melsen är att EU-rätten på mervärdesskatteområdet kräver att utgående skatt som avser unionsinterna förvärv ska redovisas separat (prop. 1994/95:57 s. 87 och 197 samt prop. 1996/97:100 s. 576).

Eftersom det följer av förevarande paragraf att en mervärdes-skattedeklaration ska innehålla uppgift om utgående skatt behöver det inte anges i lag att viss sådan skatt ska särredovisas utan en bestämmelse därom kan ges i förordning eller i föreskrifter med lägre valör. För det behövs inget bemyndigande utan regeringens befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter grundar sig direkt på regeringsformen. Bestämmelsen i 10 kap. 30 § SBL om särredovisning av viss utgående skatt tas alltså inte med i lagen utan i stället kommer innehållet att ges i förordning eller föreskrifter med lägre valör (se avsnitt 6.2).

I 10 kap. 29 § SBL anges att i 13 kap. 6–28 b §§ ML finns särskilda bestämmelser om redovisning av utgående och ingående skatt. Reglering av när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående skatten ska redovisas, finns alltså i mervärdesskattelagen. Bestämmelsen i skattebetalningslagen är bara en upplysning om detta. I avsnitt 6.2 görs bedömningen att skatteförfarandelagen inte ska innehålla några sådana informationsbestämmelser. Bestämmelsen förs därför inte över till förevarande paragraf.

Punktskattedeklaration

22 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 17 b § första stycket 3–5 SBL.

Paragrafen reglerar vad en punktskattedeklaration ska innehålla. En punktskattedeklaration ska enligt nuvarande regler även innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om aktuell redovisningsperiod och de ytterligare uppgifter som behövs, utöver dem som anges i paragrafen, för att punktskatt ska kunna beräknas och kontrolleras (10 kap. 17 b § första stycket 1, 2 och 6 SBL). Att dessa uppgifter även ska lämnas i fortsättningen följer av 18 §. Se därför även kommentaren till nyss nämnda paragraf.

I 10 kap. 17 b § andra stycket SBL finns en upplysning om att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar verkställighetsföreskrifter. I avsnitt 6.2 görs bedömningen att skatteförfarandelagen inte ska innehålla några sådana informationsbestämmelser. Bestämmelsen förs därför inte över till förevarande paragraf.

23 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 30 a § SBL.

I paragrafen regleras när redovisningsskyldigheten för punktskatt inträder.

Särskilda skattedekclarationer

24 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen anges vilka uppgifter en sådan särskild skattedeklaration som avses i 7 och 8 §§ ska innehålla. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen utan där föreskrivs i 10 kap. 32 c § andra stycket att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeklaration. Några sådana föreskrifter har emellertid inte meddelats.

Föreskrifter om vilka uppgifter skattskyldiga ska lämna i en skattedeklaration ska meddelas i lag. Bemyndigandet i 10 kap. 32 c § SBL slopas därför och ersätts dels med 18 §, dels med förevarande paragraf. Se därför även kommentaren till nyss nämnda paragraf.

Skatteverket har i sitt remissvar anført att det av utredningens författningsförslag inte framgår vilka uppgifter en särskild skattedeklaration ska innehålla avseende sådana belopp som enligt 7 § första stycket ska redovisas i en särskild skattedeklaration. I dessa fall är det inte fråga om förvärv (7 § andra stycket) eller händelse (8 §). Lagtexten har därför i *andra punkten* kompletterats så att det framgår att en särskild skattedeklaration ska innehålla uppgift om ovan nämnda belopp.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

25 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen anges vilka uppgifter en sådan särskild skattedeklaration som avses i 9 § ska innehålla. Det finns enligt gällande rätt inte någon direkt motsvarighet till bestämmelsen men förevarande paragraf och 2 § 6 samt 9, 18, 19, 25 och 35 §§ ersätter 17 § SINK och 15 § andra stycket A-SINK. Bestämmelsen i 15 § andra stycket 2 i nyss nämnda lag om att en särskild skattedeklaration även ska innehålla uppgifter om tid och plats för de tillställningar som redovisningen avser kan ges i verkställighetsföreskrifter. Någon motsvarighet till punkten 2 förs därför inte över till den här lagen.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Se även avsnitt 11.4.

När ska en skattedeklaration lämnas?

Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration

26 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § första stycket SBL. De bestämmelser som finns i 10 kap. 18 § andra–fjärde styckena SBL ges i 27–29 §§.

I paragrafen anges när skattedeklaration ska lämnas av den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Paragrafen innehåller de redovisningstidpunkter som gäller för mindre företag.

Den som är skyldig att lämna en mervärdesskattedeklaration ska lämna sådan deklaration, arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration

enligt de redovisningstidpunkter som anges i paragrafen. Detta gäller dock bara om inte annat följer av 27–35 §§. Prop. 2010/11:165

De ändringar i ordalydelsen som görs har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedeklarationer än vad som sker i skattebetalningslagen. Syftet är att regelverket om skattedeklarationer ska bli lättare att ta till sig. Se vidare avsnitt 5.3 och kommentarerna till 18–22 §§.

I stället för att som i skattebetalningslagen tala om den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt och att skattedeklarationen ska avse vissa skatter eller avgifter anges att paragrafen gäller den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett visst i paragrafen angivet beskattningsunderlag och vilka redovisningsperioder de olika skattedeklarationerna ska avse.

I syfte att göra uppställningen tydligare placeras kolumnen med deklarationstidpunkter sist i stället för, som i skattebetalningslagen, först.

Den som ska lämna en särskild skattedeklaration ska lämna deklaration inom de tider som anges i 35–37 §§. Eftersom förevarande paragraf inte är tillämplig när enstaka förvärv eller händelser som medför skattskyldighet ska redovisas behöver det inte sägas att paragrafen bara gäller om inte annat följer av 35–37 §§. En annan sak är att en skattskyldig kan vara skyldig att lämna en mervärdesskattedeklaration för en redovisningsperiod och en särskild skattedeklaration för en händelse som medför skattskyldighet avseende punktskatt.

Paragrafen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

27 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § andra stycket SBL.

Enligt 13 § ska Skatteverket besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal eller ett kalenderkvartal eller en kalendermånad i stället för ett beskattningsår om den deklarationsskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Det rör sig om deklarationsskyldiga med beskattningsunderlag på sammanlagt högst 40 miljoner kronor respektive sammanlagt högst en miljon kronor och som utan beslut skulle ha redovisat för kalenderkvartal eller för beskattningsår. Eftersom 26 § inte går att tillämpa på mervärdesskatt som redovisas för en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal föreskrivs att deklarationsskyldiga som på grund av ett beslut enligt 13 § har en kalendermånad som redovisningsperiod ska lämna mervärdesskattedeklaration enligt uppställningen för punktskattedeklaration i 26 §. Det ska även gälla i fall där Skatteverket har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett beskattningsår. Aktuella skattskyldiga ska följaktligen lämna mervärdesskattedeklaration den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång.

För fall där Skatteverket har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett beskattningsår finns i gällande rätt ingen motsvarande bestämmelse. Det rör sig om fall där Skatteverket enligt 10 kap. 11 § första stycket SBL har beslutat att mervärdesskatt som annars ska redovisas i en självdeklaration ska redovisas i en skattedeklaration. Ett beslut om att redovisningen ska ske i skattedeklaration innebär att redovisningsperioden förkortas från ett

beskattningsår till ett kalenderkvartal. För att förkortning till en kalendermånad ska kunna ske måste Skatteverket fatta ett beslut enligt 10 kap. 14 b § SBL. Mervärdesskatt ska inte längre få redovisas i en självdeklaration utan redovisningen ska alltid ske i en skattedeklaration (se avsnitt 11.5.2). I fortsättningen ska beslut om kortare redovisningsperiod för dem som annars ska redovisa för beskattningsår fattas enligt 13 §, dvs. den paragrafen ersätter 10 kap. 11 § första stycket SBL.

28 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § tredje stycket SBL.

En deklARATIONSSKYLDIG som enligt 11 § ska redovisa mervärdesskatt för kalenderkvartal eller beskattningsår men som efter beslut enligt 13 § i stället ska redovisa mervärdesskatt för kalendermånad ska enligt 27 § lämna mervärdesskattedeklaration enligt uppställningen för punktskattedeklaration i 26 §. Förevarande paragraf ger sådana deklARATIONSSKYLDIGA rätt att i stället lämna mervärdesskattedeklaration enligt 30 §, dvs. senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång i stället för den 12 i andra månaden efter perioden.

Uttrycket ”mervärdesskatt som annars ska redovisas” i skattebetalningslagen ersätts med ”mervärdesskattedeklaration som enligt 27 § ska lämnas”. Den ändring i ordalydelsen som görs har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedekclarationer än i skattebetalningslagen. Syftet är att regelverket om skattedekclarationer ska bli lättare att ta till sig. Se vidare avsnitt 5.3 och kommentarerna till 18–22 §§. Skatt kan i princip redovisas så snart redovisningsperioden har gått ut. Något som den som ska redovisa överskjutande ingående mervärdesskatt kan vilja göra för att få skatten återbetald i förtid. Den som väljer att redovisa överskjutande mervärdesskatt innan redovisningsfristen har löpt ut ska dock enligt 10 kap. 20 § SBL samtidigt redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för samma period. Även oredovisade skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för tidigare redovisningsperioder ska redovisas. Den bestämmelsen ges i kapitlet om återbetalning, nämligen i 64 kap. 3 §. Där anges att återbetalning ska ske först när samtliga skattedekclarationer har lämnats för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades.

För den som ska redovisa enligt uppställningen för punktskattedeklaration i 26 § och som vill redovisa så snart redovisningsperioden har gått ut innebär det följande. I början av mars väljer den skattskyldige att redovisa överskjutande ingående mervärdesskatt för februari. Den redovisningsskyldige måste då även redovisa skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt för februari. Men redovisningen måste även omfatta oredovisad mervärdesskatt för januari som ju ska redovisas senast den 12 mars. Redovisningen av mervärdesskatt kommer då att omfatta två olika redovisningsperioder och måste därför delas upp på två skattedekclarationer. Möjligheten enligt förevarande paragraf att redovisa enligt 30 §, dvs. senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, har tillkommit för att den redovisningsskyldige ska kunna redovisa all skatt och alla avgifter i samma skattedeklaration och inte behöva lämna en extra skattedeklaration (prop. 1997/98:134 s. 61 f.).

Ett beslut av Skatteverket att redovisning ska ske enligt 28 § ska, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder. Det är inte möjligt att byta redovisningsfrist från en månad till en annan. Kravet på kontinuitet har tillkommit av administrativa skäl (prop. 1997/98:134 s. 66).

29 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 18 § fjärde stycket SBL.

I den paragrafen anges att om tidpunkten för lämnandet av en skattedeklaration redan har passerats när ett beslut enligt 10 kap. 14 b § första stycket 2 eller 14 d § 2 samma lag fattas, ska den skattskyldige lämna deklarationen senast när deklarationen för nästa redovisningsperiod ska lämnas.

De beslut som räknas upp i 10 kap. 18 § fjärde stycket SBL gäller enligt 10 kap. 14 d § samma lag omedelbart. Det rör sig om beslut där Skatteverket med hänvisning till särskilda skäl, dvs. kontrollskäl, har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal. Sådana beslut gäller alltid omedelbart. Dessutom kan Skatteverket besluta att en ändring av en redovisningsperiod från kalenderkvartal till kalendermånad som har begärts av den deklarationsskyldige ska gälla omedelbart.

Motsvarande bestämmelser finns i 13 och 14 §§. Med stöd av 13 § kan Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal men även att perioden ska vara en kalendermånad eller ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår. Uttrycket ”gäller omedelbart” i 10 kap. 14 d § SBL ersätts i 14 § med uttryckliga bestämmelser om från vilken tidpunkt den nya redovisningsperioden ska gälla.

Även i fortsättningen behövs det en bestämmelse som anger när en deklaration ska lämnas i fall där deklarationstiden för den första nya redovisningsperioden redan har gått ut när Skatteverket fattar sitt beslut. Bestämmelsen ska även omfatta fall där redovisningsperioden ska ändras från beskattningsår till kalenderkvartal eller kalendermånad.

Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ska ändras från beskattningsår gäller enligt 16 § att den nya redovisningsperioden ska gälla från ingången respektive efter utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § eller Skatteverket beslutade om ändringen. I fall där den nya perioden ska gälla från ingången av innevarande år kan deklarationstiden ha gått ut för en ny redovisningsperiod och det gäller även i fall där den deklarationsskyldige har underrättat Skatteverket om ändringen.

För att fänga in nämnda fall tar *första stycket* sikte på deklarationsskyldiga som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeklaration i rätt tid på grund av att redovisningsperioden har ändrats från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad, eller från ett kalenderkvartal till en kalendermånad.

Det bör noteras att i fall där den deklarationsskyldige har underrättat Skatteverket om att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal saknar den deklarationsskyldige aldrig möjlighet att lämna deklaration i rätt tid. Skälet till det är att enligt 15 §

ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kvartal då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket.

Det bör också noteras att den deklarationsskyldige aldrig saknar möjlighet att lämna deklaration i rätt tid i fall där redovisningsperioden ska ändras från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad och den nya perioden ska tillämpas från utgången av innevarande beskattningsår enligt 16 §.

Däremot kan, som redan har nämnts, en deklarationsskyldig som underrättar Skatteverket om att redovisningsperioden ska ändras från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad sakna möjlighet att lämna deklaration i rätt tid om den nya redovisningsperioden ska gälla från ingången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket (se avsnitt 11.5.4 och 11.5.5).

Vid bedömningen av om den skattskyldige saknar möjlighet att lämna deklaration i rätt tid ska utgångspunkten vara den dag då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § eller Skatteverket beslutade om ändringen. Om deklarations-tiden redan har gått ut vid underrättelsen eller beslutet ska den skattskyldige lämna mervärdesskattedeklaration senast vid den deklarationstidpunkt som kommer närmast efter dagen för underrättelsen eller beslutet.

I syfte att underlätta för de deklarationsskyldiga och Skatteverket föreskrivs i *andra stycket* att om mervärdesskattedeklarationen ska lämnas för mer än en ny redovisningsperiod får perioderna slås samman till en period och redovisas i en skattedeklaration. Det medför att vid byte av redovisningsperiod behöver den deklarationsskyldige aldrig lämna mer än en mervärdesskattedeklaration. Den deklarationsskyldige och Skatteverket behöver vidare bara hantera en förfallodag och behöver inte ägna tid åt att hänföra mervärdesskatt till olika perioder och därmed olika förfallodagar.

Större företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration

30 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 19 § SBL.

I paragrafen anges när skattedeklaration ska lämnas av den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Paragrafen innehåller de redovisningstidpunkter som gäller för större företag.

De ändringar i ordalydelsen som görs i uppställningen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedekclarationer än vad som sker i skattebetalningslagen. Syftet är att regelverket om skattedeklaration ska bli lättare att ta till sig. Se vidare avsnitt 5.3 samt kommentarerna till 18–22 §§. I stället för att som i skattebetalningslagen ange vilka skatter eller avgifter deklarationen ska avse anges vilka skattedeklaration som ska lämnas. Vad det är som ska redovisas följer av vilken deklaration som ska lämnas.

I syfte att göra uppställningen tydligare placeras kolumnen med deklarationstidpunkter sist i stället för, som i skattebetalningslagen, först. Prop. 2010/11:165

Tidigare deklarationstidpunkt för arbetsgivardeklaration

31 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 21 § SBL.

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att besluta att den som ska lämna arbetsgivardeklaration och mervärdesskattedeklaration enligt 30 §, dvs. senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i stället ska lämna arbetsgivardeklarationen senast den 12. Som förutsättning gäller att näringsidkaren inte har skött betalningarna av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

I 10 kap. 21 § SBL anges som förutsättning i stället särskilda skäl. Med det avses enligt förarbetena till skattebetalningslagen att den skattskyldige inte har skött inbetalningarna av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (prop. 1996/97:100 s. 572). Ordalydelsen ändras eftersom bestämmelsen närmast har karaktär av en sanktion och förutsättningarna därför bör preciseras så tydligt som möjligt. Någon ändring i sak avses alltså inte.

De övriga ändringar som görs i ordalydelsen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedeklarationer än vad som sker i skattebetalningslagen. Se vidare avsnitt 5.3 samt kommentarerna till 18–22 §§.

Det ovan sagda innebär att det inte längre är nödvändigt att föreskriva att skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska redovisas för sig i en skattedeklaration som ska lämnas senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång utan det är tillräckligt att föreskriva att arbetsgivardeklarationen ska lämnas då. Att redovisningen av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag respektive mervärdesskatt lagtekniskt delas upp på två deklarationer innebär vidare att det inte längre behöver anges vad deklarationen ska innehålla eftersom en arbetsgivardeklaration bara, förutom vad som anges i 18 §, ska innehålla uppgifter om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Enbart arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration

32 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 22 § SBL.

Paragrafen gäller den som inte ska lämna en mervärdesskattedeklaration och reglerar när sådana personer ska lämna arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration och vilka redovisningsperioder deklarationerna ska avse.

De ändringar som görs i ordalydelsen har sin grund i att redovisningen lagtekniskt delas upp på fler skattedeklarationer än vad som sker i skattebetalningslagen. Se vidare avsnitt 5.3 samt kommentarerna till 18–22 §§. I stället för att ange vilka skatter och avgifter deklarationen

ska avse anges vilka deklarationer som ska lämnas. Vad det är som ska redovisas följer av vilken deklaration som ska lämnas.

I syfte att göra uppställningen tydligare placeras kolumnen med deklarationstidpunkter sist i stället för, som i skattebetalningslagen, först.

Särskild deklarationstidpunkt

33 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 22 a § SBL.

I paragrafen regleras när den som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad, med undantag för dem som enligt 11, 12 eller 13 § har kalenderkvartal som redovisningsperiod för mervärdesskatt, ska lämna skattedeklaration.

Föreskrifter om en längre redovisningsperiod än en månad finns i lagen om skatt på annonser och reklam (två månader), lagen om avkastnings-skatt på pensionsmedel (beskattningsår) samt lagen om skatt på avfall (kalenderkvartal).

Av 10 kap. 22 a § SBL framgår att i ovan nämnda fall ska skatten redovisas i en skattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då deklarationen i stället ska ha kommit in den 17.

I förevarande paragraf föreskrivs i *första stycket* att den som har en redovisningsperiod som är längre än en månad 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. Ändringen av redovisningstidpunkt görs av administrativa skäl (se även avsnitt 11.5.2).

I 11 § andra meningen finns en bestämmelse om när redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett beskattningsår. Även den som har ett beskattningsår som redovisningsperiod för mervärdesskatt ska i enlighet med förevarande paragraf redovisa skatten i en mervärdesskattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång (med undantag för december).

I *andra stycket* anges att första stycket inte gäller den som enligt 11, 12 eller 13 § har kalenderkvartal som redovisningsperiod för mervärdesskatt.

En redovisningsperiod kan även vara längre än en månad på grund av att två eller flera perioder har slagits samman till en period enligt 29 § andra stycket. Av *tredje stycket* framgår att deklarationen i sådant fall ska lämnas i enlighet med 29 § första stycket.

Kommuner och landsting

34 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 23 § SBL.

I paragrafen anges när kommuner och landsting ska lämna arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeklaration och punktskattedeklaration.

I 10 kap. 23 § andra stycket SBL anges att 10 kap. 20 § samma lag inte gäller för kommuner och landsting. Av 10 kap. 20 § SBL följer att den som väljer att redovisa överskjutande ingående mervärdesskatt innan redovisningsfristen har löpt ut ska samtidigt redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för samma period. Även oredovisade skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för tidigare redovisningsperioder ska redovisas. Den bestämmelsen ges i kapitlet om återbetalning, nämligen i 64 kap. 3 § första stycket. Där anges att återbetalning ska ske först när samtliga skattedekclarationer, dvs. även punktskattedeklaration, har lämnats för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades. Av 64 kap. 3 § andra stycket framgår att det inte heller i fortsättningen gäller kommuner och landsting.

Särskilda skattedekclarationer

35–37 §§

Paragraferna ersätter 10 kap. 32–32 b §§ SBL samt 17 § SINK och 14 § A-SINK.

Paragraferna reglerar när särskilda skattedeklaration ska lämnas. Begreppet särskild skattedeklaration finns redan i gällande rätt och när sådana deklarationer ska lämnas regleras i 10 kap. 32–32 b §§ SBL. I fortsättningen ska dock även den som är skattskyldig enligt SINK och A-SINK och som själv ska redovisa skatten lämna särskild skattedeklaration (se avsnitt 11.4). Vilka tidpunkter som gäller för den redovisningen framgår av 17 § SINK och 14 § A-SINK.

Deklaration som avses i 7 § första stycket ska enligt gällande rätt lämnas in före utgången av månaden efter den månad då den felaktiga handlingen utfärdades. I 35 § anges i stället att deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Ändringen görs för att överensstämja med 7 § första stycket där det anges att felaktigt debiterad mervärdesskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje redovisningsperiod.

Den som ska redovisa mervärdesskatt enligt 7 § andra stycket i en särskild skattedeklaration för varje förvärv ska lämna deklarationen senast 35 dagar efter förvärvet.

Den som ska redovisa punktskatt i en särskild skattedeklaration enligt 8 § 1 ska lämna deklaration senast fem dagar efter den händelse som medför skattskyldighet.

Om den skattskyldige inte har ställt föreskriven säkerhet för skattens betalning ska dock deklarationen enligt 37 § i stället lämnas in senast vid den händelse som medför skattskyldighet. Detsamma gäller den som är skattskyldig på grund av att varor innehas utanför ett uppskovsförfarande utan att punktskatten har redovisats och den som är skattskyldig på grund av att varor tas emot från en distansförsäljare som inte har ställt säkerhet. En motsvarande bestämmelse finns i 10 kap. 32 a § tredje stycket SBL. En sådan särskild skattedeklaration som avses i 8 § 2 ska enligt 35 § ha

kommit in till Skatteverket senast vid den händelse som medför skattskyldighet. Enligt 8 § 2 ska distansförsäljare som är skattskyldiga enligt 16 § första stycket LTS, 15 § första stycket LAS eller 4 kap. 9 § första stycket LSE och som inte företräds av en representant som Skatteverket har godkänt redovisa punktskatt i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Syftet med 8 § 2 är att bara skattskyldiga som följer reglerna för distansförsäljning i ovan nämnda lagar ska få redovisa skatten för redovisningsperioder. Skälet till att skatten i aktuella fall ska redovisas omedelbart är att skattebrottslagen ska gå att tillämpa på felaktigheter som konstateras vid en transportkontroll (prop. 2002/03:10 s. 71 f. och 116 f.).

Bestämmelser om när distansförsäljare som inte företräds av någon godkänd representant ska lämna deklaration finns i 10 kap. 32 a § andra stycket SBL.

För den som ska redovisa skatt på vinstsparande m.m. i en särskild skattedeklaration enligt 8 § 3 gäller enligt 35 § en deklarationsfrist på 25 dagar efter den händelse som medför skattskyldighet. Bestämmelsen ersätter 10 kap. 32 b § SBL.

Den som enligt 9 § ska lämna en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning, ska lämna deklarationen senast den 12 i månaden efter den månad då den skattepliktiga ersättningen kom den skattskyldige till del, med undantag för månaderna januari och augusti då deklarationen i stället ska ha kommit in senast den 17.

Bestämmelsen i 36 § om att den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § andra stycket lagen om skatt på energi ska lämna deklaration senast en månad efter dagen för tillsynsmyndighetens beslut finns i 10 kap. 32 a § första stycket sista meningen SBL.

Särskilda bestämmelser om redovisning

Utländsk avgiftsskyldig

38 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 12 § SBL.

Om den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe i Sverige får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, besluta att den avgiftsskyldige redovisar arbetsgivaravgifter på ett sätt som avviker från denna lag.

Att befogenheten inte gäller skatteavdrag beror på att utländska utbetalare av ersättning för arbete inte ska göra skatteavdrag (prop. 1996/97:100 s. 568). Det bör nämnas att utländska utbetalare inte uttryckligen är undantagna från skyldigheten att göra skattavdrag. Enligt sedan lång tid gällande praxis ska dock en utländsk utbetalare utan fast driftställe i Sverige inte göra skatteavdrag från ersättning för arbete som ska beskattas i landet.

Det är inte bara arbetsgivare som är avgiftsskyldiga enligt socialavgiftslagen utan avgiftsskyldigheten omfattar alla som betalar ut avgiftspliktig ersättning, dvs. alla som betalar ut lön, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. Begreppet arbetsgivare, som används i

Viss verksamhet ska redovisas för sig

39 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 28 § SBL.

Enligt paragrafen får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, besluta att en viss verksamhet ska redovisas för sig.

I förarbetena till skattebetalningslagen framhölls att kontrollskäl kan motivera att viss verksamhet redovisas separat. Där påpekades också att när Skatteverket har beslutat att en delägare i ett enkelt bolag eller ett partrederi ska ansvara för redovisningen och betalningen av den skatt som hänför sig till verksamheten, kan verket även besluta att verksamheten ska redovisas för sig och inte tillsammans med annan verksamhet som delägaren bedriver (prop. 1996/97:100 s. 575).

Bestämmelse om redovisningsskyldighet vid avveckling som inte får någon motsvarighet

Bestämmelsen om redovisningsskyldighet vid avveckling i 10 kap. 37 § SBL, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1030 f.

27 kap. Skalbolagsdeklaration

I betänkandet (s. 1031 f.) föreslogs att reglerna om skalbolagsdeklaration till viss del skulle ändras. Utredningen föreslog bl.a. att bestämmelserna om det särskilda bokslut som ligger till grund för skalbolagsdeklaration skulle flyttas från inkomstskattelagen till skatteförfarandelagen. Utredningens förslag har dock frångåtts i denna del. Regeringens uppfattning är att bestämmelserna om det särskilda bokslutet även fortsättningsvis ska finnas i inkomstskattelagen eftersom de innehåller inslag av materiella skatteregler. Vidare är det inte lämpligt att bara ett av flera undantag från skalbolagsbeskattning kräver beslut av Skatteverket för att bli giltigt. I stället ska den nuvarande ordningen behållas. Däremot bör reglerna förtydligas. Regeringen delar utredningens uppfattning att det finns ett visst mått av cirkelresonemang i de gällande bestämmelserna, vilket avhjälpes. Bestämmelserna om skalbolagsdeklaration överförs därför från 10 kap. 8 a – 8 c §§ SBL med bara redaktionella ändringar.

Syftet med skalbolagsdeklaration

1 §

Paragrafen ersätter delar av 10 kap. 8 a § SBL.

I paragrafen anges syftet med skalbolagsdeklaration, nämligen att tillämpa undantag från skalbolagsbeskattning och ge underlag för Skatteverkets beslut om säkerhet för slutlig skatt.

Vad som avses med ett skalbolag framgår av 25 a kap. 9 § andra stycket IL.

Om en juridisk person avyttrar en delägar rätt som hänför sig till ett skalbolag, ska enligt 25 a kap. 9 § IL ersättningen tas upp som kapitalvinst. Enligt 49 a kap. 11 § IL ska en fysisk person som avyttrar en andel i ett skalbolag ta upp eventuell kapitalvinst som överskott av passiv näringsverksamhet.

I 25 a kap. 11 § IL respektive 49 a kap. 13 § IL anges att nyssnämnda bestämmelser om skalbolagsbeskattning inte ska tillämpas om skalbolaget redovisar bolagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses 10 kap. 8 a § SBL. Ett särskilt bokslut ska ligga till grund för inkomstberäkningen. Dessutom krävs, om Skatteverket begär det, att säkerhet ställs för det avyttrade bolagets slutliga skatt. Om säkerhet inte begärs blir säljaren enligt 12 kap. 8 c § SBL subsidiärt ansvarig för skalbolagets slutliga skatt.

Bestämmelser om beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag finns i 58 kap. I 59 kap. 24 § finns bestämmelser om ansvar för skatt för den som har avyttrat ett skalbolag.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Skyldighet att lämna skalbolagsdeklaration

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 8 a § SBL.

En skalbolagsdeklaration ska lämnas av ett avyttrat företag som är ett skalbolag och som tillämpar undantagen från skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § IL. I nämnda paragrafer anges att en av förutsättningarna för undantag från skalbolagsbeskattning är att det avyttrade företaget redovisar företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses 10 kap. 8 a § SBL.

Om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, ska skalbolagsdeklaration i stället lämnas av den delägare som har avyttrat andelen. Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”. Med en ”i utlandet delägarbeskattad juridisk person” avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma (5 kap. 2 a § IL).

Om en delägare i ett handelsbolag vill ge in en skalbolagsdeklaration, ska handelsbolaget enligt 10 kap. 8 a § andra stycket SBL till delägaren lämna sådana uppgifter som avses i 3 kap. 18 § LSK som behövs för skalbolagsdeklarationen. Sistnämnda bestämmelse ersätts i förevarande lag av 33 kap. 6 §. Någon hänvisning dit är dock inte nödvändig utan det

är tillräckligt att ange att handelsbolaget eller den juridiska personen ska lämna de uppgifter till delägaren som behövs för skalbolagsdeklarationen. Prop. 2010/11:165

Vad ska en skalbolagsdeklaration innehålla?

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 8 c § SBL.

I paragrafen anges vilka uppgifter en skalbolagsdeklaration ska innehålla.

Punkten 1 motsvarar innehållet i 10 kap. 8 c § andra strecksatsen SBL.

Enligt *punkten 2* ska deklarationen innehålla uppgift om det avyttrade företagets överskott eller underskott enligt ett särskilt bokslut. Bestämmelser om det särskilda bokslutet finns i 25 a kap. 11 § och 49 a kap. 13 § IL.

I 10 kap. 8 c § första strecksatsen SBL görs en hänvisning till 3 kap. 5 § LSK. Någon motsvarighet till den bestämmelsen i LSK finns inte i förevarande lag. Skälen härför redovisas i kommentaren till 31 kap. 3 §. Där och i 31 kap. 2 § 2 regleras vilka uppgifter den som redovisar inkomst av näringsverksamhet ska lämna. I stället för att hänvisa dit ges i *punkterna 3 och 4* självständiga bestämmelser om vilka uppgifter som deklarationen ska innehålla.

Av 38 kap. 1 § framgår att en skalbolagsdeklaration ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

När ska en skalbolagsdeklaration lämnas?

4 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 8 b § SBL.

Paragrafen anger när en skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

28 kap. Preliminär inkomstdeklaration

Syftet med preliminär inkomstdeklaration

1 §

Av paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, framgår att syftet med en preliminär inkomstdeklaration är att den ska utgöra underlag för att bestämma preliminär skatt. I de situationer som avses i 2–4 §§ ska den skattskyldige lämna en preliminär inkomstdeklaration. Den skattskyldige kan även i andra fall lämna en sådan deklaration för att åstadkomma en justering av den preliminära skatten. Det framgår av 5 §.

I skattebetalningslagen och LSK används begreppet självdeklaration för deklarationer i vilka den skattskyldige lämnar uppgifter om sina egna förhållanden. I förevarande lag ersätts detta begrepp med begreppet inkomstdeklaration (se avsnitt 11.6).

Begreppet preliminär självdeklaration ersätts därför med begreppet preliminär inkomstdeklaration.

Preliminär inkomstdeklaration vid ansökan om godkännande för F-skatt

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 1 § 1 och 6 § första stycket SBL.

Av paragrafen framgår att den som ansöker om godkännande för F-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration till Skatteverket.

Preliminär inkomstdeklaration inför beskattningsåret

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 1 § 2 och 6 § andra stycket SBL i den del dessa bestämmelser avser skyldighet att lämna deklaration inför inkomståret.

Bestämmelser om skyldighet att lämna preliminär inkomstdeklaration för den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt finns i denna och följande paragraf.

Preliminär skatt ska i fortsättningen betalas för beskattningsår, se avsnitt 19.6.2. I konsekvens härmed reglerar förevarande bestämmelse skyldigheten att lämna en preliminär inkomstdeklaration inför beskattningsåret. Syftet med bestämmelsen är att en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas när en debitering beräknad enligt schablon skulle ge en alltför låg preliminär skatt. Genom att den skattskyldige ska lämna en preliminär inkomstdeklaration kan debiteringen i stället göras enligt beräknade inkomster. Enligt *första stycket* ska en preliminär inkomstdeklaration lämnas om den slutliga skatten för beskattningsåret beräknas överstiga motsvarande skatt för det föregående beskattningsåret. Skyldigheten föreligger dock bara enligt *punkten 1* om skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Bedömningen av när så är fallet bör göras efter samma utgångspunkter som gäller enligt skattebetalningslagen. Som riktlinje för bedömningen bör gälla att skillnaden ska vara omkring 30 procent, dock lägst ett prisbasbelopp (prop. 1996/97:100 s. 565).

Enligt *punkten 2*, som är helt ny, ska preliminär inkomstdeklaration även lämnas om räkenskapsåret enligt 3 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), förkortad BFL, har lagts om utan Skatteverkets tillstånd. Skälet till det är att Skatteverket i sådant fall inte känner till att räkenskapsåret har lagts om.

Första stycket har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Av *andra stycket* framgår att deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad före beskattningsårets ingång. Bakgrunden till valet av tidpunkten då deklaration senast ska ha kommit in, är att det ska vara möjligt för Skatteverket att beakta deklarationen när beslut om debitering av preliminär skatt ska fattas.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

4 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 3 och 4 §§ och 6 § tredje stycket SBL samt delar av 10 kap. 1 § 2 och 6 § andra stycket SBL.

I *första stycket* regleras skyldigheten att lämna en preliminär inkomstdeklaration efter det att den preliminära skatten har debiterats. Bestämmelserna gäller oberoende av om debiteringen har skett enligt beräknade inkomster eller enligt schablon. Skyldigheten uppkommer när den skattskyldige kan anta att den slutliga skatten för beskattningsåret kommer att överstiga den debiterade preliminära skatten för samma period. Dessutom krävs enligt *punkten 1*, på motsvarande sätt som enligt 3 §, att skillnaden mellan den slutliga skatten och den debiterade preliminära skatten är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Kännedom om att inkomsterna kommer att öka kan den skattskyldige t.ex. få när en delårsrapport har upprättats eller när en prognos har tagits fram. Den skattskyldige behöver däremot inte ta fram något särskilt prognosunderlag enbart för att bedöma om han eller hon är skyldig att lämna en deklaration (prop. 1996/97:100 s. 404).

Enligt *punkten 2*, som är helt ny, ska preliminär inkomstdeklaration i likhet med vad som gäller enligt 3 § även lämnas om räkenskapsåret enligt 3 kap. 6 § bokföringslagen har lagts om utan Skatteverkets tillstånd. Skälet till detta är att Skatteverket i sådant fall inte känner till att räkenskapsåret har lagts om.

Första stycket har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Av *andra stycket* framgår i enlighet med *Skatteverkets* remissvar att deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket inom 14 dagar från det att deklarationsskyldigheten uppkom. Skyldigheten att lämna en deklaration på grund av förändringar som har skett efter debiteringsbeslutet gäller av praktiska skäl inte när mindre än en månad återstår av beskattningsåret.

Preliminär inkomstdeklaration i andra fall

5 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 2 § SBL

Av paragrafen framgår att en preliminär inkomstdeklaration även får lämnas i andra fall än som avses i 2–4 §§.

Att en preliminär inkomstdeklaration kan få lämnas även om någon skyldighet inte föreligger följer av ändamålet med en sådan deklaration.

Paragrafen har införts med beaktande av *Lagrådets* synpunkter avseende 1 §.

Vad ska en preliminär inkomstdeklaration innehålla?

6 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 7 § SBL.

Paragrafen reglerar vad en preliminär inkomstdeklaration ska innehålla.

En preliminär inkomstdeklaration ska ligga till grund för bestämmande av preliminär skatt. Den ska alltså innehålla de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bestämma den preliminära skatten. Främst innebär det att deklarationen ska innehålla uppgifter om beräknade inkomster och utgifter. Mer detaljerade föreskrifter om innehållet får meddelas i form av verkställighetsföreskrifter.

Av 38 kap. 1 § framgår att en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

29 kap. Syftet med inkomstdeklaration

1 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 2 § första stycket LSK.

I paragrafen anges syftet med en inkomstdeklaration. En inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatter och avgifter samt egenavgifter. En inkomstdeklaration ska även lämnas till ledning för bestämmande av skattereduktion och beräkning av pensionsgrundande inkomst.

I LSK anges bl.a. att självdeklaration lämnas till ledning för egen taxering enligt taxeringslagen. Vilka skatte- och avgiftsunderlag som fastställs genom taxering framgår av 1 kap. 1 § första stycket TL. Termen taxering används inte i förevarande lag och lydelsen ”egen taxering enligt taxeringslagen” ersätts därför av en uppräknings av de skatter och avgifter som anges i 1 kap. 1 § första stycket TL (se avsnitt 5.3).

Förfarandet i taxeringslagen och LSK gäller emellertid i vissa fall även för mervärdesskatt (10 kap. 31 § SBL, 1 kap. 1 § fjärde stycket TL och 1 kap. 2 § första stycket 3 LSK). Det innebär att uppgifter om mervärdesskatt i dessa fall lämnas i en självdeklaration. I fortsättningen ska mervärdesskatt alltid redovisas i en skattedeklaration enligt bestämmelserna i 26 kap. Inkomstdeklarationen ska därför inte innehålla uppgifter som behövs för att fastställa mervärdesskatt.

Punkten 3, som är helt ny, gäller uppgifter som behövs för bestämmande av skattereduktion. Av 31 kap. 33 § följer att uppgifter om underlag för skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. 11–19 §§ IL ska lämnas i inkomstdeklarationen. Nämnas kan att det av 56 kap. 7 § framgår att i ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket utöver de skattereduktioner som ska göras enligt inkomstkattelagen göra de skattereduktioner som enligt andra lagar gäller för beskattningsåret.

Regeringen har utformat *punkten 2* i enlighet med *Lagrådets* förslag. Orden ”att ta ut” har lagts till i punkten.

30 kap. Vem ska lämna en inkomstdeklaration?

Fysiska personer

1 §

Paragrafen ersätter 2 kap. 2 § LSK.

I paragrafen anges i vilka fall en fysisk person är deklarationsskyldig.

Bestämmelsen i 2 kap. 2 § 7 LSK om deklarationsskyldighet vid vissa andelsavyttringar ges som en övergångsbestämmelse. Prop. 2010/11:165

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Dödsbon

2 §

Paragrafen motsvarar 2 kap. 5 § LSK.

Av paragrafen framgår att ett dödsbos deklarationsskyldighet för dödsåret ska bedömas efter vad som skulle ha gällt för den avlidne. Bestämmelserna om deklarationsskyldighet i 1 § som gäller för fysiska personer ska alltså tillämpas.

3 §

Paragrafen ersätter 2 kap. 4 § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om ett dödsbos deklarationsskyldighet för år efter dödsåret.

Bestämmelsen i 2 kap. 4 § 4 LSK om deklarationsskyldighet vid vissa andelsavyttringar ges som en övergångsbestämmelse.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Andra juridiska personer än dödsbon

4 §

Paragrafen ersätter 2 kap. 7 § LSK.

I paragrafen regleras deklarationsskyldigheten för andra juridiska personer än dödsbon.

I *punkten 3* undantas inte längre europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Orsaken är att det av 3 kap. 6 § framgår att det som sägs om svenska handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Bestämmelsen i 2 kap. 7 § 6 LSK enligt vilken ombud för generalrepresentation ska lämna självdeklaration för skadeförsäkringsföretag får inte någon motsvarighet i förevarande lag. Skadeförsäkringsföretagens deklarationsskyldighet bedöms enligt punkten 3. De är alltså deklarationsskyldiga om intäkterna som ska tas upp har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor. Ombudet för generalrepresentationen ska även fortsättningsvis fullgöra skadeförsäkringsföretagens deklarationsskyldighet. Det följer redan av 5 kap. 1 § och anges därför inte särskilt. Se kommentaren till den paragrafen.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Skattefri inkomst

5 §

Paragrafen motsvarar 2 kap. 8 § LSK.

Vid bedömningen av om en person är deklarationsskyldig ska enligt *första stycket* hänsyn inte tas till sådan intäkt som är skattefri eller som den fysiska personen inte är skattskyldig för enligt inkomstskattelagen. Bestämmelsen har betydelse bl.a. för stiftelser och ideella föreningar som

är undantagna från skattskyldighet. Intäkter som är skattefria enligt bestämmelserna i 7 kap. IL ska enligt aktuell bestämmelse inte beaktas när deklarationsskyldigheten bedöms. Ett annat exempel på paragrafens tillämpningsområde är intäkter som beskattas enligt SINK eller A-SINK. Fysiska personer som är begränsat skattskyldiga och som har intäkter om minst 100 kronor är i princip deklarationsskyldiga enligt 1 § 4. Om intäkterna beskattas enligt SINK eller A-SINK är den fysiska personen dock inte skattskyldig för intäkterna enligt inkomstskattelagen. Sådana intäkter ska enligt förevarande paragraf inte beaktas när deklarationsskyldigheten bedöms.

Av *andra stycket* framgår att första stycket inte gäller i fråga om inkomst som enligt skatteavtal helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige. Sådan inkomst ska alltså beaktas när deklarationsskyldigheten bedöms.

31 kap. Vad ska en inkomstdeklarationen innehålla?

Innehåll

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

I enlighet med *Lagrådets* förslag har orden ”och godkänna eller lämna” lagts till i *andra strecksatsen*.

Samtliga inkomstdeklarationer

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 1 § 1–5 LSK. Paragrafen ersätter tillsammans med 3 § också större delen av 3 kap. 5 § LSK.

I paragrafen finns allmänna bestämmelser om vad en inkomstdeklaration ska innehålla.

3 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 1 § 6 LSK. Paragrafen ersätter tillsammans med 2 § också större delen av 3 kap. 5 § LSK.

Av paragrafen framgår att den som är deklarationsskyldig inte bara ska lämna de uppgifter som anges i 2 §, utan även de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.

En deklarationsskyldig som inte lämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut anses ha lämnat en oriktig uppgift och riskerar att få betala skattetillägg. Bestämmelsen är alltså av central betydelse. Den lyfts därför fram och placeras i en egen paragraf.

Begränsningen i uppgiftsskyldigheten för delägare och medlemmar i svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar, som finns i 3 kap. 5 § LSK, placeras dock i 8 §.

I 3 kap. 5 § första stycket LSK anges att den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet för varje näringsverksamhet ska lämna de uppgifter som behövs för taxeringen. Att de uppgifter som behövs för beskattningen ska lämnas i inkomstdeklarationen framgår redan av

bestämmelsen i förevarande paragraf, som gäller alla inkomstdeklARATIONER. Det saknas därför behov av en liknande bestämmelse särskilt för inkomstslaget näringsverksamhet.

Någon motsvarighet till 3 kap. 5 § andra stycket LSK föreslås inte heller. Där finns en exemplifiering av vilka uppgifter som kan behövas för taxeringen. De uppgifter som räknas upp är

1. intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner,
2. tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital,
3. justeringar i förhållande till bokföringen, samt
4. andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen.

Exemplifieringen infördes efter det att Lagrådet hade ifrågasatt om lagtexten i 3 kap. 5 § första stycket LSK – de uppgifter som behövs för taxeringen – hade den konkretisationsgrad som tillåter att verkställighetsföreskrifter meddelas i anslutning till dem (prop. 2001/02:25 s. 336 f.).

Inledningsvis kan konstateras att det redan av 2 § 2 (3 kap. 1 § 2 LSK) framgår att uppgifter om intäktsposter och kostnadsposter ska lämnas i inkomstdeklarationen. Att även andra uppgifter om verksamheten av betydelse för beskattningen ska lämnas framgår av förevarande paragraf. I LSK anges detta på tre ställen (3 kap. 1 § 6, 5 § första stycket och 5 § andra stycket 4 LSK). Exemplifieringen bidrar i dessa delar inte särskilt till en högre konkretisationsgrad.

Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i deklarationen måste läsas mot bakgrund av de materiella skattereglerna. Av 29 kap. 1 § framgår att syftet med inkomstdeklarationen är att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver bl.a. för att kunna bestämma underlaget för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen. Bestämmelserna i detta kapitel om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen kan alltså inte läsas isolerade från bestämmelserna i inkomstskattelagen. Av 14 kap. 1 § framgår bl.a. att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (2 §), att förda räkenskaper ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (4 §) och att vissa justeringar av det redovisade resultatet ska göras (5 och 6 §§).

Mot bakgrund av bestämmelserna i inkomstskattelagen är det närmast självklart att deklarationsskyldigheten för den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet omfattar de uppgifter som enligt LSK ingår i exemplifieringen, exempelvis uppgifter om bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder och justeringar i förhållande till bokföringen. Exemplifieringen tillför därför inte något när det gäller att reglera gränserna för uppgiftsskyldigheten. Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen och den tydliga koppling till de materiella skattereglerna som anges i 29 kap. 1 § utgör enligt regeringens mening en tillräcklig grund för de verkställighetsföreskrifter som kan behövas.

Inte heller upplysningen om förekomsten av verkställighetsföreskrifter i 3 kap. 5 § tredje stycket LSK får någon motsvarighet. Regeringen har genomgående valt att avstå från sådana upplysningar, se avsnitt 6.2.

I gällande författningar om skatteförfarandet används termen taxering i betydelsen fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt bl.a. inkomstskattelagen (1 kap. 1 § första stycket TL). Den slutliga

skatten beslutas i två steg. Först fattar Skatteverket ett s.k. grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL, dvs. fastställer underlagen för inkomstskatten m.fl. skatter. Därefter fattar Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket SBL beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet, s.k. grundläggande beslut om slutlig skatt. I fortsättningen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen ett beslut om slutlig skatt. Beslutet ska innehålla såväl underlagen för skatterna och avgifterna som de olika skatternas och avgifternas storlek. Det som enligt gällande rätt bestäms vid taxeringen i ett taxeringsbeslut kommer i fortsättningen att ingå i beslutet om slutlig skatt. Se avsnitt 18.4.

Uttrycket ”taxerings- och beskattningsbeslut” ersätts därför av ”beslut om slutlig skatt”. Vad som ingår i ett beslut om slutlig skatt framgår av 56 kap. 2–7 §§.

Fysiska personer och dödsbon

Underrättelse

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 2 § första stycket LSK.

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

Enligt bestämmelsen i LSK ska underrättelsen fullgöras genom att en blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter sänds ut. Formuleringen för tankarna till utskick av blanketter i pappersform. Med hänsyn till att formerna för kommunikation mellan Skatteverket och de deklarationsskyldiga till följd av den tekniska utvecklingen kan komma att förändras framöver, bör en teknikneutral reglering eftersträvas (se avsnitt 11.1). I paragrafen anges inte något om i vilken form underrättelsen ska ske. Det regleras lämpligen i verkställighetsföreskrifter.

Godkänna eller lämna uppgifter

5 §

Paragrafen har inte någon direkt motsvarighet i LSK, men ersätter delar av 3 kap. 3 § LSK.

I paragrafen regleras förutsättningarna för att godkänna respektive lämna uppgifter. Uppgifter som den deklarationsskyldige har fått underrättelse om enligt 4 § och som är korrekta ska godkännas. Uppgifter som Skatteverket har lämnat underrättelse om, men som är felaktiga ska inte godkännas. I sådana fall måste den deklarationsskyldige lämna de korrekta uppgifterna. Detsamma gäller uppgifter som saknas i Skatteverkets underrättelse.

Andra juridiska personer än dödsbon omfattas inte av 4 § och får inte någon underrättelse. De måste därför alltid själva lämna samtliga uppgifter på samma vis som gäller enligt LSK.

Med beaktande av *Lagrådets* synpunkter har andra meningen Prop. 2010/11:165 omformulerats.

Inkomstslaget tjänst

Uppgift om kostnadsersättning

6 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 4 § LSK.

Paragrafen innehåller en bestämmelse som innebär att uppgift om kostnadsersättning som avses i 15 kap. 10 § bara behöver lämnas om avdrag görs för ökade levnadskostnader.

Inkomstslaget näringsverksamhet

Undantag

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 9 § LSK och ett undantag som anges i 3 kap. 5 § första stycket LSK.

I paragrafens *första stycke* finns ett undantag från skyldigheten att lämna uppgifter om näringsverksamheten enligt 2 och 3 §§ som avser makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet. Bara den ena maken behöver lämna sådana uppgifter.

Uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om fördelning av inkomsten mellan makar i 60 kap. 6–11 §§ IL ska dock enligt *andra stycket* lämnas av båda makarna.

8 §

Paragrafen ersätter ett undantag i 3 kap. 5 § första stycket LSK.

Delägare och medlemmar i bl.a. svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar behöver enligt förevarande paragraf inte i inkomstdeklarationen lämna sådana uppgifter om näringsverksamhet som svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar lämnar till ledning för delägars eller medlemmars beskattning enligt 33 kap. 6 §.

I fortsättningen ska, till skillnad från vad som gäller enligt LSK, uppgifter till ledning för delägars och medlemmars beskattning alltid lämnas som särskilda uppgifter oavsett om handelsbolaget eller intressegrupperingen är skattskyldig eller inte. Se kommentaren till 33 kap. 6 §. Det innebär för aktuell paragraf att undantaget för fall som avses i 3 kap. 18 § och 5 kap. 2 § LSK ersätts med en hänvisning till 33 kap. 6 §. För delägarnas och medlemmarnas del saknar förändringen betydelse.

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag.

Uppgifter om årsbokslut och årsredovisning

9 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 5 a § LSK.

I paragrafen anges att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration för inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. en näringsidkare, ska lämna vissa uppgifter i inkomstdeklarationen om det årsbokslut eller den årsredovisning som ligger till grund för deklarationen.

Enligt *punkten 1* ska uppgift lämnas om huruvida näringsidkarens årsbokslut eller årsredovisning har upprättats med hjälp av en uppdragstagare, dvs. någon som inte är anställd av näringsidkaren. Vanligen torde det vara fråga om en redovisningskonsult, en auktoriserad eller godkänd revisor eller en revisionsbyrå. Om årsbokslutet eller årsredovisningen har upprättats bara med hjälp av någon som är anställd av näringsidkaren, ska någon uppgift inte lämnas.

Med hjälp avses bistånd eller rådgivning som innebär att uppdragstagaren har ett gentemot näringsidkaren övergripande ansvar för att årsbokslutet eller årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

I bestämmelsen i taxeringslagen används ordet biträde. I förevarande paragraf används i stället ordet hjälp. Ingen ändring i sak är dock avsedd.

Av *punkten 2* framgår att uppgift också ska lämnas om huruvida årsredovisningen har reviderats av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Det är inte revision enligt 41 kap. som avses, utan med revision i förevarande paragraf avses en granskning av en revisor som har utförts i enlighet med lag och som har utmynnat i att revisorn har lämnat en revisionsberättelse, se t.ex. 9 kap. aktiebolagslagen (2005:551) och revisionslagen (1999:1079). Andra typer av revisorsgranskning medför inte att någon uppgift ska lämnas.

Uppgift om utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst

10 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § LSK.

Enligt paragrafen ska företag som har lager av finansiella instrument lämna uppgift om utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst som träffas av den skatterättsliga utdelningsspärren i 17 kap. 21 § IL.

Uppgifter som dotterföretag ska lämna

11 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 7 § LSK.

Alla dotterföretag som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet ska enligt paragrafen lämna vissa ägaruppgifter.

Uppgifter om näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar

12 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 7 a § LSK.

Enligt paragrafen ska den som har fått utdelning på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad (*första stycket*) eller har avyttrat en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt som är marknadsnoterad (*andra stycket*) lämna vissa uppgifter.

13 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 8 § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om att den som har eller som under beskattningsåret har haft en ersättningsfond ska lämna vissa uppgifter om fonden.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

*Uppgift om skalbolag**14 §*

Paragrafen motsvarar 3 kap. 9 a § LSK.

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet som ansluter till de s.k. skalbolagsreglerna i inkomstskattelagen.

*Uppgifter om utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster**15 §*

Paragrafen ersätter 3 kap. 9 b § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser som ansluter till de s.k. CFC-reglerna (Controlled Foreign Companies) i 39 a kap. IL. Av paragrafen framgår att vissa delägare i CFC-bolag ska lämna vissa uppgifter som behövs för tillämpningen av bestämmelserna i inkomstskattelagen om beskattning av delägare i CFC-bolag och för kontroll av att de följs.

I 3 kap. 9 b § andra stycket LSK finns bestämmelser om hur de resultat- och balansräkningar som enligt 39 a kap. 11 § IL ska läggas till grund för inkomstberäkningen ska upprättas. Dessa bestämmelser hör inte hemma i skatteförfarandelagen och tas därför in i 39 a kap. 11 § IL. Detsamma gäller bestämmelserna i 3 kap. 9 c § och 18 kap. 3 § LSK. Se författningskommentaren till 39 a kap. 11 § IL.

Inkomstslaget kapital*Uppgifter om långgivare**16 §*

Paragrafen ersätter 3 kap. 10 § LSK.

Av paragrafen framgår att den som gör avdrag för ränteutgifter, som kontrolluppgift inte ska lämnas om enligt 18 kap., själv ska lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för långgivaren.

*Uppskovsbelopp**17 §*

Paragrafen motsvarar 3 kap. 11 § LSK.

I denna och de två följande paragraferna finns bestämmelser om uppgifter som ska lämnas för att Skatteverket ska kunna tillämpa bestämmelserna om uppskovsbelopp vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i 47 kap. IL.

Av aktuell paragraf framgår vilka uppgifter som ska lämnas för att ersättningsbostaden ska kunna identifieras.

Prop. 2010/11:165

18 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 11 a § LSK.

Den som äger en i utlandet belägen ersättningsbostad med ett uppskovsbelopp är enligt paragrafen skyldig att årligen lämna vissa uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna kontrollera om rätt till uppskov fortfarande föreligger.

19 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 § LSK.

Enligt paragrafens *första stycke* ska ett dödsbo eller en överlåtare i vissa fall lämna vissa uppgifter om bl.a. ersättningsbostaden.

Uppgiftsskyldigheten gäller enligt *andra stycket* bara om äganderätten har övergått 1) genom arv eller testamente till en make, en sambo eller ett hemmavarande barn under 18 år, eller 2) vid bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död.

Tillkommande belopp

20 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 13 § LSK.

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet för fall då kapitalvinsten vid avyttring av en tillgång inte kan beräknas på grund av att vinsten är beroende av någon händelse i framtiden.

Vissa andelsavyttringar m.m.

21 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 15 § LSK.

I paragrafen regleras vilka uppgifter som ska lämnas av den som begär eller har fått uppskov med beskattningen vid andelsbyten enligt 49 kap. 6 § IL.

22 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 15 a § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om uppgiftsskyldigheter som ansluter till vissa bestämmelser i 48 kap., 48 a kap. och 57 kap. IL om bl.a. beskattningen vid andelsavyttringar.

Paragrafen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter. Hänvisningen till 48 a kap. 6 a och 12 §§ IL i 3 kap. 15 a § LSK har inte förts över till skatteförfarandelagen, eftersom dessa bestämmelser numera har upphört att gälla (SFS 2008:1343).

23 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 16 § LSK.

Vid benefika förvärv av andelar som kan leda till fortsatt uppskov enligt 49 kap. 25 § IL ska förvärvaren enligt förevarande paragraf lämna vissa uppgifter. Prop. 2010/11:165

24 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 16 a § LSK.

I paragrafen regleras vilka uppgifter som ska lämnas av den som genom ett benefikt förvärv har fått andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § IL.

Beräkning av egenavgifter

25 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 17 § LSK.

Om den som får ersättning har träffat ett avtal om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 7 § andra stycket eller 8 § SAL ska han eller hon enligt förevarande paragraf lämna uppgift om att så har skett.

26 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 17 a § LSK.

I paragrafen anges vilka uppgifter som den som begär avdrag vid beräkningen av egenavgifterna enligt 3 kap. 18 § SAL måste lämna i inkomstdeklarationen.

Av *första punkten* framgår att den uppgiftsskyldige ska lämna uppgift om andra stöd som har beviljats denna och som utgör sådant stöd av mindre betydelse som avses i kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse. Vad som följer av kommissionens regelverk anges närmare i prop. 2009/10:178 s. 36.

I *andra punkten* anges att den som begär avdrag vid beräkningen av egenavgifterna ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige har rätt till avdrag.

Fåmansföretag

Uppgifter som fåmansföretag ska lämna

27 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 20 § LSK.

I paragrafen regleras vilka uppgifter som ett fåmansföretag ska lämna om delägare och närstående till dem.

28 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 22 § LSK.

Ett fåmansföretag ska enligt paragrafen lämna en sådan förteckning över penninglån och säkerheter till ägare med flera som ska upprättas enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen. Företaget ska vidare lämna en förteckning över sådan utbetald vinstandelsränta som träffas av avdragsförbudet i 24 kap. 6 § andra stycket IL.

29 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 30 § 3 kap. 21 § LSK.

Bestämmelserna i förevarande paragraf ersätter 3 kap. 21 § första stycket 2 och fjärde stycket. Bestämmelserna i 3 kap. 21 § första stycket 1 och andra stycket får dock inte någon motsvarighet. Även tredje stycket i 3 kap. 21 § slopas till större delen. I 30 § finns dock en uppgiftsskyldighet för delägare i ett svenskt handelsbolag som till viss del motsvarar uppgiftsskyldigheten i 3 kap. 21 § tredje stycket 2 LSK.

Av paragrafens *första stycke* framgår att en företagsledare och en delägare i fåmansföretag ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. IL.

I *andra stycket* anges att skyldigheten gäller för fem beskattningsår efter det att företaget har upphört att vara ett fåmansföretag.

De uppgiftsskyldigheter som avskaffas tillkom i samband med att särskilda skatteregler infördes för fåmansföretag och deras delägare, de s.k. stoppreglerna. När de flesta av stoppreglerna avskaffades behölls uppgiftsskyldigheterna med motiveringen att de behövdes av kontrollskäl (prop. 1999/2000:15 s. 124).

Behovet av ett regelmässigt uppgiftslämnande i kontrollsyfte är enligt regeringens bedömning inte så stort att det uppväger den administrativa börda som bestämmelserna medför. Regeringen anser därför i avsnitt 11.2.1 att uppgiftsskyldigheterna bör slopas. Det innebär inte att Skatteverket kommer att sakna möjlighet att få tillgång till uppgifter om rättshandlingar som har företagits mellan ett fåmansföretag och dess delägare m.fl. i de fall uppgifterna behövs för att kontrollera lämnade uppgifter. Verket kan då använda sig av sin befogenhet att hämta in uppgifter genom föreläggande.

I 3 kap. 21 § första stycket 2 och fjärde stycket LSK regleras en uppgiftsskyldighet för närstående. Den uppgiftsskyldigheten fanns med i den i lagrådsremissen föreslagna lydelsen. Den begränsning av uppgiftsskyldigheten som finns i andra stycket nyssnämnda paragraf fanns dock inte med i den föreslagna lydelsen. *Lagrådet* ifrågasätter om inte den begränsningen i uppgiftsskyldigheten kan få betydelse och därför borde tas in i den föreslagna paragrafen. Med hänsyn till vad som har sagts i föregående stycke om administrativ börda anser regeringen dock att aktuell uppgiftsskyldighet för närstående helt bör slopas i förevarande paragraf.

Innehållet i 3 kap. 21 a § LSK ges i övergångsbestämmelserna

I 3 kap. 21 a § LSK finns uppgiftsskyldigheter för den som under åren 2007–2009 har avyttrat en sådan andel som avses i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § IL och förhållanden som inträffar inom tre år från en avyttring. Uppgiftsskyldigheterna anknyter till tillfälligt ändrade regler vid försäljning av kvalificerade andelar. Bestämmelserna placeras i övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen. Motsvarande gäller 2 kap. 2 § 7 och 4 § 4 LSK om deklarationsskyldighet för den som omfattas av uppgiftsskyldigheterna.

30 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 21 § tredje stycket 2 LSK.

I paragrafen anges att fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag ska lämna uppgift om tillskott till och uttag från bolaget.

Enligt LSK gäller bestämmelsen enbart för delägare i fåmanshandelsbolag. Bestämmelsen ska i fortsättningen gälla även andra handelsbolag än fåmanshandelsbolag.

Tillskott och uttag som en delägare gör under året påverkar andelens justerade anskaffningsutgift. Den justerade anskaffningsutgiften har stor betydelse för delägarrens beskattning. För att Skatteverket ska kunna bedöma om negativ räntefördelning ska ske enligt 33 kap. IL behövs bl.a. uppgift om tillskott och uttag under året före beskattningsåret. Om den skattskyldige har en expansionsfond är det däremot bl.a. uppgift om tillskott och uttag under det aktuella beskattningsåret som behövs (34 kap. IL).

Enligt 3 § (3 kap. 1 § 6 och 5 § LSK) ska den skattskyldige lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. För handelsbolagsdelägarna innebär den bestämmelsen, på grund av skillnaderna i de ovan angivna materiella skattereglerna, att de ska lämna uppgift om tillskott och uttag under året före beskattningsåret och i vissa fall också om det aktuella beskattningsårets transaktioner.

Aktuell bestämmelse innebär att uppgift alltid ska lämnas om det aktuella beskattningsårets tillskott och uttag. Det gäller redan i dag för delägare i fåmanshandelsbolag. I fortsättningen ska det även gälla delägare i andra handelsbolag. Det är inte fråga om någon ny uppgiftsskyldighet utan en tidigareläggning av tidpunkten för uppgiftslämnandet i vissa fall. Syftet är att en enhetlig ordning ska förenkla för uppgiftslämnarna. När Skatteverket underrättar den deklarationsskyldige om kontrolluppgifter m.m. enligt 31 kap. 4 § kommer verket också att kunna lämna uppgift om föregående års tillskott och uttag. Den deklarationsskyldige behöver då inte gå tillbaka till förra årets räkenskaper för att få fram uppgifterna.

Bestämmelserna om räntefördelning och expansionsfond gäller enligt 33 kap. 1 § andra stycket och 34 kap. 1 § andra stycket IL inte näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Bestämmelser om svenska handelsbolag ska enligt 3 kap. 6 § tillämpas även för europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Att förevarande paragraf är ett undantag från den bestämmelsen framgår av andra meningen.

Se också kommentaren till 29 § och avsnitt 11.2.1.

Betalning till utlandet

31 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 23 § LSK.

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet för fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag och enskilda näringsidkare som har betalat ränta eller royalty till betalningsmottagare i utlandet. Att paragrafen även

gäller medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 3 kap. 6 §.

Prop. 2010/11:165

I 3 kap. 23 § tredje stycket LSK anges att uppgiften ska avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. En sådan bestämmelse kräver inte lagform och återfinns därför inte i förevarande paragraf utan i förordning (se avsnitt 6.2).

Uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna

32 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 25 § LSK.

I paragrafen anges att ekonomiska föreningar ska lämna uppgift om vilken typ av förening de är.

Skattereduktion för hushållsarbete

33 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 26 § LSK.

I paragrafens *första stycke* anges att den som begär skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. 11–19 §§ IL ska lämna uppgift om underlaget för skattereduktionen.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att vissa ytterligare uppgifter ska lämnas av den som begär skattereduktion när det är fråga om förmån av sådant arbete som räknas som hushållsarbete enligt 67 kap. 13 a och 13 b §§ IL, dvs. förmån av s.k. ROT-arbete. De uppgifter som ska lämnas i sådana fall framgår av 9 a § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Prissättningsbesked

34 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 27 § LSK.

Av paragrafen följer att en näringsidkare som har fått ett prissättningsbesked ska lämna uppgift om huruvida beskedet har tillämpats och de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som har angetts i beskedet har uppfyllts. Uppgift ska lämnas oavsett om beskedet har tillämpats eller inte och oavsett om förutsättningarna har uppfyllts eller inte.

32 kap. När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

Fysiska personer och dödsbon

1 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 5 § första stycket LSK i den del den avser fysiska personer och dödsbon.

Nuvarande deklaraionsdatum den 2 maj ska enligt paragrafen alltså gälla för fysiska personer och dödsbon. De ska alltså lämna inkomstdeklaration senast den 2 maj året efter utgången av beskattningsåret.

Redovisningsperioden motsvarar även i fortsättningen beskattningsåret, dvs. normalt kalenderåret (1 kap. 13 § IL). Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §. Prop. 2010/11:165

Enligt 4 kap. 5 § andra stycket LSK gäller ett senare datum, den 31 maj, som sista dag för lämnande av deklaration om den deklarations-skyldige är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands vid den tidpunkten. Bestämmelsen motiverades med att det kan ta lång tid dels för deklarationsblanketten att nå den deklarationsskyldige, dels för den deklarationsskyldige att samla in och kontrollera alla uppgifter. Vidare kunde det ta längre tid att återsända deklarationsblanketten till Skatteverket (prop. 2001/02:25 s. 173).

De ökade möjligheterna att kommunicera elektroniskt och fullgöra deklarationsskyldigheten på något annat sätt än genom att skicka blanketter i pappersform har i viss mån underlättat även för den som befinner sig utomlands. I många fall bör de numera kunna lämna inkomstdeklaration senast den 2 maj. Regeringen föreslår därför att den särskilda regleringen slopas till förmån för en enhetlig bestämmelse om deklarationstidpunkten.

En del personer i den aktuella gruppen kan dock även i fortsättningen få problem med att lämna inkomstdeklaration senast den 2 maj. Som exempel kan nämnas att det kan vara besvärligt att få tillgång till en fungerande e-legitimation för den som inte är bosatt i Sverige. Även om deklarationsskyldigheten i princip ska fullgöras senast den 2 maj finns det därför skäl att göra ett undantag från bestämmelsen om förseningsavgift för dessa fall. Förseningsavgift ska tas ut av den som den 2 maj är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands först om han eller hon lämnar inkomstdeklaration senare än den 31 maj (se kommentaren till 48 kap. 3 §).

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.7.

Andra juridiska personer än dödsbon

2 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 5 § första stycket LSK i den del den avser andra juridiska personer än dödsbon.

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration.

Det nuvarande deklarationsdatumet den 2 maj ersätts enligt *första stycket* för andra juridiska personer än dödsbon med fyra olika deklarationstidpunkter, nämligen den 1 juli, den 1 november, den 15 december och den 1 mars.

Redovisningsperioden förändras inte utan deklaration ska alltså lämnas för varje beskattningsår. Vilket deklarationsdatum som är aktuellt för en viss juridisk person beror på vilket beskattningsår som den juridiska personen har. Vad som avses med beskattningsår i skatteförfarandelagen framgår av 3 kap. 4 och 5 §§.

Beskattningsåret är enligt 1 kap. 15 § IL normalt ett räkenskapsår. Ett räkenskapsår ska enligt 3 kap. 1 § första stycket BFL omfatta tolv kalendermånader. Med brutet räkenskapsår avses enligt 3 kap. 1 § tredje stycket BFL annat räkenskapsår än kalenderår. De begränsningar som

tidigare fanns till vissa fasta tidsperioder (1 maj–30 april, 1 juli–30 juni eller 1 september–31 augusti) har tagits bort (prop. 2009/10:235).

I paragrafen anges fyra deklarationstidpunkter, som beror på när beskattningsåret går ut. Slutdagen för olika beskattningsår anges i paragrafen, nämligen den 31 december, den 30 april, den 30 juni och den 31 augusti.

Om beskattningsåret har en annan slutdag än de som anges i paragrafen, ska den deklarationsskyldige lämna deklaration senast den dag som gäller för det beskattningsår som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret, se 3 kap. 5 § och författningskommentaren till den paragrafen.

Tidpunkten för inkomstdeklaration framgår sammanfattningsvis av följande tabell.

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska 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

När en verksamhet upphör kan räkenskapsåret förkortas. Det kan innebära att beskattningsårets slutdag är en annan än någon av de som anges i paragrafen eller i tabellen ovan. Även i dessa fall ska deklaration ha kommit in senast den dag som gäller för det beskattningsår som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret. Om slutdagen t.ex. är den 10 oktober innebär det att deklaration ska ha kommit in senast den 1 juli.

I *andra stycket* finns en helt ny bestämmelse som senarelägger deklarationstidpunkten med en månad för den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt. Om beskattningsåret motsvarar kalenderåret innebär bestämmelsen att deklarationsskyldigheten i stället ska fullgöras senast den 1 augusti. Förutsättningen för den senare deklarationstidpunkten är att deklarationsskyldigheten i sin helhet fullgörs elektroniskt. Även uppgifterna från räkenskaperna och övriga bilagor ska alltså lämnas elektroniskt.

Deklarationstidpunkten för andra juridiska personer än dödsbon behandlas i avsnitt 11.8.3.

I förtydligande syfte föreslår *Lagrådet* ett nytt andra stycke som reglerar förhållandet att den juridiska personen har ett beskattningsår med en annan slutdag än de som anges i första stycket. Aktuellt förhållande regleras, såsom anges ovan, i 3 kap. 5 §. Regeringen anser att det är tillräckligt och tydligare att detta regleras i en särskild paragraf. Se

Var ska en inkomstdeklaration lämnas?

3 §

Paragrafen motsvarar 4 kap. 6 § LSK.

I paragrafen anges var en inkomstdeklaration ska lämnas.

33 kap. Särskilda uppgifter

Innehåll

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

Syftet med särskilda uppgifter

2 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 3 § LSK.

Av paragrafen framgår i vilket syfte särskilda uppgifter ska lämnas.

Punkten 1 justeras så att den även omfattar registrerade trossamfund. Bestämmelsen om att särskild uppgift ska lämnas för bedömning av skattskyldigheten omfattar sedan den 1 januari 2001 förutom stiftelser och föreningar även trossamfund (2 kap. 26 § lagen [1990:325] om självdeklaration och kontrolluppgifter, förkortad GLSK, och 5 kap. 1 § LSK, prop. 2000/01:31 s. 87). Genom den justering som görs kommer bestämmelsen som anger i vilket syfte särskilda uppgifter ska lämnas att rymma uppgiftsskyldigheten i sin helhet.

Enligt *punkten 5*, som är helt ny, ska särskilda uppgifter lämnas till ledning för beslut om avräkning av utländsk skatt. Den korresponderande uppgiftsskyldigheten finns i 9 §.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar nämns inte längre i paragrafen. Det beror på att en annan lagstiftningsteknik har valts. Enligt 3 kap. 6 § gäller det som sägs om svenska handelsbolag även europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

Undantag från skattskyldighet för inkomst

3 §

Paragrafens första stycket motsvarar 5 kap. 1 § LSK.

I paragrafen föreskrivs en uppgiftsskyldighet för sådana stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst enligt inkomstskattelagen.

Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket ska kunna kontrollera om förutsättningarna för att undanta inkomster från beskattning enligt 7 kap. 1L är uppfyllda. Uppgiftsskyldigheten gäller därför bara stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som har undantagit inkomster

från beskattning med stöd av de aktuella skattereglerna. Om sådana inkomster inte finns är de juridiska personerna inte skyldiga att lämna särskilda uppgifter.

Av *första stycket* framgår vilka särskilda uppgifter som ska lämnas. *Lagrådet* har lämnat vissa språkliga synpunkter avseende *punkten 3*. Regeringen har valt att formulera om punkten.

I ett helt nytt *andra stycke* anges ett undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter för pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. Se avsnitt 11.2.2.

4 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 2 § LSK

Skatteverket får enligt paragrafens *första stycke* besluta om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt 3 §. Det handlar alltså om de särskilda uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna för att Skatteverket ska kunna kontrollera undantag från skattskyldigheten. I förtydligande syfte anges att sådana beslut bara får fattas om uppgifterna inte behövs för kontroll av undantag från skattskyldigheten.

Ett beslut om undantag ska även fortsättningsvis enligt *andra stycket* vara tidsbegränsat. I många fall kan fem år vara en lämplig tid (prop. 1976/77:135 s. 95). Ett beslut om undantag får återkallas. Av 66 kap. 20 § *andra stycket* framgår att ett sådant beslut inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller. *Andra stycket* har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Utländska arrangörer som motsvarar ideella föreningar

5 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Paragrafen ersätter 16 § A-SINK när det gäller skyldigheten för utländska arrangörer att lämna uppgifter om inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 7 A-SINK. Det rör sig om inkomster hos en arrangör som i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § IL och där skattskyldighet enligt inkomstskattelagen inte hade förelegat för inkomsterna om arrangören hade varit en sådan förening (prop. 2004/05:19 s. 57).

En utländsk arrangör som motsvarar en nyss nämnd ideell förening och som har inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 7 A-SINK, ska i fortsättningen lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är undantagen från skatteplikt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.9.

Lagrådet har lämnat vissa språkliga synpunkter. Regeringen har valt att formulera om punkten.

6 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 18–19 a §§ samt 5 kap. 2 § LSK.

I paragrafen regleras vilka särskilda uppgifter som svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige ska lämna till ledning för delägarnas beskattning.

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i paragrafen ”utländska handelsbolag med fast driftställe i Sverige” ersatts med ”i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige”.

Att paragrafen också gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 3 kap. 6 §.

Svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige och europeiska ekonomiska intressegrupperingar ska alltid lämna uppgifter till ledning för delägarnas eller medlemmarnas beskattning som särskilda uppgifter. Enligt LSK ska dessa uppgifter lämnas i handelsbolagets, den juridiska personens eller intressegrupperingens deklaration om bolaget, den juridiska personen eller grupperingen för egen del är deklarationsskyldig och som särskild uppgift i andra fall. Denna ordning överges alltså. Förändringen är av lagteknisk natur och syftet är att regleringen ska bli överskådligare. Även deklarationsskyldiga svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och europeiska ekonomiska intressegrupperingar lämnar redan enligt gällande rätt i praktiken särskilda uppgifter, dock som bilaga till deklarationen.

Ersättningsbostad i utlandet

7 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 2 a § LSK.

Av paragrafen framgår att även den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration ska lämna sådana uppgifter som avses i 31 kap. 18 § om en ersättningsbostad i utlandet som Skatteverket behöver för att kunna kontrollera om rätt till uppskov fortfarande föreligger enligt 47 kap. IL.

Redare

8 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 3 § LSK. Punkterna 2 och 4 i den paragrafen sammanfattas dock i en punkt, nämligen *punkten 3*. Förändringen är redaktionell och saknar betydelse för omfattningen av redares uppgiftsskyldighet.

Redare ska enligt paragrafen bl.a. lämna uppgifter om övriga förhållanden som Skatteverket behöver känna till för att kunna bestämma vilka fartområden fartygen avses gå i. Uppgifterna behövs för att

Skatteverket ska kunna beräkna sjöinkomstavdrag och skattereduktion för de skattskyldiga som arbetar på fartygen (64 kap. 2 § och 67 kap. 3 § IL).

Prop. 2010/11:165

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Nedsättning av utländsk skatt

9 §

Paragrafen ersätter 15 kap. 8 § första stycket LSK.

I paragrafen finns en bestämmelse om uppgiftsskyldighet för den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt och som därefter har fått den utländska skatten nedsatt.

Övriga bestämmelser i 15 kap. LSK placeras i 34 kap. under rubriken informationsuppgifter. De bestämmelser som placeras där gäller uppgifter som ska lämnas till annan enskild. Aktuell uppgift om nedsättning av utländsk skatt ska dock lämnas till Skatteverket. Uppgiften lämnas därför lämpligen som en särskild uppgift. Det innebär inte några förändringar av uppgiftsskyldighetens innehåll.

I 15 kap. 8 § andra stycket LSK finns bestämmelser om när och hur uppgiften ska lämnas. När uppgiften ska lämnas regleras i 11 §. Bestämmelser om i vilken form uppgifter ska lämnas finns i 38 kap. Enligt 38 kap. 1 § ska särskilda uppgifter lämnas enligt ett fastställt formulär. Ytterligare bestämmelser i lag om formen för att lämna uppgift om nedsättning av utländsk skatt är inte nödvändiga. Sådana bestämmelser kan ges i form av verkställighetsföreskrifter. Bestämmelsen i 15 kap. 8 § andra stycket LSK enligt vilken den uppgiftsskyldige till anmälan ska foga beslutet om nedsättning av den utländska skatten i original eller bestyrkt kopia får alltså inte någon motsvarighet i den här lagen. Se avsnitt 6.2.

När ska särskilda uppgifter lämnas?

10 §

Paragrafen ersätter delar av 5 kap. 4 § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om när juridiska personer senast ska lämna särskilda uppgifter enligt 3 och 6 §§.

I LSK anges att dessa särskilda uppgifter ska lämnas inom den tid som gäller för självdeklarationer. Det ersätts med ”ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §”. Ingen ändring i sak är avsedd.

Av 32 kap. 2 § framgår tidpunkten för att lämna inkomstdeklaration. Tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter bör alltså sammanfalla med deklarationstidpunkten när det gäller de uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna enligt 3 §. Detsamma gäller särskilda uppgifter som svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige och europeiska ekonomiska intressegrupperingar ska lämna enligt 6 §.

Deklarationstidpunkten beror på vilket beskattningsår som den juridiska personen har. Se kommentaren till 32 kap. 2 §.

11 §

Paragrafen ersätter delar av 5 kap. 4 § och 15 kap. 8 § andra stycket första meningen LSK samt 14 § A-SINK.

I paragrafen finns bestämmelser om när särskilda uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §) och nedsättning av utländsk skatt (9 §) senast ska lämnas samt sådana som utländska arrangörer (5 §) och redare (8 §) ska lämna.

Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden

12 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § andra stycket andra meningen LSK.

Av paragrafen framgår att en redare, utöver den årliga uppgiftsskyldigheten, också måste underrätta Skatteverket om förhållandena förändras så att lämnade uppgifter inte längre stämmer. Enligt LSK ska redaren anmäla förändrade förhållanden snarast. En uttrycklig tidsfrist är av tydlighetsskäl bättre. I förevarande paragraf anges därför i stället att underrättelse ska ske inom två veckor från den dag då förhållandena ändrades.

34 kap. Informationsuppgifter

Innehåll

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

Syftet med informationsuppgifter

2 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen anges syftet med informationsuppgifter. Sådana uppgifter lämnas för att någon annan ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

De bestämmelser som ges i förevarande kapitel finns i 15 kap. LSK och 9 kap. FSK under rubriken Annan uppgiftsskyldighet. Den rubriken ersätts med den nya termen informationsuppgifter. Bestämmelsen i 15 kap. 8 § LSK om skyldighet att anmäla nedsättning av utländsk skatt ges dock inte i förevarande paragraf utan i 33 kap. 9 §.

Lagrådet anser att uttrycket ”någon annan” är vagt och bör bytas ut mot ”den deklarationsskyldige eller den kontrolluppgiftsskyldige”. I förevarande paragraf regleras syftet med informationsuppgifter. Av efterföljande rubriker och paragrafer framgår sedan tydligt vem som avses, nämligen den deklarationsskyldige eller den kontrolluppgiftsskyldige. Enligt regeringens mening saknas därför skäl att göra någon ändring. Samma teknik används i paragrafen som reglerar syftet med kontrolluppgifter (14 kap. 1 §). Där används uttrycket ”andra än uppgiftslämnaren själv”

*Uppgifter till den som kontrolluppgiften lämnas för***3 §**

Paragrafen motsvarar 15 kap. 1 § LSK.

I paragrafen anges att den som ska lämna en kontrolluppgift även måste informera den som kontrolluppgiften avser om de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften. Se avsnitt 11.10.

*Uppgifter till företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag***4 §**

Paragrafen motsvarar 15 kap. 2 § LSK.

I paragrafen regleras skyldigheten för främst fåmansföretag och fåmanshandelsbolag att till företagsledare och delägare lämna de uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina skattepliktiga intäkter från företaget eller handelsbolaget. Företagsledare och delägare behöver uppgifterna för att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten enligt 30 kap. Paragrafen har justerats med hänsyn till gjorda ändringar i 31 kap. 29 §. Se författningskommentaren till den paragrafen.

Att bestämmelserna ska gälla på motsvarande sätt för europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 3 kap. 6 §.

*Uppgifter till medhjälpande make i enskild näringsverksamhet***5 §**

Paragrafen motsvarar 15 kap. 3 § LSK.

I 60 kap. 4–11 §§ IL finns särskilda bestämmelser om makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet. Om den ena maken med hänsyn till omständigheterna kan anses ha en ledande ställning är han eller hon företagsledande make. Den andre maken är i sådana fall medhjälpande make. Om det finns en företagsledande make är huvudregeln att överskott eller underskott ska tas upp hos honom eller henne. En del av överskottet får dock fördelas på den medhjälpande maken, nämligen som marknadsmässig ersättning för arbete i verksamheten.

I paragrafen föreskrivs att en företagsledande make ska till den medhjälpande maken lämna de uppgifter som behövs för beräkningen av verksamhetens överskott eller underskott.

Uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige

I 15 kap. 4–6 §§ LSK regleras skyldigheten att lämna uppgifter till den som är kontrolluppgiftsskyldig. Det rör sig om uppgifter som behövs för att mottagaren av uppgifterna ska kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet. Skyldig att lämna uppgifter enligt 15 kap. 4 § första stycket LSK är den som för egen eller någon annans räkning har företagit en rättshandling med någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 6–12 kap. LSK.

I sitt yttrande över förslaget till LSK anförde Lagrådet att räckvidden och tillämpningsområdet för 15 kap. 4 § första stycket LSK inte utan vidare kunde överblickas. Bestämmelsen var enligt Lagrådet för vag för att kunna godtas och den borde därför preciseras i syfte att ge nödvändig förutsebarhet (prop. 2001/02:25 s. 347). Med anledning av kritiken uttalade regeringen att man hade för avsikt att närmare föreskriva i vilka situationer som uppgifter ska lämnas. Närmare bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas finns i 9 kap. 1–3 §§ FSK. Enligt bestämmelserna ska uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige lämnas av den som gör en betalning till eller från utlandet, för egen räkning öppnar ett inlåningskonto, anskaffar ett räntebärande värdepapper eller på annat sätt placerar pengar för förräntning, eller begär registrering hos en central värdepappersförvarare.

Den uppgiftsskyldighet som preciseras i 9 kap. 1–3 §§ FSK kan den uppgiftsskyldige föreläggas vid vite att fullgöra (prop. 2001/02:25 s. 201 f.). Dessutom kan den som inte fullgör uppgiftsskyldigheten fällas till ansvar för skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen.

Föreskrifterna i 9 kap. 1–3 §§ FSK innebär inte några nya åligganden utan de skyldigheter som föreskrivs där ryms inom den vida lydelsen av första stycket i 15 kap. 4 § LSK. Det finns mot bakgrund av regeringens uttalande i förarbetena snarare skäl att uppfatta föreskrifterna i 9 kap. 1–3 §§ FSK som en inskränkning av den av riksdagen beslutade uppgiftsskyldigheten. Uppgifter ska med andra ord bara lämnas i de fall som anges i 9 kap. 1–3 §§ FSK.

Den oprecisa uppgiftsskyldigheten i 15 kap. 4 § första stycket LSK slopas därför. I stället anges i vilka fall den som kontrolluppgiften ska lämnas för är skyldig att lämna informationsuppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige. Vilka uppgifter som ska lämnas mer i detalj kan anges i verkställighetsföreskrifter. Utgångspunkten för de nya lagbestämmelserna är bestämmelserna i 9 kap. 1–3 §§ FSK. Det är dock tveksamt om alla bestämmelser i 9 kap. FSK behövs.

I 9 kap. 4 § FSK föreskrivs att den som gör en insättning på ett skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto ska lämna uppgift till banken om vilket beskattningsår insättningen avser. Bestämmelserna i 9 kap. 4 § FSK slopas. Se kommentaren till 16 kap. 4 §.

Förmåner och ersättningar

6 §

Paragrafen ersätter delar av 15 kap. 4 § andra stycket LSK.

I paragrafen regleras vilka uppgifter den som har utnyttjat eller överlåtit en sådan rättighet att i framtiden förvärva värdepapper som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL ska lämna till den som ska lämna kontrolluppgift om förmån av framtida förvärv av värdepapper.

Av 15 kap. 5 § följer att kontrolluppgift om förmån av framtida förvärv av värdepapper ska lämnas av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.

Lagrådet har lämnat vissa synpunkter på rubrikerna närmast före förevarande paragraf och efterföljande paragraf. Med hänsyn till

7 §

Paragrafen ersätter delar av 15 kap. 4 § andra stycket LSK.

I *första stycket* anges vilka uppgifter den som har fått rabatt, bonus eller annan förmån på grund av kundtrohet eller liknande ska lämna till den som ska lämna kontrolluppgift om förmånen.

I *andra stycket* anges att även den som har tagit emot sådan ersättning eller förmån som avses i 15 kap. 7 §, dvs. ersättning eller förmån från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige, ska lämna uppgifter till den som ska lämna kontrolluppgiften.

För att den kontrolluppgiftsskyldige ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet i aktuella fall behöver han eller hon uppgift om ersättningen eller förmånens storlek, och i förmånsfallet även uppgift om vad det rör sig om för förmån. Dessutom behövs uppgift om när ersättningen mottogs eller förmånen utnyttjades. Av 15 kap. 6 § följer att kontrolluppgift ska lämnas av den som slutligt har stått för kostnaderna som ligger till grund för förmånen, dvs. normalt den hos vilken den som har fått förmånen är anställd.

Betalningar till och från utlandet

8 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Den som förmedlar betalningar till eller från utlandet ska enligt 23 kap. 1 § lämna kontrolluppgift för fysiska och juridiska personer. Kontrolluppgift ska lämnas om betalningen överstiger 150 000 kronor och görs till utlandet från en obegränsat skattskyldig, från utlandet till en obegränsat skattskyldig eller inom landet mellan en obegränsat och en begränsat skattskyldig.

Kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om betalningens belopp i använd valuta, betalningsdatum, valutakod, vad en betalning till utlandet avser, vilket land som betalningen har gjorts till eller kommer från och vid betalning till utlandet betalningsmottagaren.

Av 9 kap. 1 § FSK följer att den som har gjort betalningen är skyldig att för den kontrolluppgiftsskyldige uppge personnummer eller liknande nummer, betalningens belopp i använd valuta, betalningsdatum, valutakod och vilket land en betalning går till eller kommer från. Om det rör sig om en betalning till utlandet ska uppgift även lämnas om vad betalningen avser och betalningsmottagarens namn. Det rör sig som synes om uppgifter som den kontrolluppgiftsskyldige behöver för att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Ovan har den slutsatsen dragits att i fortsättningen ska skyldigheten att lämna sådana uppgifter regleras i lag.

Nedan under rubriken ”Behövs det en motsvarighet till 9 kap. 2 § FSK” dras slutsatsen att skyldigheten för den som placerar pengar för förräntning, t.ex. på ett inlåningskonto, att uppge personnummer eller motsvarande bör slopas. Som skäl anges att det är tillräckligt att föreskriva att kontrolluppgifterna ska innehålla personnummer eller motsvarande nummer för att de kontrolluppgiftsskyldiga ska avkräva

numren av de som kontrolluppgiften ska lämnas för. Dessutom framhålls att det mot bakgrund av att alla kontrolluppgifter ska innehålla personnummer är svårt att förstå varför bara vissa ska vara skyldiga att uppge sina personnummer.

Det är dock inte enbart uppgifter om personnummer och liknande som ska lämnas enligt 9 kap. 1 § FSK utan den som har gjort en betalning till eller från utlandet ska även lämna andra uppgifter om betalningen. Att dessa andra uppgifter ska lämnas bör även i fortsättningen framgå av föreskrifter. I förevarande paragraf är det dock tillräckligt att ange att den som har gjort betalningen ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Det som föreskrivs i 9 kap. 1 § FSK kan nämligen ges som verkställighetsföreskrifter till förevarande paragraf.

Behövs det en motsvarighet till 9 kap. 2 § FSK?

Den som för egen räkning placerar pengar för förräntning hos någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift om ränta, t.ex. en bank, är enligt 9 kap. 2 § FSK skyldig att ange sitt personnummer, organisationsnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer.

Ett preliminärskattesystem förutsätter att skatteavdragen tillgodoräknas rätt person. Detta sker genom att kontrolluppgifterna innehåller uppgift om skatteavdragen. Uppgiften om personnummer finns med i kontrolluppgiften för att det ska bli lättare att hänföra en kontrolluppgift till rätt skattskyldig.

Av 14 kap. 8 § 1 LSK följer att en kontrolluppgift ska innehålla identifikationsuppgifter för den som uppgiften lämnas för (24 kap. 4 § i den här lagen). I 8 kap. 1 § FSK anges att kontrolluppgifter ska innehålla personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer för den som uppgiften lämnas för.

Det är alltså inte bara kontrolluppgifter om räntor som ska innehålla personnummer för den som uppgiften lämnas för utan det gäller alla kontrolluppgifter. Mot den bakgrunden är det svårt att förstå varför det bara är den som placerar pengar för förräntning som är skyldig att uppge sitt personnummer, inte minst mot bakgrund av att den som ingår avtal om andra ersättningar från vilka skatteavdrag ska göras inte är skyldig att uppge sitt personnummer. Den generella skyldigheten att i kontrolluppgifter ange personnummer bör även medföra att den som ska lämna kontrolluppgift avkräver den som uppgiften ska lämnas för de nummer som ska anges i kontrolluppgiften. Skyldigheten att uppge personnummer slopas därför och bestämmelsen därom i FSK förs därför inte över till den här lagen.

Behövs det en motsvarighet till 9 kap. 3 § FSK?

I 9 kap. 3 § FSK föreskrivs att den som begär registrering av vissa slags värdepapper hos en central värdepappersförvarare ska lämna uppgift om namn och hemvist på den för vilkens räkning utdelning eller ränta ska lyftas till förvararen.

De värdepapper som avses är dels värdepapper som berättigar till utdelning från utländsk juridisk person, dels obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning (skuldförbindelser) under förutsättning att ränta erläggs mot kupong eller kvitto och inte betalas ut av någon som bedriver valutahandel eller av värdepappersinstitut hos vilket utländsk fondpapper eller rättighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs.

Syftet med uppgiftsskyldigheten är att Euroclear Sweden AB, som är den enda i Sverige auktoriserade centrala värdepappersförvararen, ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgift om räntor och utdelningar.

I förarbetena till de bestämmelser som 9 kap. 3 § FSK härrör från var utgångspunkten att värdepappersförvararen behövde uppgift om för vems räkning ränta eller utdelning skulle lyftas för att kunna tillhandahålla uppgifter för taxeringskontrollen (prop. 1978/79:161 s. 78 f. och prop. 1982/83:105 s. 10 f.). Om någon sådan uppgift inte lämnades fick dock värdepappersförvararen utgå från att avkastningen lyftes för egen del av den som var registrerad som ägare.

Frågan är närmast om Euroclear Sweden AB alltjämt behöver uppgift om för vems räkning ränta eller utdelning har lyfts för att kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet. Behov av det finns bara i fall där kontrolluppgift ska lämnas för annan än mottagaren av utdelningen eller räntan, dvs. den för vilkens räkning utbetalningen har mottagits.

Bestämmelser om kontoföring i avstämningsregister av äganderätt och särskild rätt till ”dokumentlösa” värdepapper regleras i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument. Utländska aktier och skuldförbindelser behöver inte vara registrerade i ett avstämningsregister, men emittenten, dvs. aktiebolaget och i fråga om skuldförbindelser utgivaren eller utfärdaren av förbindelsen, kan ta initiativ till en sådan registrering. Utdelning och ränta som Euroclear Sweden AB betalar ut ska i sådana fall betalas ut till den som är antecknad som ägare eller särskild rättighetsinnehavare i avstämningsregistret.

Värdepapper får vara förvaltarregistrerade. I sådana fall antecknas inte ägaren i avstämningsregistret utan i stället antecknas att värdepappret förvaltas för annans räkning och vem som är förvaltare. Registrering som förvaltare får bara medges centralbanker, clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare och värdepappersinstitut.

En förvaltare tar emot ränta och utdelning för annans räkning. Kontrolluppgift om ränta eller utdelning på förvaltarregistrerade värdepapper lämnas dock av förvaltaren. Euroclear Sweden AB behöver därför inte uppgift om namn och hemvist på den för vilken räntan eller utdelning har lyfts.

När det gäller andra värdepapper än sådana som är förvaltarregistrerade vet inte Euroclear Sweden AB om den som har rätt till räntan eller utdelningen enligt avstämningsregistret lyfter den för någon annans räkning och givetvis inte heller om en eventuell ”annan” är en sådan person som kontrolluppgift ska lämnas för. Det spelar dock inte någon roll eftersom i sådana fall ska kontrolluppgift lämnas för den fysiska person som tar emot räntan eller utdelningen och inte för någon annan för vilkens räkning utdelningen eller räntan eventuellt tas emot. Däremot kan den som tar emot utdelning eller ränta för någon annans räkning vara

skyldig att lämna kontrolluppgift för den för vilkens räkning räntan eller utdelningen togs emot. Prop. 2010/11:165

Mot bakgrund av det ovan sagda behöver inte Euroclear Sweden AB uppgift om för vems räkning ränta eller utdelning har lyfts för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet utan det är tillräckligt med de uppgifter som finns i avstämningsregistret. Bestämmelserna i 9 kap. 3 § FSK behövs därför inte.

Uppgifter om anskaffningsutgift för andelar i investeringsfonder

9 §

Paragrafen motsvarar 15 kap. 7 § LSK.

I 20 kap. finns bestämmelser om kontrolluppgift om avyttring av andelar i investeringsfonder och fondföretag. Av 4 § nämnda kapitel framgår att om andelen är förvaltarregistrerad ska förvaltaren lämna kontrolluppgift. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet föreskrivs i *första stycket* att fondbolag och förvaltningsbolag som ska föra in en förvaltare i registret över andelsinnehavare ska lämna förvaltaren uppgift om den genomsnittliga anskaffningsutgiften för de andelar som ska registreras på förvaltaren.

Om innehavaren av andelarna byter förvaltare eller om förvaltaren inte längre ska vara införd i ett register ska förvaltaren enligt *andra stycket* lämna den nya förvaltaren, fondbolaget eller förvaltningsbolaget motsvarande uppgift om de andelar som flyttas. Syftet är att den nya förvaltaren, fondbolaget eller förvaltningsbolaget självt ska kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet.

När ska uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige lämnas?

10 §

Paragrafen ersätter 15 kap. 5 § LSK.

I paragrafen finns bestämmelser om när uppgifter ska lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige.

I *första stycket* anges när uppgifter som avses i 6 och 7 §§ ska lämnas. Sådana uppgifter ska lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige senast månaden efter det att skyldigheten att lämna kontrolluppgift uppkom, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. I LSK står det "senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, ersättningen mottogs eller rättigheten utnyttjades eller överläts". Det ersätts med "senast månaden efter det att skyldigheten att lämna kontrolluppgift uppkom". Ingen ändring är avsedd. Att uppgiften ska lämnas månaden efter det att t.ex. en rabatt har utnyttjats gör det möjligt att beakta aktuella ersättningar och förmåner vid beräkningen av skatteavdragets storlek och underlaget för arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen.

Uppgifter som avses i 8 och 9 §§ ska enligt *andra stycket* lämnas till den kontrolluppgiftsskyldige snarast och senast den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller. Den som ska lämna uppgifter om en betalning till eller från utlandet bör lämna de uppgifter som behövs till den kontrolluppgiftsskyldige i samband med att betalningen förmedlas.

Att uppgifterna inte får lämnas senare än den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller innebär att den kontrolluppgiftsskyldige alltid har minst drygt två veckor på sig att fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet, som ju enligt 24 kap. 1 § ska vara fullgjord senast den 31 januari samma år.

Anmälan om uteblivna informationsuppgifter

11 §

Paragrafen motsvarar 15 kap. 6 § LSK.

Om den som är skyldig att lämna kontrolluppgift inte får de uppgifter som behövs, ska den kontrolluppgiftsskyldige anmäla det till Skatteverket, som enligt 37 kap. 2 § har möjlighet att förelägga den som inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet i förhållande till den kontrolluppgiftsskyldige att göra det.

35 kap. Periodiska sammanställningar

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Vad ska lämnas i en periodisk sammanställning?

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 33 § första och andra styckena SBL.

I paragrafen regleras vad den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt ska lämna i en periodisk sammanställning.

I *första stycket 1* anges att en sådan sammanställning ska lämnas över varuhandel med andra EU-länder.

Enligt *punkten 2* ska den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EU-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Av *andra stycket* framgår att uppgifterna ska tas upp för den period som avses i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § ML (prop. 2010/11:28 s. 57 och 69).

I 10 kap. 33 § tredje stycket SBL anges att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Därefter anges att då får föreskrivas att periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger.

Regeringen får med stöd av 8 kap. 7 § första stycket 1 RF besluta föreskrifter om verkställighet av lag. För det behövs inget bemyndigande och bestämmelsen i 10 kap. 33 § tredje stycket första meningen SBL där det anges att ”regeringen får meddela föreskrifter” är inte heller något

Detsamma gäller andra meningen i 10 kap. 33 § tredje stycket SBL som anger att regeringen får föreskriva att periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger. Bestämmelsen får nämligen förstås på så sätt att verkställighetsföreskrifter får avse överföringar som inte ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration, t.ex. överföringar som är undantagna från skatteplikt. Att skyldigheten att lämna en periodisk sammanställning även omfattar sådana överföringar är självklart eftersom skyldigheten inte är begränsad till överföringar som ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration.

I avsnitt 6.2 görs bedömningen att skatteförfarandelagen inte bör innehålla några bestämmelser som enbart informerar om verkställighetsföreskrifter. Informationsbestämmelserna i 10 kap. 33 § tredje stycket SBL förs därför inte över till förevarande paragraf.

För vilken period ska en periodisk sammanställning lämnas?

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 § SBL.

I paragrafen anges för vilken period en periodisk sammanställning ska lämnas.

Första stycket 1 anger huvudregeln för när en periodisk sammanställning om uppgifter avseende varutransaktioner ska lämnas. I *punkten 2* anges huvudregeln för när en periodisk sammanställning för uppgifter om tjänster ska lämnas.

Andra stycket föreskriver att den som ska lämna uppgifter om både varor och tjänster ska göra det för varje kalendermånad.

Tredje stycket reglerar när ett ytterligare periodbyte tidigast kan göras efter det att ett byte har gjorts från att lämna en periodisk sammanställning för varje kvartal till att lämna en sådan sammanställning för varje kalendermånad enligt vad som följer av bestämmelserna i första stycket. Efter det fjärde kalenderkvartalet som följer efter det första bytet styr reglerna i första och andra styckena återigen rapporteringsperiodiciteten. Det innebär en automatisk återgång till kvartalsrapportering för företag som bara tillhandahåller tjänster.

Beslut

4 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 a § SBL.

I paragrafen anges ett undantag från 3 § första stycket 1. Paragrafen reglerar förutsättningarna för att uppgifter om varutransaktioner ska få rapporteras kvartalsvis i en periodisk sammanställning. Kvartalsrapporteringen får i detta fall bara ske efter Skatteverkets beslut. I *punkten 1* anges att ett sådant beslut förutsätter en begäran från den som ska lämna sammanställningen. Vidare föreskrivs i *punkten 2* att ett beslut även kräver att värdet av varutransaktionerna inte överstiger 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det kalenderkvartal under

5 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 35 b § SBL.

Paragrafen reglerar två olika fall när kvartalsrapportering i en periodisk sammanställning ska ersättas med månadsrapportering. Ett sådant periodbyte ska beslutas av Skatteverket. *Punkten 1* ger den som ska lämna en sammanställning rätt att byta period efter egen begäran. Om det föreligger särskilda skäl, i huvudsak kontrollskäl, ger *punkten 2* Skatteverket rätt att bestämma att den som ska lämna sammanställningen ska göra det per kalendermånad.

6 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 c § SBL.

Paragrafen reglerar från vilken tidpunkt ett byte mellan rapporteringsperioder av olika längd ska börja gälla.

Första stycket föreskriver från vilken tidpunkt ett byte till kvartalsrapportering gäller, dvs. från ingången av det kalenderkvartal som följer närmast efter den kalendermånad då beslutet fattades. Det innebär exempelvis följande. Om ett företag, som hittills har lämnat en periodisk sammanställning för varje kalendermånad, den 20 januari erhåller ett beslut att sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal, börjar kvartalsrapporteringen att gälla från och med den 1 april. Fram till denna tidpunkt ska en sammanställning lämnas per kalendermånad, dvs. för kalendermånaderna januari, februari och mars.

Andra stycket föreskriver från vilken tidpunkt ett byte från kvartalsrapportering till månadsrapportering gäller.

Bestämmelsen ersätter 10 kap. 35 § c andra stycket SBL. Där föreskrivs att ett beslut i aktuellt fall gäller omedelbart. Av tydlighetsskäl ges i stället en uttrycklig bestämmelse om från vilken tidpunkt beslutet om byte från kvartalsrapportering till månadsrapportering ska börja gälla, dvs. från ingången av det kalenderkvartal under vilket beslutet fattades. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd. Bestämmelsen gäller när Skatteverkets beslut har föranletts både av en begäran från den som ska lämna sammanställningen och av Skatteverkets kontrollbehov.

7 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 d § SBL.

I *första stycket* anges vid vilken tidpunkt och under vilka villkor Skatteverket ska upphäva ett beslut om kvartalsrapportering. Detta ska ske när tröskelvärdet om 500 000 kronor som föreskrivs i 4 § 2 överskrids.

Vid samma tidpunkt blir, vilket följer av *andra stycket*, huvudregeln om månadsrapportering åter tillämplig. I 10 kap. 35 d § andra stycket SBL anges att ett beslut enligt första stycket gäller omedelbart. Av tydlighetsskäl anges i stället att ett sådant beslut gäller från ingången av det kalenderkvartal under vilket beslutet fattades. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

Paragrafen ersätter 10 kap. 35 e § SBL.

I paragrafen regleras på vilket sätt månadsrapporteringen ska ske när ett beslut om kvartalsrapportering har upphört. En skyldighet att upprätta en sammanställning för den eller de månader som har gått sedan kvartalets början inträder.

När ska en periodisk sammanställning lämnas?

9 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 36 § SBL.

I paragrafen anges bl.a. när en periodisk sammanställning senast ska ha kommit in till Skatteverket.

Första stycket 1 har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Bestämmelser om periodiska sammanställningar i andra kapitel

Enligt 10 kap. 34 § första stycket SBL ska en periodisk sammanställning lämnas enligt fastställt formulär. Bestämmelser om i vilken form periodiska sammanställningar och andra uppgifter ska lämnas anges i 38 kap. Enligt 38 kap. 1 § 5 ska fastställt formulär användas för att lämna periodiska sammanställningar.

I 10 kap. 36 a § SBL anges att Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan, att lämna eller komplettera sammanställningen. Denna bestämmelse ersätts av den för alla uppgiftsskyldigheter gemensamma bestämmelsen i 37 kap. 2 §. Där anges att Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt bl.a. 35 kap. att fullgöra denna.

36 kap. Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter

Anstånd ska beviljas om förutsättningarna är uppfyllda

Den som ansöker om anstånd med att lämna deklaration eller särskilda uppgifter har rätt att få anstånd om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. I sådana fall ska Skatteverket bevilja anstånd. För att det ska komma till tydligt uttryck i lagtexten används genomgående ordet ”ska”.

Bestämmelsen om anstånd med att lämna skattedeklaration i 10 kap. 24 § SBL anger att Skatteverket ”får” bevilja anstånd. I 16 kap. 1 § LSK om anstånd med att lämna självdeklaration anges att anstånd ”kan beviljas”. Bestämmelsen om s.k. byråanstånd i 16 kap. 2 § LSK reglerar vem som får ansöka om anstånd men ger inte något besked om huruvida regleringen också innefattar en rättighet.

Samtliga anståndsbestämmelser justeras så att det direkt av bestämmelserna framgår att anstånd ”ska” beviljas om förutsättningarna är uppfyllda.

1 §

Paragrafen ersätter delar av 16 kap. 1–3 §§ LSK samt 10 kap. 24 § SBL.

Att anstånd kan beviljas efter ansökan framgår i dag av de olika anståndsbestämmelserna. I förevarande paragraf anges det i stället i en inledande paragraf. Ansökan ska normalt göras av den deklarations-skyldige. När det är fråga om s.k. byråanstånd enligt 3 § ska ansökan i stället göras av redovisningsbyrån eller någon annan som i närings-verksamhet lämnar deklarationshjälp.

Enligt 10 kap. 24 § SBL ska en ansökan om anstånd ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in. Motsvarande bestämmelse saknas i LSK. I förevarande paragraf finns inte någon bestämmelse om när en ansökan om anstånd ska ha kommit in till Skatteverket eftersom det är självklart att ansökan måste ha kommit in före den tidpunkt då deklarationen eller den särskilda uppgiften ska ha kommit in till Skatteverket. Om ansökan kommer in senare (och laga förfall inte har förelegat) är den deklarationsskyldige redan i dröjsmål och det finns då förutsättningar för att ta ut förseningsavgift. Medlet för att angripa förseningsavgiften är i en sådan situation inte anstånd, däremot kan befrielse bli aktuell. Att ansökan om anstånd måste göras senast den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts följer av regelverket i övrigt och behöver inte föreskrivas särskilt.

Inkomstdeklaration och särskilda uppgifter*Fysiska personer och dödsbon***2 §**

Paragrafen ersätter 16 kap. 1 och 3 §§ LSK i de delar de avser fysiska personer och dödsbon.

I paragrafen anges förutsättningarna för anstånd.

Av paragrafens *första stycke* framgår att fysiska personer och dödsbon kan få anstånd med att lämna inkomstdeklaration om det finns särskilda skäl. Detsamma gäller skyldigheten att lämna särskilda uppgifter om ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §.

En redaktionell ändring görs genom att uttrycket ”på grund av särskilda omständigheter är förhindrad” ersätts med ”om det finns särskilda skäl”. Genom ändringen får kapitlets bestämmelser om anstånd en enhetlig utformning.

Enligt *andra stycket* får anstånd beviljas längre än till och med den 31 maj bara om det finns synnerliga skäl.

3 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 2 § LSK.

Fysiska personer och dödsbon som anlitar en redovisningsbyrå eller någon annan som i en näringsverksamhet lämnar deklarationshjälp ska enligt paragrafens *första stycke* kunna få anstånd med att lämna inkomstdeklaration (byråanstånd). Anstånd får enligt *andra stycket* bara beviljas längst till och med den 15 juni.

Paragrafen 16 kap. 2 § LSK omfattar även andra juridiska personer än dödsbon. Möjligheterna till byråanstånd begränsas till att gälla fysiska personer och dödsbon. Orsaken till förändringen är de nya deklarations-tidpunkterna för juridiska personer (se avsnitt 11.8.3). I och med att deklarationstidpunkten för juridiska personer senareläggs för den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt, bör förfarandet kunna fungera utan byråanstånd för juridiska personer (se 32 kap. 2 § och kommentaren till den paragrafen).

Byråanstånd beviljas enligt en tidsplan som inte får sträcka sig längre än till och med den 15 juni. Det innebär att deklarationerna ska lämnas successivt under perioden den 2 maj till och med den 15 juni. På motsvarande sätt som i dag är det Skatteverket som ska utforma tidsplanen. Anståndsbeslutet omfattar ett antal namngivna personer. Tidsplanen är däremot inte preciserad så att det framgår vid vilken tidpunkt en viss person senast ska lämna deklaration. I tidsplanen anges i stället hur stor andel av personerna som ska lämna deklaration vid vissa datum. Detta innebär att en person som omfattas av ett byråanstånd kan drabbas av förseningsavgift först om det efter sluttiden för anståndet kan konstateras att personen inte har lämnat någon deklaration. Förseningsavgiften sanktionerar alltså inte att tidsplanen följs.

Bestämmelsen om att anstånd beviljas enligt en tidsplan kan ges som en verkställighetsföreskrift och återfinns därför inte längre i lagen.

När bestämmelserna om byråanstånd tillkom förutsattes att en deklarationsmedhjälpare som inte följer leveransplanen skulle kunna få möjligheterna till sådant anstånd beskurna (prop. 1977/78:181 s. 229). Bestämmelsen i LSK ger inte uttryck för att tidigare misskötsamhet ska beaktas. När regeringen utformar anståndsbestämmelserna som ”ska-bestämmelser” (se ovan under kapitelrubriken) accentueras behovet av ett uttryckligt lagstöd om anstånd i vissa fall ska kunna vägras.

Som framgår ovan drabbas inte de personer som byråanståndet gäller av förseningsavgift på grund av att den successiva leveransen enligt tidsplanen inte iakttas. Det finns inte heller någon sanktion som tar sikte på deklarationsmedhjälparen i en sådan situation. Mot den bakgrunden bör det enligt regeringens bedömning vara möjligt att avslå en ansökan om byråanstånd om tidigare anstånd har missköts. Skäl för avslag kan vara omfattande eller upprepade avvikelser från tidsplanen. Även annat missbruk av regleringen bör kunna leda till att anstånd vägras. I *första stycket andra meningen* föreskrivs därför att om den som ska lämna deklarationshjälp har misskött tidigare anstånd, får anstånd vägras.

Det är deklarationsmedhjälparen som ska ansöka om byråanstånd, se 1 § andra stycket. En förutsättning för att anstånd ska kunna beviljas är att det av ansökan framgår vilka personer som den avser. Det är självklart och behöver inte anges i lagen. Regeringen föreslår därför inte någon motsvarighet till 16 kap. 2 § första stycket andra meningen LSK enligt vilken det till ansökan ska fogas en förteckning över de deklarations-skyldiga för vilka ansökan görs.

Lagrådet anser att med orden ”misskött tidigare anstånd” inte kan avse något annat fall än att en person har överskridit en tidigare anståndstid. Som framgår ovan kan det vara fråga om ett överskridande av bl.a. tidsplanen, dvs. att personen ifråga inte successivt har lämnat deklarationer till Skatteverket enligt upprättad tidsplan. Det kan även vara fråga

Juridiska personer

4 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 1 och 3 §§ LSK i de delar de avser andra juridiska personer än dödsbon.

I paragrafen regleras förutsättningarna för att andra juridiska personer än dödsbon ska medges anstånd med att lämna inkomstdeklaration och vissa särskilda uppgifter.

Som förutsättning för anstånd ska i fortsättningen gälla att det finns synnerliga skäl. Anstånd ska alltså bara förekomma i rena undantagsfall. Bakgrunden till skärpningen är att deklarationstidpunkten för juridiska personer har senarelagts (se 32 kap. 2 § och kommentaren till den paragrafen samt avsnitt 11.8.3). Behov av anstånd bör därför egentligen inte uppkomma. I något enstaka fall kan det ändå tänkas att det i nära anslutning till deklarationstidpunkten inträffar en oförutsedd händelse som gör det omöjligt att lämna inkomstdeklaration i tid. Då ska det finnas möjlighet att medge ett kortare anstånd med att lämna inkomstdeklaration.

Anstånd med att lämna särskilda uppgifter kan bara erhållas för att lämna särskilda uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (33 kap. 3 §) och svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige (33 kap. 6 §) ska lämna.

Skattedeklaration

5 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 24 § första stycket SBL.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration om det finns särskilda skäl. Anståndet ska vidare enligt *andra stycket* återkallas om förhållandena har ändrats så att det inte längre finns förutsättningar för anståndet. Av 66 kap. 20 § andra stycket framgår att ett sådant beslut inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

I de fall den skattskyldige får anstånd med att lämna en skattedeklaration får Skatteverket också bevilja motsvarande anstånd med betalning av de skatter och avgifter som ska redovisas i deklarationen (se 63 kap. 3 § och kommentarerna till den paragrafen).

37 kap. Föreläggande

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

2 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 27 och 36 a §§ SBL samt 17 kap. 1 § LSK.

Paragrafen ger Skatteverket befogenhet att förelägga en uppgiftsskyldig att fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

Av *första stycket* framgår att det är uppgiftsskyldigheter enligt 15–35 kap. som avses.

Bestämmelsen i LSK riktar sig mot den som inte har lämnat föreskriven självdeklaration eller kontrolluppgift eller som har lämnat en ofullständig deklaration eller kontrolluppgift. Även den som inte har lämnat särskilda uppgifter eller andra föreskrivna uppgifter kan föreläggas. Enligt skattebetalningslagen får föreläggandet avse den som inte har lämnat preliminär självdeklaration, skattedeklaration eller som har lämnat en ofullständig sådan. Detsamma gäller periodiska sammanställningar.

Dessa olika ordalydelser ersätts med ”den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet”. Lydelsen omfattar dels den som t.ex. har låtit bli att lämna deklaration, dels den som har lämnat deklaration eller lämnat uppgifter på annat sätt men som har utelämnat en uppgift som personen var skyldig att lämna. Den uppgiftsskyldige kan t.ex. ha utelämnat uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut.

I nuvarande bestämmelser föreskrivs att den som inte har fullgjort sina skyldigheter får föreläggas att lämna eller komplettera deklarationen, sammanställningen eller uppgiften. I förevarande paragraf anges bara att personen får föreläggas att fullgöra uppgiftsskyldigheten, vilket täcker in både att lämna deklaration eller andra uppgifter och att komplettera redan lämnade uppgifter på grund av att en föreskriven uppgift saknas.

Paragrafen ger Skatteverket befogenhet att genom föreläggande kräva fullgörelse av en uppgiftsskyldighet (fullgörelseföreläggande). Skyldigheten finns alltså redan och föreläggandet utfärdas för att förmå den uppgiftsskyldige att fullgöra sin skyldighet.

Förevarande bestämmelse om fullgörelseföreläggande avser bara uppgiftsskyldigheter i förevarande avdelning i skatteförfarandelagen. Övriga bestämmelser om fullgörelseföreläggande ges i anslutning till respektive skyldighet, se t.ex. 10 kap. 21 §. En sådan ordning är tydligare än alternativet med en generell bestämmelse om fullgörelseföreläggande där vissa skyldigheter enligt förevarande lag måste undantas.

Lagrådet har lämnat en språklig synpunkt avseende första stycket. Lagrådet föreslår att ”enligt” 15–35 kap. byts ut mot ”som följer av” 15–35 kap. Skälet är att i 25 kap. regleras inte någon skyldighet att lämna uppgifter utan där finns bestämmelser om undantag från sådan skyldighet. Regeringen har övervägt synpunkten, men har stannat för att behålla föreslagen formulering.

I *andra stycket* anges att föreläggandet inte bara får avse komplettering av arbetsställenummer enligt 15 kap. 9 § första stycket 6.

3 §

Paragrafen ersätter 7 § lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Skatteverket får enligt paragrafen förelägga den som har lämnat deklaration genom ett deklarationsombud att personligen eller genom behörig ställföreträdare bekräfta eller komplettera lämnade eller godkända uppgifter. Om en deklarationsskyldig, som har ett deklarationsombud, inte har lämnat deklaration är förevarande paragraf inte tillämplig utan då ska Skatteverket förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklaration enligt 2 §.

Möjligheten att förelägga den deklarationsskyldige att medverka personligen beskrivs i förarbetena som en lämplig kompenserande åtgärd när det finns behov av att närmare knyta de av deklarationsombudet lämnade uppgifterna till den deklarationsskyldige. Om det skulle visa sig att deklarationer som lämnas av ett visst deklarationsombud i stor utsträckning innehåller brister eller felaktigheter kan det bli aktuellt att tillämpa paragrafen. Syftet med bestämmelsen är däremot inte att Skatteverket i första hand alltid ska vända sig till huvudmannen när ett deklarationsombud har brustit i något hänseende. Så länge fråga är om sådant uppgiftslämnande som ligger inom ramen för ett deklarationsombuds behörighet är det naturliga i stället att i första hand ta upp frågor om eventuella brister i de lämnade uppgifterna med deklarationsombudet och att ombudet inkommer med eventuella kompletterande uppgifter (prop. 2005/06:31 s. 44).

Regeringen föreslår i avsnitt 8.1.6 att en dödsbodeläggare ska kunna lämna deklaration för dödsboet med stöd av fullmakt från de övriga dödsbodeläggarna (se 38 kap. 3 § andra stycket 3). Skatteverket bör på motsvarande sätt som gäller för den som lämnar deklaration genom deklarationsombud ha möjlighet att förelägga den deklarationsskyldige att medverka genom behörig ställföreträdare. Ett sådant föreläggande innebär att samtliga dödsbodeläggare ska bekräfta eller komplettera lämnade uppgifter (18 kap. 1 § ärvdabalken).

Föreläggande att lämna uppgift*Lämna deklaration*

4 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 5 och 10 §§ SBL samt 17 kap. 2 § LSK.

Paragrafen ger Skatteverket befogenhet att förelägga den som inte är skyldig att lämna deklaration att göra det.

Kommande utbetalningar av ersättning för arbete

5 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 8 § SBL.

Enligt paragrafen får Skatteverket förelägga den som ger ut ersättning för arbete att lämna uppgift om den ersättning som kan antas komma att betalas ut under mottagarens beskattningsår. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Syftet är att Skatteverket ska kunna ta in uppgifter för att preliminärt beskatta mottagaren eller kontrollera en preliminär inkomstdeklaration som mottagaren har lämnat.

I avdelningen om preliminär skatt har begreppen arbetsgivare och arbetstagare övergetts eftersom en del bestämmelser gäller för betydligt fler än bara arbetsgivare i den betydelse begreppet har inom andra rättsområden och i dagligt tal. Enligt gällande bestämmelser om preliminär skatt, dvs. enligt skattebetalningslagen, gäller nämligen ett utvidgat arbetsgivarbegrepp. Det innebär att med arbetsgivare och arbetstagare avses den som ger ut respektive tar emot ersättning för arbete. Dessa definitioner slopas och i stället används nyss nämnda uttryck eller orden ”utbetalare/utgivare” respektive ”mottagare”. Utgivare används i fall där ersättningen kan bestå av annat än pengar, t.ex. olika förmåner. Även i förevarande paragraf utmönstras begreppet arbetsgivare. Det ersätts med ”den som ger ut ersättning för arbete”.

Kontroll av egen uppgifts- eller dokumentationsskyldighet

6 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § första stycket TL och 14 kap. 3 § 1–3 SBL.

Paragrafen ger Skatteverket befogenhet att förelägga en uppgiftsskyldig att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten.

Av 2 § följer att Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet att fullgöra skyldigheten. I kommentaren till den paragrafen 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 2 § tar alltså sikte på uppgifter som den uppgiftsskyldige är skyldig att lämna utan föreläggande. Syftet med föreläggandet är alltså att förmå den uppgiftsskyldige att fullgöra sin uppgiftsskyldighet (fullgörandeföreläggande). Föreläggandet i sig skapar inte någon uppgiftsskyldighet.

Syftet med den här paragrafen är något annat, nämligen att ge Skatteverket befogenhet att begära in uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet (kontrollföreläggande). Det föreskrivs alltså i förevarande paragraf att ändamålet med föreläggandet ska vara att kontrollera om en uppgiftsskyldighet har fullgjorts.

Enligt bestämmelsen i 3 kap. 5 § TL får ett föreläggande riktas mot den som är eller kan antas vara skattskyldig. I 14 kap. 3 § SBL anges i stället ”är eller kan antas vara deklarationsskyldig” för att peka ut dem mot vilka ett föreläggande kan riktas. Tillämpningsområdet för aktuella förelägganden föreslås utvidgas jämfört med vad som gäller enligt

gällande rätt, se avsnitt 11.11. Mot den bakgrunden anges i stället ”den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig”.

Skatteverket får enligt 3 kap. 4 § SBL förelägga den som inte anmäler sig för registrering eller som inte underrättar verket om ändrade förhållanden att fullgöra sina skyldigheter eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om anmälnings- eller underrättelseskyldighet finns. Skyldigheten att anmäla sig för registrering och skyldigheten att anmäla ändringar i de uppgifter som ligger till grund för registrering är uppgiftsskyldigheter. Det innebär att begreppet uppgiftsskyldig även omfattar den som är skyldig att anmäla sig för registrering och den som är skyldig att underrätta verket om förändringar i registreringsuppgifterna.

Regelverket blir dock tydligare om bestämmelser om fullgörande- och kontrollföreläggande avseende uppgiftsskyldigheterna i fråga om registrering ges i kapitlet om registrering, dvs. i 7 kap. En motsvarighet till 3 kap. 4 § SBL finns därför i 7 kap. 5 §.

En annan sak som bör beröras är att om bara uppgiftsskyldiga ska kunna föreläggas kommer det inte längre att vara möjligt att förelägga den som är skattskyldig utan att vara uppgiftsskyldig. Detta är möjligt enligt 3 kap. 5 § TL eftersom där används begreppet skattskyldig för att ringa in dem som ett föreläggande kan riktas mot.

Fysiska personer med bara tjänsteinkomster understigande grundavdraget behöver inte lämna inkomstdeklaration. Detsamma gäller fysiska personer vars inkomster bara består av räntor, utdelningar eller annan avkastning för vilka kontrolluppgift ska lämnas. Dessa personer betalar ju rätt inkomstskatt genom att skatteavdrag görs med 30 procent. Nämda personer är alltså inte uppgiftsskyldiga och kommer därför inte längre att kunna föreläggas om befogenheten bara ska omfatta den som är uppgiftsskyldig.

En sådan inskränkning av Skatteverkets befogenhet att förelägga försämrar dock inte förutsättningarna för en effektiv kontroll eftersom behovet av att kontrollera nyss nämnda kategorier av skattskyldiga är närmast obefintligt. I de ytterst få fall där det finns behov av kontroll kan Skatteverket enligt 4 § förelägga den skattskyldige att lämna deklaration. De lämnade uppgifterna kan sedan kontrolleras genom ett föreläggande enligt den här paragrafen. Att ett föreläggande inte längre kan riktas mot vissa skattskyldiga om den grundläggande förutsättningen ska vara att den som föreläggs är eller kan antas vara uppgiftsskyldig är därför inte något problem.

Med hänsyn till det ovan sagda föreskrivs i *första stycket* att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. Begränsningen till förevarande avdelning görs för att föreläggande för att kontrollera uppgiftsskyldigheterna i fråga om registrering ges i 7 kap.

Regeringen har valt att inte följa *Lagrådets* språkliga synpunkt avseende första stycket. Se kommentaren till 2 §.

En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift får anses innefatta även en befogenhet att låta föreläggandet i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av en handling. Det rör ju sig bara om två olika sätt att lämna en uppgift. Ordalydelsen ”visa

upp en handling eller att lämna över en kopia av handling” som finns i taxeringslagen och skattebetalningslagen förs därför inte över till den här lagen. Det bör tilläggas att Skatteverket får bestämma hur uppgiften ska lämnas, dvs. om t.ex. en kopia av en handling ska lämnas. *Lagrådet* förordar lydelsen som finns i taxeringslagen och skattebetalningslagen. Enligt regeringens mening är en sådan specificeringen onödig. Se även kommentaren till 9 §.

Det är viktigt att understryka att Skatteverket även i fortsättningen får förelägga en uppgiftsskyldig att visa upp en handling eller lämna över en kopia av en handling. Skatteverkets befogenhet inskränks alltså inte bara för att ordalydelsen stramas upp.

Så länge föreläggandet avser uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet finns det egentligen inget som begränsar befogenheten. En annan sak är att Skatteverket inte bör använda föreläggandebefogenheten för att kontrollera hela verksamheter eller verksamhetsdelar, utan för sådana omfattande kontroller ska revisionsbefogenheten användas. Föreläggandet är avsett för att bl.a. vid deklarationsgranskningen kontrollera t.ex. om näringsidkare har redovisat en inkomst som Skatteverket har uppgift om eller för att stämma av en uppgift i deklarationen.

I äldre förarbeten finns uttalanden om att föreläggande att visa upp en handling bara får användas för att kontrollera om uppgifterna i deklarationen stämmer överens med underlaget och inte för att kontrollera underlagets riktighet. De första uttalandena är från år 1961 då skyldigheten att visa upp handlingar efter föreläggande infördes. I förarbetena framhölls att skyldigheten att tillhandahålla handlingar efter föreläggande inte fick bli lika omfattande som motsvarande skyldighet vid revision. Ursprungligen begränsades därför skyldigheten att visa upp handling efter föreläggande till vissa i lagen angivna slag av handlingar (prop. 1961:100 s. 250 f. och prop. 1989/90:74 s. 288 f.). Denna exemplifiering av handlingar försvann år 1994 då ordalydelsen ”lämna de upplysningar som behövs” ersattes med ”lämna uppgift, visa upp handling eller kopia av handling som behövs” (prop. 1993/94:151 s. 164 f.).

Ändamålet med ett föreläggande enligt den här paragrafen är att kontrollera om den uppgiftsskyldige har fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Det här föreläggandet får däremot inte användas för att bara kontrollera att bokföringsskyldighet eller dokumentationsskyldigheten enligt 39 kap. har fullgjorts, dvs. att underlaget för uppgiftslämnandet är riktigt. Detta får i stället göras med stöd av efterföljande paragraf, 7 §. Att en uppgift skulle kunna användas för sådan kontroll hindrar dock inte att den begärs in med stöd av ett föreläggande enligt förevarande paragraf, givetvis under förutsättning att uppgiften behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet.

Att låta föreläggandebefogenheten bara begränsas av ändamålet ”kontroll av uppgiftsskyldighet” är tydligt och äventyrar inte gränsdragningen mot revisionsinstitutet. Dessutom är det mindre ingripande för den uppgiftsskyldige att bli förelagd än att bli reviderad varför det är bra att uppgifter som kan inhämtas genom revision också kan inhämtas genom föreläggande.

I 14 kap. 3 § 3 SBL föreskrivs att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov eller beskriva varor eller tjänster som används, säljs eller på annat sätt tillhandahålls i verksamheten.

Beskrivningar av varor och tjänster är uppgifter och om sådana uppgifter behövs för kontroll av deklarationsskyldigheten för punktskatt kan uppgifterna begäras in med stöd av första stycket. Ett varuprov är dock inte någon uppgift och därför kompletteras i *andra stycket* Skatteverkets befogenhet enligt första stycket med en befogenhet att förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov.

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § andra stycket TL och 14 kap. 3 § 4 SBL.

Ändamålet med bestämmelsen är att kontrollera om de skyldigheter som finns enligt 39 kap. 3 § fullgörs. Detta innebär att det är möjligt att kontrollera räkenskaper och uppgifter avseende löpande beskattningsår. Föreläggandemöjligheten infördes i samband med att revisionsplikten slopades för vissa företag (prop. 2009/10:204).

Kontroll av någon annans uppgiftsskyldighet

8 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 3 § LSK.

I paragrafen regleras i vilka fall Skatteverket får förelägga fysiska personer och dödsbon att lämna uppgifter om tredje man.

Skatteverkets befogenhet omfattar föreläggande att lämna kontrolluppgift om dels ersättning för utfört arbete som har betalats till en namngiven näringsidkare, dels ränta från en namngiven låntagare. Paragrafen är bara tillämplig i fall där kontrolluppgift om ersättningen eller räntan inte ska lämnas enligt bestämmelserna i 16 eller 17 kap.

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

Eftersom kontrolluppgifter inte längre ska lämnas om fordringsrätter bör *punkten 2* bara omfatta ränta och alltså inte som nuvarande bestämmelse även fordran.

9 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 4 § första stycket SBL och 17 kap. 4 § LSK.

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att besluta om s.k. tredjemansföreläggande.

När det gäller vilka personer Skatteverket kan rikta ett föreläggande mot skiljer sig inte bestämmelserna i skattebetalningslagen respektive LSK åt. Enligt båda lagarna gäller att ett föreläggande kan riktas mot andra juridiska personer än dödsbon och mot fysiska personer och dödsbon om personen eller dödsboet är eller kan antas vara bokföringsskyldig.

Ändamålet med föreläggandet skiljer sig dock åt mellan skattebetalningslagen och LSK. I SBL föreskrivs att kontrolluppgiften ska ha betydelse för beskattningen. I begreppet kontrolluppgift ligger att uppgiften ska ha betydelse för någon annans beskattning än den som föreläggs. Enligt LSK ska föreläggandet avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt av andra än den som föreläggs, eller att uppgiftsskyldighet kan fullgöras av andra än den som föreläggs. Det sistnämnda ändamålet gör det möjligt för Skatteverket att besluta om föreläggande som avser löpande beskattningsår.

I sak torde det inte finnas någon skillnad mellan ändamålen eftersom frågan om deklarations- och annan uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt eller kan fullgöras nästan uteslutande har betydelse för beskattningen. Frågan blir då närmast vilken ordalydelse som är att föredra. Det kan vara av intresse att titta på hur kontrolländamålen för tredjemansrevision i skattebetalningslagen respektive taxeringslagen har formulerats.

Tredjemanskontroll sker inte bara genom föreläggande utan även genom tredjemansrevision. Ändamålet med tredjemanskontrollen bör vara detsamma oavsett vilken metod som används. En annan sak är att de olika metoderna lämpar sig bäst i olika situationer (prop. 1996/97:100 s. 473 f.).

Enligt 14 kap. 7 § SBL får Skatteverket besluta om s.k. tredjemansrevision för att kontrollera (här bortses från vissa specialfall som rör punktskatt) att deklarations- och annan uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt av någon annan än den som revideras eller att någon annan än den som revideras har förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Kontrolländamålen för tredjemansföreläggande och tredjemansrevision är alltså olika i SBL. Kontrolländamålet för tredjemansrevision i SBL är dock som synes identiskt med det ändamål som gäller för tredjemansföreläggande enligt 17 kap. 4 § LSK och dessutom med det kontrolländamål som gäller för tredjemansrevision enligt 3 kap. 8 § TL.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden bör ändamålet med ett tredjemansföreläggande enligt förevarande paragraf beskrivas på i stort sett samma sätt som i 17 kap. 4 § LSK.

Några korrigeringar i förhållande till LSK bör dock göras. I förvarande paragraf anges bara att kontrollen ska avse uppgiftsskyldighet och inte, som i LSK, att ändamålet ska vara kontroll av deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet. Uttrycket uppgiftsskyldighet omfattar givetvis även deklarationsskyldighet. Dessutom är det inte nödvändigt att ange att ändamålet ska vara att kontrollera att uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt utan det är tillräckligt att ange att det som ska kontrolleras är om uppgiftsskyldighet har fullgjorts. Utgångspunkten är att antingen har uppgiftsskyldigheten fullgjorts eller så har den inte det (jfr kommentaren till 2 §). Orden ”riktigt och fullständigt” tillför med andra ord inte något och de finns därför inte med i paragrafen.

Det som föreskrivs innebär inte någon ändring i sak i förhållande till ordalydelsen i 14 kap. 4 § första stycket SBL att föreläggande får meddelas om uppgiften har betydelse för beskattningen. I förarbetena till nyss nämnda paragraf och till 17 kap. 4 § LSK har det uttalats att det

enligt båda paragraferna är möjligt att låta ett föreläggande avse en löpande period (prop. 1996/97:100 s. 486 och prop. 2001/02:25 s. 203).

Befogenheten i 14 kap. 4 § första stycket SBL för Skatteverket att besluta om tredjemansföreläggande får inte användas för att kontrollera om någon annan än den som föreläggs har fullgjort skyldigheten att anmäla sig för registrering eller underrätta Skatteverket om ändringar i registrerade uppgifter. Det följer av att befogenheterna att besluta om föreläggande på registreringsområdet regleras i 3 kap. 4 § SBL. Föreläggandebefogenheterna på registreringsområdet ska även i fortsättningen regleras uttömmande i kapitlet om registrering, dvs. i 7 kap. För att upprätthålla nuvarande ordning föreskrivs i förevarande paragraf att tredjemansföreläggande bara får användas för kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. och alltså inte enligt 7 kap.

Ursprunget till gällande bestämmelser om tredjemansföreläggande infördes år 1994 i samband med att tredjemansrevisionerna slopades. Den främsta grunden för slopandet var att de uppgifter som Skatteverket kan behöva hämta in från tredje man regelmässigt kan hämtas in med ett föreläggande (prop. 1993/94:151 s. 90 f.). I det lagförslag som remitterades till Lagrådet nämndes vid sidan av föreläggande att lämna kontrolluppgift, föreläggande att visa upp handling. Enligt Lagrådets mening var det onödigt eftersom begreppet kontrolluppgift även bör innefatta att visa upp handling eller att lämna över en kopia av handling (prop. 1993/94:151 s. 260).

Den ursprungliga bestämmelsen om tredjemansföreläggande placerades i 3 kap. 50 a § GLSK och innebar att fysiska personer som var bokföringsskyldiga och juridiska personer kunde föreläggas att lämna kontrolluppgift för kontroll av rättshandling mellan den som förelades och annan person. Ändamålet med föreläggandet låg i själva begreppet kontrolluppgift, som enligt 3 kap. 1 § GLSK var uppgifter till ledning för taxering av andra än uppgiftslämnaren själv.

Från början angavs alltså inte särskilt att ett tredjemansföreläggande fick avse att visa upp en handling eller överlämna en kopia av handling. När GLSK ersattes av LSK kom detta dock att anges särskilt. I 17 kap. 4 § LSK anges att föreläggandet får avse att lämna uppgift om en rättshandling eller att visa upp en handling eller lämna över en kopia av en handling som rör rättshandlingen. Enligt förarbetena var motivet för tillägget att förtydliga vad som kan krävas av den som föreläggs. Där anges också att tillägget gjordes med utgångspunkt i hur bestämmelsen om tredjemansföreläggande i 14 kap. 4 § första stycket SBL var utformad (prop. 2001/02:25 s. 203).

En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift får även anses innefatta en befogenhet att låta föreläggandet i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av en handling. Det rör ju sig bara om två olika sätt att lämna en uppgift. Ordalydelsen ”visa upp en handling eller lämna över en kopia av en handling” förs därför inte över till den här lagen. Det bör tilläggas att Skatteverket får bestämma hur uppgiften ska lämnas, dvs. om t.ex. en kopia av en handling ska lämnas.

Regeringen har valt att inte följa *Lagrådets* språklig synpunkt avseende andra stycket 1. Se kommentaren till 2 §.

Paragrafen ersätter bestämmelserna i 14 kap. 4 § andra stycket SBL och 17 kap. 5 § LSK.

I paragrafen föreskrivs att även andra personer än de som avses i 9 §, dvs. i princip fysiska personer och dödsbon som inte är bokförings-skyldiga, får föreläggas att lämna uppgift om andra. För det krävs dock särskilda skäl. Särskilda skäl kan föreligga i situationer där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder saknas (prop. 1993/94:151 s. 182 f. och prop. 1996/97:100 s. 598).

38 kap. Formkrav

Fastställda formulär

1 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 1 §, 13 kap. 3 § första stycket, 14 kap. 7 § första stycket och 15 kap. 8 § andra stycket LSK samt hänvisningen i 5 kap. 4 § första stycket LSK till 4 kap. 1 § samma lag och 10 kap. 25 § första stycket, 32 c § första stycket och 34 § första stycket SBL samt hänvisningar i 10 kap. 9 a § andra stycket och 13 a § tredje stycket SBL till 10 kap. 25 § SBL samma lag.

Den som lämnar kontrolluppgifter, ett åtagande enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring, särskilda uppgifter och periodiska sammanställningar ska enligt *punkterna 1, 2, 4* och 5 lämna uppgifterna enligt fastställda formulär. Det framgår av 13 kap. 3 § och 14 kap. 7 § första stycket LSK vad gäller kontrolluppgifter och åtaganden att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar. Enligt en hänvisning i 5 kap. 4 § första stycket LSK till 4 kap. 1 § samma lag gäller det också för de särskilda uppgifter som lämnas i samma ordning som självdeklarationer. För uppgift om nedsättning av utländsk skatt finns kravet på fastställt formulär i 15 kap. 8 § andra stycket LSK.

Bestämmelsen om periodiska sammanställningar finns i 10 kap. 34 § första stycket SBL.

Enligt paragrafen ska fastställda formulär även användas för att lämna deklarationer (*punkten 3*) Bestämmelsen gäller samtliga deklarationer som ska lämnas enligt lagen. Fastställda formulär ska alltså användas av den som lämnar skattedeklaration, skalbolagsdeklaration, preliminär inkomstdeklaration och inkomstdeklaration.

Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (jfr Ds 2003:29 s. 101). Bestämmelsen är liksom övriga formkrav i kapitlet teknikneutral. I lagen behövs därför inte några bestämmelser som öppnar möjligheter för elektronisk kommunikation. Bestämmelserna i 4 kap. 4 §, 13 kap. 3 § andra stycket och 14 kap. 7 § andra stycket LSK samt 10 kap. 26 § och 34 § andra stycket SBL får alltså inte någon motsvarighet i den här lagen. Utrymmet för elektroniskt uppgiftslämnande behandlas i avsnitt 11.1.

Rubriken närmast före förevarande paragraf och punkten 2 har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

2 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 3 § kraven på egenhändig underskrift av deklarationer i 4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § andra stycket SBL. Genom att paragrafen gäller samtliga deklarationer ersätter den också hänvisningar i skattebetalningslagen som gör bestämmelsen tillämplig för punktskattedeklaration (10 kap. 9 a § andra stycket SBL) samt förenklad och särskild skattedeklaration (10 kap. 13 a § tredje stycket och 32 c § tredje stycket SBL). Paragrafen ersätter också hänvisningen till underskriftskravet i 4 kap. 3 § LSK för särskilda uppgifter (5 kap. 4 § första stycket LSK).

I paragrafen finns ett krav på att vissa uppgifter ska undertecknas. Det är ett teknikneutralt krav som kan uppfyllas genom undertecknande på papper eller med elektroniska medel.

Uppgifter i en deklaration ska enligt *punkten 1* undertecknas. Bestämmelsen gäller generellt för alla deklarationer i lagen. När det gäller skyldigheten att lämna en inkomstdeklaration innebär bestämmelsen att den som lämnar deklaration ska underteckna de uppgifter som lämnas eller godkänns. Om uppgifter lämnas på papper undertecknas de med en namnteckning. Den som lämnar en deklaration på internet eller på telefon eller via sms får underteckna med en elektronisk underskrift, t.ex. med koder eller e-legitimation. På samma sätt som i dag bör Skatteverket få föreskriva vad som ska krävas i olika situationer (se t.ex. SKVFS 2009:8). Sådana föreskrifter kan meddelas som verkställighetsföreskrifter till förevarande paragraf samt till 1 §.

I *punkten 2* finns en bestämmelse om undertecknande av särskilda uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna enligt 33 kap. 3 § och som en ägare av en ersättningsbostad i utlandet ska lämna enligt 33 kap. 7 §. Däremot är det inte nödvändigt att de särskilda uppgifter som ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige har att lämna enligt 33 kap. 6 § ska undertecknas. Uppgifterna lämnas till ledning för delägarnas beskattning och delägarna redovisar sina andelar av bolagets resultat i sina deklarationer. Kravet på undertecknande av delägarnas deklarationer är enligt regeringens bedömning tillräckligt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.2.3.

Vem ska underteckna uppgifterna?

3 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § andra och tredje styckena SBL.

I paragrafen regleras vem det är som ska underteckna uppgifter.

Av *första stycket* framgår att det är den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare som ska underteckna uppgifterna. Det är alltså normalt den uppgiftsskyldige själv som ska underteckna. Av andra lagar framgår vem som är behörig att företräda t.ex. ett aktiebolag, en omyndig eller ett dödsbo.

Ombud i allmänhet är inte behöriga ställföreträdare och kan därför inte underteckna uppgifter enligt första stycket. Det finns dock tre undantag i

andra stycket, nämligen deklarationsombud, ombud för en utländsk företagare och dödsbodelägare som är ombud för ett dödsbo. Ett deklarationsombud får enligt *punkten 1* underteckna uppgifter i en deklaration som lämnas elektroniskt. Bestämmelserna om deklarationsombud finns i 6 kap.

Ett utländskt företag är i vissa fall enligt 6 kap. 2 och 3 §§ skyldigt att ge ett ombud fullmakt att lämna mervärdesskattedeklaration. Även om inte någon skyldighet föreligger får det utländska företaget använda sådant ombud. Ombudet kan givetvis underteckna uppgifter i en mervärdesskattedeklaration. Det framgår av *punkten 2*.

Ett dödsbo som förvaltas av dödsbodelägarna bör kunna utse en av dödsbodelägarna som ombud med uppdrag att lämna deklaration för dödsboet, se avsnitt 8.1.6. En dödsbodelägare som har fått fullmakt av övriga dödsbodelägare att lämna deklaration för dödsboet kan därför enligt *punkten 3* underteckna uppgifter i en deklaration. I andra fall än de som anges i andra stycket kan ett ombud inte uppfylla kravet på undertecknande.

I 5 kap. finns regler som innebär att någon annan än den skattskyldige ska lämna deklaration och betala skatt. Det gäller t.ex. ombud för generalrepresentation och representant för ett enkelt bolag eller partrederi. I dessa fall deklarerar företrädaren inte med stöd av fullmakt. Företrädaren är enligt lagen uppgiftsskyldig och är därmed den som ska underteckna.

Regeringen har valt att inte följa *Lagrådets* språkliga synpunkter avseende andra stycket. Enligt regeringens mening är föreslagen lydelse av punkterna tydligare. En viss justering görs dock av inledningen i stycket för att ytterligare öka tydligheten.

Bestämmelse om form som inte får någon motsvarighet

Bestämmelsen i 17 kap. 6 § LSK, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1092.

AVDELNING VII. DOKUMENTATION

39 kap. Dokumentationsskyldighet

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definitioner

2 §

I paragrafen finns ett antal definitioner av begrepp som huvudsakligen används i detta kapitel.

Definitionen av kassaregister är hämtad från 5 och 6 §§ lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen.

Definitionen av torg- och marknadshandel överensstämmer med den som finns i 1 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen.

Vad som avses med restaurang- och frisörverksamhet framgår av 2 § lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen. I den paragrafen anges vilken slags näringsverksamhet lagen är tillämplig på. I förevarande paragraf definieras i stället restaurang- respektive frisörverksamhet och dessa termer används sedan för att ange tillämpningsområdet för bestämmelserna i 11 och 12 §§. Det rör sig alltså om en annan lagstiftningsteknik och inte om någon ändring i sak. Termerna restaurang- och frisörverksamhet kommenteras i förarbetena till branschkontrollagen (prop. 2005/06:169 s. 39 f.). Där kommenteras också vad som ska förstås med ”huvudsakligen” i *andra stycket* (s. 125).

Generell dokumentationsskyldighet

3 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 2 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och 19 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

I paragrafen åläggs den som är uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. en skyldighet att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Skyldigheten gäller alltså såväl för den som är skyldig att lämna deklaration som för den som är skyldig att lämna kontrolluppgifter, särskilda uppgifter, informationsuppgifter eller periodiska sammanställningar. Bestämmelsen utgör ett komplement till övriga regleringar om skyldighet att bevara räkenskaper m.m.

Den som är skyldig att genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag ska självklart även bevara underlaget. Bestämmelser om hur länge olika typer av underlag måste bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

Paragrafen har delvis utformats enligt *Lagrådets* förslag genom att orden ”bestämmelserna i” har tagits bort. Lagrådet har vidare lämnat den språkliga synpunkten att ”enligt” 15–35 kap. bör bytas ut mot ”som följer av” 15–35 kap. Regeringen har övervägt synpunkten, men har stannat för att behålla föreslagen formuleringen. Se vidare kommentaren till 37 kap. 2 §.

Kassaregister

Vem ska använda kassaregister?

4 §

Paragrafen ersätter 2 och 6 §§ kassaregisterlagen.

Av paragrafen framgår att skyldigheten att använda kassaregister gäller för den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Begreppet näringsverk-

samhet förklaras i 3 kap. 14 §. Vilka som enligt lag är undantagna från skyldigheten att använda kassaregister framgår av 5 §. Prop. 2010/11:165

5 §

Paragrafen ersätter 3 § kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* anges vilka som enligt lag är undantagna från skyldigheten att använda kassaregister. Av 9 § framgår att Skatteverket i enskilda fall får besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får med stöd av bemyndigandet i 10 § meddela föreskrifter om generella undantag från sådana skyldigheter.

Det undantag från skyldigheten att använda kassaregister som finns för den som bedriver torg- och marknadshandel gäller, enligt *andra stycket*, inte för den som har tillstånd för servering till allmänheten enligt 8 kap. 1 § första stycket alkohollagen (2010:1622). Undantaget i första stycket 7 för torg- och marknadshandel avser förutom arrangemang vid festivaler och liknande även s.k. sommarrestauranger. Genom att undantaget inte gäller den som har serveringstillstånd kommer all försäljning i dennes verksamhet att omfattas av kravet på kassaregister, såvida inte verksamheten är av bara obetydlig omfattning och därmed uppfyller kraven för undantag enligt första stycket 1 (prop. 2009/10:125 s. 181).

6 §

Paragrafen motsvarar 4 § kassaregisterlagen.

Vid bedömningen av om skyldigheten att använda kassaregister gäller för en näringsidkare ska, enligt paragrafen, självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

Exempel på hur verksamhetskombinationer kan bedömas ges i förarbetena till kassaregisterlagen (prop. 2006/07:105 s. 90 f.).

Registrering i kassaregister

7 §

Paragrafen motsvarar 9 § kassaregisterlagen.

Enligt paragrafens *första stycke* ska all försäljning registreras i kassaregistret. I kassaregistret ska även annan löpande användning av registret, exempelvis utskrift av kvittokopior och öppningar av kassalådan, registreras. I dokumentationsskyldigheten att registrera uppgifter om olika händelser i ett kassaregister inbegrips även ett krav på att bevara dessa uppgifter. Bestämmelser om under hur lång tid uppgifterna måste bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

Av paragrafens *andra stycke* framgår att ett av kassaregistret framställt kvitto ska tas fram och erbjudas kunden vid varje försäljning.

Närmare bestämmelser om användning av kassaregister får meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i föreskrifter meddelade med stöd av bemyndigandet i 10 §.

8 §

Paragrafen ersätter 10 och 12 §§ kassaregisterlagen.

Kassaregistret ska, enligt paragrafens *första stycke*, på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078). Ytterligare föreskrifter kan meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer med stöd av bemyndigandena i 10 §.

Enligt paragrafens *andra stycke* ska ett kassaregister vara certifierat. Certifieringsförfarandet ska säkerställa att kassaregister uppfyller de funktions- och säkerhetskrav som ställs. Kravet på certifiering är så viktigt och grundläggande att det bör framgå redan av lagen. Mer detaljerade bestämmelser om certifiering får meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i föreskrifter meddelade med stöd av bemyndigandet i 10 §.

Se vidare avsnitt 12.1.

Beslut om undantag i enskilda fall

9 §

Paragrafen ersätter 30 § kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* finns bestämmelser om att Skatteverket i enskilda fall får besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om vissa förutsättningar är uppfyllda. Undantag kan avse skyldigheten att använda kassaregister i sin helhet eller begränsas till att avse visst eller vissa krav i lagen eller i föreskrifter meddelade med stöd av lagen. Undantagen kan tidsbegränsas. Enligt 30 § kassaregisterlagen får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge undantag från lagens skyldigheter. Regeringen har genom 1 § förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. bestämt att Skatteverket får medge sådana undantag som avses i 30 § kassaregisterlagen. Det kan knappast komma i fråga att låta någon annan myndighet än Skatteverket besluta om undantag i enskilda fall. Det bör därför redan av skatteförfarandelagen framgå att det är Skatteverket som får besluta om undantag enligt paragrafen. I paragrafen ersätts därför den nuvarande formuleringen ”regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer” med ”Skatteverket”.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att ett beslut om undantag får förenas med villkor. Stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Bemyndiganden

10 §

Paragrafen ersätter 31 § kassaregisterlagen.

Paragrafens *första stycke* innehåller ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela ytterligare

föreskrifter om kassaregister. Bemyndigandena motsvarar de Prop. 2010/11:165 bemyndiganden som ges i 31 § kassaregisterlagen.

Bemyndigandet i *andra stycket* saknar motsvarighet i kassaregisterlagen. Bemyndigandet omfattar föreskrifter om certifiering av kassaregister. Det kan t.ex. handla om vilka organ som får utföra certifiering och hur certifieringen ska genomföras.

Paragrafen behandlas i avsnitt 12.1.

Personalliggare

11 §

Paragrafen ersätter 5 och 6 §§ branschkontrollagen.

Enligt paragrafens *första stycke* ska den som bedriver restaurang- eller frisörverksamhet föra en personalliggare och i denna dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren samt löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten. Dokumentationsskyldigheten omfattar samtliga verksamma. Något krav på att personen ska vara anställd, eller ens uppbära ersättning, finns inte (prop. 2005/06:169 s. 126).

I dokumentationsskyldigheten inbegrips även ett krav på att bevara identifikationsuppgifterna. Bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras och när detta ska ske samt bestämmelser om under hur lång tid uppgifterna ska bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

I paragrafens *andra stycke* räknas de verksamheter i vilka personalliggare inte behöver föras upp. Dessa verksamheter är enskild näringsverksamhet där bara näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma (*punkten 1*) eller fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där bara företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma (*punkten 2*).

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Ordet ”och” i punkten 1 har bytts ut mot ”eller”. Därutöver har vissa smärre justeringar gjorts.

12 §

Paragrafen motsvarar 7 § branschkontrollagen.

I paragrafen anges att personalliggaren ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen.

Torg- och marknadshandel

13 §

Paragrafen ersätter 2 § första stycket torgkontrollagen.

I paragrafen anges att den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel ska dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för den som platsen upplåts till och för dennes företrädare. Det saknar betydelse om platsupplåtaren är ägare till den aktuella platsen eller om denne upplåter plats i andra hand. Dokumentationsskyldigheten aktualiseras oavsett om ersättning utges för upplåtelsen. Det spelar heller

ingen roll om den som önskar få plats upplåten till sig avser att själv bedriva torg- och marknadshandel på platsen eller att hyra ut platsen i andra hand. Med upplåtelse avses den civilrättsliga upplåtelsen. Dock avses inte sådan upplåtelse där polisen ger tillstånd till upplåtelse av offentlig plats enligt ordningslagen (1993:1617), se prop. 1997/98:100 s. 213.

I dokumentationsskyldigheten inbegrips även ett krav på att bevara identifikationsuppgifterna. Bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras och under hur lång tid uppgifterna måste bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

Omsättning av investeringsguld

14 §

Paragrafen ersätter 14 kap. 1 a § SBL.

Enligt paragrafens *första stycke* ska en näringsidkare som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, i Sverige eller till ett annat EU-land vid en transaktion som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen. Om en transaktion kan antas ha samband med en annan transaktion ska, enligt paragrafens *andra stycke*, det sammanlagda beloppet beaktas. Om summan inte är känd vid tidpunkten för transaktionen, ska nödvändiga identifikationsuppgifter dokumenteras så snart summan av transaktionerna uppgår till minst 10 000 kronor.

I *tredje stycket* anges att vissa bestämmelser i lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism även ska tillämpas vid transaktioner som avses i första och andra styckena.

I dokumentationsskyldigheten inbegrips även ett krav på att bevara identifikationsuppgifterna. Bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som ska dokumenteras och under hur lång tid uppgifterna måste bevaras ges i förordning (se avsnitt 6.2).

Paragrafen behandlas i avsnitt 12.2.

Internprissättning

15 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 2 a § LSK.

I 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns en korrigeringsregel vars syfte är att hindra näringsidkare i ekonomisk intressegemenskap från att flytta vinster mellan olika länder genom oriktig prissättning. I 14 kap. 20 § IL anges under vilka förutsättningar sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § samma kapitel ska anses föreligga. Korrigeringsregeln innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor har avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte hade funnits.

Syftet med de aktuella dokumentationsbestämmelserna är att det ska finnas underlag för en bedömning av om priser och övriga villkor

avseende transaktionerna motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Prop. 2010/11:165

Enligt paragrafens *första stycke* ska den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet dokumentera transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt i Sverige om det finns sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § IL. I *andra stycket* undantas transaktioner i viss typ av ekonomisk intressegemenskap från dokumentationsskyldigheten. Avsikten med undantaget är att begränsa kretsen skattskyldiga som ska dokumentera, så att bara fall med reellt kontrollintresse omfattas (se prop. 2005/06:169 s. 99 f. och 134 f.).

16 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 2 b § första stycket LSK.

I nyss nämnda paragraf finns en uppräkningslista av vilka uppgifter som dokumentationsskyldigheten avseende internprissättning omfattar. Dokumentationen ska innehålla 1) en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, 2) uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, 3) en funktionsanalys, 4) en beskrivning av vald prissättningsmetod och 5) en jämförbarhetsanalys. Enligt förarbetena anger paragrafen de yttre ramarna för vad dokumentationen ska innehålla (prop. 2005/06:169 s. 135).

Uppräkningen av vilka uppgifter dokumentationsskyldigheten omfattar har flyttats till förordning (se avsnitt 6.2). Till följd av att uppräkningslistan har flyttats till förordning har paragrafen behövt omformuleras. Förslaget innebär dock ingen ändring i sak.

Någon sådan ytterligare precisering i lag av dokumentationsskyldigheten – som saknar särskild sanktion i de fall den inte fullgörs – såsom *Förvaltningsrätten i Stockholm* har efterfrågat ges alltså inte.

Föreläggande

17 §

Paragrafen ersätter 11 § branschkontrollagen och delar av 19 § kassaregisterlagen.

Enligt 11 § branschkontrollagen får Skatteverket förelägga en näringsidkare att fullgöra skyldigheten att föra personalliggare och att avhjälpa brister i personalliggaren som har konstaterats vid ett kontrollbesök. Av 19 § kassaregisterlagen framgår att Skatteverket får förelägga en näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter enligt 18 § och avhjälpa de brister som har konstaterats vid tillsyn. Skyldigheterna enligt 18 § kassaregisterlagen är att lämna de upplysningar och tillhandahålla de handlingar som behövs för Skatteverkets tillsyn. Föreläggandebestämmelsen är i denna del direkt kopplad till tillsynen och har därför inte placerats i anslutning till bestämmelserna om dokumentationsskyldigheten utan i 42 kap. 5 §. I förevarande paragraf behandlas alltså den del av 19 § kassaregisterlagen som avser föreläggande att avhjälpa de brister som har konstaterats vid tillsyn.

När det gäller den lagtekniska utformningen av 11 § branschkontrollagen och 19 § kassaregisterlagen är det värt att notera att

föreläggandena får avse att fullgöra skyldigheten att föra personalliggare och att avhjälpa brister som har konstaterats vid ett kontrollbesök respektive vid tillsyn. Brister är givetvis detsamma som ej fullgjorda skyldigheter, dvs. att avhjälpa en brist är i princip detsamma som att fullgöra en skyldighet som inte är fullgjord. Det är alltså inte någon skillnad på att förelägga näringsidkaren att avhjälpa bristen och på att förelägga näringsidkaren att fullgöra skyldigheten. Andra bestämmelser om förelägganden i skatteförfarandelagen som tar sikte på att en person ska fullgöra en skyldighet är formulerade på så sätt att personen får föreläggas att fullgöra sina skyldigheter. Med hänsyn till det ovan sagda ersätts ordalydelserna ”avhjälpa de brister som konstaterats vid ett kontrollbesök” och ”avhjälpa de brister som konstaterats vid tillsynen av kassaregister” med ”fullgöra sina skyldigheter”.

Förelägganden med stöd av paragrafen kommer att aktualiseras när Skatteverket vid en kontroll konstaterar brister. I sådana fall ska en kontrollavgift tas ut. Kontrollavgiften tas av effektivitetsskäl ut med ett i lag fastställt belopp oberoende av näringsidkarens förhållanden. Om Skatteverket bedömer att kontrollavgiften i något fall inte är en tillräcklig sanktion kan verket förelägga näringsidkaren att vidta rättelse, t.ex. att skaffa ett certifierat kassaregister. Föreläggandet kan förenas med vite enligt 44 kap. 2 §. Vitesbeloppet kan bestämmas så att det blir tillräckligt effektivt för att förmå näringsidkaren att följa föreläggandet. Om föreläggandet inte följs kan vitet dömas ut. Av 50 kap. 5 § framgår att kontrollavgift inte får tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.

Syftet med föreläggandet ska vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen fullgöra sina skyldigheter. Den som t.ex. inte har en personalliggare ska förmås att skaffa en sådan. Om bristen är att alla som är verksamma inte finns upptagna i personalliggaren eller att personalliggaren inte finns tillgänglig i verksamhetslokalen ska syftet vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen föra personalliggaren på rätt sätt och följa kravet på att ha liggaren tillgänglig i verksamhetslokalen. Förelägganden enligt paragrafen får däremot inte avse att i efterhand föra personalliggare eller registrera försäljning i kassaregister.

Vid sidan av förevarande föreläggandebefogenhet kan det givetvis bli aktuellt att förelägga näringsidkaren med stöd av 37 kap. 6 § att lämna uppgifter som behövs vid kontroll av egen uppgiftsskyldighet, t.ex. deklarationsskyldighet. Föreläggande att lämna uppgift för kontroll av någon annans uppgiftsskyldighet kan utfärdas med stöd av ett tredjemansföreläggande enligt 37 kap. 9 §.

Det finns inte någon särskild befogenhet för Skatteverket att förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att dokumentera uppgifter vid upplåtelse av en plats för torg- och marknadshandel, omsätter investeringsguld eller genomför en transaktion med ett företag som är begränsat skattskyldigt och där ekonomisk intressegemenskap föreligger. Sådana befogenheter införs inte heller genom skatteförfarandelagen.

Första punkten har uformats enligt *Lagrådets* förslag. En hänvisning till 4 § har lagts till.

Följande bestämmelser, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 14 kap. 1 a § fjärde stycket och 2 § andra stycket SBL, 2 § andra stycket torgkontrollagen, 6 § tredje stycket branschkontrollagen samt 23 § andra stycket kassaregisterlagen (hur länge underlag ska bevaras),
- delar av 2 § första stycket torgkontrollagen, delar av 6 § första stycket och hela andra stycket branschkontrollagen (vilka uppgifter som ska dokumenteras och när detta ska ske),
- 2 § tredje stycket torgkontrollagen och 14 kap. 3 § 2 SBL (föreläggande),
- 14 kap. 1 a § tredje stycket andra meningen SBL, 19 kap. 2 b § andra stycket LSK och 8 § branschkontrollagen (informationsbestämmelser), samt
- 14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL (bevarande av fakturor)

Beträffande skälen för detta hänvisas till avsnitt 6.2 och 12.3 samt betänkandet s. 1107.

AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL

40 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera

Skatteverkets utredningsskyldighet

1 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), förkortad TL.

En av grundprinciperna i taxeringsförfarandet är att ärendena ska utredas hos Skatteverket. Ett ärende ska innan det når domstol vara tillräckligt utrett. Denna grundprincip kommer till uttryck i förevarande paragraf.

Av paragrafen följer att Skatteverket ska se till att alla ärenden enligt skatteförfarandelagen blir tillräckligt utredda, dvs. även sådana ärenden som handläggs enligt skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och alla andra lagar som skatteförfarandelagen ska ersätta.

Se vidare avsnitt 13.1.

Skatteverkets kommunikationsskyldighet

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 2 § första stycket TL och 14 kap. 1 § första stycket SBL.

Om ett ärende enligt övervägandena kommer att avgöras till nackdel för den som ärendet gäller, ska Skatteverket ge denne tillfälle att yttra sig i ärendet. Därmed avses att verket ska ge den som ärendet gäller tillfälle att bemöta verkets rättsliga argumentering, dvs. de skäl som verket överväger att lägga till grund för sitt beslut. I ärenden om särskilda avgifter ska Skatteverket på eget initiativ överväga om det finns skäl för befrielse. Det innebär att Skatteverket i sina överväganden måste göra en

bedömning av om det finns skäl för befrielse och ge den skattskyldige tillfälle att yttra sig även över den bedömningen.

Det bör nämnas att det givetvis inte finns något som hindrar att Skatteverket fullgör sina skyldigheter enligt 3 § och förevarande paragraf vid ett och samma tillfälle.

Den som ärendet gäller behöver, trots att det är fråga om ett nackdelsbeslut, inte få tillfälle att yttra sig om det är uppenbart obehövligt. Med det menas att beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande från den enskilde inte skulle kunna medföra ett bättre beslutsunderlag (prop. 1989/90:74 s. 395).

Se vidare avsnitt 13.2.

3 §

Paragrafen ersätter hänvisningarna i 3 kap. 2 § andra stycket TL och 14 kap. 1 § andra stycket SBL till bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL.

I stället för att hänvisa till 17 § FL ges för skatteförfarandet relevanta delar av innehållet i den paragrafen direkt i skatteförfarandelagen.

Enligt 1 § ska Skatteverket se till att ärendena enligt skatteförfarandelagen blir tillräckligt utredda. Kommunikationsskyldigheten hör nära samman med och utgör en del av utredningsskyldigheten. Det som anges i förevarande paragraf påverkar inte Skatteverkets ansvar för att ärenden enligt skatteförfarandelagen blir tillräckligt utredda.

I *första* och *andra styckena* finns det innehåll i 17 § första stycket FL som är relevant för ärenden enligt denna lag. Enligt *andra stycket 4* får Skatteverket avgöra ett ärende utan att den enskilde underrättas och får tillfälle att yttra sig om avgörandet inte kan skjutas upp. Detta undantag från underrättelse gällde redan enligt 1971 års förvaltningslag. I förarbetena till den lagen nämns att undantaget bl.a. bör kunna tillämpas i fall där myndigheten är bunden av bestämda beslutsfrister som inte lämnar utrymme för kommunikation (prop. 1971:30 s. 454 och 471).

När det gäller s.k. grundläggande beslut om årlig taxering är Skatteverket bundet av en bestämd beslutsfrist. Sådana beslut ska verket enligt 4 kap. 2 § TL fatta före november månads utgång. Skatteverket är alltså inte bara skyldigt att fatta ett beslut utan beslutet ska dessutom fattas inom viss tid.

Enligt gällande rätt beslutas den slutliga skatten i två steg. Först fattar Skatteverket ett grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL, dvs. fastställer underlagen för inkomstskatten m.fl. skatter. Därefter fattar Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket SBL beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet, s.k. grundläggande beslut om slutlig skatt. Beslutet om slutlig skatt är en direkt funktion av taxeringsbeslutet och innebär inget annat än att skatten på underlagen beräknas.

Enligt skatteförfarandelagen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen beslut om slutlig skatt. Ett beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår. Någon tidsgräns liknande den som finns i 4 kap. 2 § TL tas inte in i förevarande lag. Skatteverket måste dock besluta om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas inom de tider som anges i 56 kap. 10 §. Bestämmelserna i 56 kap. 10 § om när

besked om slutlig skatt senast ska skickas ut reglerar alltså indirekt när Skatteverket senast ska besluta om slutlig skatt. Prop. 2010/11:165

Undantaget att underrättelse inte behöver ske om ärendet inte kan skjutas upp är tillämpligt i ärenden om slutlig skatt. Om Skatteverket i ett sådant ärende har misslyckats med att underrätta den som ärendet gäller eller inte hinner underrätta den som ärendet gäller om en sent inkommen uppgift får alltså verket ändå fatta beslut om slutlig skatt.

Däremot är undantaget inte tillämpligt i ärenden om särskilda avgifter och omprövning till den enskildes nackdel. De beslutsfrister som gäller för nämnda ärenden är nämligen av en annan karaktär än den frist som indirekt gäller för beslut om slutlig skatt. Skatteverket är inte skyldigt att fatta beslut inom viss tid, utan fristerna för beslut om särskilda avgifter och omprövning till nackdel innebär att verket inte får fatta beslut efter en viss tidpunkt.

Det kan inträffa att något beslut om slutlig skatt inte har fattats. Om det först efter den indirekta tidsfristen för beslut om slutlig skatt visar sig att Skatteverket borde ha fattat ett sådant beslut får verket enligt 66 kap. 2 § andra stycket besluta om slutlig skatt genom omprövning. I sådana fall gäller beslutsfristerna för omprövning i 66 kap. Undantaget ”avgörandet inte kan skjutas upp” är därför inte tillämpligt när slutlig skatt beslutas genom omprövning.

Tredje stycket motsvarar 17 § tredje stycket FL.

Bestämmelsen i 17 § andra stycket FL om att myndigheten bestämmer om underrättelsen ska ske muntligt, genom vanligt brev, genom delgivning eller på något annat sätt avser förfarandet hos myndighet. Sådana föreskrifter kan och bör ges i förordning i stället för i skatteförfarandelagen, och återfinns därför inte i lagen (se avsnitt 6.2).

4 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 3 § TL.

Av 30 kap. 1 § följer att fysiska personer som bara har haft intäkter i form av ränta och utdelning för vilka kontrolluppgift ska lämnas, inte är skyldiga att lämna inkomstdeklaration. Motivet för detta undantag är att den enhetliga skattesatsen på 30 procent och systemet med skatteavdrag gör att rätt inkomstskatt i många fall betalas helt automatiskt (prop. 1990/91:5 s. 112). Bestämmelsen i förevarande paragraf möjliggör för Skatteverket att besluta om slutlig skatt för en sådan nyss nämnd person, utan att han eller hon dessförinnan har underrättats om och fått tillfälle att yttra sig över kontrolluppgiften.

Bestämmelser om utredning och kommunikation som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i taxeringslagen och skattebetalningslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 3 kap. 16 och 17 §§ TL och 14 kap. 8 § SBL (utlämnande av uppgifter), samt
- 3 kap. 7 § TL och 14 kap. 6 § SBL (taxeringsbesök, besök eller annat personligt sammanträffande).

41 kap. Revision

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Syftet med en revision

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 8 § första och andra styckena TL, 14 kap. 7 § SBL och 3 § första stycket lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen.

I *första stycket* anges för vilka syften revision får göras. *Punkterna 1 och 2* innehåller de allmänna syftena för revision och motsvarar 3 kap. 8 § första stycket TL och 14 kap. 7 § första stycket 1 och 2 SBL. Med uppgiftsskyldighet avses skyldigheterna att lämna deklaration och övriga uppgifter enligt 15–35 kap. Det är inte nödvändigt att ange att syftet ska vara att kontrollera att uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt utan det är tillräckligt att ange att det som ska kontrolleras är om uppgiftsskyldighet har fullgjorts. Utgångspunkten är att antingen har uppgiftsskyldigheten fullgjorts eller så har den inte det. Orden ”riktigt och fullständigt” tillför med andra ord inget och de finns därför inte med i punkten 1.

Lagrådet föreslår att ett hänvisning till aktuella lagrum görs i punkterna 1 och 2. Regeringen instämmer i den synpunkten, men har dock stannat för en annan språklig utformning än den av Lagrådet föreslagna. Se vidare kommentaren till 37 kap. 2 §.

I *punkterna 3–5* anges de speciella syftena för revision som finns i 14 kap. 7 § första stycket 3–5 SBL. Enligt *punkten 6*, som motsvarar 3 § första stycket torgkontrollagen, får revision beslutas för att kontrollera att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §. Begreppet torg- och marknadshandel definieras i 39 kap. 2 § och i författningskommentaren till 39 kap. 13 § redogörs för vad som ska avses med upplåtelse.

Punkten 7 är helt ny. Enligt bestämmelsen kan revision syfta till att kontrollera att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort skyldigheterna att dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen enligt bestämmelserna i 39 kap. 14 §. Se vidare avsnitt 13.4.1.

Enligt *andra stycket* får Skatteverket även besluta om s.k. tredjemansrevision. Det innebär att Skatteverket genom revision kan kontrollera någon annan än den som revideras. I likhet med gällande rätt är syftet med tredjemansrevision något färre än med vanlig revision. Tredjemansrevision får nämligen inte beslutas för att kontrollera återbetalning av annan punktskatt än energiskatt och inte heller för att kontrollera

Vem får revideras?

3 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 8 § tredje stycket TL, 14 kap. 7 a § första stycket SBL och 3 § andra stycket torgkontrollagen.

I paragrafen anges hos vem revision får göras. Enligt taxeringslagen, skattebetalningslagen och torgkontrollagen får revision göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig och hos annan juridisk person än ett dödsbo. Detta framgår av *punkterna 1* och *2*. I skattebetalningslagen finns dessutom en del specialfall. Dessa regleras i *punkterna 3–10*.

Beslut om revision

4 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 9 § första–tredje styckena TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I *första stycket* anges vad ett beslut om revision ska innehålla. *Lagrådet* har förordat att det i *punkten 2* borde tydliggöras att den möjlighet som avses i lagtexten regleras i 47 kap. Regeringen anser att en sådan kapitelhänvisning inte skulle överensstämma med den systematik som i övrigt används i skatteförfarandelagen. Hänvisningar görs bara om frågan inte framgår av en avdelnings- eller kapitelrubrik (se 1 kap. 1 §).

Enligt *andra stycket* finns det under vissa förutsättningar en möjlighet för Skatteverket att vid tredjemansrevision enligt 2 § andra stycket låta bli att i beslutet om revision nämna vilken person eller rättshandling som kontrollen avser. Enligt gällande bestämmelser behöver ett beslut om tredjemansrevision, om det finns särskilda skäl, inte innehålla uppgift om vilken person eller rättshandling som ska kontrolleras. Det finns dock inget uttryckligt krav på att dessa uppgifter ska anges i ett beslut om tredjemansrevision utan det anses följa av skyldigheten att i beslutet redovisa ändamålet med revisionen (prop. 1996/97:100 s. 475). För att undantaget i andra stycket ska korrespondera med huvudregeln i första stycket anges i stället att det av uppgiften om syftet med revisionen inte behövs framgå vem och vilken rättshandling som ska kontrolleras. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 13.4.2.

5 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 9 § fjärde stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I paragrafen ges bestämmelserna om när den som ska revideras ska underrättas om ett beslut om revision.

I *första stycket* finns huvudregeln, nämligen att den som ska revideras ska underrättas om beslutet innan revisionen verkställs.

Enligt *andra stycket* finns det tre fall där underrättelsen får ske i samband med att revisionen verkställs. Undantaget i *punkten 1* förutsätter att kontrollen skulle förlora sin betydelse om den som ska revideras

underrättas i förväg. Därigenom tydliggörs att sådan underrättelse ska användas bara när kontrollen annars skulle te sig meningslös, t.ex. vid kassakontroller och dylikt (prop. 1996/97:100 s. 483).

Enligt *punkten 2* får underrättelse i förväg underlåtas även vid en sådan begränsad revision av handlingar som rör personalen i samband med ett kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare enligt 42 kap. 8 §.

Bakgrunden till *punkten 3*, som är helt ny, är följande. I 5 § andra stycket, 7 § andra stycket och 8 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen, anges att om det finns en påtaglig risk för att den som ska revideras kommer att sabotera kontrollen får åtgärder enligt nämnda paragrafer genomföras utan att den reviderade underrättas om att revisionen ska ske. Enligt förarbetena innebär det att Skatteverket inte behöver fullgöra underrättelseskyldigheten i första stycket (prop. 1993/94:151 s. 155), dvs. den reviderade behöver inte underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs. Tvångsåtgärdslagen föreslås bli upphävd och ersättas av bestämmelser i 45 kap. om bevissäkring. Enligt 45 kap. 16 § andra stycket får den som ett beslut om bevissäkring gäller underrättas om beslutet i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om personen underrättas i förväg. För att det inte ska uppstå konkurrens mellan bestämmelsen i första stycket och bestämmelsen i 45 kap. 16 § andra stycket föreskrivs i punkten 3 att den som ska revideras får underrättas om ett revisionsbeslut i samband med att det verkställs, om det följer av bestämmelsen om underrättelse om beslut i 45 kap. 16 §. Punkten 3 har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Samverkan

6 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 10 § första stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I *första stycket* finns principen för hur revisioner ska genomföras, nämligen i samverkan med den reviderade. Det anges också att revisionen ska genomföras på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos denne. För det fall den reviderade inte samverkar kan vite (44 kap. 1 §) och bevissäkring (45 kap.) tillgripas.

I *andra stycket* anges att kravet på att en revision ska genomföras i samverkan med den reviderade inte gäller när bevissäkring har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage enligt 45 kap. 2 §. Det rör sig om beslut enligt 45 kap. 3 § 2, 6 § 2 och 7 § 2. Bestämmelsen innebär att det i lag anges vad som enligt förarbetena gäller redan i dag (prop. 1993/94:151 s. 55).

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 11 § första och andra styckena TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I paragrafen anges revisorns befogenheter vid en revision. I förhållande till bestämmelsen i 3 kap. 11 § TL har några språkliga justeringar gjorts. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

Den definition av handling som finns i 3 kap. 11 § tredje stycket TL finns inte i förevarande paragraf utan i 3 kap. 9 §.

Den reviderades skyldigheter

8 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 10 § andra stycket och 12 § första stycket andra meningen TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL samt 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. TL används ordet ”hos” i två olika betydelser, nämligen dels för att ange vem som får revideras, dels för att ange i vilka fall en revision får verkställas i den reviderades verksamhetslokaler. Den senare betydelsen ersätts i skatteförfarandelagen med ordalydelsen ”i verksamhetslokalerna”.

I *första stycket* regleras i vilka fall den reviderade är skyldig att lämna revisorn tillträde till verksamhetslokalerna. Vad som avses med verksamhetslokaler anges i 3 kap. 18 §. *Punkten 1* är helt ny. Enligt gällande bestämmelser är inte den reviderade skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar utan granskningen får bara genomföras där om den reviderade medger det (3 kap. 10 § andra stycket TL). Trots att den reviderade inte har någon skyldighet att låta granskningen av handlingar äga rum i verksamhetslokalerna kan den som säger nej till sådan granskning drabbas av tvångsåtgärder. Enligt 5 § tvångsåtgärdslagen får nämligen en revision genomföras i verksamhetslokalerna även om den reviderade inte har lämnat sitt medgivande till det under förutsättning att revisionen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats. Den rätt som den reviderade har att säga nej till att handlingar granskas i verksamhetslokalerna blir närmast innehållslös om man väger in förutsättningarna för tvångsåtgärder (här bevissäkring). I praktiken har ju ett nej bara betydelse i de fall där revisionen utan svårighet kan genomföras på annan plats. I andra fall innebär ett nej att det finns förutsättningar för bevissäkring. Detta gör att sambandet mellan den reviderades skyldigheter och förutsättningarna för bevissäkring blir otydligt. I förtydligande syfte anges därför redan i förevarande paragraf att den reviderade är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats. Detta påverkar inte förutsättningarna för bevissäkring i aktuella fall. Se även kommentaren till 45 kap. 3 §. Enligt *punkten 2* är den reviderade skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för vidtagande av sådana åtgärder som avses 7 § 2–6.

I *andra stycket första meningen* anges att om den reviderade inte är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna enligt första stycket 1 får en revision genomföras där om den reviderade medger det.

Det som avses är således sådana fall där granskningen av handlingarna utan svårighet hade kunnat genomföras på någon annan plats än i verksamhetslokalerna. Genom den disposition som bestämmelserna ges försvinner det motsatsförhållande som i gällande rätt finns mellan att en revision bara får genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade medger det samtidigt som han eller hon är skyldig att lämna tillträde till lokalerna för åtgärder som avses i 7 § 2–6.

Enligt *andra stycket andra meningen* ska en revision genomföras i den reviderades verksamhetslokaler om denne begär det och revisionen kan genomföras där utan betydande svårighet.

Regeringen anser, i likhet med *Skatteverket*, att det även framöver ska finnas en skyldighet för den reviderade att – om det är möjligt – ställa en ändamålsenlig arbetsplats till revisorns förfogande. En bestämmelse om detta tas därför in i *tredje stycket*.

9 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 10 § tredje stycket och 12 § första stycket första meningen TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL samt 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

Den reviderade är, enligt bestämmelserna i paragrafen, skyldig att tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Den reviderade måste också, för det fall handlingarna ska granskas på någon annan plats än i verksamhetslokalerna, på begäran och mot kvitto överlämna handlingarna till revisorn.

10 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 § andra och tredje styckena TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I paragrafen regleras den reviderades skyldigheter att tillhandahålla upptagningar som kan uppfattas bara med tekniska hjälpmedel.

I bestämmelserna görs, i förhållande till bestämmelserna i taxeringslagen, några redaktionella ändringar. Bland annat byts ordalydelsen ”annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel” ut mot ”tekniskt hjälpmedel som revisorn har tillgång till”. Syftet är att det ska bli tydligare vad som avses.

11 §

Paragrafen motsvarar 3 kap. 12 § första stycket tredje meningen TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I paragrafen regleras den reviderades skyldighet att, utöver vad som följer av i 8–10 §§, ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen.

Lagrådet anser att bestämmelsen bör omarbetas och förtydligas om den ska kunna ligga till grund för utfärdande av ett föreläggande enligt 12 §. Mot bakgrund av att bestämmelsen är utformad i enlighet med gällande rätt och då några tillämpningsproblem inte torde föreligga har regeringen stannat för att inte följa Lagrådets synpunkt.

12 §

Paragrafen ersätter delar av 3 kap. 12 § fjärde stycket första meningen TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL och 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I förevarande paragraf ges Skatteverket befogenhet att förelägga den reviderade att fullgöra sina skyldigheter enligt 8–11 §§ att lämna tillträde till verksamhetslokalerna, tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar samt i övrigt ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen.

Paragrafen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter. Regeringen har således gjort bedömningen att Skatteverkets befogenhet att förelägga den reviderade bör omfatta samtliga de fall som framgår av 8–11 §§. Skatteverkets befogenhet att förelägga omfattar därmed också det fallet då den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att lämna tillträde till verksamhetslokalerna. Detta innebär en utvidgning i förhållande till gällande rätt.

Att ett föreläggande enligt paragrafen får förenas med vite framgår av 44 kap. 1 §. Ett föreläggande enligt paragrafen torde i de allra flesta fall förenas med vite. Det beror på att när frågan om föreläggande väcks så har den reviderade normalt redan vägrat att lämna tillträde till verksamhetslokalerna eller att på revisorns begäran tillhandahålla handlingar, lämna upplysningar eller bistå med annan hjälp.

Revisionens avslutande*13 §*

Paragrafen motsvarar 3 kap. 12 a § första stycket första meningen och tredje stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL samt 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I *första stycket* anges att en revision inte får pågå under längre tid än nödvändigt.

Enligt *andra stycket* ska Skatteverket snarast meddela den reviderade resultatet av revisionen i de delar som rör den reviderade. Detta torde enklast ske genom att den reviderade får en kopia av revisionspromemorian i aktuella delar.

14 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 a § första stycket andra meningen och andra stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL samt 3 § tredje stycket torgkontrollagen.

I paragrafen anges när och till vem Skatteverket ska lämna tillbaka räkenskapsmaterial och andra handlingar som har granskats.

42 kap. Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök**Innehåll***1 §*

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

2 §

I paragrafen definieras begreppen kontrollremsa och journalminne. Definitionerna är hämtade från 7 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen. Begreppet kassaregister definieras i 39 kap. 2 §.

Tillsyn över kassaregister

3 §

Paragrafen ersätter 15 § första stycket kassaregisterlagen.

Paragrafen reglerar omfattningen av Skatteverkets tillsynsansvar. Skatteverket utövar tillsyn över att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav.

Tillsynsbefogenheterna är knutna till skyldigheten att använda kassaregister. Syftet med Skatteverkets åtgärder ska alltså vara att kontrollera att denna skyldighet efterlevs, dvs. att det finns kassaregister och att dessa uppfyller de krav som anges i 39 kap. och Skatteverkets föreskrifter. Befogenheterna kan däremot inte användas i syfte att kontrollera bokföringsskyldigheten eller den skattemässiga hanteringen av kontanta intäkter (jfr prop. 2006/07:105 s. 56 och 94).

4 §

Paragrafen ersätter 17 och 20 §§ kassaregisterlagen.

Enligt paragrafens *första stycke* har Skatteverket för tillsynen rätt att få tillträde till verksamhetslokaler där den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister bedriver verksamhet. Begreppet verksamhetslokal definieras i 3 kap. 18 §. Uttrycket ”kan antas” innebär inte något högt krav på bevisning. I affärslokaler som allmänheten har tillträde till bör det i regel kunna antas att det bedrivs verksamhet av någon som är skyldig att använda kassaregister (prop. 2006/07:105 s. 93 f.).

I *andra stycket* anges det att polismyndighet på Skatteverkets begäran ska lämna det biträde som behövs för tillsynen. Möjligheten att begära biträde av polis ska naturligtvis användas restriktivt (a. prop. s. 8).

5 §

Paragrafen ersätter 18 § och delar av 19 § kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* regleras näringsidkarens skyldighet att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar som behövs för tillsynen.

Om näringsidkaren inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket får Skatteverket med stöd av *andra stycket* förelägga denne att fullgöra dem. Att föreläggandet får förenas med vite framgår av 44 kap. 1 §. Ett föreläggande enligt denna bestämmelse torde i de allra flesta fall förenas med vite. Det beror på att när frågan om föreläggande väcks så har den som är föremål för tillsynen normalt redan vägrat att på Skatteverkets begäran tillhandahålla handlingar eller lämna upplysningar.

Kassaregister

6 §

Paragrafen ersätter 21 § första stycket kassaregisterlagen.

Skatteverket får enligt paragrafens *första stycke* göra kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister fullgör sina skyldigheter.

I kassaregisterlagen benämns kontrollen som ”särskilda kontrollåtgärder”. Åtgärderna kan dock bara vidtas på plats i eller i anslutning till näringsidkarens verksamhetslokal. I detta avseende liknar åtgärderna de kontrollbesök som får företas hos restauranger, frisörer och torghandlare. Alltså kan även de särskilda kontrollåtgärderna kallas för kontrollbesök. För att regleringen ska bli så enhetlig som möjligt utformas därför aktuell paragraf på liknande sätt som bestämmelserna om kontrollbesök i 8 och 9 §§.

Befogenheterna som ges i paragrafen får bara användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att kassaregister används på ett korrekt sätt. Syftet med kontrollbesöket ska vara att kontrollera att samtliga försäljningar registreras och att kunden erbjuds kvitto (prop. 2006/07:105 s. 94 f.). Befogenheten att inventera kassan innefattar inte någon rätt för Skatteverket att vidta åtgärden mot näringsidkarens vilja. Näringsidkaren har alltså rätt att motsätta sig kassainventering.

I paragrafens *andra stycke* begränsas befogenheterna i första stycket rumsligt. Kontrollbesöket får bara genomföras i verksamhetslokaler som allmänheten har tillträde till, dock att kundräkning även får göras på en allmän plats i anslutning till en sådan lokal.

7 §

Paragrafen ersätter 23 § första och tredje styckena kassaregisterlagen.

I paragrafens *första stycke* anges att om Skatteverket begär det, ska den som verket har gjort kontrollbesök hos tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret. Syftet med bestämmelsen är att verket ska kunna stämma av de observationer som har gjorts vid kontrollen mot registreringen i kassaregistret. Begreppen journalminne och kontrollremsa definieras i 2 §.

Om näringsidkaren inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket får Skatteverket med stöd av *andra stycket* förelägga denne att fullgöra dem. Att föreläggandet får förenas med vite framgår av 44 kap. 1 §. Ett föreläggande enligt denna bestämmelse torde i de allra flesta fall förenas med vite. Det beror på att när frågan om föreläggande väcks så har den som är föremål för kontrollbesöket normalt redan vägrat att på Skatteverkets begäran tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto.

8 §

Paragrafen ersätter 9 § första stycket branschkontrollagen.

I *första stycket* regleras Skatteverkets rätt att besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare fullgör sina skyldigheter. Verket får vid ett sådant besök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Uppgifterna får stämmas av mot personalliggaren. Befogenheterna får bara användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare enligt 39 kap. 11 och 12 §§ efterlevs. Syftet med kontrollen ska alltså vara att kontrollera att det finns en personalliggare tillgänglig i verksamhetslokalen som uppfyller föreskrivna krav. I det ligger att Skatteverket ska kontrollera att de personer som vid kontrollbesöket är verksamma också är upptagna i personalliggaren. Det handlar alltså om att få en omedelbar bild av om dokumentationsskyldigheten efterlevs.

Om Skatteverket tror att det finns uppgifter i en personalliggare som behövs i en skatteutredning ska verket använda de generella utredningsbefogenheterna för att få del av uppgifterna. Kontrollbesöket kan därmed inte användas för att på ett enklare sätt få tillgång till uppgifter om syftet är ett annat än att kontrollera dokumentationsskyldigheten som sådan.

Enligt paragrafens *andra stycke* får kontrollbesöket bara genomföras i verksamhetslokaler.

Torg- och marknadshandel

9 §

Paragrafen ersätter 4 § torgkontrollagen.

Skatteverket ges i paragrafens *första stycke* befogenhet att besluta om kontrollbesök i syfte att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel. Vid kontrollbesöket får Skatteverket kontrollera godkännande för F-skatt och ställa frågor om verksamheten.

I *andra stycket* anges att kontrollbesöket bara får genomföras där torg- och marknadshandel bedrivs. Alltså kan Skatteverket inte besluta om kontrollbesök i t.ex. en bostad som innehas av den som bedriver torg- och marknadshandel.

Kontroll av att den som har upplåtit plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sin dokumentationsskyldighet sker i stället genom sådan revision som anges i 41 kap. 2 § första stycket 6.

Gemensamma bestämmelser

10 §

Paragrafen ersätter 15 § andra stycket och 21 § andra stycket kassa-registerlagen samt 9 § andra stycket branschkontrollagen.

Av paragrafen framgår att Skatteverket inte behöver underrätta den som enligt ett beslut om tillsyn eller kontrollbesök ska kontrolleras i förväg. Bestämmelsen behövs eftersom en underrättelse i förväg skulle

När det gäller de åtgärder som får företas utan att näringsidkaren är medveten om dem, dvs. kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll kan normalt underrättelse inte lämnas direkt i anslutning till kontrollbesöket. Kontrollen förutsätter att de observationer som har gjorts vid kontrollbesöket i efterhand stäms av mot uppgifter från kassaregistret som näringsidkaren enligt 7 § är skyldig att tillhandahålla. Först när det har skett kan underrättelse lämnas utan att syftet med kontrollen äventyras. Till skillnad från gällande bestämmelser om underrättelse om beslut om tillsyn och kontrollbesök anges i förevarande paragraf inte bara att åtgärderna får vidtas utan underrättelse i förväg, utan också när underrättelse senast ska lämnas.

I förhållande till de nuvarande bestämmelserna får paragrafen ett vidare tillämpningsområde och kommer att omfatta även sådana kontrollbesök som i dag sker med stöd av torgkontrollagen. Syftet med sådana kontrollbesök är att identifiera personer som bedriver torg- och marknadshandel. Kontrollbesöket ska genomföras på den plats där handeln bedrivs. Det ligger närmast i kontrollbefogenhetens natur att Skatteverket inte innan kontrollbesöket på en torg- och marknadsplats kan underrätta dem som kan komma att kontrolleras. Det är därför inget problem att låta bestämmelserna om underrättelse av beslut även omfatta beslut om kontrollbesök för att identifiera personer som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel.

Bestämmelsen i 21 § andra stycket kassaregisterlagen kan framstå som mer begränsad än den föreslagna bestämmelsen. Där anges att kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll får vidtas utan att näringsidkaren underrättas i förväg. Motsatsvis innebär det att kassainventering inte får företas utan föregående underrättelse. Det framgår emellertid tydligt av propositionen att avsikten är att kassainventering ska kunna ske utan att näringsidkaren underrättas i förväg, dvs. att kassainventeringen får göras vid ett oaviserat kontrollbesök (prop. 2006/07:105 s. 64 f.). Kassainventeringen omfattas därför av bestämmelsen. Underrättelse behöver alltså inte lämnas i förväg. Om varken näringsidkaren eller någon som är behörig att företräda denne finns i verksamhetslokalen vid kontrollbesöket bör kassainventeringen kunna verkställas ändå. Att avvakta med kontrollen och försöka nå näringsidkaren för att underrätta denne om beslutet i en sådan situation innebär rimligen att kontrollen förlorar sin betydelse.

11 §

Paragrafen ersätter 16 och 22 §§ kassaregisterlagen samt 10 § branschkontrollagen.

Enligt paragrafen ska tillsyn och kontrollbesök genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan. Bestämmelsen utformas på liknande sätt som motsvarande bestämmelse på revisionsområdet (41 kap. 6 § första stycket).

Det finns inte någon bestämmelse om allmänt hänsynstagande i torgkontrollagen. Skatteverket ska givetvis genomföra även sådan kontroll så att den stör verksamheten så lite som möjligt. Paragrafen ska därför tillämpas även vid kontroll av torg- och marknadshandlare.

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

Rätten till ersättning

1 §

Paragrafen ersätter 1 § andra stycket andra meningen och 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen.

I förevarande paragraf anges förutsättningarna för att en enskild ska ha rätt till ersättning för sina kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat i ett ärende eller mål. Vilka kostnader som inte ersätts regleras i 2–5 §§.

Rätten till ersättning gäller i ärenden och mål enligt den här lagen. Förevarande bestämmelser om ersättning kan också vara tillämpliga i ärenden och mål enligt andra lagar. Det sker genom att det i de andra lagarna görs en hänvisning till bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen.

Den valda lagstiftningstekniken innebär att det i skatteförfarandelagen inte behöver införas någon motsvarighet till bestämmelsen i 1 § andra stycket första meningen ersättningslagen om att rätt till ersättning inte föreligger i ärenden om prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Skatteförfarandelagen gäller inte för ärenden om prissättningsbesked enligt lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Eftersom det i den lagen inte införs någon hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning kommer ärenden om prissättningsbesked inte heller i fortsättningen att omfattas av rätten till ersättning. När det gäller ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt skatteavtal och det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst anges det i *andra stycket* att rätt till ersättning inte föreligger i sådana ärenden.

En grundförutsättning för rätt till ersättning är enligt *första stycket* att den som ärendet eller målet gäller skäligen har behövt ombud m.m. för att ta till vara sin rätt. Därutöver krävs att sökanden helt eller delvis har vunnit bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, att ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller att det finns synnerliga skäl för ersättning.

Det bör nämnas att det bara är den som ett ärende eller mål gäller som kan anses ha haft kostnader i ärendet eller målet. Ett mål om arbetsgivaravgifter gäller den som är avgiftsskyldig, vilket innebär att det bara är denne som kan få ersättning. Däremot gäller inte målet ett eventuellt ombud eller biträde och dessa har därför inte rätt till ersättning. Det innebär i sin tur att ett beslut om ersättning inte kan anses gälla ett ombud eller ett biträde och någon rätt för ombudet eller biträdet att överklaga finns därför inte.

Enligt *Lagrådets* mening leder termen biträde i sammanhanget tanken till rättegångsbiträde (jfr 12 kap. 22 § rättegångsbalken). Den föreslagna formuleringen kan därför uppfattas som att möjligheterna att få ersättning

inskränks. Den inledande förutsättningen i paragrafen bör därför formuleras på liknande sätt som i den nuvarande lagen.

Regeringen delar den uppfattningen varför ordet ”biträde” i bestämmelsens inledning ersätts med orden ”ombud, biträde, utredning eller annat”, dvs. samma formulering som i 3 § ersättningslagen. Följdändringar görs i namnet på avdelningen och rubriken.

Lagrådet anser vidare att ordet ”skäligen” ska behållas i lagtexten men att det ska knytas till ersättningen och således inte till hjälpbehovet. Med hänsyn till regeringens bedömning om att utformningen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning bör utredas, väljer regeringen att formulera bestämmelsen även i denna del på samma sätt som i 3 § ersättningslagen. Ordet ”skäligen” kommer alltså även i fortsättningen att knytas till hjälpbehovet.

Se vidare avsnitt 14.2.

Begränsningar i rätten till ersättning

2 §

Paragrafen ersätter 4 § 1 och 2 ersättningslagen.

Bestämmelsen innebär att den sökande inte kan få ersättning för kostnader som avser skyldigheterna att lämna deklaration eller andra uppgifter samt bevara underlag för uppgiftslämnande och kontroll.

3 §

Paragrafen motsvarar 4 § 3 ersättningslagen.

Av paragrafen följer att den som ett ärende eller mål gäller inte kan få ersättning för eget arbete eller egen tidspillan. Sökande kan inte heller få ersättning för kostnader för sådant som den sökande själv har utfört med anledning av ärendet eller målet.

Att ersättning inte beviljas för eget arbete innebär att kostnader som den enskilde har haft i samband med sina utredningsinsatser inte berättigar till ersättning. Det innebär t.ex. att det inte går att få ersättning för kostnader för t.ex. resa och uppehälle i samband med utredningar eller andra åtgärder. Med eget arbete avses även arbete som har utförts av ställföreträdare och anställda (prop. 1988/89:126 s. 26 och RÅ 1992 ref. 39).

4 §

Paragrafen ersätter 5 § första stycket ersättningslagen.

I paragrafen anges det att ersättning inte får beviljas för kostnader som har ersatts eller kan komma att ersättas enligt någon annan författning eller enligt avtal.

Med ersättning enligt någon annan författning avses främst ersättning enligt rättshjälpslagen (1996:1619). Ersättning enligt avtal tar i första hand sikte på ersättningar från rättsskyddsförsäkringar eller liknande.

5 §

Paragrafen ersätter 5 § andra och tredje styckena ersättningslagen.

Enligt *punkten 1* får ersättningen minskas om sökanden inte vinner fullt bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, dock inte om övriga yrkanden bara är av ringa betydelse.

Av *punkten 2* följer att sökandens ersättning får minskas om han eller hon har varit försumlig eller orsakat att ärendet eller målet har blivit mer omfattande än nödvändigt.

I ersättningslagen anges att ersättningen får ”jämkas”. I förevarande paragraf anges i stället att ersättningen ska ”minskas”. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Ansökan om ersättning

6 §

Paragrafen ersätter 7 § ersättningslagen.

Enligt paragrafen ska en ansökan om ersättning för kostnader göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Ansökan ska ha kommit in till myndigheten innan ärendet eller målet avgörs. Eftersom en domstol är en myndighet används inte ordet ”domstol”.

Det är först när myndigheten slutligen avgör ärendet eller målet som det står klart om den enskilde helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden. Det är därför tillräckligt att en ansökan om ersättning för kostnader kommer in precis innan ärendet eller målet avgörs.

Skatteverket ska ompröva beslut som enskilda överklagar. Om verket ändrar beslutet som den enskilde begär förfaller överklagandet. Ändrar Skatteverket beslutet på något annat sätt ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet och verket ska då överlämna handlingarna till förvaltningsrätten.

Kostnader hänförliga till frågor som överlämnas till förvaltningsrätten anses enligt praxis ha uppkommit i förvaltningsrätten (RÅ 2001 ref. 19). Det innebär att förvaltningsrätten beslutar om ersättning för kostnader som avser frågor där Skatteverket inte ändrar det överklagade beslutet så som den enskilde har begärt medan Skatteverket beslutar om ersättning för kostnader som avser frågor där verket har gått på den enskildes linje.

I mål om företrädaransvar, bevissäkring och betalningssäkring är Skatteverket sökande och förvaltningsrätten första instans. Ersättning kan beviljas i ärendet hos Skatteverket och det oavsett om utredningen leder till att en ansökan ges in till förvaltningsrätten eller till att ärendet skrivs av. En enskild kan därför ansöka om ersättning för kostnader så snart Skatteverket inleder en utredning. Förvaltningsrätten ska fatta beslut om ersättningen i samband med att domstolen avgör målet i anledning av Skatteverkets ansökan. För det fall Skatteverkets ärende inte mynnar ut i någon ansökan till förvaltningsrätten är det Skatteverket som ska fatta beslut om ersättningen i samband med att verket skriver av ärendet.

Skatteverket är inte skyldigt att i varje ärende informera de enskilda om rätten till ersättning. Skatteverket informerar dock om möjligheten att få ersättning bl.a. i deklarationsbroschyrer (se t.ex. Skatteregler för privatpersoner, SKV 330, utgåva 31). Enligt regeringens mening saknas det tillräckligt starka skäl för att, såsom *Stockholms universitet* har föreslagit, införa en obligatorisk upplysningsskyldighet för Skatteverket om rätten till ersättning i varje enskilt ärende.

Paragrafen ersätter 9 § ersättningslagen.

I paragrafen anges att en för sen ansökan om ersättning får prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag.

Frågan huruvida en försening beror på något ursäktligt misstag har prövats av Regeringsrätten vid flera tillfällen (se t.ex. RÅ 1994 not. 612, RÅ 1998 not. 94 och RÅ 2001 not. 105).

AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER

44 kap. Vitesföreläggande

När får ett föreläggande förenas med vite?

1 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 12 § fjärde stycket första meningen taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, och 29 § första stycket lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen.

Kapitlets rubrik har utformats enligt *Lagrådets* förslag.

I paragrafen finns en bestämmelse om att ett föreläggande enligt 41 kap. 12 §, 42 kap. 5 § andra stycket eller 42 kap. 7 § andra stycket får förenas med vite.

Den som vid en revision inte fullgör sina skyldigheter att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar samt i övrigt ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen får enligt 41 kap. 12 § föreläggas att fullgöra dem.

När frågan om föreläggande väcks har den reviderade alltså normalt redan vägrat att på revisorns begäran t.ex. tillhandahålla handlingar eller lämna upplysningar. Förutsättningarna i 2 § för att ett föreläggande ska få förenas med vite, nämligen att det finns anledning att anta att det annars inte följs, är därför regelmässigt uppfyllt när frågan om vitesföreläggande väcks under en revision. Av 3 kap. 12 § fjärde stycket TL framgår det att om den som ska revideras inte fullgör sina skyldigheter, dvs. inte överlämnar handlingar, lämnar upplysningar m.m., kan Skatteverket förelägga den reviderade vid vite att fullgöra skyldigheterna. I den här lagen regleras befogenheten att förelägga i anslutning till bestämmelserna om den reviderades skyldigheter att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar samt i övrigt ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen i 41 kap. 8–11 §§. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

Som förutsättning för att få använda bevissäkring under en revision gäller i vissa fall att den reviderade inte har följt ett föreläggande att lämna ut en handling (45 kap. 7 och 8 §§). Detta i kombination med förbudet att förena ett föreläggande med vite i 3 § gör att det ibland är nödvändigt att förelägga utan vite. Det sker i så fall bara med stöd av 41 kap. 12 §. Se även kommentaren till den paragrafen.

Det som har sagts ovan gäller även förelägganden enligt 42 kap. 5 § andra stycket och 42 kap. 7 § andra stycket som anknyter till en näringsidkares skyldigheter att medverka vid tillsyn över kassaregister (42 kap. 5 § första stycket) och kontrollbesök i kontantbranschen (42 kap. 7 § första stycket). Det handlar alltså om förelägganden som syftar till att

möjliggöra tillsyn och kontroll. På motsvarande sätt som gäller för vitet vid revision är det nämligen i de här fallen normalt så att den som ska föreläggas redan har vägrat att fullgöra sina skyldigheter.

I 39 kap. 17 § ges Skatteverket möjlighet att förelägga näringsidkaren att fullgöra skyldigheten att använda kassaregister. Ett sådant föreläggande får förenas med vite enligt 2 §.

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § första stycket TL, 23 kap. 2 § första stycket första meningen skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, 17 kap. 8 § första stycket första meningen lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK, 18 § första stycket lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrolllagen, 29 § första stycket kassaregisterlagen och 8 § första stycket lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

I paragrafen anges att ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Förvaltningsrätten i Stockholm har i sitt remissvar anført bl.a. att utformningen av bestämmelsen som en allmän regel om att ett föreläggande får förenas med vite kan bli komplicerad om det i framtiden införs nya möjligheter att förelägga enskilda att vidta olika åtgärder. Enligt förvaltningsrätten måste då en bedömning göras om den nya typen av föreläggande ska kunna förenas med vite. Om ett föreläggande inte ska kunna förenas med vite måste detta på något sätt särbehandlas i förhållande till aktuell paragraf.

Regeringen bedömer risken för en sådan komplikation som mycket liten. Redan i dag är t.ex. bestämmelsen i 23 kap. 2 § SBL om när ett föreläggande får förenas med vite enligt skattebetalningslagen utformad som en allmän regel.

Av 21 kap. 6 § SBL (66 kap. 6 § andra stycket SFL) framgår att om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller dennes ombud, får Skatteverket förelägga den skattskyldige eller ombudet att underteckna begäran. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning annars inte kommer att ske.

Ett föreläggande att underteckna en begäran om omprövning får inte förenas med vite. Effekten av att inte följa ett sådant föreläggande är nämligen att begäran inte tas upp till prövning. Att Skatteverket inte genom vitesföreläggande ska tvinga skattskyldiga att genomföra ofullständigt inledda omprövningsärenden säger sig självt och ett föreläggande att underteckna en begäran om omprövning behöver därför inte uttryckligen undantas från förevarande paragrafs tillämpningsområde.

Förbud mot att förena ett föreläggande med vite

3 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § andra stycket och 12 § fjärde stycket andra meningen TL, 23 kap. 2 § första stycket SBL, 17 kap. 9 § LSK, 8 § andra stycket lagen om deklarationsombud, 18 § andra stycket branschkontrolllagen och 29 § andra stycket kassaregisterlagen.

Paragrafen innehåller ett förbud mot att i vissa fall förena ett föreläggande med vite. Prop. 2010/11:165

Mellanrubriken ovan har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Enligt *första stycket punkten 1* får ett föreläggande inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg eller kontrollavgift, och enligt *punkten 2* föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Förbudet mot att förena ett föreläggande med vite i skattebetalningslagen gäller inte vid föreläggande att lämna uppgift om tredje man, s.k. tredjemansföreläggande, utan bara när den som är deklarationsskyldig föreläggs att lämna uppgift som behövs för kontroll av deklaration eller annan uppgiftsskyldighet enligt skattebetalningslagen. Någon sådan begränsning innehåller inte förbudet mot att förena ett föreläggande med vite i 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 med en gemensam skatteförfarandelag. Förevarande paragrafs förbud mot att förena ett föreläggande med vite omfattar alltså även föreläggande att lämna uppgift om någon annan (37 kap. 8–10 §§) och alltid gärningar som kan föranleda skattetillägg. Förbudet mot att förena ett föreläggande med vite omfattar även samtliga kontrollavgifter som regleras i den här lagen. Det bör nämnas att det även finns ett förbud mot att ta ut kontrollavgift i lagen. I 50 kap. 5 § anges nämligen att kontrollavgift inte får tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.

Av *andra stycket* framgår att förbudet mot att förena ett föreläggande med vite också gäller en juridisk person.

Lagrådet har föreslagit att paragrafen bör ges en mer modern utformning. Regeringen har dock stannat för att inte följa den synpunkten, eftersom det saknas beredningsunderlag för att göra någon mer omfattande ändring av bestämmelsen.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 15.1.

Behörig förvaltningsrätt

4 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 2 § första stycket TL, 23 kap. 2 § andra stycket SBL, 17 kap. 8 § andra stycket LSK, 19 § andra stycket branschkontrollagen och 32 § andra stycket kassaregisterlagen.

Av 6 § lagen (1985:206) om viten följer att frågor om utdömande av viten som Skatteverket har förelagt prövas av förvaltningsrätten på ansökan av verket. Ansökan ska enligt samma paragraf, om inget annat är särskilt föreskrivet, göras hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen.

Den särskilda forumregeln i förevarande paragraf innebär att en fråga om utdömande av vite ska prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller.

Det bör noteras att paragrafen inte förutsätter att det finns något beslut att överklaga för den som föreläggandet gäller utan behörig förvaltnings-

rätt för ansökan är den som hade varit behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller. Bestämmelser om behörig förvaltningsrätt för överklagande finns i 67 kap.

Prop. 2010/11:165

Bestämmelser om vite som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser om vilka som inte får föreläggas vid vite och bestämmelser om utdömande av vite som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 7 kap. 1 § TL och 2 § andra stycket TL,
- 23 kap. 2 § första stycket andra meningen och tredje stycket SBL,
- 17 kap. 8 § första och tredje styckena LSK,
- 19 § tredje stycket branschkontrollagen, och
- 32 § tredje stycket kassaregisterlagen.

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1159 f.

45 kap. Bevissäkring

Bevissäkring vid kontroll enligt andra lagar

I det här kapitlet finns bestämmelser om bevissäkring. Bestämmelserna ersätter delar av lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen, som upphävs. Den lagens bestämmelser om att enskilda har rätt att begära att handlingar ska undantas från kontrollen återfinns dock inte i förevarande kapitel utan i 47 kap. Bestämmelserna om verkställighet ges inte heller i det här kapitlet utan i 69 kap. Bestämmelser om behörig förvaltningsrätt för överklagande finns i 67 kap.

Tvångsåtgärdslagen är tillämplig vid revision eller annan kontroll inom praktiskt taget hela skatte- och avgiftsområdet. Av 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen följer att lagen tillämpas vid revision eller annan kontroll av att skatt eller avgift tas ut enligt bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen, vilket i princip täcker in hela skatte- och avgiftsområdet, men inte riktigt. Varken taxeringslagen eller skattebetalningslagen är t.ex. tillämplig på kupongskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (2006:227), lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt, eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A–SINK. Dessa skattelagar räknas därför upp särskilt i 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

Kupongskattelagen, vägtrafikskattelagen och lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt innehåller egna bestämmelser om kontroll, låt vara att det i huvudsak rör sig om hänvisningar till taxeringslagen eller skattebetalningslagen. Dessa hänvisningar ersätts med hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. De nya hänvisningarna omfattar även förevarande kapitel om bevissäkring, dvs. de bestämmelser som ersätter tvångsåtgärdslagen. Det anges alltså inte i skatteförfarandelagen att bestämmelserna om bevissäkring även gäller vid kontroll av kupongskatt, vägtrafikskatt och fordonsskatt utan i stället anges i respektive lag att bestämmelserna om

bevisssäkring i förevarande kapitel gäller vid kontroll av nämnda skatter. Skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Det följer av att skatten inte finns med bland de skatter som i 2 kap. 1 § undantas från tillämpningsområdet (se avsnitt 7.1). Skatteförfarandelagens bestämmelser om revision och kontroll blir därmed direkt tillämpliga i ärenden om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Det bör även nämnas att i nyss nämnda paragraf anges särskilt att den här lagen inte tillämpas på skatt som tas ut enligt kupongskattelagen och vägtrafikskattelagen.

Tvångsåtgärdslagen gäller också vid revision enligt tullagen (2000:1281) och för kontroll av att föreläggande enligt 6 kap. 25 § tullagen har fullgjorts riktigt och fullständigt. Genom ändringar i tullagen föreskrivs att förevarande kapitel om bevisssäkring ska gälla för nämnda kontroller enligt tullagen (1 kap. 8 § tullagen).

I 1 § andra stycket tvångsåtgärdslagen anges att lagen tillämpas vid kontroll av att föreläggande enligt LSK eller 2 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, har fullgjorts riktigt och fullständigt. Bestämmelserna i LSK och torgkontrollagen förs över till skatteförfarandelagen och förevarande bestämmelser om bevisssäkring blir därmed direkt tillämpliga på bestämmelserna i nyss nämnda lagar.

Bevisssäkring och lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Fram till utgången av år 2004 gällde skattebetalningslagen vid redovisning och betalning av skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. Detta framgick av en uttrycklig bestämmelse i skattebetalningslagen, nämligen 1 kap. 1 b § (1 kap. 2 § före den 1 januari 2003). I förarbetena till bestämmelsen uttalade regeringen att med redovisning och betalning av skatt (10–23 kap. SBL) avsågs uppbördsbestämmelserna i mer inskränkt mening (prop. 1996/97:100 del 1 s. 516 f.). Dit hör bestämmelserna om föreläggande och revision i 14 kap. SBL.

Genom lagstiftning år 2005 upphävdes dock 1 kap. 1 b § SBL och ersattes av hänvisningar i 21 § SINK till merparten av de bestämmelser som finns i 10–23 kap. SBL (prop. 2004/05:19 s. 21 f. och 64 f.). Motivet för ändringen var att det inte längre skulle råda några tveksamheter om vilka bestämmelser i skattebetalningslagen som ska gälla även i fråga om SINK.

Som har nämnts ovan anges särskilt i 1 kap. 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen att lagen gäller vid revision eller annan kontroll av att skatt tas ut enligt bestämmelserna i A-SINK. Däremot anges inte SINK särskilt i nämnda lagrum. Fram till den 1 november 1997 ingick dock SINK i uppräknningen i 1 § första stycket tvångsåtgärdslagen. SINK togs dock bort från uppräknningen i samband med att skattebetalningslagen infördes. Skälet till det kan inte ha varit något annat än att när skattebetalningslagen lades till i uppräknningen var det inte längre nödvändigt att särskilt ange SINK eftersom bestämmelserna om redovisning och betalning i skattebetalningslagen skulle tillämpas på SINK och där ingick bestämmelser om revision och föreläggande.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska i fortsättningen tas ut enligt den här lagen. Det följer av att skatten inte finns med bland de skatter som i 2 kap. 1 § undantas från tillämpningsområdet (se avsnitt 7.1). Förevarande lags bestämmelser om kontroll blir därmed direkt tillämpliga i ärenden om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Detsamma gäller givetvis även förevarande bestämmelser om bevis-säkring och den osäkerhet som i dag eventuellt finns om huruvida tvång får användas vid kontroll av särskild inkomstskatt försvinner därmed.

Bevis-säkring och branschkontroll

I samband med att branschkontrollagen infördes gjordes ett tillägg i 3 kap. 9 § fjärde stycket TL. Tillägget innebär att en näringsidkare inte behöver underrättas om en revision, som genomförs i samband med ett kontrollbesök, i förväg utan först i samband med att den verkställs. I förarbetena uttalades att det vid ett kontrollbesök kan uppkomma behov av att fördjupa kontrollen och att det då bör ske genom en revision som är begränsad till de handlingar som rör personalen.

Undantaget från huvudregeln att den reviderade ska underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs ansåg regeringen var nödvändigt eftersom behovet av en begränsad revision ofta uppkommer först under ett kontrollbesök. Ett krav på underrättelse i förväg skulle dessutom enligt regeringen kunna leda till att kontrollen i många fall förlorade sin betydelse.

I anslutning till dessa uttalanden anförde regeringen att begränsade revisioner föreslås bygga på frivillighet och bör ske inom ramen för bestämmelserna i taxeringslagen. Regeringen påpekade dock att om näringsidkaren vägrar att tillhandahålla de handlingar som behövs för revisionen får Skatteverket med stöd av bestämmelserna i taxeringslagen förelägga honom eller henne att vid vite lämna ut handlingarna (prop. 2005/06:169 s. 47).

Det sägs inget om huruvida tvångsåtgärdslagen ska vara tillämplig på s.k. begränsade revisioner i samband med kontrollbesök. Frågan togs inte heller upp under riksdagsbehandlingen (bet. 2005/06:SkU29). Det råder dock ingen tvekan om att tvångsåtgärdslagen är tillämplig och att en begränsad revision alltså kan genomföras med tvång och att handlingar som rör personalen kan eftersökas och omhändertas. Den i förarbetena omnämnda frivilligheten är alltså inte reell, vilket väl delvis framgår av regeringens uttalande om att vite kan användas för att förmå näringsidkaren att lämna ut handlingar. Att tvång får användas vid en begränsad revision blir nu än tydligare när bestämmelserna om revision (41 kap.), branschkontroll (42 kap.) och bevis-säkring ges i skatteför-farandelagen.

Proportionalitet

Av 4 § tvångsåtgärdslagen framgår att beslut om åtgärd enligt lagen får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde.

Proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt. Inom förvaltningsrätten anses principen gälla som en allmän rättsgrundsats och principen har också kodifierats på olika håll i lagstiftningen.

På skatteförfarandområdet har proportionalitetsprincipen även kodifierats i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, och lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, benämnd punktskattekontrollagen.

I avsnitt 7.3 gör regeringen bedömningen att det inte är lämpligt att ha proportionalitetsregler på flera olika ställen i skatteförfarandelagen eftersom det väcker frågan om vad som gäller i fall där det inte finns någon proportionalitetsregel i lagtexten. Däremot dras den slutsatsen att det finns fördelar med att i en bestämmelse i lagens inledning upplysa om att proportionalitetsprincipen gäller.

Proportionalitetsregeln i 4 § tvångsåtgärdslagen förs därför inte över till förevarande kapitel utan ersätts av en generell bestämmelse i 2 kap. 5 § som upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller inom skatteförfarandet.

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Definitioner

2 §

Paragrafen ersätter 2 § tvångsåtgärdslagen.

I *första stycket* definieras vad som avses med bevissäkring. Med bevissäkring avses tvångsåtgärderna revision i den reviderades verksamhetslokaler enligt 3 § (*punkten 1*), eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 4–11 §§ (*punkten 2*) samt försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme enligt 12 § (*punkten 3*).

De olika varianterna av bevissäkring skiljer sig från uppräknningen i 2 § tvångsåtgärdslagen. Det beror på att ”granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift” sorteras in under kategorin ”eftersökande och omhändertagande av handlingar”. Första stycket har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Mot bakgrund av Lagrådets synpunkt avseende 5 § har paragrafhänvisningar lagts till för att öka tydligheten i fråga om vilka åtgärder som kan omfattas av bevissäkring.

I *andra stycket* definieras vad som avses med uttrycket ”risk för sabotage”. Det finns ingen motsvarande definition i tvångsåtgärdslagen utan där upprepas i princip den definition som ges här i varje paragraf där risk för sabotage utgör en av förutsättningarna för att en tvångsåtgärd ska få beslutas, se bl.a. 5 och 6 §§ tvångsåtgärdslagen. Syftet med att definiera uttrycket är att lagtexten ska bli enklare att läsa. I de paragrafer där risk för sabotage är en förutsättning för att bevissäkring ska få beslutas anges vilken nivå risken ska ha.

Ordalydelsen ”det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas” i 5 och 6 §§ tvångsåtgärdslagen ersätts med ”det som får kontrolleras”.

Vilka omständigheter som kan tyda på påtaglig risk för sabotage kommenteras i förarbetena till tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151 s. 102 och 154 samt prop. 1996/97:100 s. 493). Enligt förarbetena ska denna risk vara av konkret natur och kunna beläggas i det enskilda fallet.

I 3 § tvångsåtgärdslagen definieras granskningsledare, handling och verksamhetslokal. Eftersom de termerna även används i andra kapitel i skatteförfarandelagen, som t.ex. i 41 kap. Revision, 46 kap. Betalnings-säkring och 69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring ges definitionerna i 3 kap. 8, 9 och 18 §§ där termer och begrepp som används på flera ställen i lagen definieras.

Revision i den reviderades verksamhetslokaler

3 §

Paragrafen ersätter 5 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen ges förutsättningarna för bevissäkring genom revision i den reviderades verksamhetslokaler (tvångsrevision). Verksamhetslokal definieras i 3 kap. 18 §. Förutsättningarna finns i gällande rätt i 5 § första stycket tvångsåtgärdslagen. Bestämmelsen i 5 § andra stycket samma lag ersätts av bestämmelsen i 16 §. Se därför också kommentaren till 16 §.

Det föreslås inte några ändringar i sak utan utrymmet för tvångsrevision förblir oförändrat. Däremot förstärks sambandet mellan den reviderades skyldigheter enligt bestämmelserna om revision i 41 kap. och förutsättningarna för tvångsrevision.

Enligt tvångsåtgärdslagen får en revision genomföras i verksamhetslokalerna bara om den reviderade medger det. Den reviderade är dock skyldig att lämna tillträde till lokalerna för kassainventering, lagergranskning m.m. Någon skyldighet för den reviderade att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar finns emellertid inte. Om den reviderade inte medger att granskningen genomförs där får dock tvångsrevision beslutas om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats.

Den reviderade är alltså skyldig att lämna tillträde till lokalerna om granskningen inte utan svårighet kan ske utanför verksamhetslokalerna. För att regelverket ska bli tydligare på den punkten och sambandet mellan skyldigheter och bevissäkring starkare föreskrivs redan i 41 kap. 8 § första stycket 1 att den reviderade ska lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av handlingar om granskningen inte utan svårighet kan ske på någon annan plats. Om den reviderade inte fullgör denna skyldighet får tvångsrevision beslutas med stöd av *första stycket 1* i förevarande paragraf. Detta är ingen skillnad i sak jämfört med gällande regler utan skillnaden är bara att det redan av bestämmelserna om revision framgår vad som i slutändan med tvång kan krävas av den reviderade. Se även kommentaren till 41 kap. 8 §.

Den grundläggande förutsättningen för tvångsrevision är att den reviderade enligt 41 kap. 8 § första stycket är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna. Denna förutsättning kan sägas ersätta den

grundläggande förutsättning i tvångsåtgärdslagen att revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Det bör nämnas att nyss nämnda förutsättning regelmässigt anses uppfylld i fall där åtgärder som avses i 41 kap. 7 § 2–6 behöver genomföras (prop. 1993/94:151 s. 154) och att den reviderade redan enligt gällande rätt alltid är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna för sådana åtgärder (3 kap. 12 § första stycket TL). Förutsättningen ”inte utan svårighet kan genomföras på annan plats” saknar alltså praktisk betydelse för möjligheten att med tvång genomföra nyss nämnda åtgärder. Det är skälet till att rekvisitet inte återfinns i 41 kap. 8 § första stycket 2.

Om den grundläggande förutsättningen är uppfylld får tvångsrevision beslutas om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka enligt 41 kap. 8–11 §§ eller det finns en påtaglig risk för sabotage. Att den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka avser de fall som i dag täcks av rekvisitet ”inte medverkar på föreskrivet sätt”. Där ingår också de fall som i tvångsåtgärdslagen ryms under rekvisitet att den reviderade inte har lämnat sitt medgivande till att revisionen genomförs i verksamhetslokalerna. Som har sagts ovan ska ju den reviderade vara skyldig att lämna tillträde till lokalerna under vissa förutsättningar.

Rekvisitet påtaglig risk för sabotage i *punkten 2* omfattar samma fall som enligt gällande rätt. Vad som ska förstås med risk för sabotage anges i 2 § andra stycket.

Av 5 § tvångsåtgärdslagen följer att det bara är den delen av en revision som inte utan svårighet kan genomföras på annan plats som får genomföras med tvång. Det kan till exempel tänkas att det bara är en kassainventering som måste genomföras i verksamhetslokalerna medan granskningen av handlingarna utan svårighet kan ske på annan plats. Att ett beslut om tvångsrevision bara får omfatta de delar av en revision som måste genomföras i verksamhetslokalerna förtydligades år 1997 (prop. 1996/97:100 s. 671). Detta synsätt fanns dock med redan när tvångsåtgärdslagen infördes (prop. 1993/94:151 s. 154).

I 41 kap. 8 § första stycket regleras i vilka fall och för vilka åtgärder den reviderade är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna. Om granskningen av handlingarna utan svårighet kan ske på någon annan plats är den reviderade bara skyldig att lämna tillträde för kassainventering, lagergranskning m.m. I ett sådant läge är det inte möjligt att låta ett beslut om tvångsrevision avse granskningen av handlingarna eftersom den reviderade inte är skyldig att lämna tillträde för granskningen. Det behöver därför inte anges särskilt i förevarande paragraf att ett beslut om tvångsrevision bara får avse de delar av en revision som måste genomföras i verksamhetslokalerna.

I det här sammanhanget bör även nämnas att en utgångspunkt när det gäller tvångsåtgärdslagen är att samverkan och tvång inte ska blandas när en revision behöver genomföras i verksamhetslokalerna. Ett medgivande av att en revision får genomföras i verksamhetslokalerna förlorar sin betydelse om den reviderade inte i övrigt medverkar på föreskrivet sätt, t.ex. genom att vägra tillhandahålla en handling. I sådana situationer uppkommer, bortsett från fall som avses i 5 §, alltid frågan om revisionen ska genomföras med tvång i verksamhetslokalerna eller om den ska genomföras på någon annan plats och tvånget begränsas till att eftersöka

och omhändertagande av handlingar i verksamhetslokalerna. Detta är också utgångspunkten för förevarande bestämmelser om bevissäkring.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Prop. 2010/11:165

Eftersökande och omhändertagande av handlingar

4 §

Paragrafen ersätter 6 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

I *första stycket* föreskrivs att när en revision genomförs enligt 3 § får handlingar som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning.

För nyss nämnda typ av tvångsrevisioner uppställs till skillnad från gällande rätt inte några förutsättningar utöver att ett beslut om tvångsrevision har fattats och att handlingarna behövs för revisionen för att eftersökande och omhändertagande för granskning ska få ske. Det krävs alltså inte längre att det finns en påtaglig risk för sabotage eller att handlingen inte har tillhandahållits inom rimlig tid. Att kräva risk för sabotage för att handlingar ska få eftersökas och omhändertas för granskning under en tvångsrevision som grundar sig på just risken för sabotage är inte meningsfullt. Utgångspunkten bör i stället vara att risken för sabotage finns kvar så länge tvångsrevisionen pågår. Med den utgångspunkten behövs inte heller den till risken för sabotage alternativa förutsättningen att den reviderade inte har tillhandahållit handlingen inom rimlig tid. Om det finns en påtaglig risk för sabotage är det knappast motiverat att ge den reviderade rimlig tid att tillhandahålla handlingen.

Redan enligt tvångsåtgärdslagen är det dessutom så att kravet på samverkan i taxeringslagen inte gäller när en revision eller delar av den genomförs med tvång på grund av att det finns risk för sabotage (se kommentaren till 41 kap. 6 § andra stycket). Av *andra stycket* framgår att samma förutsättningar som gäller enligt tvångsåtgärdslagen fortfarande ska gälla för fall där grunden för tvångsrevisionen är bristande medverkan, dvs. fall där tvångsrevisionen har beslutats enligt 3 § 1. I sådana fall ska det alltså alltså krävas att handlingen inte har tillhandahållits inom rimlig tid eller att det finns en påtaglig risk för sabotage för att handlingen ska få eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning.

Skälet till det är att om det inte finns någon risk för sabotage bör den reviderade först ges tillfälle att tillhandahålla handlingen innan granskningsledaren börjar eftersöka den. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §. Att det är granskningsledaren som fattar beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt förevarande paragraf framgår av 13 §. Om risk för sabotage har uppkommit efter det att tvångsrevision har beslutats på grund av bristande medverkan bör den reviderade dock inte ges rimlig tid att tillhandahålla handlingen, utan då bör granskningsledaren få eftersöka handlingen utan att först be om att få se den. I fall där grunden för en tvångsrevision är bristande medverkan krävs det alltså i likhet med

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

5 §

Paragrafen ersätter 6 § andra stycket tvångsåtgärdslagen.

Paragrafen är tillämplig oavsett om den reviderade är skyldig att lämna tillträde till verksamhetslokalerna eller inte. Det centrala är nämligen att han eller hon har medgett att revisionen genomförs där.

Det är viktigt att notera att ingen eftersökning får ske utan det är bara handlingar som påträffas eller tillhandahålls och som behövs för revisionen som får tas om hand för granskning. Uppkommer behov av att eftersöka handlingar krävs antingen beslut om tvångsrevision, vilket ger granskningsledaren behörighet att besluta om att eftersöka och omhänderta handlingar, eller att revisionen i verksamhetslokalerna avbryts och i stället genomförs och avslutas på någon annan plats, vilket öppnar för beslut om eftersökning och omhändertagande enligt 6 §.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §. Att det är granskningsledaren som fattar beslut om omhändertagande av handlingar enligt förevarande paragraf framgår av 13 §.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Lagrådet har vidare framhållit att det är osäkert om handlingar som ”påträffas” eller som ”granskas” kan bli föremål för bevissäkring och att frågan bör klargöras i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Den synpunkten har beaktats i 2 §.

6 §

Paragrafen ersätter 7 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen ges förutsättningarna för eftersökande och omhändertagande av en handling för granskning i verksamhetslokalerna när revisionen inte genomförs där utan på någon annan plats. Bestämmelsen i 7 § andra stycket tvångsåtgärdslagen ersätts av 16 §. Se därför också kommentaren till 16 §.

Även i fortsättningen ska gälla att ett beslut om eftersökning och omhändertagande av handlingar för granskning får fattas om den reviderade inte har följt ett föreläggande enligt 41 kap. 12 § att lämna ut handlingen eller det finns en påtaglig risk för sabotage. Av 44 kap. 1 § följer att en reviderad som inte tillhandahåller de handlingar som behövs för revisionen får föreläggas vid vite att fullgöra skyldigheten. Vad som avses med risk för sabotage anges i 2 § andra stycket.

Att bestämmelsen bara är tillämplig när revisionen genomförs på någon annan plats än i verksamhetslokalerna utesluter inte att bestämmelsen tillämpas i fall där en revision har inletts i verksamhetslokalerna efter medgivande men där den reviderade vägrar att tillhandahålla en handling som behövs för revisionen eller visar tecken på att vilja sabotera kontrollen. Uppkommer den situationen måste granskningsledaren bedöma om det är nödvändigt att fortsätta revisionen i verksamhetslokalerna. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §. Av 13 och 14 §§ framgår det under vilka förutsättningar granskningsledaren

får besluta om eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt förevarande paragraf. Om det är nödvändigt att fortsätta revisionen i verksamhetslokalerna krävs ett beslut om tvångsrevision enligt 3 § för att handlingen ska få eftersökas och omhändertas enligt 4 §. Är det inte nödvändigt kan beslut om eftersökning och omhändertagande av handlingar i stället fattas med stöd av förevarande paragraf.

Paragrafen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

7 §

Paragrafen ersätter delar av 8 § tvångsätgärdslagen.

I paragrafen ges förutsättningarna för att eftersöka och omhänderta en handling för granskning i en lokal, på en förvaringsplats eller i ett annat utrymme som inte är en del av den reviderades verksamhetslokaler. Bestämmelsen i 8 § sista meningen tvångsätgärdslagen ersätts av 16 §. Se därför också kommentaren till 16 §.

De förutsättningar som gäller för beslut enligt 6 § gäller även enligt förevarande paragraf, dvs. det krävs att den reviderade inte har följt ett föreläggande att lämna ut handlingen eller en påtaglig risk för sabotage. En skillnad är dock att därutöver krävs enligt förevarande paragraf att det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet. Det innebär att det ska finnas något som talar för att handlingen finns där och att det inte får vara fråga om något planlöst letande (prop. 1993/94:151 s. 156). En annan skillnad gentemot 6 § är att den här paragrafen även gäller vid tvångsrevision. Eftersökning och omhändertagande enligt 4 § får nämligen bara ske i verksamhetslokalerna. Om handlingar behöver eftersökas på någon annan plats måste granskningsledaren ansöka hos förvaltningsrätten om eftersökande och omhändertagande enligt förevarande paragraf.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §. Av 13 och 14 §§ framgår det under vilka förutsättningar granskningsledaren får besluta om eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt förevarande paragraf.

Paragrafen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

8 §

Paragrafen ersätter 9 § tvångsätgärdslagen.

I paragrafen ges förutsättningarna för att eftersöka och omhänderta en handling för granskning vid annan kontroll än revision. För att så ska få ske krävs att ett föreläggande att lämna ut handlingen inte har följts och att det finns särskild anledning att anta att handlingen finns hos den som har förelagts.

Enligt 42 kap. 3 § utövar Skatteverket tillsyn över att den som är skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att de kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav. Av 42 kap. 5 § första stycket framgår att om Skatteverket begär det, ska den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister bl.a. tillhandahålla de handlingar som behövs för tillsynen. Av samma paragrafs andra stycke framgår att den som inte fullgör sina nyss nämnda skyldigheter får föreläggas att fullgöra dem.

Skatteverket får även enligt 42 kap. 6 § besluta om kontrollbesök för att kontrollera den som är skyldig att använda kassaregister. Om Skatteverket begär det, ska den som har kontrollerats tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret. Fullgörs inte skyldigheten får den som har kontrollerats föreläggas att tillhandahålla begärda handlingar. Det följer av 42 kap. 7 § andra stycket.

En effekt av att bestämmelserna om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, här bevissäkring, och bestämmelserna om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök ges i samma lag är att det blir tydligt att förevarande variant av bevissäkring är tillämplig om ett föreläggande enligt 42 kap. 5 § andra stycket eller 42 kap. 7 § andra stycket att tillhandahålla handlingar inte följs.

Det kan nämnas att paragrafen är tillämplig på alla förelägganden om att lämna ut en handling vid annan kontroll än revision som inte har följts och alltså inte bara de ovan nämnda, t.ex. förelägganden enligt kupongskattelagen, vägtrafikskattelagen eller lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.

9 §

Paragrafen ersätter 10 § tvångsåtgärdslagen.

I 10 § tvångsåtgärdslagen finns en bestämmelse om granskning utan föreläggande hos den som inte får revideras men som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift om rättshandling enligt vissa i paragrafen uppräknade bestämmelser. Dödsbon och fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet får inte revideras men kan, om det finns särskilda skäl, föreläggas att lämna kontrolluppgift. I praktiken innebär det att bestämmelsen möjliggör granskning hos fysiska personer som inte är näringsidkare.

Befogenheten granskning utan föregående föreläggande har sin grund i att möjligheten att göra s.k. tredjemansrevisioner avskaffades i samband med att tvångsåtgärdslagen infördes. Skälet var att det vid en tredjemanskontroll i allmänhet inte är nödvändigt att revidera hela verksamheten, utan det räcker att Skatteverket får del av de efterfrågade uppgifterna eller handlingarna. Det ansågs därför tillräckligt med en möjlighet att förelägga tredje man att lämna uppgift om någon annans kontrolluppgift (prop. 1993/94:151 s. 91).

Tvångsåtgärden granskning utan föregående föreläggande tillkom för att det i vissa fall var motiverat att inleda tredjemanskontrollen utan föregående föreläggande att lämna uppgift (prop. 1993/94:151 s. 108). I praktiken rörde det sig om en möjlighet att med tvång genomföra en överraskningsrevision hos tredje man (prop. 1996/97:100 s. 496).

Den ursprungliga bestämmelsen om granskning utan föreläggande omfattade alltså även bokföringsskyldiga och andra juridiska personer än dödsbon. Granskningen fick ske i verksamhetslokalerna om de handlingar som skulle granskas inte utan svårighet kunde granskas på någon annan plats. Det som fick granskas var räkenskapshandlingar och andra handlingar som rörde verksamheten.

Tvångsåtgärden granskning utan föregående föreläggande omfattade redan från början granskning hos fysiska personer som inte var näringsidkare. Hos sådana personer fick dock bara handlingar eftersökas

och omhändertas. Själva granskningen skulle alltid ske på annan plats (prop. 1993/94:151 s. 157 f.).

När möjligheten till tredjemansrevision återinfördes år 1997 väcktes frågan om inte bestämmelsen om granskning utan föreläggande borde slopas. Eftersom bestämmelsen var tillämplig på personer som inte kunde revideras – i praktiken fysiska personer som inte är näringsidkare – ansåg dock regeringen att bestämmelsen borde behållas. Med hänsyn till att bestämmelsen i fortsättningen bara skulle avse åtgärder hos fysiska personer som inte är näringsidkare slopades den särskilda regeln om när granskning fick ske i verksamhetslokalerna (prop. 1996/97:100 s. 496).

Tanken har alltså aldrig varit att en granskning utan föregående föreläggande ska få genomföras hos en privatperson utan hos sådana personer får handlingar bara eftersökas och omhändertas. Med andra ord ska den vara ett alternativ till att hämta in handlingarna genom ett föreläggande.

Det bör också nämnas att privatpersoner inte får revideras, inte ens för att kontrollera att ett föreläggande att lämna kontrolluppgift har fullgjorts riktigt och fullständigt. Den enda möjligheten för Skatteverket att inhämta uppgifter från privatpersoner för tredjemanskontroll är alltså genom ett föreläggande. Utrymmet för tvångsåtgärder bör givetvis vara lika begränsat, dvs. bara möjliggöra eftersökning och omhändertagande av handlingar som verket hade kunnat begära in genom ett föreläggande.

Mot bakgrund av det ovan sagda kan det konstateras att bestämmelsen om granskning utan föregående föreläggande enbart kan, eller i vart fall enbart bör, möjliggöra eftersökning och omhändertagande av handlingar som Skatteverket hade kunnat få uppgift om genom ett föreläggande. Själva granskningen bör däremot alltid ske hos Skatteverket. Ordalydelsen korrigeras därför. Den tvångsåtgärd som regleras i 10 § tvångsåtgärdslagen ges därför i förevarande paragraf en annan innebörd.

I likhet med gällande rätt ska tvångsåtgärden bara kunna riktas mot fysiska personer som inte är näringsidkare. Det som är nytt är att det uttryckligen anges att åtgärden bara får omfatta eftersökning och omhändertagande av handlingar. Själva granskningen ska enligt *andra stycket* ske på annan plats än hos den som är föremål för bevissäkring.

Tvångsåtgärden kan i likhet med i dag bara riktas mot fysiska personer som inte är näringsidkare. Dessutom får bara handlingar som den enskilde kan föreläggas att lämna uppgift om enligt 37 kap. 10 § eftersökas och tas om hand för granskning utan föregående föreläggande.

Förutsättningarna för att tvångsåtgärden ska få beslutas ändras inte utan i likhet med vad som gäller enligt tvångsåtgärdslagen krävs att det finns särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen (*punkten 1*), påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs (*punkten 2*) och ett betydande intresse av att handlingen granskas (*punkten 3*).

I 10 § andra stycket tvångsåtgärdslagen anges att ett beslut enligt första stycket omfattar även befogenhet att eftersöka och omhändertaga handling som får granskas. Den ändring som görs här innebär att den bestämmelsen blir överflödig.

10 §

Paragrafen motsvarar 11 § tvångsåtgärdslagen.

I 41 kap. 4 § andra stycket finns en motsvarande bestämmelse för beslut om s.k. tredjemansrevisioner. Den gäller även beslut om bevissäkring genom revision i verksamhetslokalerna. Se även avsnitt 13.4.2 och kommentaren till 41 kap. 4 §.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

11 §

Paragrafen ersätter 12 § tvångsåtgärdslagen.

Av paragrafen framgår att ett beslut om åtgärd enligt 9 § inte får meddelas för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan person än den som kontrolleras.

Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme*12 §*

Paragrafen ersätter 13 § tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen ges förutsättningarna för när försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme ska få ske.

Nuvarande bestämmelse om försegling gör skillnad på försegling vid revision och försegling för att skydda handlingar som ska omhändertas enligt 9 eller 10 § tvångsåtgärdslagen, dvs. utan samband med någon revision.

Den nya bestämmelsen delas in i tre punkter. *Punkten 1* gäller försegling för att skydda handlingar som ska granskas enligt 3 § eller tas om hand för granskning enligt 4 §. Det rör sig alltså om försegling av utrymmen i verksamhetslokaler under en tvångsrevision. Till skillnad från gällande regler uppställs inte några särskilda förutsättningar för försegling av utrymmen i verksamhetslokaler under en tvångsrevision utan det anges bara att försegling får ske för att skydda handlingar. Gällande förutsättningar att handlingarna inte kan föras från platsen och kravet på en risk för sabotage för att försegling får ske slopas alltså. Skälen för detta behandlas i avsnitt 15.2.

I *punkten 2* finns förutsättningarna för försegling för att skydda handlingar som ska tas om hand för granskning enligt 5 §.

Bestämmelsen innebär att om den reviderade har medgett att revision genomförs i verksamhetslokalerna och det därefter uppkommer behov av tvång får försegling ske för att skydda handlingar om handlingarna inte kan föras från platsen och risk för sabotage kan befaras.

Förutsättningarna i 13 § tvångsåtgärdslagen ska alltså alltså gälla för försegling vid revision som genomförs i samverkan (se avsnitt 15.2).

Under en tvångsrevision kan det även bli aktuellt att eftersöka och omhänderta handlingar på andra ställen än i verksamhetslokalerna. I *punkten 3* anges därför att försegling får ske för att skydda handlingar som ska tas om hand för granskning enligt 6–9 §§ om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen. Denna förutsättning gäller redan (prop. 1993/94:151 s. 109 f. och 158 f.). Däremot slopas nuvarande krav på befarad risk för sabotage. Skälen för detta redovisas i avsnitt 15.2.

Det bör avslutningsvis nämnas att tanken är att punkten 3 även ska omfatta fall där handlingar som omfattas av en tvångsrevision eftersöks och omhändertas på någon annan plats än i verksamhetslokalerna. Handlingarna ska då inte granskas på den plats där de omhändertas (jfr omhändertagande i verksamhetslokal) och försegling bör då bara få ske om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Beslut om bevissäkring

13 §

Paragrafen motsvarar 14 § tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen föreskrivs vilka bevissäkringsåtgärder förvaltningsrätten ska besluta om och vilka åtgärder som granskningsledaren får besluta om.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Huvudregeln är att bevissäkring ska beslutas av förvaltningsrätten. I fall där beslut om åtgärden typiskt sett måste fattas snabbt och på plats hos den reviderade får dock granskningsledaren fatta beslut. Det innebär i likhet med gällande rätt att granskningsledaren får besluta om

- eftersökande och omhändertagande av handlingar när tvångsrevision har beslutats (4 §),
- omhändertagande av handlingar som revisorerna redan har tillgång till (5 §), och
- försegling (12 §).

Enligt *Lagrådet* borde det tydligare framgå vad förvaltningsrättens prövning ska avse. Lagrådet anser att formuleringen av 3 och 6–9 §§ närmast tyder på att paragraferna reglerar genomförandet av ett beslut i stället för domstolens prövning. Mot bakgrund av att bestämmelsen, som pekar ut vem som är behörig att fatta beslut om bevissäkring, är utformad i enlighet med gällande rätt och då några tillämpningsproblem inte torde föreligga har regeringen stannat för att inte följa Lagrådets synpunkt.

14 §

Paragrafen ersätter 15 § och delar av 32 § tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen ges granskningsledaren behörighet att fatta s.k. interimistiska beslut om vissa åtgärder som enligt 13 § ska beslutas av förvaltningsrätten.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Enligt *första stycket* får granskningsledaren fatta ett interimistiskt beslut om bevissäkring enligt 3 och 6–8 §§ om det enligt *punkten 1* finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, samt enligt *punkten 2* åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal.

Bestämmelsen i 15 § tvångsåtgärdslagen omfattar beslut om åtgärder enligt 5 och 7–9 §§ samma lag. Beslut om åtgärder enligt 5 och 7–9 §§ tvångsåtgärdslagen motsvaras i skatteförfarandelagen av beslut om åtgärder enligt 3 och 6–8 §§.

Vad som ska förstås med en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut bör enligt förarbetena till tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151 s. 159) ses i ljuset av att ett beslut från förvaltningsrätten normalt kan fås inom några dygn och att den reviderade om grunden för åtgärden är risk för sabotage inte behöver underrättas om att kontroll ska ske förrän i samband med verkställigheten (se kommentaren till 16 §). Enligt förarbetena bör därför förvaltningsrättens beslut normalt kunna avvaktas. Ett interimistiskt beslut kan dock vara befogat i fall där det finns grund för att anta att den reviderade håller på att undanskaffa eller förstöra det som ska kontrolleras.

Vad som avses med risk för sabotage anges i 2 § andra stycket och detta motsvarar i sak 15 § tvångsåtgärdslagen.

Av *andra stycket första meningen* framgår att om granskningsledaren fattar ett interimistiskt beslut, ska han eller hon så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten. Att det finns en uttrycklig frist för inom vilken tid beslutet ska underställas förvaltningsrättens prövning är nytt. I gällande rätt anges nämligen bara att det ska ske omedelbart. Ändringen görs för att bestämmelsen ska stämma överens med motsvarande bestämmelse i fråga om betalningssäkring i 46 kap. 16 § andra stycket.

Enligt 15 § första stycket sista meningen tvångsåtgärdslagen ska förvaltningsrätten utan dröjsmål pröva om det underställda beslutet ska bestå. Det är en grundprincip att mål och ärenden ska handläggas utan onödiga dröjsmål och avgöras så snart som möjligt. Redan av dessa allmänna principer följer alltså ett krav på skyndsam handläggning (prop. 1982/83:134 s. 23). Kravet på prövning utan dröjsmål tillför alltså inget och får därför ingen motsvarighet i den här lagen.

Bestämmelserna i *andra stycket andra meningen* finns i 15 § första och andra styckena tvångsåtgärdslagen. Enligt 15 § andra stycket i nyss nämnda lag gäller att om förvaltningsrätten upphäver ett interimistiskt beslut ska rätten besluta om att omhändertagna handlingar ska återlämnas och insamlade uppgifter förstöras. En något bättre ordning uppnås om detta i stället följer direkt av förvaltningsrättens beslut att avslå ansökan, dvs. utan särskilt förordnande från förvaltningsrätten. I andra stycket föreskrivs därför att om granskningsledaren inte gör någon ansökan eller om förvaltningsrätten avslår ansökan, ska omhändertagna handlingar lämnas tillbaka och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Av *tredje stycket* framgår vad som gäller om den som beslutet om bevissäkring gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka.

Paragrafen har huvudsakligen utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter. Regeringen har dock stannat för att inte följa Lagrådets förslag att i andra stycket lägga till ordet ”omedelbart”, eftersom beredningsunderlag saknas för ett sådant tillägg.

15 §

Paragrafen ersätter 20 § första meningen tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen anges att ett beslut om bevissäkring ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll.

Bestämmelser om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll finns i 47 kap. I 69 kap. finns bestämmelser om verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring.

Av 41 kap. 4 § första stycket 2 följer att även ett beslut om revision ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll.

16 §

Paragrafen ersätter 5 § andra stycket, 7 § andra stycket, 8 § andra meningen samt 20 § andra meningen tvångsåtgärdslagen.

Enligt *första stycket* ska den som ett beslut om bevissäkring gäller omedelbart underrättas om beslutet. Uttrycket ”den som berörs av beslutet” i 20 § tvångsåtgärdslagen ersätts med det något snävare uttrycket ”den som beslutet gäller”. Det nya uttrycket omfattar, i likhet med gällande rätt (prop. 1993/94:151 s. 160), den hos vilken åtgärden ska verkställas och, när verkställigheten ska ske hos någon annan än den reviderade, även denne. Enligt 7 § får eftersökning och omhändertagande av handlingar genomföras i utrymmen som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, t.ex. hos den reviderades revisionsbyrå. Ett beslut om sådan eftersökning gäller både den reviderade och den hos vilken eftersökningen ska ske.

Av *andra stycket* framgår att underrättelse om beslutet dock får ske i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg. Enligt 5 § andra stycket, 7 § andra stycket och 8 § andra meningen tvångsåtgärdslagen får tvångsrevision samt eftersökande och omhändertagande av handlingar vid revision genomföras utan att den reviderade underrättas om att revisionen ska ske om grunden för åtgärden är att det finns risk för sabotage. Enligt förarbetena innebär det bl.a. att Skatteverket inte behöver fullgöra den underrättelseskyldighet som numera finns i 41 kap. 5 § första stycket (prop. 1993/94:151 s. 155). I den paragrafens andra stycke 3 föreskrivs att underrättelse får ske i samband med att revisionen verkställs om det följer av bestämmelserna om underrättelse om beslut om bevissäkring. Se kommentaren till 41 kap. 5 § andra stycket.

I 20 § tvångsåtgärdslagen föreskrivs att den som berörs av ett beslut omedelbart ska underrättas om beslutet, om det inte kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden. Denna möjlighet att skjuta upp underrättelsen har sannolikt bara betydelse i andra fall än de som regleras i 5, 7 och 8 §§ tvångsåtgärdslagen, eftersom det i de paragraferna finns särskilda bestämmelser om när underrättelse får underlåtas.

Enligt 21 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen får ett beslut om tvångsåtgärder, om inte något annat anges i beslutet, verkställas omedelbart. Av 22 § första stycket tvångsåtgärdslagen följer att innan ett beslut verkställs ska den hos vilken beslutet ska verkställas och annan som berörs av beslutet underrättas om beslutet. Detta gäller dock inte om annat har föreskrivits. Bestämmelserna i 5, 7, 8 och 20 §§ tvångsåtgärdslagen är sådana andra föreskrifter.

För att bilden ska bli fullständig bör även nämnas att det följer av 10 § andra stycket 4 förvaltningsprocesslagen (1971:291), förkortad FPL, att en allmän förvaltningsdomstol inte behöver kommunicera en ansökan om

bevisssäkring om det kan befaras att en underrättelse avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslut i målet. Denna förutsättning är i allmänhet uppfylld i mål om bevisssäkring där grunden för åtgärden är att det finns risk för sabotage. Den som har varit part i ett mål ska enligt 31 § FPL underrättas om domstolens beslut i målet. Från denna regel finns inget undantag. Om det i annan lag eller förordning finns bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller dock dessa bestämmelser.

Av redogörelsen ovan framgår att bevisssäkring får genomföras utan att den som berörs av beslutet underrättas i förväg. Det är tillräckligt att denne underrättas i samband med att beslutet verkställs. Förvaltningsrätten eller granskningsledaren kan alltså i ett beslut om tvångsåtgärder förordna att den som berörs av beslutet ska underrättas om detta först i samband med verkställigheten.

Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

I de fall grunden för åtgärden är att det finns påtaglig risk för sabotage får åtgärden enligt 5, 7 och 8 §§ tvångsåtgärdslagen genomföras utan att den reviderade underrättas (RÅ 1995 ref. 51). I andra fall måste domstolen eller granskningsledaren ta ställning till om en omedelbar underrättelse kan befaras försvåra genomförandet av åtgärden (20 § tvångsåtgärdslagen).

Även i fortsättningen bör det finnas möjlighet att skjuta upp underrättelsen om ett beslut om bevisssäkring till verkställigheten. Frågan är dock om en sådan möjlighet behövs i andra fall än där det finns en påtaglig risk för sabotage.

Bestämmelsen om att underrättelse inte behöver ske omedelbart om det kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden kommenteras överhuvudtaget inte i förarbetena till tvångsåtgärdslagen (SOU 1993:62 och prop. 1993/94:151). Att underrättelse inte behöver ske omedelbart när det finns en påtaglig risk för sabotage är givet och följer även av andra bestämmelser men i förarbetena anges alltså inget om behovet av att i andra fall skjuta upp underrättelsen.

Förutsättningarna för att inte kommunicera under beredningen och för att skjuta upp underrättelsen om beslutet skiljer sig åt. Kommunikation behöver, som tidigare har angetts, inte ske om det kan befaras att en underrättelse avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslutet (10 § andra stycket 4 FPL) medan det räcker med att detta blir svårare för att underrättelsen om beslutet ska få skjutas upp (20 § tvångsåtgärdslagen).

Att det finns en påtaglig risk för sabotage är en central förutsättning i bestämmelserna om bevisssäkring. Dessutom finns det inget tydligt och reellt behov av att skjuta upp en underrättelse i andra fall än där det finns en risk för sabotage. Det skulle därför bara skapa förvirring om det föreskrevs att underrättelsen får skjutas upp om det annars skulle bli avsevärt svårare att genomföra beslutet. Som redan har angetts är dock denna förutsättning i regel uppfylld i mål om bevisssäkring där grunden är att det finns en risk för sabotage.

Med hänsyn till det ovan nämnda föreskrivs att underrättelsen om beslutet får ske i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg.

I *tredje stycket* finns en upplysning om att i 69 kap. 5 § finns bestämmelser om verkställighet av beslut om bevisäkring utan att den som beslutet gäller har underrättats om beslutet. Stycket har införts med beaktande av *Lagrådets* synpunkt avseende 69 kap. 5 §.

Behörig förvaltningsrätt

17 §

Paragrafen ersätter 28 § första stycket tvångsätgärdslagen.

Enligt 28 § första stycket tvångsätgärdslagen prövas bl.a. ansökningar om åtgärder av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL.

Det bör noteras att förevarande paragraf inte förutsätter att det finns något beslut att överklaga för den betalningsskyldige utan behörig förvaltningsrätt för ansökan är den som enligt 67 kap. hade varit behörig att pröva ett överklagande från den som bevissäkringen gäller när ansökan görs.

Av 28 § andra stycket tvångsätgärdslagen framgår vilken förvaltningsrätt som är behörig om beslutet om tull eller annan skatt ska meddelas av Tullverket. Som framgår av 1 § nyss nämnda lag tillämpas bestämmelserna om bevissäkring vid kontroll av tull eller annan skatt som ska betalas till Tullverket. Bevissäkring ska få användas även i fortsättningen och tullagen hänvisar till det här kapitlet, dock inte till förevarande forumbestämmelse. I 9 kap. 24 § tullagen införs en särskild forumbestämmelse för bevissäkring på tullområdet. Nämnda bestämmelse ersätter 28 § andra stycket tvångsätgärdslagen. Se förslag till ändring i tullagen och författningskommentaren till den paragrafen.

46 kap. Betalningssäkring

I det här kapitlet finns bestämmelser om betalningssäkring. Bestämmelserna ersätter delar av betalningssäkringslagen, som upphävs. Bestämmelser om behörig förvaltningsrätt för överklagande finns i 67 kap. och bestämmelser om verkställighet ges i 69 och 71 kap.

Betalningssäkring för skatt som inte omfattas av skatteförfarandelagen

Betalningssäkringslagen gäller utan undantag för betalningssäkring av skatt. Skatteförfarandelagens tillämpningsområde är något snävare. Enligt 2 kap. 1 § gäller inte lagen vid uttag av skatt enligt

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

Det ska givetvis även i fortsättningen vara möjligt att betalningssäkra tull, skatter och avgifter som skatteförfarandelagen inte gäller för. Lagstiftningstekniken för att uppnå det är att i respektive lag ange att

förevarande bestämmelser om betalningssäkring är tillämpliga, dvs. i stort sett samma teknik som enligt gällande rätt används för avgifter som t.ex. socialavgifterna. Det anges alltså inte i förevarande lag att betalningssäkring får användas utan det görs i respektive lag. Prop. 2010/11:165

Begreppet gäldenär byts ut mot begreppet betalningsskyldig

När det står klart att ett ärende avser en skatt eller en avgift som får betalningssäkras blir nästa fråga vem betalningssäkringen får riktas mot, dvs. vems egendom som får tas i anspråk för att säkerställa betalningen. I gällande rätt anges att det är gäldenärens egendom som får tas i anspråk. Av förarbetena framgår att med gäldenär avses den som är betalningsskyldig för den skatt, avgift, särskild avgift eller ränta som ska betalningssäkras. Det rör sig normalt om den som är skatt- eller avgiftsskyldig (prop. 1978/79:28 s. 142 f.).

Begreppet gäldenär används inte på något annat ställe i skattelagstiftningen. Betalningsskyldig är däremot ett begrepp som förekommer och som är lättare att förstå för de allra flesta. Genom att använda begreppet betalningsskyldig framgår det direkt vad som avses. I förevarande lag används därför detta begrepp.

Med betalningsskyldig avses helt enkelt den som enligt en bestämmelse eller ett beslut är skyldig att betala den skatt, avgift, särskild avgift eller ränta som ska säkerställas.

Proportionalitet

Av 4 § andra stycket betalningssäkringslagen framgår att ett beslut om betalningssäkring får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den betalningsskyldige eller för något annat motstående intresse.

Proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt. Inom förvaltningsrätten anses principen gälla som en allmän rättsgrundsats och principen har också kodifierats på olika håll i lagstiftningen.

På skatteförfarandområdet har proportionalitetsprincipen även kodifierats i tvångsåtgärdslagen och punktskattekontrollagen.

I avsnitt 7.3 gör regeringen bedömningen att det inte är lämpligt att ha proportionalitetsregler på flera olika ställen i skatteförfarandelagen eftersom det väcker frågan om vad som gäller i fall där det inte finns någon proportionalitetsregel i lagtexten. Däremot dras den slutsatsen att det finns fördelar med att i en bestämmelse i lagens inledning upplysa om att proportionalitetsprincipen gäller.

Proportionalitetsregeln i 4 § andra stycket betalningssäkringslagen förs därför inte över till förevarande kapitel utan ersätts alltså av en generell bestämmelse i 2 kap. 5 § som upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller inom skatteförfarandet.

Innehåll

I §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

2 §

Paragrafen ersätter 1 § första stycket och 2 § första stycket samt andra stycket 1 betalningssäkringslagen.

Mellanrubriken ovan har formulerats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

I paragrafen anges vad som avses med betalningssäkring, nämligen att Skatteverket tar en betalningsskyldigs egendom i anspråk för att säkerställa betalningen av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta.

Begreppet betalningsskyldig har behandlats tidigare i kommentaren till detta kapitel under rubriken Begreppet gäldenär ersätts med begreppet betalningsskyldig.

Med särskild avgift avses förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift (se 3 kap. 17 §).

I gällande rätt regleras tillämpningsområdet när det gäller svenska skatter och avgifter i 1 § första stycket och 2 § första stycket samt andra stycket 1 betalningssäkringslagen. Bestämmelsen i 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen behandlas längre fram i kommentaren under rubriken Betalningssäkring, företrädaransvar och andra s.k. sidoansvar.

Enligt 1 § betalningssäkringslagen får betalningssäkring ske för att säkerställa betalning av fordran på skatt, tull eller avgift. I 2 § preciseras vilka fordringar som avses, nämligen fordran på

1. skatt och tull samt, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt, och

2. skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift, om den fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkras.

Av 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen följer att betalningssäkring får användas också om annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för belopp som avses i första stycket.

Avsikten är att dessa fall, dvs. 2 § första stycket 1 och 2 samt andra stycket 1 betalningssäkringslagen, i fortsättningen ska täckas av lydelsen ”betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta”. Att efter ordet ”betalning” skjuta in orden ”av fordran” tillför inget utöver det som redan sägs och begreppet fordran finns därför inte med i förevarande paragraf.

Betalningssäkringslagen är direkt tillämplig på allt som betecknas som skatt eller tull. När det gäller avgifter krävs däremot att det särskilt föreskrivs att betalningssäkringslagen är tillämplig. Ett exempel på en sådan föreskrift finns i 4 kap. 2 § socialavgiftslagen (2000:980) där det anges att i fråga om socialavgifter gäller vad som föreskrivs om skatt i betalningssäkringslagen.

Av 2 kap. 2 § framgår vilka avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Det rör sig om avgifter som tas ut enligt begravningslagen (1990:1144), lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, socialavgiftslagen och lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. I fortsättningen kommer bestämmelserna om betalningssäkring att vara direkt tillämpliga på dessa avgifter. I likhet med gällande rätt ska dock betalningssäkring inte få ske för begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund. Dessa avgifter undantas

därför i 3 §. När det gäller övriga avgifter behöver det inte längre anges i socialavgiftslagen, lagen om allmän löneavgift, lagen om allmän pensionsavgift och lagen om kommunal fastighetsavgift att betalningssäkring får ske eftersom det följer direkt av skatteförfarandelagen.

Lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknads-handel m.m., benämnd torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassa-registerlagen upphävs och bestämmelserna i de lagarna ges i stället i förevarande lag (se avsnitt 5.1). Det innebär att betalningssäkring, till skillnad från gällande rätt, kommer att få ske för aktuella kontrollavgifter. Att bestämmelserna om betalningssäkring förs över 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 en köparens identitet och regleras i 50 kap. 7 §. Skälen för att tillämpningsområdet för betalningssäkring utvidgas till att även omfatta kontrollavgifter behandlas i avsnitt 15.3.1.

Med ränta avses kostnadsränta enligt bestämmelserna i 65 kap.

Betalningssäkring, företrädaransvar och andra s.k. sidoansvar

Enligt 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen får betalningssäkring användas också om annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för belopp som får betalningssäkras. Bestämmelsen tog ursprungligen sikte på fall där en företrädare för en juridisk person har ålagts betalningsansvar för den juridiska personens skatt, s.k. företrädaransvar. Bestämmelser om företrädaransvar finns i 12 kap. 6–7 e §§ SBL. För ansvar krävs att företrädaren har agerat uppsåtligt eller varit grovt oaktsam.

I förarbetena till betalningssäkringslagen angavs att en fordran på en företrädare för en juridisk person inte utgör en fordran på skatt i vedertagen bemärkelse. Enligt praxis skulle sådana fordringar bedömas som civilrättsliga fordringar av skadeståndsliknande karaktär. Det innebar att de civilprocessuella bestämmelserna om kvarstad var tillämpliga för att säkra betalningen. Genom att särskilt nämna skattebelopp som en företrädare för en juridisk person var skyldig att betala blev det dock även möjligt att använda betalningssäkring (prop. 1978/79:28 s. 138).

Den ursprungliga lagtexten nämnde skattebelopp m.m. som företrädare för juridisk person ålagts att betala enligt den tidens bestämmelser om företrädaransvar. Uppräkningen av bestämmelserna om företrädaransvar ersattes år 1996 av gällande generella bestämmelse om att betalningssäkring får användas också när någon annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig. Ändringen gjordes i samband med att tekniken för att ange skattebrottslagens tillämpningsområde ändrades från att räkna upp varje skatt till att föreskriva att lagen var generellt tillämplig på svenska skatter. Någon ändring i sak var det inte frågan om (prop. 1995/96:170 s. 183 f.).

Lagstiftaren har alltså ansett att betalningsskyldighet till följd av företrädaransvar avser något annat än skatt och att det därför har varit nödvändigt att särskilt ange att betalningssäkring får användas även när

annan än den skattskyldige är betalningsskyldig. Att företrädaransvaret avser en skatt som får betalningssäkras har med andra ord inte bedömts som tillräckligt för att bestämmelserna om betalningssäkring ska bli tillämpliga.

När det gäller andra sidoansvar än företrädaransvar är det mot bakgrund av att de inte nämndes i den ursprungliga regleringen rimligt att utgå från att lagstiftaren har ansett att betalningsskyldighet till följd av andra sidoansvar än företrädaransvar avser skatt. I dessa fall har lagstiftaren alltså ansett att det är tillräckligt att sidoansvaret avser en skatt som får betalningssäkras för att betalningssäkring ska få ske. Förarbetena innehåller i vart fall inget som tyder på att betalningssäkring bara skulle få ske vid företrädaransvar och inte vid andra typer av sidoansvar.

Trots att lagstiftaren har gett 2 § andra stycket 1 betalningssäkringslagen en generell lydelse som täcker alla olika slags sidoansvar synes alltså lagstiftaren ha ansett att bestämmelsen bara behövs i fråga om företrädaransvar och inte när det gäller övriga varianter av sidoansvar.

När bestämmelserna om betalningssäkring inordnas i skatteförfarandelagen ska betalningssäkring få användas för att säkerställa betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta. Frågan blir då om en betalnings för annans skatt avser betalning av skatt eller om fordran avser något annat. *Kronofogdemyndigheten* har i sitt remissvar bl.a. anført att det bör framgå av lagen att betalningssäkring får användas också för betalningsskyldighet för annans skatt. *Kronofogdemyndigheten* anser att osäkerhet om när en så ingripande åtgärd som betalningssäkring får användas inte kan accepteras.

Alla skattskyldiga har ansvar för sin egen skatt. Om bestämmelserna om ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. är tillämpliga kan dock mer än en person åläggas betalningsskyldighet för en och samma skatt. Även om ett beslut om sidoansvar avser någon annans skatt är det skatt som ska betalas. Om den som ålagts sidoansvar betalar skatten minskar t.ex. den skattskyldiges skatteskuld. Det råder inte heller någon tvekan om att betalningsskyldigheten i förhållande till den skattskyldige avser skatt.

I kommentaren till 3 kap. anförs det nyss sagda som grund för slutsatsen att belopp som ska betalas enligt beslut om ansvar för skatt enligt 59 kap. är skatt om huvudansvaret avser skatt. Belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för behöver därför inte likställas med skatt. Om huvudansvaret avser avgift avser också sidoansvaret avgift.

Det behövs därför inte anges särskilt att betalningsskyldighet som beslutats enligt 59 kap. får betalningssäkras utan det följer av att förevarande bestämmelser får användas för att säkerställa betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta. Regeringen delar alltså inte *Kronofogdemyndighetens* oro för att förevarande lagstiftningsteknik skulle medföra en osäkerhet om vad som gäller.

Avgifter som undantas från betalningssäkring

3 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I gällande rätt finns det avgifter som skattebetalningslagen tillämpas på men som inte får betalningssäkras, nämligen begravningsavgift enligt begravningslagen och avgift som avses i lagen om avgift till registrerat trossamfund. Dessa avgifter ska i fortsättningen handläggas enligt skatteförfarandelagen och, eftersom någon ändring i sak inte ska ske, undantas avgifterna därför i förevarande paragraf från bestämmelserna om betalningssäkring.

Betalningssäkring enligt överenskommelse med en annan stat

4 §

Paragrafen ersätter 2 § andra stycket 2 betalningssäkringslagen.

Bestämmelsen innebär att om det följer av en överenskommelse mellan Sverige och en annan stat, får betalningssäkring även användas för att säkerställa betalning av en utländsk skatt, avgift, särskild avgift eller ränta. Det är tillräckligt att den utländska skatten, avgiften, särskilda avgiften eller räntan omfattas av en överenskommelse med en annan stat för att betalningssäkring ska få användas. En begäran från en annan stat behöver alltså inte avse utländska motsvarigheter till de skatter och avgifter som skatteförfarandelagen är tillämplig på utan det är tillräckligt att det finns en överenskommelse med den stat som begär betalningssäkring i Sverige.

Betalningssäkring ska även kunna användas för utländsk tull och utländska avgifter på tullområdet. Det anges dock inte i förevarande paragraf utan det följer av hänvisningen i 1 kap. 8 § tullagen till förevarande kapitel.

Beslut om betalningssäkring

5 §

Paragrafen ersätter 3 § första stycket betalningssäkringslagen.

Av paragrafen framgår att det är Skatteverket som ansöker om betalningssäkring och att det är förvaltningsrätten som har befogenhet att besluta om betalningssäkring. Förvaltningsrätten är alltså första instans i mål om betalningssäkring.

I 3 § första stycket betalningssäkringslagen anges att Skatteverket för det allmännas talan i mål om betalningssäkring. I förevarande paragraf sägs bara att beslut om betalningssäkring fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket. Genom att Skatteverket är sökande blir verket den betalningsskyldiges motpart i mål om betalningssäkring. Det gäller både när den betalningsskyldige begär att beslutet ska hävas enligt 9 § och när denne överklagar till kammarrätten.

Av 3 § andra stycket betalningssäkringslagen följer att i mål om betalningssäkring för tull eller annan skatt som tas ut vid import eller tulltillägg förs det allmännas talan av Tullverket.

Skattebetalningslagen gäller inte för tull och inte heller för mervärdesskatt eller punktskatt som tas ut vid import och som ska betalas till Tullverket. I skatteförfarandelagen används en och samma teknik för att dra gränsen mot tullagstiftningen. Det innebär att förevarande bestämmelser om betalningssäkring inte är direkt tillämpliga på tull och

skatt som ska betalas till Tullverket. För att bibehålla nuvarande ordning föreskrivs därför i tullagen att förevarande bestämmelser om betalningssäkring gäller i fråga om tull, skatt som ska betalas till Tullverket, ränta, tulltillägg och avgift (1 kap. 8 § tullagen).

Av 2 kap. 3 § följer att skatteförfarandelagen, i likhet med skattebetalningslagen (1 kap. 2 b § SBL), inte gäller för skatt som Tullverket har beslutat med stöd av bestämmelserna i punktskattekontrollagen. Bestämmelserna om betalning av skatt i den lagen bör därför också kompletteras med en föreskrift om att förevarande bestämmelser om betalningssäkring är tillämpliga.

Tullverket och, i ett fall, Skatteverket beslutar om transporttillägg enligt punktskattekontrollagen. I 4 kap. 5 § punktskattekontrollagen anges att betalningssäkringslagen är tillämplig på transporttillägg. Den hänvisningen ändras till bestämmelserna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen. Av punktskattekontrollagen framgår vidare att den myndighet som beslutar om transporttillägg är behörig att ansöka om betalningssäkring.

Det bör noteras att redan enligt gällande rätt gäller betalningssäkringslagen för skatt som beslutas enligt punktskattekontrollagen. Denna ordning bibehålls genom hänvisningar till den här lagen.

Bestämmelserna i 3 § andra och tredje styckena betalningssäkringslagen om att Tullverket för det allmännas talan i mål om betalningssäkring beträffande tull m.m. ges inte i förevarande paragraf utan att Tullverket för det allmännas talan framgår av tullagen (1 kap. 8 § andra stycket tullagen) och punktskattekontrollagen (4 kap. 5 § punktskattekontrollagen). Se därför även kommentarerna till de nyss angivna lagrummen.

Förutsättningar för betalningssäkring

6 §

Paragrafen ersätter 4 § första stycket första meningen betalningssäkringslagen.

I paragrafen finns de grundläggande förutsättningarna för betalningssäkring. I 7 och 8 §§ görs inskränkningar i möjligheten att besluta om betalningssäkring. Inskränkningarna avser fall där betalningsskyldigheten inte är fastställd och där en icke fastställd betalningsskyldighet avser en period som inte har gått ut.

Bestämmelsen i 4 § första stycket andra meningen betalningssäkringslagen om vad som gäller om betalningsskyldigheten avser en viss tidsperiod ges i 8 §.

Det räcker inte med att det finns en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig drar sig undan skyldigheten (*punkten 1*) utan det krävs även att betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp (*punkten 2*). Flera fordringar kan tillsammans innebära att betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp (prop. 1978/79:28 s. 143).

Med betalningsskyldig avses helt enkelt den som enligt en bestämmelse eller ett beslut är skyldig att betala den skatt, avgift, särskild avgift eller ränta som ska säkerställas. Se även tidigare i kommentaren till detta kapitel under rubriken Begreppet gäldenär byts ut mot begreppet

betalningsskyldig, där skälen för att byta begreppet gäldenär mot just betalningsskyldig redovisas. Prop. 2010/11:165

Uttrycket ”påtaglig risk” innebär att risken för betalningsunderlåtelse ska kunna beläggas i det enskilda fallet. Omständigheter som kan knytas till den betalningsskyldige måste tala för att det finns en risk att denne drar sig undan skyldigheten (prop. 1978/79:28 s. 119 och s. 143).

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

7 §

Paragrafen ersätter 1 § andra stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras vad som gäller om betalningsskyldigheten inte är fastställd.

Med att en betalningsskyldighet är fastställd förstås att den är beslutad. En betalningsskyldighet avseende inkomstskatt är fastställd när Skatteverket har meddelat beslut om slutlig skatt. Betalningsskyldighet avseende skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt är fastställda när beslut har fattats enligt 53 kap. Skatt kan givetvis även fastställas i ett omprövningsbeslut, t.ex. efterbeskattning, eller efter överklagande i ett domstolsbeslut (prop. 1978/79:28 s. 146 f.).

En inte fastställd betalningsskyldighet är alltså en fordran som ännu inte är beslutad men där det finns en utredning som visar att skatt, avgift, särskild avgift eller ränta ska tas ut. Det kan t.ex. röra sig om att Skatteverket avser att besluta om efterbeskattning men ännu inte har gjort det. Ett annat exempel är att Skatteverket avser att ansöka om företrädaransvar hos förvaltningsrätten.

När betalningsskyldigheten har beslutats är den fastställd och det oavsett om beslutet har fått laga kraft. Det följer av att beslut enligt denna lag enligt 68 kap. 1 § gäller omedelbart, vilket innebär att skatten ska betalas även om omprövning begärs eller beslutet överklagas (prop. 1978/79:28 s. 146).

För att en ännu inte fastställd betalningsskyldighet ska få säkerställas krävs att det är sannolikt att skyldigheten kommer att fastställas. Vid prövningen måste även processuella förutsättningar vägas in som t.ex. om betalningsskyldigheten ska beslutas enligt de beviskrav som gäller för efterbeskattning. Det ska framstå som sannolikt att den person mot vilken betalningssäkringen riktas kommer att anses som betalningsskyldig i ett framtida beslut om t.ex. skatt. Förvaltningsrätten ska alltså först pröva de omständigheter som enligt Skatteverket utgör grund för betalningsskyldigheten.

Om det är sannolikt att betalningsskyldigheten kommer att fastställas måste förvaltningsrätten även pröva till vilket belopp betalningsskyldigheten sannolikt kommer att fastställas. Betalningssäkring får nämligen inte ske med ett större belopp än betalningsskyldigheten sannolikt kommer att fastställas till.

8 §

Paragrafen ersätter 4 § första stycket andra meningen betalningssäkringslagen.

I paragrafen inskränks möjligheten att besluta om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställd. Om betalningsskyldig-

heten avser en viss tidsperiod får betalningssäkring inte beslutas förrän perioden har gått ut.

Motivet för bestämmelsen är att det ofta är svårt att beräkna en betalningsskyldighets storlek innan beskattningsperioden har gått till ända (prop. 1978/79:28 s. 119). En händelse som medför skattskyldighet kan ju neutraliseras av en senare uppkommen avdragsrätt.

Med tidsperioder avses beskattningsår och de redovisningsperioder som gäller för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Det innebär t.ex. att slutlig skatt får betalningssäkras först sedan beskattningsåret har gått ut.

F-skatt och särskild A-skatt ska i de flesta fall betalas med lika stora belopp varje månad fr.o.m. beskattningsårets andra månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång. Sådan skatt kan betalningssäkras först efter utgången av den månad som närmast föregår förfallodagen (prop. 1978/79:28 s. 144).

Enligt gällande bestämmelse får betalningssäkring ske innan perioden har gått ut om skatten har förfallit till betalning innan dess. Av förarbetena framgår att trots att vägtrafikskatt betalas i förskott för bestämda tidsperioder innebär tidsbegränsningen att betalningssäkring för vägtrafikskatt inte får beslutas förrän skatteperioden har gått ut. Det är därför oklart vad lagstiftaren avsåg att fånga in med möjligheten att betalningssäkra före beskattningsperiodens utgång i fall där skatten har förfallit till betalning dessförinnan (prop. 1978/79:28 s. 143 f.). Med hänsyn härtill och till att skatteförfarandelagen inte innehåller några bestämmelser om att skatt som avser en viss tidsperiod ska betalas innan perioden har gått ut ges i förevarande paragraf ingen möjlighet att besluta om betalningssäkring före periodens utgång.

Punktskatt ska i vissa fall betalas för händelser som medför skattskyldighet i stället för redovisningsperioder. I sådana fall ska skatten enligt 26 kap. 8 § redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Om betalningsskyldigheten avser en händelse som medför skattskyldighet får betalningssäkring inte ske före det att den händelse som medför skattskyldighet har inträffat. Att betalningssäkring inte får ske innan skattskyldigheten har inträtt är självklart och behöver inte anges i lag. Det saknas därför skäl att komplettera förevarande paragraf med en bestämmelse om när betalningssäkring tidigast får ske för en betalningsskyldighet som avser en händelse som medför skattskyldighet.

När förutsättningar inte längre finns

9 §

Paragrafen ersätter 6 § första stycket första meningen betalningssäkringslagen.

I paragrafen anges att ett beslut om betalningssäkring ska upphävas helt eller delvis om det enligt *punkten 1* inte längre finns förutsättningar för beslutet eller enligt *punkten 2* om beslutet av någon annan anledning inte bör kvarstå.

Med att beslutet av någon annan anledning inte bör kvarstå avses främst det fallet att den betalningsskyldige vid verkställigheten visar sig sakna egendom som går att utmäta (prop. 1978/79:28 s. 149 f.).

Om ett beslut om betalningssäkring har överlämnats till Kronofogdemyndigheten, får myndigheten enligt 18 § betalningssäkringslagen ta emot säkerhet från den betalningsskyldige. Enligt andra stycket ska beslutet om betalningssäkring hävas i motsvarande mån om Kronofogdemyndigheten tar emot säkerhet.

Av förarbetena framgår att om säkerhet ställs för betalningsskyldigheten finns det inte längre någon påtaglig risk för att den betalningsskyldige ska dra sig undan betalningen och därmed inte heller längre förutsättning för betalningssäkring. Eftersom det rådde viss osäkerhet om hävning skulle ske i det läget ansåg departementschefen att det borde framgå av lagtexten att ett beslut om betalningssäkring ska hävas om Kronofogdemyndigheten tar emot säkerhet (prop. 1989/90:3 s. 35 och 47).

Det är givet att det inte längre finns förutsättningar för betalningssäkring om den betalningsskyldige säkerställer betalningen genom att ställa säkerhet hos Kronofogdemyndigheten. Om säkerheten täcker en del av betalningsskyldigheten finns inte längre förutsättningar för betalningssäkring för hela det betalningssäkrade beloppet. I sådana fall ska betalningssäkringen sättas ned till det belopp som inte täcks av säkerheten. Att beslut om betalningssäkring delvis ska hävas följer alltså redan av förevarande paragraf. Något behov av att tydliggöra detta i en särskild bestämmelse finns inte och 18 § andra stycket betalningssäkringslagen förs därför inte över.

10 §

Paragrafen ersätter delar av 6 § första stycket betalningssäkringslagen.

Betalningssäkring måste ofta tillgripas i ett tidigt skede av en utredning. Visar den fortsatta utredningen att beslutet om betalningssäkring bygger på felaktiga förutsättningar måste beslutet snabbt kunna ändras. Det handlar om att kontinuerligt anpassa betalningssäkringen till förändringar i det allmännas fordringsanspråk. Om Skatteverket t.ex. sätter ned sitt yrkande i skattemålet bör betalningssäkringen ändras, dvs. omfatta ett lägre belopp än vad som tidigare har beslutats. Skäl att ändra beslutet om betalningssäkring finns även om fordran fastställs till ett lägre belopp än vad som har säkrats.

Det är förvaltningsrätten som ska se till att beslut om betalningssäkring ändras i takt med att förutsättningarna förändras. Förvaltningsrätten ska kontinuerligt övervaka att ett beslut om betalningssäkring inte består till ett högre belopp eller under längre tid än vad som är nödvändigt (prop. 1989/90:3 s. 44 f.).

Förvaltningsrättens ansvar kommer till uttryck i 6 § betalningssäkringslagen där det anges att ett beslut om betalningssäkring ska hävas helt eller delvis om det inte längre finns skäl för beslutet eller om det av annan anledning inte längre bör kvarstå. Därefter föreskrivs att förvaltningsrätten ska pröva frågor om hävning, om någon part begär det eller om det annars finns skäl för en prövning. Bestämmelsen tillkom i syfte att förtydliga förvaltningsrättens uppgift att övervaka ett beslut om

betalningssäkring och ändra beslutet i takt med att förutsättningarna ändras (prop. 1989/90:3 s. 26 f.).

Grunderna för hävning ges i 9 § medan bestämmelsen om att förvaltningsrätten när någon begär det eller det annars finns skäl för det ska pröva om ett beslut om betalningssäkring ges i *första stycket*. Av 7 § förordningen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter följer att om det finns skäl för att häva ett beslut om betalningssäkring, ska Skatteverket begära att förvaltningsrätten häver beslutet. En liknande föreskrift kommer att ges i skatteförfarandeförordningen.

Lagrådet har anfört att det av första stycket bör framgå att förvaltningsrättens prövning ska ske med tillämpning av 9 §. *Lagrådet* föreslår därför att ”enligt 9 §” infogas efter ”upphävas helt eller delvis”. Regeringen anser dock att en sådan hänvisning är obehövlig och inte heller följer skatteförfarandelagens systematik (se t.ex. 15–24 kap. om kontrolluppgifter).

Av *andra stycket* framgår att den betalningsskyldige ska upplysas om sin rätt att begära att ett beslut ska upphävas. Bestämmelsen infördes för att den betalningsskyldige inte skulle tro att möjligheten till ändring är stängd när tiden för överklagande har gått ut. Upplysningen ska lämnas i varje beslut om betalningssäkring (prop. 1989/90:3 s. 28 och 44). Förvaltningsrätten ska alltså i varje beslut om betalningssäkring upplysa om rätten att begära hävning. Även kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen bör upplysa om rätten i sina beslut om betalningssäkring.

11 §

Paragrafen ersätter 6 § andra och tredje styckena betalningssäkringslagen.

I *första stycket* anges att förvaltningsrättens befogenhet enligt 10 § att upphäva ett beslut om betalningssäkring helt eller delvis även gäller beslut som har överklagats. Bestämmelsen innebär att handläggningen i förvaltningsrätten fortsätter även efter det att förvaltningsrätten har beslutat om betalningssäkring. Syftet är att förlägga tyngdpunkten i betalningssäkringsprocessen till förvaltningsrätten.

Av *andra stycket* framgår vad som gäller om förvaltningsrätten ändrar ett beslut som har överklagats.

Lagrådet har med anledning av bestämmelsen i sista meningen anfört att det i paragrafen bör tas in en uttrycklig regel om att klaganden ska beredas möjlighet att justera eller komplettera sitt ursprungliga överklagande. Mot bakgrund av att bestämmelsen är utformad i enlighet med gällande rätt och då några tillämpningsproblem inte torde föreligga har regeringen stannat för att inte följa *Lagrådets* synpunkt.

Muntlig förhandling

12 §

Paragrafen ersätter 8 § betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras en betalningsskyldigs rätt till muntlig förhandling i ett mål om betalningssäkring i förvaltningsrätten och kammarrätten.

I *första stycket* anges i vilka fall muntlig förhandling ska hållas.

Enligt 8 § betalningssäkringslagen ska förvaltningsrätt och kammarrätt hålla muntlig förhandling om den betalningsskyldige begär det och det inte är uppenbart obehövligt. Den betalningsskyldige ska vidare upplysas om rätten till muntlig förhandling.

Av 9 § FPL följer att förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas om det är obehövligt eller om särskilda skäl talar mot det. Om det i lag eller förordning har meddelats bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller de bestämmelserna.

I den proposition som föregick 1990 års bestämmelse om muntlig förhandling uttalade departementschefen att den betalningsskyldiges inflytande på frågan om muntlig förhandling bör vara större än vad som följer av förvaltningsprocesslagen. Departementschefen anförde vidare att den betalningsskyldige i princip bör vara tillförsäkrad en rätt till muntlig förhandling. En domstol borde enligt departementschefen bara få gå emot en betalningsskyldigs önskemål i fall där en muntlig förhandling uppenbarligen inte skulle fylla något syfte, som t.ex. i fall där det kan antas att ansökan om betalningssäkring kommer att avslås (prop. 1989/90:3 s. 21 f. och 45).

Bestämmelserna om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring, särskilda avgifter och företrädaransvar är snarlika och de skulle därför kunna slås samman till en gemensam bestämmelse. Ett problem är dock att förvaltningsrätten beslutar om betalningssäkring och företrädaransvar som första instans medan frågor om särskilda avgifter prövas först efter överklagande. Bestämmelserna om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter ges i taxeringslagen i kapitlet om överklagande. Hänvisningen till taxeringslagen i skattebetalningslagen finns i den lagens kapitel om överklagande. Även i förevarande lag är det logiskt att placera bestämmelser om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter i kapitlet om överklagande.

Det är däremot inte lämpligt att placera bestämmelser om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring och företrädaransvar bland bestämmelser som ges under rubriken Överklagande. Skälet till det är att bestämmelserna då blir svåra att hitta eftersom förvaltningsrätten som nyss har nämnts beslutar som första instans och inte efter överklagande. Att förvaltningsrätten och inte Skatteverket beslutar som första instans är ett avsteg från huvudregeln att Skatteverket fattar beslut enligt denna lag. Det bör därför framgå redan av förevarande kapitel och av kapitlet om företrädaransvar att det är förvaltningsrätten som beslutar. Där det anges att förvaltningsrätten beslutar bör det även anges under vilka förutsättningar förvaltningsrätten ska hålla muntlig förhandling om den betalningsskyldige begär det. Det nyss sagda talar för att bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring bör ges i det här kapitlet.

Å andra sidan gäller bestämmelsen om muntlig förhandling även handläggningen i kammarrätt och kammarrätten beslutar efter överklagande. Att dela upp bestämmelsen och i förevarande paragraf bara ange när förvaltningsrätten ska hålla muntlig förhandling och först i kapitlet om överklagande reglera frågan om muntlig förhandling i kammarrätten är inte lämpligt. Förevarande bestämmelse reglerar därför frågan om muntlig förhandling i kammarrätten, även om systematiken

inte blir helt logisk. Trots att kammarrätten beslutar efter överklagande anges det alltså redan i förevarande paragraf att kammarrätten ska hålla muntlig förhandling om den betalningsskyldige begär det.

Ordalydelsen i bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring skiljer sig från gällande bestämmelser om muntlig förhandling i mål om särskilda avgifter respektive företrädaransvar. I sistnämnda bestämmelser anges att muntlig förhandling inte behöver hållas om det finns anledning att anta att avgift eller ansvar inte kommer att tas ut medan förutsättningen för att inte behöva hålla förhandling i mål om betalningssäkring är att det är uppenbart obehövligt. Med uppenbart obehövligt avses bl.a. att det finns anledning att anta att betalningssäkring inte kommer att beslutas men även att den betalningsskyldige upprepade gånger utan några egentliga skäl begär att muntlig förhandling ska hållas (prop. 1989/90:3 s. 45).

Förfarandet för betalningssäkring skiljer sig från förfarandet för företrädaransvar och särskilda avgifter när det gäller den enskildes möjlighet att få beslutet ändrat. Av 6 § betalningssäkringslagen följer nämligen att den betalningsskyldige när som helst kan begära att förvaltningsrätten prövar om betalningssäkringen bör hävas. Det finns alltså fler alternativ än överklagande och möjligheten att begära hävning är öppen även efter det att tiden för överklagande har gått ut. Denna skillnad kan åberopas som skäl för att förvaltningsrätten bör ha möjlighet att avslå en begäran om muntlig förhandling även i fall där det finns anledning att betalningssäkringen kommer att bestå. Värdet av att ha enhetliga bestämmelser om muntlig förhandling i aktuella fall får dock anses väga tyngre. Med hänsyn härtill bör bestämmelsen om muntlig förhandling anpassas till motsvarande bestämmelser om muntlig förhandling i mål om företrädaransvar (59 kap. 18 §) och särskilda avgifter (67 kap. 37 §). Det föreskrivs därför att muntlig förhandling inte behöver hållas om en ansökan om betalningssäkring kommer att avslås eller ett beslut om betalningssäkring kommer att upphävas.

Regleringen innebär att om förvaltningsrätten har avslagit en begäran om muntlig förhandling får förvaltningsrätten sedan inte bifalla en ansökan om betalningssäkring eller avslå en begäran om hävning utan att först hålla muntlig förhandling.

Av *andra stycket* framgår att den betalningsskyldige ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Underrättelse om beslut

13 §

Paragrafen ersätter 9 § betalningssäkringslagen.

I paragrafen finns bestämmelser om att den betalningsskyldige ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring omedelbart men att underrättelsen under vissa förutsättningar får skjutas upp.

Enligt 9 § första stycket betalningssäkringslagen ska ett beslut om betalningssäkring delges gäldenären, dvs. den betalningsskyldige. Det innebär att den betalningsskyldige ska underrättas om beslutet genom delgivning enligt delgivningslagen (2010:1932). Av avsnitt 15.3.2 framgår att regeringen anser att en underrättelse om ett beslut om

bevisssäkring ska ske omedelbart och att kravet på obligatorisk delgivning bör tas bort. Detsamma bör gälla betalningssäkring, vilket innebär att förvaltningsrätten får avgöra på vilket sätt den betalningsskyldige ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring, dvs. den ordning som gäller för underrättelse om beslut om bevisssäkring (45 kap. 16 §).

I paragrafen anges därför i *första stycket* bara att den betalningsskyldige omedelbart ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring. På vilket sätt det bör ske avgör som nyss har nämnts förvaltningsrätten med ledning av 47 § FPL.

Det bör nämnas att det inte finns något krav på att Skatteverket ska delges beslut om betalningssäkring och med hänsyn till 47 § FPL får det antas att delgivning inte används för att informera Skatteverket om beslut om betalningssäkring.

Enligt 9 § andra stycket betalningssäkringslagen får delgivning skjutas upp till verkställigheten om det kan befaras att genomförandet av beslutet avsevärt försvåras genom att beslutet delges den betalningsskyldige före verkställigheten.

En liknande bestämmelse finns i 20 § tvångsätgärdslagen där det sägs att den som berörs av beslutet inte behöver underrättas omedelbart om det kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra beslutet.

Av förarbetena framgår att möjligheten i 9 § andra stycket betalningssäkringslagen att skjuta upp delgivningen till verkställigheten tar sikte på fall där den betalningsskyldige kan befaras sabotera verkställigheten (prop. 1978/79:28 s. 69, 122 och 150). Det ska med andra ord finnas risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som får tas i anspråk för att säkerställa betalningsskyldigheten, dvs. egendom som kan betalningssäkras. I 6 och 16 §§ där förutsättningarna för betalningssäkring respektive att ta egendom i förvar finns används orden ”påtaglig risk” respektive ”risk”. Eftersom ordet ”risk” ger uttryck för i stort sett samma beviskrav som ”kan befaras” bör det användas även i förevarande paragraf.

Det bör vidare tydliggöras vad risken ska avse. Som förutsättning för att granskningsledaren ska få ta lös egendom i förvar gäller enligt 16 § att det finns en risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras innan förvaltningsrätten kan fatta beslut. Syftet med betalningssäkring är att säkerställa betalningen av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta i fall där det finns risk för att den som är betalningsskyldig försöker dra sig undan skyldigheten. Möjligheten att skjuta upp en beslutsunderrättelse till verkställigheten bör kopplas till denna risk, som bl.a. kommer till uttryck i 16 §. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Mot bakgrund av det ovan sagda föreskrivs i *andra stycket* att underrättelse får ske i samband med att betalningssäkringen verkställs om det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras.

Avslutningsvis kan nämnas att i 4 kap. 12 § utsökningsbalken används även ordet ”risk” och uttrycket ”undanskaffar egendom” för att ange när underrättelse inte behöver ske. Där anges nämligen att gäldenären inte behöver underrättas innan utmätning sker om det föreligger risk att gäldenären undanskaffar eller förstör egendom eller saken är brådskande.

14 §

Paragrafen ersätter 7 § första stycket betalningssäkringslagen.

Av paragrafens *första stycke* följer att en tidsfrist på sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades gäller för beslut om betalningssäkring för inte fastställd betalningsskyldighet.

I *andra stycket* anges att förvaltningsrätten får förlänga tidsfristen med tre månader i taget om det finns särskilda skäl. Som exempel på särskilda skäl nämns i förarbetena att den betalningsskyldige förhåller fastställandet av betalningsskyldigheten eller att utredningen är mycket omfattande (prop. 1989/90:3 s. 25).

Av 34 § 9 FPL följer att en domstols beslut i en fråga om förlängning får överklagas särskilt, trots att beslutet inte innebär att målet om betalningssäkring avgörs slutligt (prop. 1989/90:3 s. 25 och 50). I dag är effekten av att tidsfristen inte följs att förvaltningsrätten ska upphäva beslutet om betalningssäkring. I avsnitt 15.3.3. föreslår regeringen att ett sådant beslut i fortsättningen ska upphöra med automatik om Skatteverket inte har vidtagit föreskrivna åtgärder inom tidsfristen. Skälen för detta redovisas i nyss nämnda avsnitt.

15 §

Paragrafen ersätter 7 § andra stycket betalningssäkringslagen.

Om ett beslut har upphört att gälla enligt 14 § på grund av att tidsfristen har gått ut utan att betalningsskyldigheten har fastställts eller att frågan om fastställelse har väckts i domstol, får enligt förevarande paragraf ett nytt beslut om betalningssäkring på samma grund fattas bara om bristerna beträffande fastställelsen har avhjälpits, dvs. betalningsskyldigheten har fastställts eller frågan om fastställelse har ställts i domstol.

Beslut om att ta egendom i förvar**16 §**

Paragrafen ersätter 16 och 17 §§ betalningssäkringslagen.

Om det finns en risk för att lös egendom som kan betalningssäkras undanskaffas innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, får enligt *första stycket* granskningsledaren ta egendomen i förvar. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Ordet ”fara” som används i 16 § betalningssäkringslagen byts ut mot uttrycket ”risk ... innan förvaltningsrätten kan fatta beslut”. Ändringen görs för att det är lämpligt att använda samma uttryck som i kapitlet om bevissäkring, dvs. 45 kap., för att beskriva motsvarande förutsättning.

Avsikten är att åtgärden ska vidtas i fall där verkställigheten av ett beslut om betalningssäkring inte kan avvaktas (prop. 1978/79:28 s. 164 f.). Ett förvar kan därför ses som ett förstadium till verkställighet av ett beslut om betalningssäkring. Skälet till att verkställigheten inte kan avvaktas ska vara att det finns en risk för att egendomen undanskaffas innan förvaltningsrätten kan fatta beslut.

Liksom gällande regler är det bara lös egendom som kan betalningssäkras avses att förutsättningarna för beslut om betalningssäkring och verkställighet är uppfyllda i förhållande till den aktuella egendomen. Dessutom krävs att det finns risk för att egendomen undanskaffas (prop. 1978/79:28 s. 164 f.).

Med att ta egendomen i förvar förstås att den skattskyldige fråntas den faktiska rådigheten över egendomen. Den betalningsskyldige förlorar möjligheten att förfoga över egendomen (prop. 1978/79:28 s. 164 f.).

Av *andra stycket första meningen* följer att om egendom har tagits i förvar ska Skatteverket så snart det kan ske och senast inom fem dagar ansöka om betalningssäkring hos förvaltningsrätten. Samma uttryck används i 45 kap. 14 § andra stycket för att ange hur snabbt en granskningsledare ska underställa förvaltningsrätten ett beslut om bevissäkring.

Om Skatteverket inte ansöker om betalningssäkring eller om ansökan avslås, ska egendomen enligt *andra stycket andra meningen* omedelbart lämnas tillbaka. Beslutar förvaltningsrätten om betalningssäkring, ska egendomen bli kvar i förvar till dess att beslutet verkställs om inte rätten beslutar något annat. Det framgår av *andra stycket tredje meningen*.

Andra stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Ställande av säkerhet

17 §

Paragrafen ersätter 18 § tredje stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen ges bestämmelser om vad som gäller om bl.a. den betalningsskyldige erbjuder sig att ställa säkerhet innan ett beslut om betalningssäkring har fattats.

I 18 § första stycket betalningssäkringslagen anges att om ett beslut om betalningssäkring har överlämnats till Kronofogdemyndigheten för verkställighet, får myndigheten ta emot säkerhet som gäldenären eller, där gäldenären kan antas medge det, annan erbjuder sig att ställa.

I tredje stycket i samma paragraf anges att om det i annat fall är fråga om betalningssäkring, får Kronofogdemyndigheten efter anvisning av Skatteverket ta emot säkerhet. Ett exempel är att revision pågår och har gett anledning till misstankar om skatteundandragande. Den betalningsskyldige kan i denna situation finna det fördelaktigt att ställa säkerhet och därigenom slippa den negativa uppmärksamhet som kan följa efter ett beslut om betalningssäkring (prop. 1978/79:28 s. 167 och 1989/90:3 s. 5).

Utredningen har föreslagit att bestämmelserna i 18 § betalningssäkringslagen ska slopas utan att ersättas av några andra bestämmelser om säkerhet och har gjort bedömningen att det inte påverkar de betalningsskyldigas möjlighet att ställa säkerhet. Säkerhet bör dock, enligt utredningen, till skillnad från i dag ställas hos Skatteverket (se betänkandet s. 1655 f.).

Skatteverket har inget att invända mot förslaget att säkerheten ska ställas hos Skatteverket, men anser dock att verkets rätt att ta emot säkerhet i en betalningssäkringssituation bör framgå av lag. Vidare måste

det av skatteförfarandelagen framgå hur Skatteverket ska utverka betalning av mottagen säkerhet och vad som gäller om det är Tullverket som ansöker om betalningssäkring. *Kronofogdemyndigheten* avstyrker utredningens förslag om att bestämmelserna om ställande av säkerhet vid betalningssäkring ska slopas. *Kronofogdemyndigheten* anser bl.a. att frågor som rör ställande av säkerhet måste författningsregleras även om det är Skatteverket som ska pröva om en säkerhet kan godtas och ianspråk tas om betalning inte sker i rätt tid. *Kronofogdemyndigheten* anför bl.a. vidare att det är viktigt att reglera om det är Skatteverket respektive Tullverket eller *Kronofogdemyndigheten* som ska besluta om att en säkerhet ska tas i anspråk om betalning inte sker i rätt tid och att lagstiftaren också måste ta ställning till om olika regler ska gälla beroende på om säkerhet ställs för att undvika betalningssäkring eller först efter det att verkställigheten av ett beslut om betalningssäkring har begärts.

I likhet med *Skatteverket* och *Kronofogdemyndigheten* anser regeringen att frågan om huruvida säkerhet kan ställas inför ett beslut om betalningssäkring bör regleras i lag. Regeringen anser vidare att det beredningsunderlag som regeringen har tillgång till inte är tillräckligt för att kunna föreslå att Skatteverket i stället för *Kronofogdemyndigheten* ska få ta emot säkerhet. Som också *Kronofogdemyndigheten* har påpekat saknas t.ex. underlag helt för bedömningen av om i så fall olika regler ska gälla beroende på om säkerhet ställs för att undvika betalningssäkring eller först efter det att verkställigheten av ett beslut om betalningssäkring har begärts.

Regeringen gör alltså bedömningen att det saknas tillräckligt beredningsunderlag för att gå vidare med utredningens förslag om ändringar i reglerna om ställande av säkerhet inför ett beslut om betalningssäkring. Det innebär att bestämmelserna i 18 § tredje stycket betalningssäkringslagen med oförändrat innehåll i sak förs över till förevarande paragraf.

I paragrafen anges därför att *Kronofogdemyndigheten* efter anvisning av Skatteverket får ta emot en säkerhet som den betalningsskyldige, eller där den betalningsskyldige kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa innan ett beslut om betalningssäkring har fattats. Om det är fråga om tull, skatt m.m. enligt tullagen är det i stället Tullverket som ska ge anvisning. Detta framgår av 1 kap. 8 § andra stycket tullagen.

Att *Kronofogdemyndigheten* även får ta emot säkerhet när ett beslut om betalningssäkring har överlämnats till myndigheten för verkställighet framgår av 69 kap. 16 §.

I 18 § femte stycket betalningssäkringslagen finns bl.a. en hänvisning till 10 och 11 §§ lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., benämnd indrivningslagen.

I 10 § indrivningslagen sägs att när uppskov med betalning beviljas får *Kronofogdemyndigheten* ta emot säkerhet som gäldenären eller, där gäldenären kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa. Bestämmelsen fyller ingen funktion i en betalningssäkringssituation och hänvisningen till 10 § indrivningslagen finns därför inte med i förevarande paragraf.

I 11 § indrivningslagen regleras bl.a. vad en säkerhet får bestå av. När det gäller säkerhetens form är det värt att nämna att på punkt-

skatteområdet regleras det i verkställighetsföreskrifter. Även här bör säkerhetens form regleras genom verkställighetsföreskrifter. Det innebär att bestämmelser om i vilken form säkerhet ska ställas får meddelas i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. Hänvisningen till 11 § indrivningslagen finns därför inte med i förevarande paragraf.

När ställd säkerhet får tas i anspråk

18 §

Paragrafen ersätter 18 § fjärde stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras när ställd säkerhet får tas i anspråk.

Enligt huvudregeln får ställd säkerhet tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut. Undantagsvis kan dock Kronofogdemyndigheten medge att säkerheten ska tas i anspråk vid ett senare tillfälle. Detta kan t.ex. ske om den egendom som ställs som säkerhet lättare kan avyttras en viss tid på året och då ge ett bättre pris.

Formuleringen ”när fordringen har förfallit till betalning” i 18 § fjärde stycket betalningssäkringslagen ändras till ”när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut”. Ordalydelsen ändras för att stämma överens med 8 §. Se därför också kommentaren till nyss nämnda paragraf.

I 18 § femte stycket betalningssäkringslagen finns en hänvisning till bl.a. 12 och 13 §§ indrivningslagen. Hänvisningen till 12 § i nyss nämnda lag innebär att Kronofogdemyndigheten vid mottagande av säkerhet ska besluta under vilka förutsättningar säkerheten får tas i anspråk och att ett sådant beslut får ändras när det finns anledning till det. Den hänvisningen är obehövlig eftersom det följer av förevarande paragraf att ställd säkerhet får tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut eller vid den senare tidpunkt som Kronofogdemyndigheten har medgett.

Genom hänvisningen till 13 § indrivningslagen regleras hur ett beslut om att ta säkerhet i anspråk får verkställas. I förevarande lag ges bestämmelser om verkställighet när säkerhet tas i anspråk i 71 kap. 1 §. Hänvisningen till 13 § indrivningslagen görs därför inte i förevarande paragraf utan i första stycket i nyss nämnda lagrum.

Behörig förvaltningsrätt

19 §

Paragrafen ersätter 20 § första stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras vilken förvaltningsrätt som är behörig vid frågor om betalningssäkring.

Förvaltningsrätten i Malmö har i sitt remissvar anfört att bestämmelsen om rätt forum enligt förvaltningsrätten inte är heltäckande. Förvaltningsrätten anför att när Skatteverket ansöker om betalningssäkring rörande en person som kan komma att bli betalningsskyldig för bolagets skatter torde det vara en s.k. lucka i bestämmelserna om rätt forum då det som avgör vilken domstol som utgör rätt forum är var det överklagade beslutet är fattat eller kommer att fattas. Eftersom mål om betalnings-

skyldighet är ett ansökningsförfarande är denna situation, vid en bokstavstolkning, inte reglerad.

Förevarande paragraf förutsätter dock inte att det finns något beslut att överklaga för den betalningsskyldige. Behörig förvaltningsrätt för ansökan är den som enligt 67 kap. hade varit behörig att pröva ett överklagande från den som betalningssäkringen gäller.

Av 20 § andra stycket betalningssäkringslagen framgår vilken förvaltningsrätt som är behörig i mål där Tullverket företräder det allmänna.

Som sägs i 1 § är bestämmelserna om betalningssäkring inte direkt tillämpliga på tull och annan skatt m.m. som ska betalas till Tullverket. Betalningssäkring ska dock få användas även i fortsättningen och i tullagen samt punktskattekontrollagen hänvisas därför till det här kapitlet. Hänvisningarna omfattar även den här paragrafen. I 9 kap. 25 § tullagen och 4 kap. 5 a § punktskattekontrollagen finns dock en alternativ forumbestämmelse.

Ersättning för skada

20 §

Paragrafen ersätter 21 § betalningssäkringslagen.

Paragrafen anger i *första stycket* under vilka förutsättningar en betalningsskyldig kan få ersättning för ren förmögenhetsskada till följd av betalningssäkring för en inte fastställd betalningsskyldighet. Att skadan ska ha tillfogats genom beslutet om betalningssäkring är självklart och uttrycket ”som därigenom har tillfogats honom” tas därför bort.

Den betalningsskyldige har rätt till ersättning dels om betalningsskyldigheten inte alls fastställs slutligt, dels om betalningsskyldigheten fastställs men till ett väsentlig lägre belopp än det som har betalningssäkrats. En motsvarande bestämmelse om skadestånd finns i 21 § första stycket betalningssäkringslagen. I 21 § andra stycket samma lag finns en hänvisning till ersättningslagen. Av förarbetena att döma är syftet med nyss nämnda hänvisning att processkostnader ska ersättas enligt bestämmelserna i ersättningslagen (prop. 1993/94:151 s 147), dvs. processkostnader omfattas inte av rätten till ersättning för skada.

Ersättningslagen upphävs och bestämmelserna i lagen flyttas över till förevarande lag, närmare bestämt till 43 kap. I *andra stycket* föreskrivs därför att första stycket inte gäller för kostnader som omfattas av bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning.

21 §

Paragrafen ersätter 22 § betalningssäkringslagen.

Enligt paragrafen kan ersättning för skada vägras eller sättas ned om den betalningsskyldige inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet eller på annat sätt genom vållande har medverkat till skadan (*punkten 1*), eller det annars är oskäligt att ersättning lämnas (*punkten 2*). Med att den betalningsskyldige inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet avses att den

22 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Talan om skadestånd till följd av betalningssäkring av en inte fastställd betalningsskyldighet förs hos allmän domstol. Ett alternativt tillvägagångssätt för den betalningsskyldige är att först vända sig till Justitiekanslern (JK) och begära skadestånd av staten. JK kan, inom ramen för statens s.k. frivilliga skadereglering enligt förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten, besluta om skadestånd till en enskild. Denna skadereglering är helt kostnadsfri för den enskilde.

Frågor om ersättning för skada ska prövas av allmän domstol. För att undvika att sådana frågor hamnar hos Skatteverket eller hos förvaltningsrätten ges därför i förevarande paragraf en upplysning om att frågor om ersättning för skada prövas på det sätt som gäller för skadeståndsanspråk mot staten. Att Justitiekanslern handlägger anspråk på ersättning med stöd av 21 § betalningssäkringslagen framgår av 3 § förordningen om handläggningen av skadeståndsanspråk mot staten. Bestämmelsen i förordningen ska i fortsättningen hänvisa till 20 §.

Bestämmelser om betalningssäkring som inte får någon motsvarighet

Bestämmelsen i 5 § betalningssäkringslagen om kommunikation och omedelbara beslut får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Besträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1201 f.

AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL

47 kap. Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll

Undantag av uppgifter från föreläggande

1 §

Paragrafen ersätter de delar av 3 kap. 13 § taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, som avser föreläggande, 14 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, samt 17 kap. 7 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

I paragrafen anges, till skillnad från vad som görs i 3 kap. 13 § TL, inte vilka handlingar som på begäran av enskild ska undantas från föreläggande utan vilka uppgifter som ett föreläggande inte får avse. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd. Skälet till ändringen är att i fortsättningen ska vitesförelägganden få överklagas och förevarande bestämmelse ska därför vara tillämplig i bl.a. mål där ett vitesföreläggande har överklagats. Som framgår av 3 § ska rätten att begära undantag av handlingar från kontroll inte längre omfatta den som föreläggs. Den som föreläggs vid vite ges i stället som redan har nämnts rätt att överklaga föreläggandet. Se vidare avsnitt 16.2.

Enligt 3 kap. 13 § tredje stycket TL ska bestämmelserna om handlingar i den paragrafen i tillämpliga delar även gälla föreläggande att lämna uppgifter. Av bestämmelserna om föreläggande i 37 kap. SFL framgår att ett kontrollföreläggande enligt skatteförfarandelagen bara kan avse uppgifter. En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift får, enligt regeringens mening, nämligen även anses innefatta en befogenhet att låta föreläggandet i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av handling. Det rör sig ju enbart om två olika sätt att lämna en uppgift. Någon ändring i sak är inte avsedd. Se avsnitt 16.2 och kommentaren till 37 kap. 6 §.

Paragrafen är bara tillämplig på förelägganden som gäller kontroll av uppgifts- eller dokumentationsskyldighet. Det innebär att t.ex. förelägganden om att fullgöra uppgiftsskyldighet eller medverka personligen enligt 37 kap. 2 och 3 §§ inte omfattas av bestämmelserna om undantag av uppgifter från kontroll.

I första stycket, som motsvarar 3 kap. 13 § första stycket 1 TL, anges att ett föreläggande inte får avse en uppgift i en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Första stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Orden ”i en sådan handling” har infogats efter ordet ”uppgift”.

Andra stycket motsvarar 3 kap. 13 § första stycket 2 och andra stycket TL. Ett föreläggande får inte avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom. Detta gäller dock bara under förutsättning att skyddsintresset är större än uppgiftens betydelse för kontrollen.

Det bör noteras att förevarande paragraf enbart avser förelägganden. Undantag av handlingar från övriga kontroller enligt denna lag får i stället begäras med stöd av bestämmelserna i 2–4 §§.

Det behövs inte någon särskild bestämmelse för att förvaltningsrätten ska kunna pröva om Skatteverkets föreläggande avser uppgifter som verket saknar befogenhet att begära in. Den som har förelagts vid vite kan överklaga och anföra att Skatteverket har överskridit sin föreläggandebefogenhet. Någon motsvarighet till 3 kap. 14 b § andra stycket TL återfinns, såvitt gäller förelägganden, därför inte i skatteförfarandelagen.

Undantag av handlingar från granskning

Vilka handlingar får Skatteverket inte granska?

2 §

Paragrafen ersätter de delar av 3 kap. 13 § första stycket som avser revision och 14 b § andra stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, samt delar av 16 § första stycket och 17 § fjärde stycket lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen.

I 3 kap. 13 § TL och 16 § tvångsåtgärdslagen anges det vilka handlingar som på den enskildes begäran ska undantas från revision och åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. I förevarande paragraf anges i stället

vilka handlingar som Skatteverket inte får granska vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök. Att undantag sker efter begäran framgår av 3 §. Enligt nuvarande bestämmelser avser rätten till undantag från revision och tvångsåtgärder bara handlingar. Denna skillnad jämfört med föreläggande, från vilket även uppgifter kan undantas, berörs inte i förarbetena men bakgrunden är sannolikt att kontrollen vid såväl revision som tvångsåtgärder är inriktad på handlingar. Det är handlingar som får granskas respektive eftersökas och omhändertas. Att granskningen leder till att uppgifter samlas in är en annan sak. För den enskilde är det nämligen tillräckligt att handlingar får undantas eftersom det leder till att handlingen inte får granskas, vilket i sin tur innebär att de uppgifter som finns i handlingarna inte kan samlas in. Därför behålls gällande ordning att granskningsförbudet avseende uppgifter bara gäller vid föreläggande.

Första stycket 1 motsvarar 3 kap. 13 § första stycket 1 TL och 16 § första stycket 1 tvångsåtgärdslagen. I punkten anges att Skatteverket vid kontroll i form av revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök inte får granska handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Med revision avses även s.k. tredjemansrevision enligt 41 kap. 2 § andra stycket.

Enligt *första stycket 2* ska rätten att begära undantagande av handlingar i likhet med gällande rätt även gälla handlingar som inte omfattas av kontrollen. Bestämmelser om detta finns i 3 kap. 14 b § andra stycket TL och 17 § fjärde stycket tvångsåtgärdslagen. Av de paragraferna framgår att om en enskild anser att en handling inte omfattas av kontrollen respektive granskningen ska frågan om undantagande handläggas på samma sätt som en begäran om undantag på grund av beslagsförbud eller skyddsintresse (prop. 1993/94:151 s. 159 och 171).

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

Andra stycket motsvarar 3 kap. 13 § första stycket 2 och andra stycket TL samt 16 § första stycket 2 och andra stycket tvångsåtgärdslagen. Skatteverket får inte granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom. Detta gäller dock bara under förutsättning att handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Begäran om undantag

3 §

Paragrafen ersätter de delar av 3 kap. 13 § första stycket som avser revision och 14 b § andra stycket TL, 14 kap. 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt delar av 16 § första stycket och 17 § fjärde stycket tvångsåtgärdslagen.

Av paragrafen framgår att den som är föremål för revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök och vill att en handling ska undantas från kontrollen måste begära det. Med revision avses även s.k. tredjemansrevision enligt 41 kap. 2 § andra stycket och då avses med ”den som är föremål för revision” den hos vilken revisionen görs. Att rätten att begära undantag inte längre ska omfatta förelägganden är en följd av att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Den som under t.ex. en revision har förelagts vid vite får alltså i stället överklaga vitesföreläggandet och därvid anföra att uppgifterna som efterfrågas inte får granskas. Den som i motsvarande situation har förelagts utan vite att tillhandahålla en handling kan dock begära att handlingen undantas från revisionen med stöd av förevarande paragraf. Se vidare avsnitt 16.2 och kommentaren till 1 §.

Av 42 kap. 4 § följer att Skatteverket för tillsynen över kassaregister har rätt att få tillträde till verksamhetslokaler där verksamheten bedrivs. Enligt 42 kap. 5 § ska, om Skatteverket begär det, den som tillsynen avser tillhandahålla de handlingar som behövs för tillsynen. Rätten att begära undantag för handlingar omfattar därför även den som är föremål för tillsyn. Detsamma gäller i fråga om kontrollbesök enligt 42 kap. 6 och 7 §§.

4 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 § första och andra styckena TL, 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 17 kap. 7 § LSK, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 17 § första stycket första meningen och 28 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

Av *första stycket* framgår att förvaltningsrätten beslutar om undantag från kontroll. Behörig är den förvaltningsrätt som när begäran om undantag görs är behörig att pröva ett överklagande av den som begär undantag. Bestämmelser om behörig förvaltningsrätt för överklagande finns i 67 kap.

Enligt nuvarande bestämmelser gäller olika regler för förfarandet beroende på om undantag begärs från ett föreläggande eller från en revision. Eftersom vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas ska rätten att begära undantag inte längre gälla sådana förelägganden. Den som är föremål för t.ex. revision och som utan vite föreläggs att tillhandahålla en handling som behövs för revisionen får dock begära att handlingen undantas från revisionen. Se avsnitt 16.2 och kommentaren till 3 §.

Av nuvarande regler följer att om undantag begärs från en revision ska handlingen, om Skatteverket anser att den ändå bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till förvaltningsrätten. Det anges inte uttryckligen att det är Skatteverket som ska försegla handlingen men det är knappast möjligt att tolka bestämmelsen på något annat sätt. Förfarandet vid tvångsåtgärder är detsamma som vid revision, dock att det då är granskningsledaren som pekas ut som den som ska avgöra om handlingen trots begäran om undantag ändå bör granskas. Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Det kan tänkas att en reviderad vägrar att tillhandahålla en handling som han eller hon anser ska undantas. I det fallet förefaller en försegling

onödig, såvida inte den reviderade vill att rätten ska pröva frågan utan att granska handlingen (se 6 §), utan den reviderade skulle likaväl kunna ge in handlingen till förvaltningsrätten i samband med att undantag begärs. Det är med hänsyn till bestämmelsernas syfte dessutom olämpligt om en enskild ska behöva lämna över en handling till Skatteverket för försegling och ingivande till förvaltningsrätten.

Om undantag begärs från revision eller tvångsåtgärd enligt nuvarande bestämmelser synes det vara revisorn eller granskningsledaren som, efter att ha prövat om handlingen trots begäran om undantag ändå bör granskas, ombesörjer att begäran och handlingen ges in till förvaltningsrätten.

Det finns skäl att göra några smärre ändringar i förfarandet för undantag av handlingar från granskning i förhållande till vad som gäller i dag för revision och bevissäkring.

En enskild som vill få undantag från aktuella kontroller ska, enligt *första stycket*, i fortsättningen alltid ge in en begäran om undantag till förvaltningsrätten. Det är självklart så att den kontrollerade först måste ha gjort klart för revisorn, granskningsledaren eller annan tjänsteman vid Skatteverket att handlingen enligt den kontrollerades mening inte får granskas. Det är ju bara om revisorn, granskningsledaren eller tjänstemannen trots invändningen om undantag håller fast vid att handlingen bör granskas, som en begäran måste ges in till förvaltningsrätten.

Avgörande för vem som ska ge in den handling som begärs undantagen till förvaltningsrätten bör vara vem som faktiskt har handlingen. Det innebär att om en enskild begär undantag för en handling som Skatteverket redan har ska Skatteverket omedelbart försegla handlingen och överlämna den till förvaltningsrätten. Det bör noteras att en begäran i efterhand inte är poänglös eftersom ett bifall till begäran innebär att innehållet i handlingen varken får återges eller åberopas (se kommentaren till 7 §). Om den enskilde däremot inte har lämnat över någon handling och Skatteverket inte heller på annat sätt har fått tillgång till aktuell handling ska den enskilde ge in handlingen till förvaltningsrätten. En bestämmelse med detta innehåll finns i *andra stycket*. *Kronofogdemyndigheten* har efterfrågat en bestämmelse om att den ska försegla handlingen för det fall det är myndigheten som har handlingen, dvs. i samband med verkställighet av beslut om bevissäkring. Det är bara granskningsledaren som kan bedöma om Skatteverket trots begäran om undantag bör granska en handling. Den frågan kan inte avgöras av Kronofogdemyndigheten när den verkställer ett beslut om bevissäkring. Det förefaller vara omständligt att just förseglingen ska göras av Kronofogdemyndigheten. Någon sådan bestämmelse som Kronofogdemyndigheten har efterfrågat införs därför inte.

Enligt 3 kap. 14 § tredje stycket TL och 17 § första stycket andra meningen tvångsåtgärdslagen ska förvaltningsrätten utan dröjsmål pröva en begäran om undantag. Det är en grundprincip att mål och ärenden ska handläggas utan onödiga dröjsmål och avgöras så snart som möjligt. Redan av dessa allmänna principer följer alltså ett krav på skyndsam handläggning (prop. 1982/83:134 s. 23). Kravet på prövning utan dröjsmål tillför alltså inget och får därför ingen motsvarighet i skatteförfarandelagen.

5 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 a § andra stycket TL, 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 17 kap. 7 § LSK, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 18 § tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen regleras de fall där det är fråga om undantag av uppgift i en sådan upptagning som bara kan läsas, avlyssnas eller uppfattas med tekniska hjälpmedel.

Förevarande paragraf gäller för mål som avser undantagande av uppgifter från såväl revision som föreläggande, bevissäkring, tillsyn över kassaregister samt kontrollbesök. Paragrafen utformas därför med ledning av 18 § tvångsåtgärdslagen vars ordalydelse ger ett vidare tillämpningsområde än 3 kap. 14 a § andra stycket TL.

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

Enligt 11 kap. 2 § regeringsformen ska föreskrifter om rättegång meddelas i lag. I förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen uttalade departementschefen att rättegångsförfarandet i huvudsak bör ha karaktären av lag. Han erinrade vidare om att kravet på lag inte utesluter att regeringen meddelar verkställighetsföreskrifter (prop. 1973:90 s. 387 f.).

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

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

6 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 b § första stycket TL, 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 17 kap. 7 § LSK, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 17 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen anges att om den som vill att en uppgift eller en handling undantas från kontroll begär det, ska förvaltningsrätten pröva om beslut om undantag kan fattas utan att rätten granskar handlingen.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 c § första stycket TL, 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 17 kap. 7 § LSK, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 19 § tvångsåtgärdslagen.

Av paragrafen framgår att om en uppgift eller en handling har undantagits från kontroll, får Skatteverket inte återge eller åberopa innehållet i uppgiften eller handlingen. Detsamma gäller om Skatteverket efter en begäran om undantag men utan beslut av förvaltningsrätten har återlämnat en handling. Det anges dock inte längre särskilt eftersom ordalydelsen ”har undantagits från kontroll” även får anses täcka det fallet.

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

Nuvarande ordalydelse ”eller del av handling” upprepas inte eftersom bestämmelsen även gäller för ”uppgift”, vilket får anses täcka in beslut som avser bara en del av en handling.

I gällande bestämmelser anges att handlingens innehåll inte får återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet. Detta är onödigt detaljerat varför det i paragrafen bara anges att Skatteverket inte får återge eller åberopa innehållet.

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

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

48 kap. Förseningsavgift

Huvudregeln för förseningsavgift

1 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 9 § första stycket och 13 § första stycket taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, om självdeklarationer och särskilda uppgifter, samt 15 kap. 8 § första stycket skattebetalningslagen (1997:486), förkortad SBL, om skattedeklarationer och periodiska sammanställningar.

I paragrafen finns huvudregeln för förseningsavgift. Att en förseningsavgift är en särskild avgift framgår av 3 kap. 17 §.

Av 5 kap. 13 § första stycket TL framgår att taxeringslagens bestämmelser om förseningsavgift också gäller för särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (5 kap. 1 § lagen [2001:1227]) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK), handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § första stycket LSK) samt ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp (5 kap. 2 a § LSK).

Av *första stycket* framgår att paragrafen gäller den som ska lämna skattedeklaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning. Den omfattar uppgiftsskyldighet som följer direkt av lagen, men också uppgiftsskyldighet som uppkommer först efter föreläggande.

Med uttrycket ”i rätt tid” avses deklarationstidpunkten enligt 26 kap. eller 32 kap. och tidpunkten då särskilda uppgifter eller periodiska sammanställningar ska ha kommit in till Skatteverket enligt 33 kap. 10 eller 11 § eller 35 kap. 9 §. Om anstånd med att lämna deklaration eller särskilda uppgifter har medgetts enligt 36 kap. är det i stället den tid som anges i anståndsbeslutet som gäller. För den som är uppgiftsskyldig på grund av ett föreläggande är rätt tid den dag som anges i föreläggandet.

Andra juridiska personer än dödsbon som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt har en extra månad på sig att lämna deklaration (32 kap. 2 § andra stycket). Det innebär att frågan om en annan juridisk person än ett dödsbo ska påföras förseningsavgift på grund av att skyldigheten att lämna inkomstdeklaration inte har fullgjorts i rätt tid inte kan bedömas förrän den senarelagda deklarationstidpunkten har passerats. Den som lämnar deklaration elektroniskt under den extra månaden ska givetvis inte påföras förseningsavgift. Av den som under samma period lämnar deklaration på papper ska däremot förseningsavgift tas ut.

Av *andra stycket* framgår att förseningsavgift inte tas ut om det är fråga om en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 §, en särskild skattedeklaration för redovisning av mervärdesskatt enligt 26 kap. 7 § andra stycket, särskilda uppgifter som redare ska lämna enligt 33 kap. 8 § eller särskilda uppgifter om nedsättning av utländsk skatt enligt 33 kap. 9 §. Bestämmelserna om förseningsavgift i skattebetalningslagen och taxeringslagen innehåller inte några undantag för förenklad arbetsgivardeklaration (med skattebetalningslagens terminologi förenklad skattedeklaration) och vissa särskilda uppgifter. Förseningsavgift tas inte ut i dessa fall, men det framgår på annat sätt än genom undantag i förseningsavgiftsbestämmelserna. För förenklad skattedeklaration är bara de bestämmelser om skattedeklaration som räknas upp i 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL tillämpliga och där finns inte någon hänvisning till bestämmelsen om förseningsavgift. Särskilda uppgifter som redare ska lämna ingår inte i uppräknningen i 5 kap. 13 § första stycket TL av de särskilda uppgifter som förseningsavgiften ska tillämpas på. Uppgift om nedsättning av utländsk skatt är enligt 15 kap. 8 § LSK inte reglerad som en skyldighet att lämna särskilda uppgifter utan som en annan uppgiftsskyldighet till vilken ingen förseningsavgift är knuten. Att undantagen i aktuell paragraf är mer omfattande jämfört med de bestämmelser om förseningsavgift som den ersätter har alltså rent lagtekniska orsaker.

Behovet av förseningsavgiften för skattedeklaration kan diskuteras. Förseningsavgiften för skattedeklaration infördes genom skattebetalningslagen. Förseningsavgiften för tidigare motsvarigheter till skattedeklarationerna (uppbördsdeklaration och särskild deklaration för mervärdesskatt) avskaffades år 1993. Deklarationerna lämnades då på inbetalningskortets baksida. Redovisning och betalning var alltså integrerade. Förseningsavgifterna ansågs därför ha spelat ut sin roll. Den

verkliga påtryckningen var i stället dröjsmålsavgiften som utgick när betalningen skedde för sent. Prop. 2010/11:165

Förseningsavgifterna ansågs åter vara nödvändiga när inbetalning och redovisning enligt skattebetalningslagen skulle ske i olika handlingar. Förseningsavgiften ska verka som påtryckningsmedel för att deklarationerna ska komma in i rätt tid (prop. 1996/97:100 s. 451 f.). Under år 2009 togs 181 700 förseningsavgifter ut på grund av att skattedeklaration inte hade lämnats i rätt tid.

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

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

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

Regelverket innefattar alltså såväl en reell påtryckning för att få in redovisningen (skattetillägget) som en direkt och bestående kostnad för förseningen (hög kostnadsränta). Sett till deklarationsskyldiga som ska redovisa skatt eller avgift med inte obetydliga belopp framstår dessa påtryckningsmedel som fullt tillräckliga. För den gruppen kan förseningsavgiften med den administration som den för med sig inte vara motiverad. Problemet är dock att det finns ett betydande antal deklarationsskyldiga som ska redovisa för låga belopp eller inga belopp alls. I sådana fall fungerar kostnadsränta och skattetillägg inte som påtryckningsmedel att lämna deklarationen i tid.

Om förseningsavgiften för skattedeklaration togs bort skulle det alltså finnas en grupp som kunde lämna deklarationen för sent utan att drabbas av någon sanktion. Risken skulle då vara att antalet för sena deklarationer blev allt fler. Det skulle i sin tur leda till ökad administration eftersom varje skatt eller avgift som inte redovisas i tid genererar ett ärende om omprövning. Mot den bakgrunden bör förseningsavgiften finnas kvar även för skattedeklarationerna.

2 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 9 § andra stycket TL. Av 5 kap. 13 § första stycket TL framgår att bestämmelsen i 9 § också gäller särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (5 kap. 1 § LSK), handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § LSK) samt ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp (5 kap. 2 a § LSK).

Den uppgiftsskyldige ska enligt paragrafen inte anses ha lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, om uppgifterna i deklarationen eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen. För att förseningsavgift ska kunna tas ut måste väsentliga uppgifter saknas. Bristerna ska vara grava och uppenbara. De uppgifter som har lämnats eller godkänts ska vara så bristfälliga att en meningsfull granskning inte kan påbörjas. Ett exempel, som nämns i förarbetena till den nuvarande bestämmelsen, på en brist som kan vara så allvarlig att förseningsavgift ska tas ut, är att utdrag ur räkenskaperna saknas (prop. 1991/92:43 s. 85 och 112). Det motsvaras i dag av att det särskilda räkenskapsutdraget saknas.

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

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

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Undantagen*Fysiska personer i utlandet*

3 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

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

Det finns inte någon direkt motsvarighet till bestämmelsen i gällande rätt, men enligt 4 kap. 5 § andra stycket LSK gäller ett senare datum, den 31 maj, som sista dag för deklaration om den deklarationsskyldige är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands. Den särskilda regleringen avskaffas och en deklarationstidpunkt kommer att gälla för alla fysiska personer.

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

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

Om uppgifterna inte är undertecknade

4 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 12 § TL.

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

Paragrafen gäller bara den som har lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter. Skattedeklarationer omfattas inte. Förseningsavgift kan enligt 1 § bara komma i fråga för vissa särskilda uppgifter. Något krav på undertecknande ska inte gälla för de särskilda uppgifter som svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige samt europeiska intressegrupperingar ska lämna. Sådana särskilda uppgifter omfattas därför inte av förevarande paragraf (se kommentaren till 38 kap. 2 §). Periodiska sammanställningar behöver inte undertecknas och omfattas därför inte heller av bestämmelsen.

I paragrafens sista mening klargörs att förseningsavgiften ska bestämmas enligt 6 § om föreläggandet inte följs. I en sådan situation ska alltså 7 § om flera förseningsavgifter inte tillämpas. Detta framgick av lagtexten fram till 2003 års lagändring. Ändringen kommenterades inte i förarbetena och har sannolikt inte varit avsedd. Om förseningsavgift tas

ut bara på grund av att det saknas en underskrift har Skatteverket fått in uppgifter. Det finns därför inte anledning att se lika allvarligt på den situationen jämfört med om den deklarationsskyldige överhuvudtaget inte har hörts av.

Inte mer än en förseningsavgift för skattedeklaration

5 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen framgår att den som vid samma tillfälle ska ha kommit in med flera skattedekclarationer är försenad med mer än en deklaration inte ska drabbas av mer än en förseningsavgift. Motsvarande gäller enligt skattebetalningslagen eftersom skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt ska redovisas i en och samma deklaration.

För att bestämmelserna om skyldigheten att lämna skattedeklaration ska bli så lättillgängliga som möjligt bygger regleringen på att arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeklaration och punktskatte-deklaration är självständiga varianter av skattedeklaration. Den som ska redovisa skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt ska alltså i formell mening lämna tre deklarationer.

Aktuell bestämmelse innebär att arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeklaration och punktskattedeklaration hålls samman i förseningsavgiftssammanhang så att maximalt en förseningsavgift tas ut för varje tillfälle som deklarationer ska ha kommit in till Skatteverket. Utan bestämmelsen skulle den som vid samma tillfälle är försenad med mer än en deklaration få två eller tre förseningsavgifter. En sådan skärpning av regleringen är inte motiverad.

Den som i rätt tid lämnar en underskriven skattedeklaration enligt fastställt formulär som innehåller i vart fall någon beloppsmässig uppgift till ledning för beskattningen får enligt gällande rätt inte någon förseningsavgift. Det beror på att den deklarationsskyldige anses ha lämnat skattedeklaration även om han eller hon i deklarationen exempelvis bara har redovisat mervärdesskatt men utelämnat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Om en ny deklaration med fullständiga uppgifter inkommer för sent tas inte någon förseningsavgift ut. I detta avseende innebär de nya bestämmelserna en skärpning; en förseningsavgift ska tas ut om inte såväl arbetsgivardeklaration som mervärdesskattedeklaration har lämnats i rätt tid. Den deklarationsskyldige måste alltså för att undgå förseningsavgift lämna åtminstone någon relevant beloppsmässig uppgift avseende såväl arbetsgivarredovisningen som mervärdesskatteredovisningen. En oredovisad skatt ger upphov till onödig administration på samma sätt som en utebliven deklaration gör. Det är därför rimligt att en förseningsavgift tas ut av den som inte lämnar båda deklarationerna i tid.

Den som är sen med redovisningen av såväl skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som punktskatt vid samma tillfälle får enligt gällande rätt två förseningsavgifter, en för skattedeklaration och en för punktskattedeklaration. I fortsättningen ska bara en förseningsavgift tas ut i en sådan situation.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

6 §

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

Förseningsavgiftens storlek regleras i paragrafen. Av *första stycket* framgår att förseningsavgiften är 5 000 kronor för ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som inte lämnar inkomstdeklaration i rätt tid. Av övriga som inte lämnar inkomstdeklaration i rätt tid tas förseningsavgift ut med 1 000 kronor. Förseningsavgift som uppgår till 1 000 kronor gäller även för den som är för sen med att lämna särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning. Förseningsavgift för särskilda uppgifter kan enligt 1 § bara komma i fråga för vissa särskilda uppgifter, nämligen särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, utländska arrangörer som motsvarar ideella föreningar, svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och ägare till ersättningsbostad i utlandet med uppskovsbelopp. Det är alltså bara sådana särskilda uppgifter som avses i aktuell paragraf.

Av den som inte lämnar skattedeklaration i rätt tid tas normalt förseningsavgift ut med 500 kronor. Förseningsavgiften är dock enligt *andra stycket* i stället 1 000 kronor om det är fråga om en skattedeklaration som ska lämnas efter föreläggande. Enligt 15 kap. 8 § andra stycket 2 SBL gäller detsamma om den deklarationsskyldige har varit försenad med skattedeklaration för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Det tas inte ut någon förhöjd avgift vid upprepad försening.

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

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

Termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar

enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms (3 kap. 2 §). Av 2 kap. 2 § första stycket IL framgår att de termer och uttryck som används även omfattar motsvarande utländska företeelser. Förseningsavgift kan alltså tas ut av utländska motsvarigheter till aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar.

Flera förseningsavgifter

7 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 11 § TL.

Förseningsavgift som gäller skyldighet att lämna inkomstdeklaration och särskilda uppgifter tas enligt paragrafen ut i tre steg.

Paragrafen gäller den som direkt enligt lagen är skyldig att lämna inkomstdeklaration. Den som är deklarationsskyldig enligt ett föreläggande omfattas alltså inte.

Regleringen i taxeringslagen omfattar även den som är deklarationsskyldig efter föreläggande. Så var dock inte fallet enligt den tidigare bestämmelsen om fyrdubbling av förseningsavgiften; i dåvarande 5 kap. 5 § andra stycket TL begränsades tillämpningsområdet uttryckligen till skattskyldig som ”utan föreläggande ska lämna självdeklaration”. När bestämmelsen i 5 kap. 11 § TL tillkom angavs inte några skäl för att den även skulle omfatta den som är deklarationsskyldig enligt föreläggande. Avsikten har sannolikt inte varit att förändra rättsläget på den punkten. Ordningen med förseningsavgift i tre steg har tillkommit för att förmå även den som är försenad att lämna deklaration att göra det så tidigt som möjligt under granskningsperioden och härigenom göra den masshantering som deklarationsgranskningen innebär så effektiv som möjligt. Personer som bara är deklarationsskyldiga på grund av ett föreläggande hanteras separat. Det bör vara fullt tillräckligt med en förseningsavgift.

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

Den andra förseningsavgiften tas enligt *första stycket* ut om skyldigheten att lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har fullgjorts inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts. För fysiska personer och dödsbon infaller den tidpunkten den 2 augusti eftersom sådana personer ska lämna deklaration senast den 2 maj. För andra juridiska personer än dödsbon är deklarationstidpunkten beroende av vilket beskattningsår som tillämpas; den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december (32 kap. 2 § första stycket). Den senarelagda deklarationstidpunkten som gäller för andra juridiska personer än dödsbon om de lämnar deklaration elektroniskt, ska inte beaktas i detta sammanhang (32 kap. 2 § andra stycket). Det framgår av *tredje stycket*. Sista dagen att lämna deklaration innan två förseningsavgifter ska tas ut är alltså den 1 juni, den 1 oktober, den 1 februari respektive den 15 mars. Motsvarande tidpunkter som för deklaration gäller för särskilda uppgifter (33 kap. 10 och 11 §§).

Första stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

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

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

Även för den som har haft anstånd med att lämna deklaration eller särskilda uppgifter gäller de ovan angivna tidsgränserna för den andra och tredje förseningsavgiften. Det framgår genom att tiden ska räknas från den tidpunkt då skyldigheten enligt lagen skulle ha fullgjorts. Tiden ska alltså räknas från den lagstadgade deklarationstidpunkten (eller tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter). Av den nuvarande lagtexten framgår inte tydligt vad som gäller i detta avseende. Att deklarationstidpunkten senarelagts genom ett anstånd är inte ett tillräckligt skäl för att förskjuta även tidsgränserna då flera förseningsavgifter ska tas ut. Anståndet minskar den tid som Skatteverket har till sitt förfogande för utredning och beslutsfattande. Det är därför särskilt viktigt att den som har fått anstånd lämnar deklaration vid anståndstidens utgång. Om så inte sker bör förseningen i avgiftssammanhang bedömas utan hänsyn till anståndet. Det innebär också att regleringen blir lättare att tillämpa.

En fysisk person som vid deklarationstidpunkten är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands slipper enligt 3 § förseningsavgift om han eller hon lämnar deklaration senast den 31 maj. Den bestämmelsen ändrar inte den lagstadgade deklarationstidpunkten för dessa personer utan gör endast undantag från förseningsavgiften vid kortare förseningar. Deklarationstidpunkten är alltså den 2 maj även i dessa fall och tidsfristen för beräkning av de tre månader efter vilka en andra förseningsavgift tas ut ska alltså räknas från den dagen.

49 kap. Skattetillägg

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll. Att ett skattetillägg är en särskild avgift framgår av 3 kap. 17 §.

Tillämpningsområdet för skattetillägg

2 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen framgår att skattetillägg ska tas ut på skatter som omfattas av skatteförfarandelagen. Enligt 2 kap. 1 § är lagen tillämplig på alla skatter utom de som särskilt undantas i den paragrafen. En skatt som lagen är tillämplig på är skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Skattetillägg tas enligt gällande rätt inte ut på sådan särskild löneskatt som den enskilde själv ska betala. Undantaget i förevarande paragraf innebär att det ska gälla även

fortsättningsvis. För övriga skatter som lagen tillämpas på gäller bestämmelserna om skattetillägg.

Det bör också nämnas att det i andra lagar finns hänvisningar till bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. SBL. En sådan hänvisning finns bl.a. i 21 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Eftersom förevarande lag ska tillämpas på förfarandet vid uttag av sådan skatt blir bestämmelserna om skattetillägg tillämpliga utan sådan hänvisning. I de lagar där det behövs kommer en hänvisning till 15 kap. SBL att ersättas av en hänvisning till förevarande kapitel. Bestämmelserna om skattetillägg kommer därmed att kunna tillämpas på skatter som inte framgår av lagens tillämpningsområde.

3 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Lagen gäller enligt 2 kap. 2 § för ett antal där uppräknade avgifter. Skattetillägg tas emellertid inte ut på alla de avgifter som lagen är tillämplig på. Det anges därför särskilt i *första stycket* att bestämmelserna om skattetillägg ska tillämpas på avgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980), sådan avgift enligt 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, förkortad AL, som arbetsgivaren ska betala samt avgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. På övriga avgifter som lagen är tillämplig på tas inte något skattetillägg ut. Någon förändring av möjligheterna att ta ut skattetillägg är det inte fråga om utan skillnaderna i regleringen i förhållande till taxeringslagen och skattebetalningslagen har lagtekniska orsaker.

Punkten 2 har utformats enligt *Lagrådets* förslag.

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

Skattetillägg vid oriktig uppgift

4 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 1 § första stycket TL och 15 kap. 1 § första stycket SBL.

I paragrafen finns grunderna för att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift.

Enligt *första stycket 1* ska skattetillägg tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Uppgifter i deklaration, uppgifter i svar på en förfrågan och uppgifter som lämnas till en revisor i samband med en revision (41 kap.) är exempel på uppgifter som är lämnade under förfarandet. En begäran om omprövning omfattas också.

En förutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut är att den oriktiga uppgiften har lämnats till ledning för egen beskattning. I 5 kap. 1 § första stycket TL talas i stället om uppgifter lämnade till ledning för taxering. Termen taxering används inte i skatteförfarandelagen, se avsnitt 5.3.2.

I kravet på att den oriktiga uppgiften ska vara lämnad till ledning för beskattningen ligger att uppgiften ska avse det aktuella beskattnings-

ärendet. De uppgifter som enligt taxeringslagen anses lämnade till ledning för taxeringen kommer alltså att lämnas till ledning för beskattningen, närmare bestämt till ledning för beslut om slutlig skatt. Om en oriktig uppgift som har betydelse för den skattskyldiges slutliga skatt däremot lämnas i en bilaga till en skattedeklaration kan skattetillägg inte komma i fråga. Uppgiften har inte lämnats till ledning för beslutet om slutlig skatt utan till ledning för beslutet om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt. Eftersom den oriktiga uppgiften saknar betydelse för det ärende som den har lämnats i har den skattskyldige inte lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen i paragrafens mening.

Bara uppgifter till ledning för egen beskattning kan leda till skattetillägg. Det anges uttryckligen i bestämmelsen.

I nuvarande bestämmelser anges att det är ”den skattskyldige” som kan påföras skattetillägg. Det förutsätter likställighetsbestämmelser för att t.ex. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt eller punktskatt efter ansökan ska omfattas. Skatteförfarandelagen ska innehålla få likställighetsbestämmelser (se avsnitt 7.2). Detta sker genom att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas och genom att inte använda begreppet skattskyldig i paragrafer som även ska gälla andra än skattskyldiga. Därför anges i stället att det är den som lämnar en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning som kan drabbas av skattetillägg.

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

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

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

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

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

Eftersom 15 kap. 1 § SBL bara gäller skattskyldiga kan skattetillägg inte tas ut med stöd av den bestämmelsen av en person som felaktigt har registrerats som skattskyldig. För att det ska vara möjligt att ta ut skattetillägg av en felaktigt registrerad person som i en skattedeklaration yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt finns en särskild bestämmelse i 15 kap. 16 § SBL.

Förevarande paragraf, som inte begränsar tillämpningsområdet till uppgifter som lämnas av en skattskyldig, innebär att en person som felaktigt har registrerats som skattskyldig omfattas av bestämmelsen. En bestämmelse motsvarande 15 kap. 16 § SBL behövs alltså inte för att uppnå det resultatet (se även betänkandet s. 1288 f.). Bestämmelsen i 15 kap. 16 § SBL gäller bara den som har lämnat oriktig uppgift och därigenom registrerats som skattskyldig. Denna begränsning kommer i fortsättningen inte att gälla. Det bör i praktiken sakna betydelse. Om Skatteverket i något fall felaktigt skulle registrera någon som inte är skattskyldig av andra skäl än att den registrerade har lämnat oriktiga uppgifter, får ett eventuellt skattetillägg hanteras inom ramen för befrielse-reglerna. Detta gäller t.ex. om den enskilde lämnar korrekta uppgifter om sin verksamhet som visar att verksamheten inte är mervärdesskattepliktig. Om Skatteverket ändå registrerar den enskilde till mervärdesskatt och återbetalar överskjutande ingående mervärdesskatt på förvärv för verksamheten finns det i och för sig grund för skattetillägg. Den enskilde har ju lämnat oriktig uppgift i skattedeklaration eftersom han eller hon inte är skattskyldig till mervärdesskatt. Befrielse bör dock medges; felet får anses ursäktligt med hänsyn till Skatteverkets agerande.

Punkten 2 innebär att skattetillägg ska tas ut av den som lämnar oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning. En skillnad i förhållande till gällande reglering är att det framgår uttryckligen av paragrafen att bara uppgifter som har lämnats på annat sätt än muntligen kan leda till skattetillägg.

Av *andra stycket* framgår att skattetillägg vid oriktig uppgift i ett mål om beskattning förutsätter att den oriktiga uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Sakprövning krävs däremot inte om oriktig uppgift lämnas i en begäran om omprövning. I sådana fall kan skattetillägg alltså tas ut även om sakprövning inte kommer till stånd på grund av att en begäran om omprövning återkallas. Se avsnitt 17.8.

5 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 1 § andra stycket TL och 15 kap. 1 § andra stycket SBL.

I paragrafen definieras vad som menas med oriktig uppgift.

Av *första stycket* framgår när en uppgift ska anses vara oriktig. I *punkten 1* anges att en uppgift är oriktig om det klart framgår att den är felaktig. Uppgifter som Skatteverket har underrättat fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklarationsskyldiga om och som är korrekta ska godkännas. Om en uppgift är felaktig eller saknas, ska den deklarationsskyldige genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs (31 kap. 5 §). Godkänner den deklarationsskyldige en felaktig uppgift har han utelämnat en uppgift som han har varit skyldig att lämna, dvs. lämnat en oriktig uppgift enligt *punkten 2*. Andra juridiska personer än dödsbon ska alltid själva lämna samtliga uppgifter.

Av *andra stycket* framgår när en uppgift inte ska anses som oriktig. I *punkten 1* görs en mindre ändring så att inte bara lämnade uppgifter utan också godkända uppgifter ska beaktas vid prövningen av om det finns tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. Av *punkten 2* framgår att en uppgift inte ska anses som oriktig om den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

6 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 2 § TL och 15 kap. 2 § SBL.

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

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

7 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 3 § TL och 15 kap. 3 § SBL.

Av paragrafen framgår att ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska undanröjas om den deklarationsskyldige inom viss tid lämnar en skattedeklaration eller inkomstdeklaration.

Enligt *första stycket 1* ska ett beslut om skattetillägg undanröjas om en skattedeklaration lämnas inom två månader från utgången av den månad då beslutet om skattetillägg meddelades. Enligt *punkten 2* ska tidsfristen inom vilken den deklarationsskyldige ska ha lämnat en inkomst-

deklaration – för att bli av med skattetillägget – räknas fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades. Bestämmelsen i taxeringslagen anger i stället att tidsfristen ska räknas från utgången av det år då beslutet meddelades. Tidpunkten ansågs vara praktisk eftersom beslut om skattetillägg i dessa fall i regel fattas sent under taxeringsåret. Andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration senast den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december, beroende på valt beskattningsår (32 kap. 2 § första stycket). Det innebär att dagens enda deklarationstidpunkt, den 2 maj, ersätts med fem deklarationstidpunkter vad gäller skyldigheten att lämna inkomstdeklaration. Den period under vilken Skatteverket ska fatta beslut om slutlig skatt kommer i fortsättningen att löpa ut vid olika tidpunkter under året. Det är av den anledningen inte längre lämpligt att räkna tiden från utgången av kalenderåret. Bestämmelsen utformas därför på samma sätt som i punkten 1 och knyter tidsfristen till utgången av den månad då beslutet om skattetillägg meddelades. I något fall kan det, beroende på när beslutet meddelas, innebära att den deklarationsskyldige får kortare tid på sig än vad som gäller enligt gällande rätt. Tiden kommer dock aldrig att bli kortare än fyra månader.

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

Skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska enligt *tredje stycket* ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.

Skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

8 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Paragrafen innebär att den som får ett skönsbeskattningsbeslut avseende slutlig skatt som innebär att den slutliga skatten höjs genom omprövning på Skatteverkets initiativ i vissa fall ska påföras skattetillägg. Härigenom ska möjligheten till s.k. skönstaxeringsspekulation stoppas, se avsnitt 17.9.

För att paragrafen ska vara tillämplig ska tre förutsättningar vara uppfyllda. För det första ska ett skönsbeskattningsbeslut ha fattats på grund av att någon inkomstdeklaration inte har lämnats (det första skönsbeskattningsbeslutet). Det framgår av *första stycket 1*.

Den andra förutsättningen är att någon inkomstdeklaration inte heller har lämnats inom en viss tidsfrist efter det första skönsbeskattningsbeslutet. Av *punkten 2* framgår att tidsfristen är samma som den som gäller enligt 7 § om skattetillägg har tagits ut på grund av det första skönsbeskattningsbeslutet. För att aktuell bestämmelse ska vara tillämplig ska alltså tidsfristen för att bli av med det skattetillägg som har tagits ut i samband med det första skönsbeskattningsbeslutet har försuttits. Om det första skönsbeskattningsbeslutet inte har förenats med ett skattetillägg (t.ex. på grund av att det har skett i enlighet med kontrolluppgifter) ska enligt *tredje stycket* tidsfristen i 7 § räknas från utgången av den månad då det första skönsbeskattningsbeslutet meddelades. Om den deklarationsskyldige gör sannolikt att han eller hon inte har fått kännedom om det första skönsbeskattningsbeslutet före utgången av den månad då beslutet meddelades ska fristen räknas från den dag då den deklarationsskyldige fick kännedom om det.

Den tredje förutsättningen, *punkten 3*, är att det första skönsbeskattningsbeslutet omprövas i höjande riktning på Skatteverkets initiativ.

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

Paragrafen har, med viss smärre avvikelser, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

9 §

Paragrafen har innte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns en bestämmelse om skattetillägg för den som inte har gjort skatteavdrag.

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

Utbetalaren ska i en skattedeklaration lämna uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken han eller hon är skyldig att göra skatteavdrag och sammanlagt avdraget belopp (26 kap. 19 § 1 och 2). Den som har gjort ett för lågt skatteavdrag ska, på samma sätt som enligt gällande rätt, lämna uppgift om det faktiskt gjorda skatteavdraget och inte om det skatteavdrag som borde ha gjorts (prop. 1996/97:100 s. 570).

Uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag visar inte om redovisat skatteavdrag är

korrekt eller inte. Det beror på att skatteavdragens storlek är beroende av betalningsmottagarens förhållanden. En fysisk persons bostadsskattskommun avgör t.ex. enligt vilken tabell avdrag ska göras. Mottagarna kan vidare ha särskild beräkningsgrund.

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

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

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

Skattetillägg vid oriktig uppgift ska beräknas till ”20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts” för den som har lämnat uppgiften (11 §). Beräkningsbestämmelsen anknäver till beskattningseffekterna för den som har lämnat den oriktiga uppgiften. Som ovan har konstaterats får ett underlåtet skatteavdrag i vissa fall inte några skatteeffekter alls för utbetalaren. Även om ett beslut om ansvar fattas behöver det inte avse hela det belopp som skatteavdrag borde ha gjorts med. En sanktion som syftar till att upprätthålla respekten för preliminärskattesystemet kan inte kopplas till skatteeffekterna för utbetalaren i form av ett ansvarsbeslut. Skattetillägg bör utgå oavsett om mottagaren i efterhand läker bristen genom att själv betala sin slutliga skatt. Beräkningsbestämmelsen bör därför inte ge intryck av att skattetillägget bestäms med hänsyn till utbetalarens beskattning.

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

Aktuell bestämmelse ska tillämpas även när det skatteavdrag som borde ha gjorts måste uppskattas skönmässigt. Utbetalarens ansvar för

underlåtna skatteavdrag kan uppskattas enligt 59 kap. 4 §. Någon skönsbeskattning av utbetalaren i den mening som avses i 6 § och 57 kap. sker däremot inte. Prop. 2010/11:165

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 17.7.5.

När får skattetillägg inte tas ut?

10 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 8 § 2, 4 och 5 TL och 15 kap. 7 § 3 och 4 SBL.

Av paragrafen framgår i vilka situationer skattetillägg inte får tas ut.

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

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

Regeringen föreslår ingen ändring av innebörden i uttrycket kontrollmaterial. Med kontrollmaterial ska alltså avses material som normalt är tillgängligt vid taxeringen (jfr prop. 1991/92:43 s. 65). Förhållandevis höga krav bör ställas för att kontrollmaterialet ska anses vara normalt tillgängligt. Precis som tidigare bör krävas att materialet tas fram årligen för deklarationskontrollen. Materialet bör också vara generellt i den mening att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som haft en utgift eller inkomst etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Både kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige och material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Det bör vidare krävas att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklarationerna regelmässigt får tillgång till materialet. Något krav på att materialet ska vara direkt tillgängligt ställs inte. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i Riksskatteverkets beskattningsdatabas och som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen omfattas av bestämmelsen.

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

En förutsättning för att material ska anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial är alltså att Skatteverkets administrativa rutiner är så ordnade att de som granskar deklarationerna regelmässigt får tillgång till materialet. Vad som är normalt tillgängligt kontrollmaterial kommer därmed att förändras över tid. Det är nödvändigt för att syftet med bestämmelsen – att göra undantag från skattetillägg när risken för skatteundandragande normalt är begränsad – ska kunna uppnås.

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

Kontrollmaterialet ska dessutom ha varit tillgängligt för Skatteverket ”inom ett år från utgången av beskattningsåret”. Tidsfristen har förlängts med en månad i förhållande till nuvarande bestämmelse. Motsvarande tidsfrist finns i 12 och 15 §§. Med ett år avses en tolv månadersperiod. Om beskattningsåret t.ex. går ut den 30 juni 2013 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2014.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

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

Punkten behandlas i avsnitt 17.7.3.

Enligt *punkten 2* får skattetillägg inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften. Bestämmelsen är generösare än nuvarande motsvarigheter om frivillig rättelse. Skattetillägg ska inte tas ut om den uppgiftsskyldige rättar en oriktig uppgift efter det att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion. Om däremot rättelsen sker efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet ska skattetillägg tas ut på samma sätt som enligt gällande bestämmelser. Lagtekniskt framgår det genom att rättelsen ska ha skett ”på eget initiativ”. Om den uppgiftsskyldige agerar på grund av Skatteverkets information om generella kontrollaktioner, anses rättelsen gjord på den uppgiftsskyldiges initiativ. Är det däremot så att Skatteverket har beslutat om revision eller annan kontroll av den uppgiftsskyldige som omfattar den aktuella frågan, kan en rättelse inte anses gjord på den uppgiftsskyldiges initiativ. Detsamma gäller en rättelse som sker efter det att den uppgiftsskyldige av någon annan anledning har skäl att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet. Nuvarande praxis och förarbeten till bestämmelserna om frivillig rättelse får i sistnämnda hänseende även i fortsättningen vara vägledande för bedömningen av om undantaget från skattetillägg kan tillämpas (prop. 1971:10 s. 269 f., RÅ79 1:59 samt RÅ80 1:79). Se avsnitt 17.7.2.

Skattetillägg kan enligt 9 § tas ut på grund av att skatteavdrag inte har gjorts. Enligt gällande regler tas skattetillägg på icke avdragen skatt ut på grund av att oriktig uppgift har lämnats. Den som inte har gjort skatteavdrag, men som på eget initiativ lämnar uppgift om detta till Skatteverket bör inte drabbas av skattetillägg. I sådana fall finns enligt 59 kap. 2 § möjlighet att göra utbetalaren ansvarig för den skatt som borde ha dragits av. Utbetalaren bör inte dessutom drabbas av skattetillägg. Undantaget i punkten 2 utvidgas därför till att även omfatta den situationen. För att undantaget ska vara tillämpligt krävs att det av utbetalarens meddelande tydligt framgår att skatteavdrag inte har gjorts på en viss preciserad utbetalning.

I *punkten 3* finns ett undantag för obetydliga skattebelopp. Skattetillägg får inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt (se kommentaren till 66 kap. 28 §). Av språkliga skäl ersätts ordet "underlåtenheten" med "passiviteten".

Om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår till vilka perioder skatten eller avgiften ska hänföras, får en omprövning enligt 66 kap. 35 § hänföras till en viss period. Det hindrar inte att skattetillägg tas ut om den uppgiftsskyldige har lämnat oriktiga uppgifter i en eller flera skattedeklarationer. När undantaget från skattetillägg för obetydliga belopp tillämpas i ett sådant fall bör dock av rättssäkerhetsskäl hänsyn tas till att skattetillägget avser flera perioder. En uppdelning av skattebeloppet på de antal perioder som de oriktiga uppgifterna är hänförliga till bör därför göras och om beloppet för varje period är obetydligt bör inte något skattetillägg tas ut.

Paragraferna 5 kap. 8 § 1 och 3 TL samt 15 kap. 7 § 1 och 2 SBL innehåller bestämmelser som inte får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Det gäller undantagen för rättelse av felräkning eller skrivfel och avvikelse som avser bedömning av ett yrkande.

Enligt den förstnämnda bestämmelsen ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av deklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs att felet direkt framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande. Felaktigheten ska vidare vara så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felet (se prop. 1971:10 s. 269). Att denna typ av fel inte ska leda till skattetillägg framgår numera redan av definitionen av oriktig uppgift. Enligt definitionen ska en uppgift nämligen inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut (5 § andra stycket 1).

Det förekommer att den som skönsbeskattas i avsaknad av deklaration har lämnat skriftliga uppgifter på något annat sätt än genom en deklaration. Vid beräkningen av skattetillägg ska uppgifterna beaktas (15 § första stycket 1 a). Skulle uppgifterna till följd av sådan uppenbar felräkning eller skrivfel som har angetts ovan vara felaktiga, ska givetvis felet rättas innan uppgifterna beaktas vid beräkningen. Det skulle ju aldrig komma i fråga att lägga de felaktiga uppgifterna till grund för beskattningen. Det är självklart och gäller även utan att det uttryckligen anges att skattetillägg inte ska tas ut vid uppenbar felräkning eller felskrivning (jfr prop. 1977/78:136 s. 198).

Den nuvarande bestämmelsen om att skattetillägg inte ska tas ut om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak har inte heller någon självständig betydelse. Ett oriktigt yrkande ska nämligen framgå av deklarationsmaterialet. Dessutom måste den deklarationsskyldige i någon form ha redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet (prop. 1977/78:136 s. 144 f.). Om sakomständigheterna har redovisats korrekt föreligger inte någon oriktig uppgift eftersom uppgiften (yrkandet) tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt

underlag för ett riktigt beslut (5 § andra stycket 1). Om lämnade eller godkända uppgifter visserligen har varit ofullständiga, men det av övriga uppgifter från den deklarationsskyldige framgår att uppgifterna är motstridiga, orimliga eller att det föreligger en uppenbar brist, föreligger inte heller någon oriktig uppgift; i sådana fall är det uppenbart att uppgiften (yrkandet) inte kan läggas till grund för ett beslut (5 § andra stycket 2).

Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift

Huvudregeln

11 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § första stycket TL och 15 kap. 4 § första stycket SBL.

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift.

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

I första meningen anges en definition av vad som menas med ”skattetillägg på slutlig skatt”. Uttrycket används sedan i 12, 13, 15 och 21 §§.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

12 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § andra stycket TL och 15 kap. 4 § andra stycket SBL.

Av paragrafen framgår att skattetillägget ska beräknas enligt en lägre procentsats, 10 respektive 5 procent, om det av normalt tillgängligt kontrollmaterial framgår att uppgiften är oriktig. Med normalt tillgängligt kontrollmaterial avses detsamma som i 10 § 1. Vad som avses med skattetillägg på slutlig skatt framgår av 11 §.

Att skattetillägg inte alls ska tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som också har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret framgår av 10 § 1. De lägre procentsatserna enligt förevarande paragraf ska alltså tillämpas om det av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket framgår att en uppgift är oriktig. Bestämmelse i 5 kap. 4 § andra stycket TL anger i stället att den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket. Bestämmelsen i 15 kap. 4 § andra stycket SBL är i stort sett likalydande. Motsvarande uttryck används i 5 kap. 8 § 2 TL. Enligt den bestämmelsen ska skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller

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

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

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

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

Beslutsfristen för dagens taxeringsbeslut kommer inte att få någon direkt motsvarighet i skatteförfarandelagen. Taxeringsbeslutet ska ingå som en del i beslutet om slutlig skatt och någon frist för när detta beslut senast ska fattas föreslås inte. Däremot finns en tidsfrist för när ett besked om slutlig skatt senast ska skickas ut; det ska till andra juridiska personer än dödsbon ske senast den 15 i den tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (i de flesta fall den 15 december, se 56 kap. 10 § andra stycket). Till fysiska personer och dödsbon ska ett besked om slutlig skatt skickas senast den 15 december efter beskattningsårets utgång (56 kap. 10 § första stycket). Beslutet om slutlig skatt måste alltså fattas dessförinnan. Det är därmed i vart fall teoretiskt möjligt att fatta

beslut om slutlig skatt efter utgången av den elfte månaden efter beskattningsåret. Kontrollmaterial som blir tillgängligt under den ordinarie beslutsperioden (efter utgången av den elfte månaden, men före den 15 i den tolfte månaden) skulle alltså inte kunna beaktas om en tidsfrist motsvarande den som gäller enligt 5 kap. 4 § andra stycket TL behålls. Det vore inte en bra ordning.

Det bör däremot inte leda till problem att som gemensam tidpunkt välja den mest generösa. Kontrollmaterialet ska alltså i fortsättningen vara tillgängligt ”inom ett år från utgången av beskattningsåret” för att de lägre procentsatserna ska tillämpas. Med ett år avses en tolv månaders-period. Om beskattningsåret t.ex. går ut den 30 juni 2013 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2014.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i förevarande paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

Enligt 10 § 1 får skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket. Nuvarande undantag från skattetillägg för oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av en obligatorisk kontrolluppgift utvidgas alltså till att även gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial. I vissa situationer när skattetillägg enligt gällande rätt tas ut med en lägre procentsats kommer inte något skattetillägg att tas ut i fortsättningen. Avgörande för vilken bestämmelse – låg procentsats eller undantag – som ska tillämpas blir om kontrollmaterialet innehåller tillräcklig information för att den oriktiga uppgiften ska kunna rättas. Denna uppdelning gäller redan enligt gällande rätt för obligatoriska kontrolluppgifter. Om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrolluppgiften tas inte något skattetillägg ut. Framgår den oriktiga uppgiften av kontrolluppgiften utan att kontrolluppgiften innehåller tillräckliga uppgifter för en rättelse, tas skattetillägg ut med en låg procentsats. Se författningskommentaren till 10 § och avsnitt 17.7.3.

Periodiseringsfel

13 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 4 § tredje stycket TL och 15 kap. 4 § tredje stycket SBL.

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

En mindre justering görs i *punkten 2* om skattetillägg med två procent. Enligt nuvarande bestämmelse krävs att den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader efter den som beloppet borde ha hänförts till. I förevarande paragraf anges i stället att det ska handla om en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförts till. Ändringen görs för att det ska vara tydligt att en för tidig redovisning av ingående mervärdesskatt omfattas av

bestämmelsen. Punkten 2 a har utformats i enlighet med *Lagrådets* Prop. 2010/11:165 förslag. Ordet ”från” ersätts med orden ”före eller fyra månader efter”.

Vad som avses med skattetillägg på slutlig skatt framgår av 11 §.

Underskott

14 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 6 § första stycket TL. Bestämmelserna i 5 kap. 6 § andra och tredje styckena TL finns i 16 §.

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

Skattetillägg kan tas ut även i fall då den oriktiga uppgiften inte har prövats i sak. Det gäller om en oriktig uppgift lämnas i ett omprövningsärende och begäran om omprövning därefter återkallas innan Skatteverket har prövat den i sak (se författningskommentaren till 4 § och avsnitt 17.8). Om den oriktiga uppgiften skulle leda till ett underskott är det missvisande att, som i 5 kap. 6 § första stycket TL, ange att skattetillägget ska beräknas på en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört. Den oriktiga uppgiften har ju inte prövats och därmed inte rättats. I paragrafen föreskrivs därför i stället att beräkning ska ske på underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats.

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

Beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning

Huvudregeln

15 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 5 § TL och 15 kap. 5 § SBL.

I paragrafen regleras beräkningen av skattetillägg vid skönsbeskattning.

I *första* stycket anges procentsatser och hur skattetillägget ska beräknas. Vad som avses med skattetillägg på slutlig skatt framgår av 11 §.

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

Termen skönstaxering används inte i lagen, se kommentaren till 57 kap. 1 §. Skönstaxering enligt taxeringslagen och skönsbeskattning enligt skattebetalningslagen ryms båda i termen skönsbeskattning.

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

Enligt gällande regler ska kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande vid beräkningen av skattetillägg räknas den skattskyldige till godo. Detta ska enligt förevarande paragraf även gälla annat normalt tillgängligt kontrollmaterial, se avsnitt 17.7.4. Det är bara sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som kan läggas till grund för beslut om slutlig skatt utan föregående utredning från Skatteverket som avses. Det framgår av att skattetillägg ska beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den deklarationsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt kontrollmaterialet (jfr prop. 2002/03:106 s. 130, 235 och 236).

För att kontrollmaterialet ska beaktas krävs att det har varit tillgängligt för Skatteverket inom viss tid. I 5 kap. 5 § TL föreskrivs att kontrolluppgiften ska ha varit tillgänglig ”före utgången av november taxeringsåret”. Tidsfristen överensstämmer med den som gäller för att fatta grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL. Den sistnämnda beslutsfristen kommer inte att få någon direkt motsvarighet i den nya lagen. Taxeringsbeslutet ska ingå som en del i beslutet om slutlig skatt och någon frist för när detta beslut senast ska fattas föreslås inte. Däremot finns en tidsfrist för när ett besked om slutlig skatt senast ska skickas ut; det ska till andra juridiska personer än dödsbon ske senast den 15 i den tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (i de flesta fall den 15 december, se 56 kap. 10 § andra stycket). Till fysiska personer och dödsbon ska ett besked om slutlig skatt skickas senast den 15 december efter beskattningsårets utgång (56 kap. 10 § första stycket). Beslutet om slutlig skatt måste alltså fattas dessförinnan. Det är därmed i vart fall teoretiskt möjligt att fatta beslut om slutlig skatt efter utgången av den elfte månaden efter beskattningsåret. Kontrollmaterial som blir 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. 5 § andra stycket TL behålls.

Motsvarande situation gäller den tidsfrist som finns i 12 §. Där anges att kontrollmaterial som har varit tillgängligt ”inom ett år från utgången av beskattningsåret” ska beaktas. Med ett år avses en tolv månadersperiod. Om beskattningsåret t.ex. går ut den 30 juni 2013 ska kontrollmaterialet vara tillgängligt senast den 30 juni 2014. Tidsfristen i aktuell bestämmelse bör utformas på samma sätt. Se också 10 §.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i förevarande paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

Hänsynen till kontrolluppgifter vid beräkningen av skattetillägg i skönstaxeringssituationer infördes i 5 kap. 5 § TL vid 2003 års översyn. Motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen. När bestämmelserna förs samman i en paragraf blir bestämmelsen om hänsyn till

kontrollmaterial formellt tillämplig även för skönsbeskattning som gäller skatt eller avgift som ska redovisas i en skattedeklaration. Prop. 2010/11:165

Första stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* redaktionella synpunkt.

I *andra stycket* anges att för det fall skönsbeskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

Underskott

16 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 6 § andra och tredje styckena TL. Bestämmelsen i 5 kap. 6 § första stycket TL finns i 14 §.

I paragrafen finns särskilda beräkningsbestämmelser för fall då skönsbeskattningen påverkar ett underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst.

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

I *första stycket* anges hur skattetillägget ska beräknas om en skönsbeskattning har minskat ett underskott som inte utnyttjas samma beskattningsår. I *andra stycket* anges hur skattetillägget ska beräknas om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott utnyttjas.

Beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

17 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen framgår att skattetillägg som under vissa förutsättningar ska tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §), ska beräknas till fyrtio procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.

Se författningskommentaren till 8 § och avsnitt 17.9.

Beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

18 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen framgår att skattetillägg på icke gjort skatteavdrag ska beräknas till fem procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts.

Se kommentaren till 9 § och avsnitt 17.7.5.

19 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 7 § TL och 15 kap. 6 § SBL.

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

De nuvarande bestämmelserna reglerar vilka invändningar som inte ska beaktas. För att bestämmelsen ska bli lättare att förstå formuleras den om så att den i stället anger vilka förhållanden som ska beaktas. Uttrycket "invändning" ersätts med "förhållanden". Det sistnämnda beskriver bättre de olika situationer som avses. Hänsyn ska t.ex. tas till ett avdragsyrkande oavsett om det framställs som en invändning mot Skatteverkets övervägande om att ta ut skattetillägg eller av annan anledning (givetvis under förutsättning att avdraget rör samma fråga som skattetillägget). Den uppgiftsskyldige kan ju t.ex. ha framställt yrkandet i en begäran om omprövning redan innan Skatteverket har uppmärksammat en oriktig uppgift. Enligt *Lagrådets* mening måste det som ska beaktas när underlaget för beräkning av skattetillägg bestäms förekomma som en invändning eller ett yrkande i målet eller ärendet, varför ordet invändning bör användas. Med hänsyn till ovan nämnda skäl anser regeringen dock att ordet förhållanden bör användas. Vid bestämmandet av underlaget ska Skatteverket beakta vissa förhållanden, detta oavsett om en invändning eller ett yrkande har gjorts i målet eller ärendet.

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

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

till grund för skattetillägget inte ska påverka underlaget för skattetillägg. Det gäller oavsett om yrkandet påverkar skatten det innevarande året eller ett annat år. Exemplet tillför inte något och slopas därför.

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

Paragrafen har delvis utformats enligt *Lagrådets* förslag. Uttrycket ”skattetilläggsgrundande frågan” har ersatts med ”fråga som ligger till grund för skattetillägget”.

Rätträkning

20 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Paragrafen innehåller en bestämmelse som kompletterar det s.k. kvittningsförbudet i 19 §. Av 19 § framgår att underlaget för skattetillägg inte ska påverkas av någon annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget.

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

Rätträkning kan bli aktuell vid beräkning av såväl skattetillägg på grund av oriktig uppgift som skattetillägg på grund av skönsmässig avvikelser från uppgifterna i deklarationen.

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

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Ordet ”gäller” har ersatts med orden ”föranleds av”.

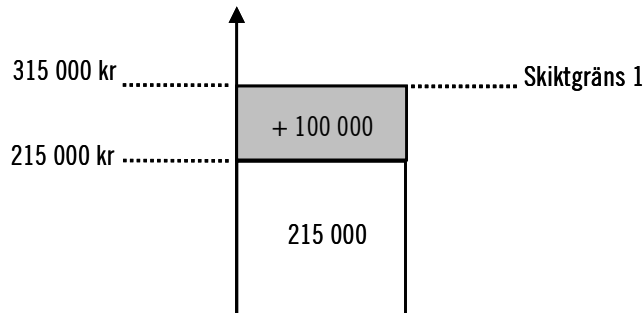
Följande två exempel får illustrera hur bestämmelsen ska tillämpas. Skiktgränserna för statlig inkomstkatt antas vara 315 000 kronor och 475 000 kronor.

Exempel 1

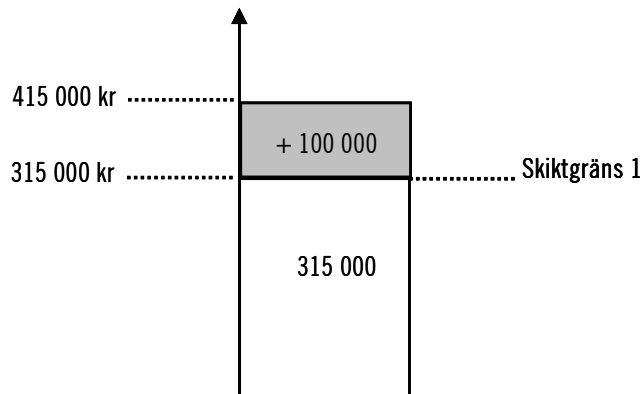
I exemplet bortses från egenavgifter. En enskild näringsidkare redovisar och beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 315 000 kronor. Härfter upptäcker Skatteverket en oredovisad inkomst på 100 000 kronor. Näringsidkaren invänder då att han eller hon vill göra värdeminskningssavdrag med 100 000 kronor. Avdraget, som gäller en

annan fråga än den oredovisade inkomsten och som hade kunnat göras redan i deklarationen, godtas av Skatteverket. Det ursprungliga beskattningsbeslutet är alltså beloppsmässigt riktigt. Den oriktiga uppgiften motsvarar ett belopp om 100 000 kronor.

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

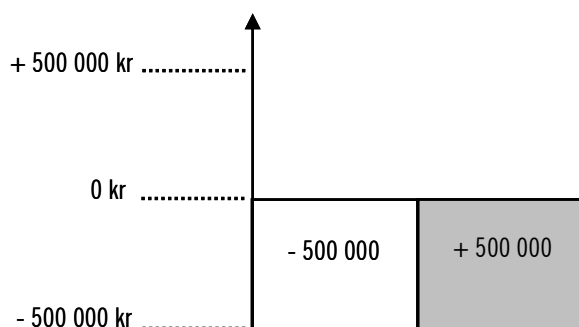


Om rätträkning inte görs blir utfallet ett annat. Beloppet som motsvarar den oriktiga uppgiften läggs direkt på den ursprungligen beslutade inkomsten. Skattetillägg beräknas med 40 procent av skatten i skiktet 315 000–415 000 kronor. Det innebär att den nedre skiktgränsen för statlig inkomstskatt passeras.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

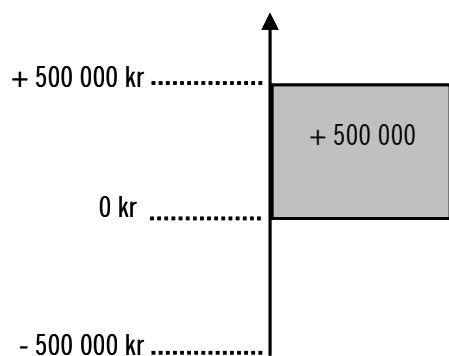


Ett bolag redovisar och beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 0 kronor. Härefter upptäcker Skatteverket en oredovisad inkomst på 500 000 kronor. Bolaget invänder då att bolaget vill göra ett avdrag med 500 000 kronor. Avdraget, som gäller en annan fråga än den oredovisade inkomsten och som hade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

Rätträkningsmetoden ger följande resultat. Först justeras den ursprungligen beslutade inkomsten med avdraget på 500 000 kronor eftersom detta avdrag hade kunnat göras i deklarationen. Det ger en utgångspunkt för skattetillägsberäkningen på -500 000 kronor. Härpå läggs beloppet som motsvarar den oriktiga uppgiften. Underskottsskattetillägg beräknas med 40 procent på en fjärdedel av 500 000 kronor. Skattetillägget blir 50 000 kronor.



Om rätträkning inte görs utan beräkning i stället görs på fiktiv skatt blir utfallet ett annat. Beloppet som motsvarar den oriktiga uppgiften läggs direkt på den ursprungligen beslutade inkomsten. Skattetillägg beräknas med 40 procent av skatten i skiktet 0–500 000 kronor. Skattetillägg kommer därmed att beräknas på statlig skatt trots att ingen skatt ska betalas. I exemplet antas skattesatsen vara 28 procent. Skattetillägget blir 56 000 kronor.



Som exemplen ovan visar innebär rätträkningen att skattetillägget beräknas på faktisk skatt (eller underskott) i stället för på fiktiv skatt. Det får betydelse för skattetilläggets storlek i situationer då någon av skiktgränserna passeras eller då inkomsten rör sig mellan underskott och överskott. För de uppgiftsskyldiga är rätträkningen så gott som uteslutande positiv eftersom den nästan undantagslöst leder till ett lägre skattetillägg. Det skulle också av praktiska skäl vara svårt för Skatteverket att hantera en annan ordning eftersom det ställer krav på att verket i ett stort antal fall håller reda på dels den korrekta beskattningen, dels den fiktiva beskattningen som har legat till grund för skattetillägget. Rätträkningen ger också ett mer korrekt resultat än en beräkning på fiktiv skatt. Skatteverket tillämpar i praktiken redan rätträkning även om det saknas uttryckligt lagstöd för detta. Rätträkning bör användas och det bör framgå att så ska ske av lagen.

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

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

Mer än en procentsats

21 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 23 § TL.

I paragrafen finns bestämmelser om hur beräkningen av skattetillägg ska göras om tillägget ska tas ut enligt mer än en procentsats.

Av *första stycket* framgår att paragrafen är tillämplig när skattetillägg på slutlig skatt ska beräknas enligt mer än en procentsats. Vad som avses med skattetillägg på slutlig skatt framgår av 11 §.

Andra stycket reglerar hur beräkningen ska göras om skattetillägg ska beräknas på undandragen skatt. Skatten på det sammanlagda undanhållna

beloppet ska då fördelas på de respektive undanhållna delbeloppen efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen. Följande exempel får illustrera bestämmelsen:

A har underlåtit att redovisa två inkomster i inkomstslaget tjänst, en på 20 000 kronor och en på 30 000 kronor. Skattetillägg ska tas ut med 20 procent på den första oriktiga uppgiften och med 10 procent på den andra. Det sammanlagda undandragna beloppet är 50 000 kronor. I exemplet antas att skatten på beloppet är 25 000 kronor. Skattetillägg med 20 procent ska beräknas på ett skattebelopp om 10 000 kronor ($20\,000/50\,000 \times 25\,000$). Det innebär att skattetillägget blir 2 000 kronor (20 procent av 10 000). Skattetillägg med 10 procent ska beräknas på 15 000 kronor ($30\,000/50\,000 \times 25\,000$). Detta skattetillägg blir alltså 1 500 kronor (10 procent av 15 000).

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

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

50 kap. Kontrollavgift

Kassaregister och personalliggare

När ska kontrollavgift tas ut?

1 §

Paragrafen ersätter 24 § första stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen finns grunderna för att ta ut kontrollavgift av den som bl.a. inte fullgör skyldigheten att använda kassaregister.

I kassaregisterlagen anges grunderna för kontrollavgift i fem punkter. I paragrafen finns två punkter. *Punkten 1*, som ersätter punkterna 1, 2, 4 och 5 i den nuvarande paragrafen, avser skyldigheten att använda kassaregister. Häri innefattas skyldigheten att ha ett kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Kontrollavgift ska alltså tas ut av den som överhuvudtaget inte har något kassaregister trots att ett sådant ska användas enligt 39 kap. 4–6 §§. Den som använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav ska också påföras en kontrollavgift. I 39 kap. 8 § regleras kraven som ett kassaregister ska uppfylla. Ett kassaregister ska bl.a. vara certifierat.

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

den som inte tar fram och erbjuder kunden ett kvitto. Brister i dessa avseenden utgör alltså grund för kontrollavgift.

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

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

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

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

Skatteverket tar i sitt remissvar upp att innebörden av skyldigheterna i 50 kap. 1, 3 och 7 §§ bör ges i lag och inte i verkställighetsföreskrifter. Skyldigheten att använda bl.a. kassaregister framgår av 39 kap. och inte av verkställighetsföreskrifter. Vissa detaljkrav av skyldigheterna i 39 kap. kommer dock att framgå av verkställighetsföreskrifter. Se avsnitt 6.2 och 12.1. Regeringen anser att skyldigheterna inte i varje detalj behöver kunna utläsas direkt av paragrafer i detta kapitel. Det innebär att nuvarande ordning behålls.

2 §

Paragrafen ersätter 24 § andra stycket samt 25 och 26 §§ kassaregisterlagen.

Av paragrafen framgår storleken på kontrollavgiften som avses i 1 § (kassaregister).

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

I *andra stycket* finns en särskild bestämmelse om avgiftsnivån för det fall en avgift redan har tagits ut och ytterligare en avgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades. Kontrollavgiften är i sådana fall 20 000

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

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

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

I stället införs en bestämmelse som anger att en andra kontrollavgift inte får tas ut förrän näringsidkaren har fått skälig tid på sig att avhjälpa bristerna, se 6 §. Härigenom tydliggörs att ansvaret för att reglerna följs ligger hos näringsidkaren även efter det att en kontrollavgift har tagits ut. Vid sidan av beslutet om kontrollavgift kommer det inte att behövas något formligt föreläggande. Skatteverket bör givetvis informera om denna skyldighet vid tillsynen eller kontrollbesöket och en upplysning kan lämpligen tas in i en bilaga till beslutet om kontrollavgift.

De nuvarande två bestämmelserna om i vilka fall kontrollavgiften ska vara 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor bör ersättas av en gemensam bestämmelse som motsvarar 26 § kassaregisterlagen. Förhöjd avgift kommer att gälla för kontrollavgifter som tas ut på grund av överträdelser som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om den senaste kontrollavgiften meddelades. Det gäller oberoende av om överträdelsen avser samma brist eller om det är fråga om nya brister. Ska kontrollavgift tas ut på grund av samma brist är dock enligt 6 § förutsättningen för att överhuvudtaget ta ut kontrollavgift att näringsidkaren har fått skälig tid för att avhjälpa bristen.

Av 24 § andra stycket kassaregisterlagen framgår att kontrollavgiften tillfaller staten. Det följer av 52 kap. 11 §.

3 §

Paragrafen ersätter 12 § första stycket branschkontrollagen.

I branschkontrollagen anges grunderna för kontrollavgift i fyra punkter. I förevarande paragraf sammanfattas grunderna i två punkter. *Punkten 1*, som ersätter punkterna 1–3 i den nuvarande paragrafen, avser den som inte har fullgjort skyldigheten att dokumentera identifikations-

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

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

Personalliggaren ska enligt 39 kap. 12 § finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen. Skyldigheten följer direkt av lagen och förutsätter inte någon begäran från Skatteverket. Det innebär att Skatteverket vid ett kontrollbesök alltid ska kunna granska personalliggaren. Är personalliggaren inte tillgänglig vid ett kontrollbesök ska kontrollavgift tas ut enligt *punkten 2* i förevarande paragraf (motsvarar den nuvarande punkten 4).

4 §

Paragrafen ersätter 12 § andra stycket och 13–15 §§ branschkontrollagen.

Av paragrafen framgår storleken på kontrollavgiften som avses i 3 § (personalliggare).

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

Skyldigheten att föra personalliggare kan anses fullgjord även om det finns vissa brister (se kommentaren till 3 §). Kontrollavgift med 10 000 kronor ska då inte tas ut. Däremot kan det bli aktuellt att ta ut en kontrollavgift med 2 000 kronor för att en person som inte är dokumen-

terad är verksam vid kontrollen. Kontrollavgift på 2 000 kronor förutsätter alltså inte att en kontrollavgift på 10 000 kronor tas ut vid samma tillfälle.

I *andra stycket* finns en särskild bestämmelse om avgiftsnivån för det fall att en avgift redan har tagits ut och ytterligare en avgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om den senaste kontrollavgiften meddelades. Kontrollavgiften är i sådana fall 20 000 kronor. Tillsammans med 6 § ersätter bestämmelsen 14 och 15 §§ branschkontrollagen.

Paragraferna 14 och 15 i branschkontrollagen innehåller båda bestämmelser om att kontrollavgiften ska vara 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor. Enligt 14 § branschkontrollagen är förutsättningarna för förhöjd avgift att avgift har tagits ut enligt 12 § och att ett föreläggande om att göra rättelse inom viss tid inte har följts. Förhöjd avgift enligt 15 § branschkontrollagen kan tas ut om en kontrollavgift har tagits ut för en överträdelse och näringsidkaren därefter inom ett år har gjort sig skyldig till ytterligare en överträdelse.

Gränserna mellan de båda bestämmelserna är inte helt tydliga. I 14 § branschkontrollagen avses ytterligare en kontrollavgift för samma brist medan i 15 § samma lag avses ytterligare en kontrollavgift för en ny brist. Huruvida det är fråga om samma brist eller nya brister kan vålla gränsdragningsproblem.

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

I stället införs en bestämmelse som anger att en andra kontrollavgift inte får tas ut förrän näringsidkaren har fått skälig tid på sig att avhjälpa bristerna, se 6 §. Härigenom tydliggörs att ansvaret för att reglerna följs ligger hos näringsidkaren även efter det att en kontrollavgift har tagits ut. Vid sidan av beslutet om kontrollavgift kommer det inte att finnas något formligt föreläggande. Skatteverket bör givetvis informera om denna skyldighet vid kontrollbesöket och en upplysning kan lämpligen tas in i en bilaga till beslutet om kontrollavgift.

De nuvarande två bestämmelserna om i vilka fall kontrollavgiften ska vara 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor bör ersättas av en gemensam bestämmelse som motsvarar 15 § branschkontrollagen. Förhöjd avgift kommer att gälla för kontrollavgift som tas ut på grund av överträdelser som har inträffat inom ett år från den dag då det senaste beslutet om kontrollavgift meddelades. Det gäller oberoende av om överträdelsen avser samma brist eller om det är fråga om nya brister. Ska kontrollavgift tas ut på grund av samma brist är dock enligt 6 § förutsättningen för att överhuvudtaget ta ut kontrollavgift att näringsidkaren har fått skälig tid för att avhjälpa bristen.

Av 12 § andra stycket branschkontrollagen framgår att kontrollavgiften tillfaller staten. Det följer av 52 kap. 11 §.

5 §

Paragrafen ersätter 17 § branschkontrollagen och 28 § kassaregisterlagen.

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

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

Vitesförelägganden enligt förevarande lag får överklagas (se avsnitt 20.9).

6 §

Paragrafen har inte någon direkt motsvarighet i gällande rätt, men tillsammans med 2 § andra stycket och 4 § andra stycket ersätter den 14 § branschkontrollagen och 25 § kassaregisterlagen. Se kommentarerna till 2 och 4 §§.

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

Skatteverket kan enligt 1 och 3 §§ ta ut kontrollavgift vid varje kontrolltillfälle då brister har konstaterats. Det är emellertid inte rimligt att avgift tas ut för samma brist förrän näringsidkaren har haft skälig tid på sig för att avhjälpa bristen. Om t.ex. en näringsidkare påförs kontrollavgift med 10 000 kronor för att han eller hon inte har något certifierat kassaregister bör han eller hon kunna fortsätta att bedriva verksamheten utan sådant kassaregister och utan att riskera ytterligare kontrollavgift under den tid som det tar i anspråk att köpa in ett certifierat kassaregister.

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

Andra brister är sådana att de kan avhjälpas i det närmaste omgående. Det gäller kravet att registrera alla försäljningar och att erbjuda kvitto för den som har ett certifierat kassaregister. Kravet att göra korrekta och fullständiga anteckningar för den som har en personalliggare och att hålla denna tillgänglig kan likaså i princip omgående uppfyllas. Om bristen som har föranlett kontrollavgift är att uppgifter inte har bevarats behövs

inte heller någon längre tid för att vidta rättelse. Det handlar ju om att för framtiden följa kravet på bevarande och inte att rekonstruera tidigare uppgifter, jfr kommentaren till 39 kap. 17 §.

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

Om bristen inte avhjälpas inom skälig tid riskerar näringsidkaren att drabbas av ytterligare en kontrollavgift om Skatteverket gör en kontroll och bristen då kvarstår. Sker kontrollen inom ett år räknat från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades är kontrollavgiften dessutom enligt 2 § andra stycket och 4 § andra stycket 20 000 kronor i stället för 10 000 kronor.

Torg- och marknadshandel samt omsättning av investeringsguld

7 §

Paragrafen ersätter 15 kap. 9 § SBL och 5 § första stycket torgkontrollagen.

I paragrafens *första stycke* finns bestämmelser om kontrollavgift för den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av torg- och marknadsplats eller vid omsättning av investeringsguld.

Båda dokumentationsskyldigheterna innefattar ett krav på att bevara de dokumenterade uppgifterna, se författningskommentarerna till 39 kap. 13 och 14 §§. Dokumentationsskyldigheten förlorar sin mening om inte uppgifterna också bevaras så att Skatteverket kan granska dem. För att kontrollavgiften ska sanktionera dokumentationsskyldigheten i dess väsentligheter bör alltså även bevarandet omfattas av avgiften. Så är fallet enligt 5 § torgkontrollagen, men däremot inte enligt 15 kap. 9 § SBL. Enligt den sistnämnda bestämmelsen tas kontrollavgift ut om säljaren inte ”fullgjort skyldigheten att utföra en sådan identitetskontroll av köparen som avses i 14 kap. 1 a §”. Häri torde inte ligga en skyldighet att bevara dokumentationen. Den som gör sig av med dokumentationen drabbas alltså inte av någon sanktion.

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

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

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

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

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

Enligt *andra stycket* är kontrollavgiften 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts. Dokumentationsskyldigheten gäller enligt 39 kap. 13 och 14 §§ vid varje upplåtelse tillfälle respektive transaktion. En kontrollavgift ska alltså tas ut för varje upplåtelse respektive transaktion. Det innebär att den som hyr ut tio platser vid exempelvis en marknad drabbas av tio kontrollavgifter om dokumentationsskyldigheten inte fullgörs för någon av upplåtelseerna.

51 kap. Befrielse från särskilda avgifter

1 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 14 § TL, 15 kap. 10 och 11 §§ SBL, 5 § andra stycket första meningen torgkontrollagen, 16 § första stycket branschkontrollagen samt 27 § första stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen finns bestämmelser om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift.

Av *första stycket* framgår att befrielse ska medges om det är oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp.

Befrielsereglerna för skattetillägg och förseningsavgift har varit utgångspunkten för de gemensamma regler om befrielse som föreslås i förevarande paragraf. Det innebär att utrymmet för befrielse blir större för kontrollavgifterna enligt skattebetalningslagen och torgkontrollagen. Uppenbarhetsrekvisitet försvinner och ytterligare grunder för befrielse tillkommer; befrielse ska ske om felaktigheten eller passiviteten kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Dessutom införs en möjlighet till delvis befrielse. Förändringarna är motiverade eftersom även dessa kontrollavgifter kan uppgå till mycket

höga belopp. Den omständigheten att artikel 6 i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, sannolikt omfattar dessa kontrollavgifter är också ett argument för flexibla och generösa bestämmelser om befrielse.

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

Delvis befrielse av skattetillägg och förseningsavgift kan enligt nuvarande bestämmelser göras till hälften eller en fjärdedel. Regeringen anser att nivåerna för befrielse i lagtexten bör tas bort. Skälen för detta redovisas i avsnitt 17.7.1. Där redogör regeringen också för vissa hållpunkter för tillämpningen.

Nuvarande bestämmelser om befrielse skiljer på ursäktlighetsfall och andra oskälighetsfall. Eftersom ursäktlighet är en typ av oskälighet tillför den uppdelningen inte något i sak. Uppdelningen gör däremot bestämmelsen onödigt omfattande och bör därför inte upprätthållas. I fortsättningen ska det bara finnas en grund för befrielse, nämligen att det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

I *andra stycket 1* anges omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Lagrådet noterar att till skillnad från nuvarande bestämmelser anges inte vems ålder, hälsa eller liknande förhållanden som ska beaktas eller vem som ska ha felbedömt en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena i punkterna 1 a och b. Regeringen konstaterar att bestämmelserna om befrielse från särskilda avgifter även gäller för andra än skattskyldiga. Dessutom används inte begreppet skattskyldig i en generell betydelse i skatteförfarandelagen (se avsnitt 7.2). Begreppet skattskyldig eller något liknande kan alltså inte användas i förevarande paragraf. Av sammanhanget framgår det dock att en specifik person avses, nämligen den som kan påföras en särskild avgift. Av 48–50 kap. framgår vem som kan påföras en särskild avgift. Befrielse kan dock även bli aktuell när någon annan är sjuk, t.ex. en medhjälpare (prop. 1977/78:136 s. 206).

Vid bedömningen ska också beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten (*punkten 2*).

Enligt *punkten 3* ska särskilt beaktas om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet. Gällande motsvarigheter avser bara skattetillägg. Bestämmelsen infördes bl.a. för att säkerställa att det svenska skattetilläggssystemet skulle uppfylla de krav som följer av artikel 6 i Europakonventionen. När förevarande paragraf utvidgas till att även omfatta kontrollavgifterna, bör bestämmelsen även omfatta dessa avgifter eftersom de sannolikt också omfattas av artikel 6. I stället för att avgränsa tillämpningsområdet genom uttrycket ”kontrollavgift eller skattetillägg” har det enklare

”avgift” valts. Det innebär att bestämmelsen också kommer att avse förseningsavgift. I praktiken kommer det sannolikt att få en mycket begränsad betydelse. En förseningsavgift får inte påföras senare än två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts och risken är liten för att handläggningen av ett ärende av så enkel beskaffenhet skulle dra ut på tiden (jfr 52 kap. 2 §).

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

Skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den skattskyldige inte har lämnat deklaration ska enligt 49 kap. 7 § undanröjas om skattedeklaration eller inkomstdeklaration lämnas inom viss tid. Tröskel-effekten för den som missar de angivna tidsfristerna och drabbas av fullt skattetillägg är stor. Att deklarationsskyldigheten har fullgjorts korrekt om än för sent är emellertid en omständighet som ska beaktas vid bedömningen av om det finns skäl för befrielse (jfr RÅ 2008 ref. 61 I, refereras i avsnitt 17.5). Om fristen har missats med bara några dagar och skatten kan bestämmas i enlighet med lämnade uppgifter bör det i många fall finnas skäl att delvis befria från skattetillägg med stöd av proportionalitetsbestämmelsen.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 10 § 3 inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits är obetydligt. Eftersom skattetillägg i vissa fall tas ut med 2 procent kan skattetillägget trots den bestämmelsen bli så lågt att det inte är försvarligt att ta ut det. I sådana fall kan befrielse från skattetillägget medges.

Vid bedömningen av oskälighetskriteriet ska även beaktas om felaktigheten eller passiviteten har medfört att den som avgiften gäller har 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 (*punkten 4*).

52 kap. Beslut om särskilda avgifter

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Beslut om förseningsavgift

2 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt ett beslut om förseningsavgift senast ska meddelas.

Under vilken tidsperiod beslut om förseningsavgift kan fattas får i taxeringslagen och skattebetalningslagen läsas ut av bestämmelserna om omprövning. Innebörden av dessa bestämmelser är att beslut om förseningsavgift ska meddelas senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 9 § första stycket SBL) eller, om det innebär en längre frist, inom ett år från den dag då den deklarationsskyldige lämnade deklaration, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (21 kap. 9 § andra stycket SBL). Motsvarande bestämmelser finns i 4 kap. 14 § TL.

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

En tvåårsfrist för beslut om förseningsavgift bör därför kunna gälla generellt. Fristen ska räknas från den dag då uppgiftsskyldigheten senast skulle ha fullgjorts enligt lagen eller, om personen är deklarationsskyldig först efter föreläggande, från den dag då deklarationen senast skulle ha lämnats enligt föreläggandet. Om anstånd med att lämna deklaration eller särskilda uppgifter har medgetts enligt 36 kap. räknas dock fristen från den dag som anges i anståndsbeslutet.

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

Beslut om skattetillägg

Skattetillägg vid oriktig uppgift och skönsbeskattning

3 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt. Under vilken tidsperiod beslut om skattetillägg kan meddelas får i stället läsas ut av dessa lagars bestämmelser om omprövning. Några undantagssituationer är dock särskilt reglerade för skattetilläggen. Det gäller beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende (5 kap. 18 § första stycket TL) och oriktig uppgift i ett mål om taxering eller beskattning (5 kap. 18 § andra stycket TL och 15 kap. 13 § SBL). Särskilda bestämmelser finns också om att beslut om skattetillägg ska justeras om ett taxeringsbeslut eller ett beskattningsbeslut i den aktuella frågan ändras (5 kap. 19 § TL och 15 kap. 14 § SBL). Vidare finns

bestämmelser om att eftertaxering och efterbeskattning inte får avse enbart särskild avgift (5 kap. 16 § TL och 21 kap. 13 § tredje stycket SBL). De sistnämnda bestämmelserna innebär att ett beslut om skattetillägg ska fattas samtidigt som eftertaxering eller efterbeskattning sker av den fråga som skattetillägget avser. Tidsfristerna för eftertaxering och efterbeskattning blir härigenom avgörande för när beslut om skattetillägg senast ska meddelas.

Den valda lagstiftningstekniken medför att tidsfristerna för grundbeslut regleras på två olika ställen i lagarna och att slutsatserna i stor utsträckning får dras från bestämmelser som enligt sin lydelse gäller omprövning. Regleringen blir tydligare om lagen uttryckligen reglerar vilka tidsfrister som gäller för beslut om skattetillägg. I förevarande paragraf finns därför en huvudregel enligt vilken ett beslut om 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 (tvåårsfristen). Tidsfristen motsvarar den som gäller för omprövning till den skattskyldiges nackdel enligt 4 kap. 14 § första stycket TL och 21 kap. 9 § första stycket SBL.

Om skattetillägget ska tas ut avseende skatt för beskattningsåret 2013 ska alltså beslutet meddelas senast den 31 december 2015. För den som har exempelvis det brutna räkenskapsåret den 1 juli 2013–den 30 juni 2014, ska beslut om skattetillägg meddelas senast den 31 december 2016.

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

Termen taxeringsår används varken i denna paragraf eller i lagen i övrigt, se avsnitt 5.3.2.

Skattetillägg vid för sen eller utebliven deklaration

4 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen framgår att den period under vilken beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning får meddelas förlängs för den som inte har lämnat en deklaration i tid eller inte har lämnat någon deklaration.

Paragrafen har inte någon direkt motsvarighet i taxeringslagen och skattebetalningslagen. Vad som gäller får läsas ut av bestämmelserna om förlängd tidsfrist för ordinarie omprövning till den skattskyldiges nackdel i 4 kap. 14 § andra stycket TL och 21 kap. 9 § andra stycket SBL. Det är emellertid inte helt klart om dessa bestämmelser gäller i fall där den skattskyldige inte har lämnat någon deklaration. Regeringen föreslår i 66 kap. 22 § en omprövningsbestämmelse av vilken det tydligt framgår att den förlängda tidsfristen gäller såväl den som lämnar deklaration för sent som den som överhuvudtaget inte har lämnat någon deklaration. Motsvarande ska gälla för beslut om skattetillägg. I annat fall kan den som inte har lämnat någon deklaration hamna i ett bättre läge än den som har lämnat deklaration för sent. Se författningskommentaren till 66 kap. 22 §.

I *första stycket* anges vad som gäller om den deklarationsskyldige lämnar deklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det är bara i sådana fall som tvåårsfristen behöver förlängas med ett år räknat från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Om den deklarationsskyldige lämnar deklaration tidigare ger nämligen tvåårsfristen minst ett år räknat från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket.

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

Skattetillägg vid efterbeskattning

5 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I taxeringslagen och skattebetalningslagen anges dock att eftertaxering/efterbeskattning inte får avse enbart särskild avgift (5 kap. 16 § TL) respektive skattetillägg eller förseningsavgift (21 kap. 13 § tredje stycket SBL).

I paragrafen finns ett undantag från huvudregeln i 3 § för fall då skattetillägg tas ut samtidigt som den skatt eller avgift som tillägget avser beslutas genom efterbeskattning. Beslut om efterbeskattning ska som huvudregel meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 §). Föresättningsarna för att efterbeskattning ska få ske finns i 66 kap. 27–34 §§.

Oriktig uppgift i ett omprövningsärende

6 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 18 § första stycket TL. Någon motsvarande bestämmelse finns inte för skattetillägg som tas ut enligt skattebetalningslagen.

Enligt paragrafen får ett beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende meddelas efter tvåårsfristen i 3 § om det meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet. Normalt innefattar beslutet i omprövningsärendet en prövning i sak. Om begäran om omprövning återkallas avslutas ärendet med ett avskrivningsbeslut. Skattetillägg kan tas ut även i ett sådant fall, se kommentaren till 49 kap. 4 § och avsnitt 17.8. Beslutet om skattetillägg får i så fall meddelas samtidigt som avskrivningsbeslutet.

Tillämpningsområdet utvidgas till att gälla generellt för skattetillägg. Även skattetillägg som tas ut enligt skattebetalningslagen ska alltså omfattas.

Oriktig uppgift i ett mål om beskattning

7 §

Paragrafen motsvarar 5 kap. 18 § andra stycket TL och 15 kap. 13 § SBL.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om att skattetillägg på grund av en oriktig uppgift som lämnas i ett mål om beskattning får tas ut även efter tvåårsfristen i 3 §. Beslutet får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft.

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

8 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns en bestämmelse om när beslut om skattetillägg på inte gjorda skatteavdrag senast ska meddelas. Förutsättningen för att besluta om ett sådant skattetillägg är att skatteavdrag inte har gjorts. Beslutet saknar samband med de skattebeslut som fattas för varje redovisningsperiod på grundval av en skattedeklaration. De i 3–7 §§ angivna beslutsfristerna för skattetillägg vid oriktig uppgift och skönsbeskattning kan därför inte tillämpas.

Redan i förutsättningen för skattetillägg – skatteavdrag har inte gjorts – ligger att utbetalaren har brutit mot reglerna på ett sådant sätt att en sexårsfrist för beslut är motiverad. Av *första stycket* framgår att ett beslut ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts. Motsvarande beslutsfrist gäller för beslut om utbetalarens ansvar för underlåtna skatteavdrag, se 59 kap. 6 §.

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

Paragrafen behandlas i avsnitt 17.7.5.

Beslut om kontrollavgift

9 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Paragrafen reglerar när ett beslut om kontrollavgift senast ska meddelas.

Ett beslut om att ta ut kontrollavgift enligt 50 kap. 1 eller 3 §, dvs. som gäller den som ska ha ett kassaregister och föra en personalliggare, ska enligt *första stycket* meddelas inom två år från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.

Av *andra stycket* framgår att ett beslut om kontrollavgift enligt 50 kap. 7 §, dvs. som gäller den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel eller omsätter investeringsguld, ska meddelas inom två år från den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentations-skyldigheten 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.

Inget beslut för en person som har avlidit

10 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 20 § andra stycket TL och 15 kap. 15 § SBL.

Bestämmelsen avser beslut att ta ut förseningsavgift, skattetillägg eller kontrollavgift (se 3 kap. 17 §). Ett sådant beslut får inte fattas efter det att den person som det gäller har avlidit. Om personen avlider efter beslutet är bestämmelsen däremot inte tillämplig och den särskilda avgiften kan drivas in.

Särskild avgift tillfaller staten

11 §

Paragrafen ersätter 5 kap. 20 § första stycket TL, 12 § andra stycket branschkontrollagen och 24 § andra stycket kassaregisterlagen.

Av paragrafen framgår att särskilda avgifter ska tillfalla staten. I 3 kap. 17 § definieras de särskilda avgifterna.

I skattebetalningslagen finns inte någon bestämmelse om att avgifterna tillfaller staten eftersom det ansågs ligga i sakens natur (prop. 1996/97:100 s. 601). Inte heller i torgkontrollagen finns någon sådan bestämmelse.

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

Bestämmelser om särskilda avgifter som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i taxeringslagen och skattebetalningslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 5 kap. 15 § TL och 15 kap. 12 § SBL (befrielse även när något yrkande inte har framställts), samt
- 5 kap. 19 § TL och 15 kap. 14 § SBL (ändring av skattetillägg efter beslut eller dom).

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1288 f.

Bestämmelsen i 5 kap. 21 § TL får inte heller någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Skälet för detta är samma som för 5 kap. 19 § TL (se betänkandet s. 1291 f.).

53 kap. Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt*1 §*

Paragrafen ersätter 11 kap. 2 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

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

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

Däremot saknar innehållet i förevarande paragraf relevans för beslut om F-skatt, särskild A-skatt och preliminär A-skatt samt beslut om slutlig skatt. Genom att termen beskattningsbeslut överges kommer nämnda beslut inte längre att omfattas, vilket ökar tydligheten (se avsnitt 18.2).

I 11 kap. 2 § andra stycket SBL anges att en ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång får Skatteverket hänföra till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. En ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. Det innebär att vid omprövning får undantag göras från regeln att beslut fattas för varje redovisningsperiod för sig. Eftersom undantaget gäller vid omprövning och överklagande ges det i 66 kap. 35 §.

Av *andra stycket* framgår hur beslut ska fattas om mervärdesskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje förvärv enligt 26 kap. 7 § andra stycket. I dessa fall ska beslut fattas för varje förvärv med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter. Andra stycket har införts efter förslag av *Lagrådet*.

I *tredje stycket* regleras hur beslut ska fattas om punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Då ska beslut om skatten fattas för varje händelse med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

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

Paragrafen ersätter 11 kap. 16 och 18 a §§ SBL.

I *första stycket* anges att om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten och avgifterna ha fattats i enlighet med deklarationen, s.k. automatiska beslut.

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för en och samma redovisningsperiod kan i vissa fall redovisas i två olika skattedeklarationer. Så kan vara fallet om en näringsidkare i sin egenskap av privatperson har anlitat någon för att utföra t.ex. trädgårdsarbete. Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hänförliga till näringsverksamheten ska redovisas i en arbetsgivardeklaration men näringsidkaren kan välja att lämna en förenklad arbetsgivardeklaration för ersättningen till trädgårdsarbetaren (26 kap. 3 och 4 §§). Eftersom en förenklad arbetsgivardeklaration ska lämnas för varje betalningsmottagare kan det även förekomma att en privatperson redovisar skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för en och samma redovisningsperiod i två eller flera olika deklarationer (26 kap. 4 §).

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

I *andra stycket* finns bestämmelser om automatisk ändring. En sådan ändring är bara tillämplig i fall där skatten och avgifterna har beslutats i enlighet med en i rätt tid och på rätt sätt lämnad deklaration. Med andra ord måste det finnas ett beslut enligt första stycket.

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

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

Det är bara i fall där en skattskyldig väljer att redovisa i en förenklad skattedeklaration som skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för en och samma redovisningsperiod ska redovisas i flera olika skattedeklarationer. Bestämmelsen i andra stycket är bara tillämplig i sådana fall, dvs. en eller flera förenklade arbetsgivardeklarationer ska ha lämnats, vilket anges i *andra stycket 1*.

I fall skatteavdrag och arbetsgivaravgifter har beslutats i enlighet med en i rätt tid och på rätt sätt lämnad deklaration och det därefter kommer in en korrigerad arbetsgivardeklaration får skatten och avgifterna inte ändras automatiskt utan beslutet måste omprövas eftersom den

korrigerade deklarationen är att anse som en begäran om omprövning. För att det ska framgå klart och tydligt undantas i *andra stycket 2* inte bara fall där beslutet enligt första stycket har hunnit omprövas utan även fall där omprövning har begärts.

Om det efter att en omprövning har begärts men innan beslutet har omprövats kommer in en förenklad arbetsgivardeklaration får den tas med vid omprövningen.

Andra stycket har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

3 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 17 § SBL.

Av 26 kap. 3 § andra stycket följer att den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Om den registrerade skriftligen upplyser Skatteverket om att det varken finns skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter att redovisa för en viss redovisningsperiod behöver deklaration dock inte lämnas för den perioden.

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

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

4 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 18 § SBL.

I paragrafen anges att om en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt ska varje oredovisad skatt eller avgift bestämmas till noll kronor. Detsamma gäller om skatten eller avgifterna inte har redovisats i deklarationen. I paragrafen finns även bestämmelsen om att i fall skatten eller avgifterna redovisas senare ska ett beslut i stället anses ha fattats i enlighet med redovisningen, såvida inte nollbeslutet redan har omprövats.

5 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 1 § andra stycket 5 och 6 SBL.

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

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

Termen beskattningsbeslut förs inte över till skatteförfarandelagen (se avsnitt 18.2). En motsvarande ordning ska dock gälla även i fortsättningen, dvs. förfarandet fram till beslutet om återbetalning m.m. ska regleras i lagarna om punktskatt medan förfarandet därefter ska regleras i skatteförfarandelagen. För att uppnå det föreskrivs att besluten om återbetalning m.m. enligt respektive punktskattelag ska anses som ett beslut om punktskatt enligt skatteförfarandelagen.

Hänvisningen till 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel i 11 kap. 1 § andra stycket 5 b SBL har inte fått någon motsvarighet i den här lagen eftersom lagen om skatt på gödselmedel har upphört att gälla vid utgången av år 2009 (se prop. 2009/10:41, bet. 2009/10:SkU21, rskr 2009/10:122, SFS 2009:1499).

54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt

1 §

Paragrafen ersätter 17 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK.

Av *första stycket* framgår att om skatt enligt SINK eller skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, ska redovisas av den skattskyldige, ska beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehållet i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 § och andra tillgängliga uppgifter. Det är samma ordning som gäller för beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt (53 kap. 1 §).

Av hänvisningen i *andra stycket* följer att om en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 § har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen, s.k. automatiskt beslut. Lämnas ingen deklaration anses skatten ha bestämts till noll kronor.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

2 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, anges inom vilken tid och på vilket sätt Skatteverket får besluta om särskild inkomstskatt för den som är skattskyldig enligt SINK eller A-SINK i andra fall än som avses i 1 §.

Utgångspunkten är att den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK eller A-SINK alltid ska göra skatteavdrag, antingen för preliminär skatt eller för särskild inkomstskatt. Föreskrifterna för att skatteavdrag ska göras för särskild inkomstskatt finns i 13 kap. 3 och 4 §§. Avdragen skatt ska redovisas i en arbetsgivardeklaration och vara inbetald senast på deklarationsdagen.

Om en utbetalare inte gör skatteavdrag med rätt belopp, får Skatteverket enligt 59 kap. 2 § besluta att utbetalaren ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Av 59 kap. 3 § framgår att om utbetalaren görs ansvarig ska ett beslut om betalningsskyldighet som huvudregel även fattas för mottagaren.

Mottagarens skattskyldighet påverkas inte av utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag och ansvar när skatteavdrag inte görs med rätt belopp. Mottagaren har nämligen i egenskap av skattskyldig alltid ett ansvar för att skatten betalas. En annan sak är att om utbetalaren gör ett korrekt skatteavdrag behöver mottagaren aldrig betala in någon skatt.

Det ovan sagda innebär att om utbetalaren inte gör något skatteavdrag, är mottagaren skyldig att betala skatten. Skatteverket bör i sådana fall besluta att även mottagaren ska betala skatten, dvs. göra mottagaren och utbetalaren solidariskt betalningsansvariga. Detta gäller redan enligt 12 kap. 1 § SBL och 9 a § första stycket SINK. Däremot innehåller inte A-SINK någon bestämmelse som gör det möjligt för Skatteverket att besluta att även mottagaren ska vara betalningsskyldig i fall utbetalaren inte gör föreskrivet skatteavdrag. En sådan möjlighet införs i förevarande lag (se avsnitt 18.3).

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

Det bör även nämnas att skatten inte heller kan betalas genom skatteavdrag i fall där förmånernas andel av en ersättning är så stor att den kontanta ersättningen inte räcker för att betala skatten på hela den skattepliktiga ersättningen. I sådana fall ska den skattskyldige själv betala skillnaden mellan den skatt som borde ha dragits av och den som har dragits av. Enligt 9 § tredje stycket SINK och 12 § tredje stycket A-SINK är utbetalaren betalningsskyldig för mellanskillnaden. Betalningsskyldigheten flyttas alltså till mottagaren och skälen för detta redovisas i avsnitt 18.3 och i kommentaren till upphävandet av 9 § SINK och 12 § tredje stycket A-SINK. Av 13 kap. 3 och 4 §§ förevarande lag framgår att skatteavdrag ska göras för särskild inkomstskatt från kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK eller A-SINK.

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

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

Kontrolluppgifter i inkomstslaget tjänst ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga, dvs. även för personer som ska beskattas enligt SINK och A-SINK (23 kap. 2 §). En kontrolluppgift ska innehålla uppgift om avdragen skatt (24 kap. 4 § 2). Om det av kontrolluppgiften och annan utredning framgår att preliminärskatteavdrag har gjorts för en skattskyldig som ska beskattas enligt SINK eller

A-SINK, ska Skatteverket besluta om särskild inkomstskatt enligt Prop. 2010/11:165 förevarande paragraf.

Samtidigt som Skatteverket beslutar om särskild inkomstskatt ska verket i ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 2 § bestämma den slutliga skatten till noll kronor. Av 56 kap. 9 § 2 framgår att Skatteverket från den slutliga skatten ska göra avdrag för avdragen A-skatt. Eftersom den slutliga skatten är noll kronor uppkommer en pluspost som är lika stor som avdragen skatt. Denna pluspost ska enligt 61 kap. 5 § 2 tillgodoräknas den skattskyldige, vilket gör att det uppkommer ett överskott på kontot. Hur stort överskottet blir beror på om den särskilda inkomstskatten har hunnit debiteras. Om den särskilda inkomstskatten inte har debiterats framgår det av 64 kap. 4 § att ett lika stort belopp ska spärras från återbetalning. När den särskilda inkomstskatten debiteras används det spärrade beloppet för att betala skatten.

I fall den särskilda inkomstskatten redan har debiterats kommer tillgodoräkandet av plusposten från slutskatteberäkningen enligt 62 kap. 11 § att avräknas från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld, där den särskilda inkomstskatten ingår.

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

Bestämmelserna i 3 § ska dock inte tillämpas om den skattskyldige enligt 4 § SINK eller 5 a § A-SINK begär att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. I sådana fall kommer den avdragna skatten nämligen att tillgodoräknas den skattskyldige inom ramen för den slutskatteberäkning som ska göras enligt 56 kap. 9 §.

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

Beslut enligt förevarande paragraf ska fattas inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning enligt 66 kap. Det innebär att beslut som är till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 21 §). Om kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande saknas eller varit felaktig är tidsfristen i stället sex år (66 kap. 27 § 3). För beslut som är till fördel för den skattskyldige finns det i princip ingen tidsgräns (66 kap. 19 §).

Skatteverkets beslut enligt förevarande paragraf får omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i 66 och 67 kap. Tiden för omprövning och överklagande är sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Om beslutet meddelas sent gäller bestämmelsen om förlängd tid för omprövning och överklagande (66 kap. 8 § och 67 kap. 13 §), vilket innebär att den som beslutet gäller alltid har två månader på sig från det att han eller hon fick del av beslutet.

Om den skattskyldige enligt 4 § SINK eller 5 a § A-SINK begär att inkomstskattelagen ska tillämpas på skatt som har beslutats enligt förevarande paragraf, får begäran enligt 66 kap. 11 § komma in inom ett år från beslutet. Det innebär att den skattskyldige alltid har minst ett år på sig att lämna in en begäran enligt 4 § SINK eller 5 a § A-SINK.

3 §

Paragrafen ersätter 19 § första stycket och 20 § första stycket SINK samt 20 § första och tredje styckena A-SINK där det framgår att om särskild inkomstskatt har betalats in med för högt belopp har den skattskyldige efter ansökan rätt till återbetalning.

Beslut om särskild inkomstskatt enligt 1 och 2 §§ kan omprövas och överklagas enligt 66 och 67 kap. Om beslutet ändras till fördel för den skattskyldige kommer vad som har betalats in för mycket att återbetalas till honom eller henne, såvida det då inte finns något hinder mot återbetalning av detta överskott.

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

Om en utbetalare har gjort för högt skatteavdrag enligt SINK eller A-SINK bör den skattskyldige ha rätt att få tillbaka överskjutande belopp. Det måste även finnas möjlighet till korrigering i fall där skatteavdrag enligt SINK eller A-SINK har gjorts och den skattskyldige därefter enligt 4 § SINK eller 5 a § A-SINK begär att inkomstskattelagen ska tillämpas. Den inbetalda särskilda inkomstskatten ska i sådana fall kunna användas för betalning av slutlig skatt.

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

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

Om den skattskyldige har begärt att bli beskattad enligt inkomstskattelagen behövs ingen ansökan om återbetalning eftersom Skatteverket i ett sådant fall avräknar inbetald skatt mot den slutliga skatten samt tillgodoför den skattskyldige eventuellt överskott som återbetalas om det inte finns något hinder mot återbetalning.

Enligt *andra stycket* ska ansökan ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Motsvarande bestämmelser finns i 20 § första stycket SINK och 20 § tredje stycket A-SINK. I förevarande paragraf anpassas dock ordalydelsen till fristerna för omprövning och överklagande i 66 och 67 kap.

Uppgifter om hur stort skatteavdrag som har gjorts för A-SINK ska för varje betalningsmottagare lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen. Den som ansöker om återbetalning måste visa hur mycket särskild inkomstskatt som har betalats in. I 20 § första stycket SINK och 20 § tredje stycket A-SINK anges att den skattskyldige till ansökan ska foga intyg eller annan utredning om att särskild inkomstskatt har betalats in för sökanden. Föreskrifter om ansökningsförfaranden kan regeringen meddela som verkställighetsföreskrifter eller med stöd av den s.k. restkompetensen. Bestämmelser om att ansökan ska vara skriftlig och vilka uppgifter en sökande ska bifoga sin ansökan tas därför inte med här.

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

4 §

Paragrafen ersätter 20 § tredje stycket SINK.

I paragrafen finns bestämmelser om s.k. nollbeslut.

Om Skatteverket beslutar att den skattskyldige ska tillgodoräknas skatt på grund av att Sverige enligt skatteavtal är skyldigt att medge avräkning för skatt som har betalats i den avtalsslutande staten och tillgodoräkandet leder till ett överskott på skattekontot, ska överskjutande belopp återbetalas under förutsättning att det inte finns hinder mot återbetalning (64 kap. 2 och 4 §§). Skatteverket får dock inte tillgodoräkna ett högre belopp än inbetald särskild inkomstskatt enligt SINK på inkomsten i fråga. En ansökan om att få tillgodoräkna sig inbetald särskild inkomstskatt får nämligen normalt anses innefatta en begäran om att ett eventuellt överskott ska betalas tillbaka.

I 20 § tredje stycket SINK anges att den skattskyldige tillsammans med ansökan om återbetalning av skatt ska lämna ett intyg eller någon annan utredning om att särskild inkomstskatt har betalats på inkomsten. Föreskrifter om ansökningsförfaranden kan regeringen meddela som verkställighetsföreskrifter eller med stöd av den s.k. restkompetensen. Bestämmelsen om vilka uppgifter en sökande ska bifoga sin ansökan tas därför inte med i paragrafen.

Beslut enligt den här paragrafen får omprövas och överklagas enligt 66 och 67 kap.

55 kap. Beslut om preliminär skatt

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Beslut om debitering av preliminär skatt

2 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 3 § första stycket och 4 § SBL.

I paragrafen regleras när beslut om debitering av preliminär skatt ska fattas. Ett sådant beslut kan avse F-skatt eller särskild A-skatt.

Beslut om debitering av preliminär skatt ska enligt *första stycket* normalt fattas senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret. Enligt 11 kap. 3 § första stycket SBL ska beslutet fattas senast den 18 januari under inkomståret. Preliminär skatt ska i fortsättningen följa beskattningsåret i stället för inkomståret (se avsnitt 19.6.2). Beslut ska därför inte fattas i januari utan i den första månaden under beskattningsåret. Den 18 ersätts med den 20 för att bestämmelsen ska överensstämma med reglerna i 62 kap. 5 § om kortare betalningstid för debiterad preliminär skatt som betalas sent. För beslut som fattas senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret gäller enligt 62 kap. 4 § att den första betalningen ska göras senast den 12 februari.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti. Reglerna innebär för en skattskyldig som enligt inkomstskattelagen har t.ex. beskattningsåret 1 februari – 31 januari att debiteringsbeslutet ska meddelas senast den 20 maj. Om den skattskyldige inte har ett beslut om särskild A-skatt eller inte är godkänd för F-skatt den 20 i den första månaden under beskattningsåret, men senare får ett sådant beslut eller godkännande ska debiteringsbeslutet enligt *andra stycket* fattas så snart som möjligt.

Vilken beräkningsmetod – beräkning enligt schablon eller beräkning enligt tillgängliga uppgifter – som ska användas framgår av 3 och 4 §§.

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

Beslut som fattas enligt paragrafen kan omprövas enligt bestämmelserna i 66 kap. Några särskilda förutsättningar för omprövning motsvarande de som finns i 6 kap. 5 § andra stycket och 21 kap. 2 § SBL ställs inte upp för ändrad beräkning av den debiterade preliminära skatten. Det finns däremot särskilda tidsfrister för sådan omprövning, se 66 kap. 13 §.

Beräkning enligt schablon

3 §

Paragrafen motsvarar bestämmelserna om beräkning av F-skatt i 6 kap. 1 § SBL. Av 7 kap. 1 § SBL framgår att bestämmelserna om beräkning av F-skatt även gäller beräkning av särskild A-skatt.

Paragrafen reglerar när och hur schablonberäkning av F-skatt och särskild A-skatt ska ske.

Preliminär skatt ska enligt skatteförfarandelagen betalas och beräknas för beskattningsår i stället för inkomståret (se avsnitt 19.6.2). I lagen används inte heller uttrycket ”årlig taxering”. Beräkningen enligt aktuell bestämmelse ska därför i fortsättningen inte utgå från ”slutlig skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret” utan från ”den slutliga skatt som bestämdes i det senaste beslutet om slutlig skatt enligt 56 kap. 6 §”. Av hänvisningen till 56 kap. 6 § framgår att det är det senaste beslutet om slutlig skatt som avses, dvs. den slutliga skatten för det andra beskattningsåret före det beskattningsår som den preliminära skatten avser.

Mervärdesskatt ska i fortsättningen alltid redovisas i en skattedeklaration och kommer därmed inte att ingå i den preliminära skatten (se avsnitt 11.5.2). Det behövs därför inte några bestämmelser om hur hänsyn ska tas till mervärdesskatten vid schablonberäkningen. Bestämmelserna i 6 kap. 2 § SBL får därför inte någon motsvarighet.

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”handelsbolag” ersatts med ”svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige”.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Beräkning enligt tillgängliga uppgifter

4 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 3 § SBL.

I paragrafen anges när F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster. Det handlar alltså om att göra en uppskattning av hur stor den slutliga skatten kommer att bli.

Det första beslutet om debitering av preliminär skatt för beskattningsåret ska enligt *första stycket* beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster om den skattskyldige har lämnat en preliminär inkomstdeklaration. Detsamma gäller om det inte finns någon slutlig skatt som kan läggas till grund för en schablonberäkning. Den skattskyldige kan på eget initiativ lämna en preliminär inkomstdeklaration och är i vissa situationer skyldig att lämna en sådan deklaration, se 28 kap.

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

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

Vid sidan av aktuell bestämmelse bedöms inget behov finnas av en bestämmelse enligt vilken beräkning enligt uppgifter om beräknade inkomster kan ske om det finns andra särskilda skäl (6 kap. 3 § första stycket 3 SBL). Avsikten är att en skattskyldig som i en preliminär

inkomstdeklaration eller på annat sätt lämnar tillräckligt underlag för en beräkning normalt ska kunna få en ny beräkning av den debiterade skatten. Kravet på en inte obetydlig förbättring innebär att Skatteverket kan avstå från en ny debitering vid rena okynnesansökningar. Med hänsyn till den osäkerhet som ofta ligger i beräkningen bör inte en ny beräkning ske när förändringen avser ett belopp som är obetydligt i förhållande till den debiterade skatten.

Beräkning enligt andra stycket kan göras såväl vid beskattningsårets första beslut om debitering som vid senare omprövning. I det först nämnda fallet kan bestämmelsen komma att tillämpas om den skattskyldige inte har gett in någon preliminär inkomstdeklaration, men det finns annat underlag som bedöms vara tillräckligt för en beräkning. Om det redan finns ett beslut om debitering för inkomståret, kan en ny beräkning komma till stånd med stöd av bestämmelsen i andra stycket. Härvid torde ofta en preliminär inkomstdeklaration krävas för att beslutsunderlaget ska vara tillräckligt. Den skattskyldige är också enligt 28 kap. 4 § under vissa förutsättningar skyldig att lämna en preliminär inkomstdeklaration om inkomstförhållandena under året ändras. Skatteverket kan vidare initiera en omprövning av debiteringen genom att förelägga den skattskyldige att inkomma med en preliminär inkomstdeklaration (37 kap. 4 §).

I 14 § finns en bestämmelse som ersätter 6 kap. 4 § tredje meningen SBL om tillämpning av tidigare års skattesats vid sena ändringar av skattesatsen. Övriga bestämmelser i 6 kap. 4 § SBL får inte några motsvarigheter i förevarande lag. En särskild reglering av vilket underlag Skatteverket ska lägga till grund för sina beslut i aktuella fall bedöms inte vara motiverad. Syftet med all preliminär skatt är att den så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Det framgår redan av 8 kap. 1 §. Att beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt ska ske enligt de bestämmelser som gäller när den slutliga skatten bestäms behöver därför inte anges särskilt.

Hänsyn till andra belopp

5 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 6 § SBL.

Vid beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt ska enligt förevarande paragraf om möjligt hänsyn tas till andra belopp som kan komma att dras ifrån eller läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 9 § andra stycket samt tredje stycket 1–3.

Aktuell paragraf är vidare än 6 kap. 6 § SBL genom att hänvisningen även avser belopp som ska läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 9 § tredje stycket 1–3 (11 kap. 14 § andra stycket 2 a och b SBL). I den mån sådana belopp är kända bör de beaktas på motsvarande sätt som gäller enligt 11 § 2 (8 kap. 29 § andra stycket SBL) när beslut fattas om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag. Hänsyn ska, som *Skatteverket* har påpekat i sitt remissvar, t.ex. kunna tas till preliminär skattereduktion enligt 17 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete för att debiteringen av den preliminära skatten inte ska bli för låg.

6 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 6 § andra stycket SBL.

Av paragrafens *första stycke* framgår att Skatteverket senast den 18 januari under beskattningsåret ska besluta om preliminär A-skatt för en fysisk person som inte är godkänd för F-skatt eller som är godkänd för F-skatt med villkoret att godkännandet bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet. I 11 kap. 6 § SBL anges i stället att beslut ska fattas för en fysisk person som kan få en A-skattsedel. I fortsättningen ska inga A-skattsedlar utfärdas. I förevarande paragraf anges därför direkt vilka fysiska personer som avses. Det rör sig om samma personer som enligt 4 kap. 16 § SBL kunde få en A-skattsedel.

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

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

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

7 §

Paragrafen har inte någon i gällande rätt.

Skatteavdrag från ersättning till en juridisk person ska normalt göras med 30 procent enligt 11 kap. 24 §. Det finns därför vanligen inget behov av att fatta något beslut om preliminär A-skatt för juridiska personer. Om skatteavdraget behöver anpassas efter den juridiska personens individuella förhållanden krävs dock ett sådant beslut. Skatteavdrag enligt skattetabell kommer dock aldrig i fråga för en juridisk person, utan beslutet kommer i dessa fall att innebära att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund.

Enligt skattebetalningslagen kan beslut om individuellt bestämda skatteavdrag för juridiska personer fattas genom beslut om särskild beräkningsgrund (8 kap. 11 § SBL), beslut om minskat skatteavdrag vid konkurs eller utmätning (8 kap. 27 och 28 §§ SBL) eller beslut om ändrad beräkning (8 kap. 29 § SBL). Dessa tre former för beslut ersätts med en, nämligen beslut om särskild beräkningsgrund. Se vidare författningskommentarerna till 9–13 §§ och avsnitt 10.5.

Ett beslut om preliminär A-skatt för en juridisk person får fattas om förutsättningarna för beslut om särskild beräkningsgrund i 9 och 10 §§ är uppfyllda. Beslutet behöver inte fattas före den 18 januari under

beskattningsåret. Den juridiska personen kan före beskattningsåret eller senare ansöka om ett sådant beslut. Skatteverket bör då givetvis fatta beslut så snart som möjligt. Det finns inte heller något hinder mot att Skatteverket tar initiativet till ett beslut om verket bedömer att skatteavdrag med 30 procent kommer att leda till att den preliminära skatten blir för låg eller för hög.

Tillämplig skattetabell

8 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 6 § första stycket SBL.

I paragrafen anges grunderna för hur beslut om tillämplig skattetabell ska bestämmas.

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

Särskild beräkningsgrund för skatteavdrag

9 §

Paragrafen ersätter större delen av 8 kap. 11 § första stycket, 13 § samt 29 § första och tredje styckena SBL.

Skatteverket får enligt paragrafen besluta om att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund.

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

Den grundläggande förutsättningen för att Skatteverket ska få fatta ett beslut om särskild beräkningsgrund är enligt *första stycket 1* givetvis att det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Dessutom krävs enligt *första stycket 2* att förbättringen inte är obetydlig. I förhållande till vad som gäller i dag innebär det en mindre skärpning i fråga om beslut som enligt skattebetalningslagen benämns beslut om särskild beräkningsgrund. Kraven för de beslut som enligt nyss nämnda lag kallas beslut om ändrad beräkning mildras genom att det inte längre ska krävas att beslutet avser

belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller andra särskilda skäl. Så snart ett beslut om särskild beräkningsgrund innebär att överensstämmelsen mellan den preliminära och den beräknade slutliga skatten förbättras mer än obetydligt ska ett sådant beslut kunna fattas. Avsikten med att kräva en mer än obetydlig förbättring är att få bort rena okynnesansökningar. Eftersom det oftast ligger en viss osäkerhet i bedömningen kan det också vara tveksamt om en särskild beräkningsgrund som avser helt obetydliga belopp i efterhand kommer att visa sig ha förbättrat överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt. Det lågt ställda kravet medför att det inte behövs någon möjlighet att besluta om särskild beräkningsgrund på grund av att det finns särskilda skäl.

I den grundläggande förutsättningen för beslut om särskild beräkningsgrund – att det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten – ligger att hänsyn inte bara ska tas till skatten på den inkomst som är föremål för skatteavdrag, utan även till den skattskyldiges andra inkomster och tillgångar som ligger till grund för sådan skatt som ingår i slutlig skatt enligt 56 kap. 6 §. Någon hänvisning till bestämmelserna om slutlig skatt behövs inte i paragrafen om särskild beräkningsgrund. Det får anses självklart att den i förväg beräknade slutliga skatten bestäms enligt dessa regler. Det föreslås alltså inte några motsvarigheter till 8 kap. 11 § andra stycket andra meningen eller tredje stycket SBL.

Att Skatteverket måste se till att ha ett tillräckligt underlag för sina beslut följer av den allmänna regeln i 40 kap. 1 §. Det saknas anledning att, som i 8 kap. 11 § andra stycket första meningen SBL, ange vilket underlag som ska ligga till grund för beräkningen.

Ett beslut om särskild beräkningsgrund avser av praktiska skäl vanligen huvudinkomst, men beslutet kan också avse andra inkomster, ränta, utdelning eller annan avkastning. Enligt 8 kap. 11 § SBL ska ett beslut om särskild beräkningsgrund avse huvudinkomst om det inte finns särskilda skäl. För beslut om ändrad beräkning (dvs. beslut som fattas efter inkomstårrets första skatteavdrag) ställs inte samma krav i lagen, däremot gäller enligt 24 § skattebetalningsförordningen (1997:750), förkortad SBF, att en ändrad beräkning av skatteavdrag, om det inte finns särskilda skäl för något annat i första hand ska avse skatteavdrag från sådan ersättning som utgör den skattskyldiges huvudinkomst och därefter från andra inkomster än ränta och utdelning. Bestämmelsen är något mjukare än bestämmelsen i 8 kap. 11 § SBL eftersom det inte krävs särskilda skäl i de fall det inte finns någon huvudinkomst eller om denna inte är tillräcklig. Förutsättningarna för att besluta om särskild beräkningsgrund för annan inkomst än huvudinkomst bör inte vara olika beroende på när beslutet fattas. Regler motsvarande de i 24 § SBF bör i allmänhet kunna tillämpas generellt. De kan ges som verkställighetsföreskrifter. Någon motsvarighet till kravet på särskilda skäl för beslut om skatteavdrag från annat än huvudinkomst föreslås alltså inte i lagen.

När ett beslut om särskild beräkningsgrund fattas avseende en fysisk person bör beslutet ange såväl tillämplig skattetabell som den i inskränkt mening särskilda beräkningsgrunden. Härigenom kan den särskilda beräkningsgrunden om det bedöms lämpligt ansluta till skattetabellen. Dessutom kan det i undantagsfall finnas situationer då skatteavdrag ska

göras enligt tabell för annan ersättning än den som den särskilda beräkningsgrunden avser. Så kan vara fallet om den särskilda beräkningsgrunden avser en sidoinkomst, utdelning, ränta eller annan avkastning. I sådana fall ska den som betalar ut regelbunden ersättning för arbete göra skatteavdrag enligt tabell. Beslutet om särskild beräkningsgrund ska alltså tillsammans med bestämmelserna i 11 kap. om beräkning av skatteavdrag vara tillräckliga för att en utbetalare ska veta vilket skatteavdrag som ska göras.

Bestämmelsen diskuteras i avsnitt 10.5.

10 §

Bestämmelsen ersätter 8 kap. 12 § andra stycket SBL.

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

Ett handelsbolag är inte skattesubjekt för inkomstskatt. Däremot är ett handelsbolag skattesubjekt för andra skatter som ingår i slutlig skatt, nämligen fastighetsskatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel. Från ersättning för arbete som betalas ut till en juridisk person ska skatteavdrag göras med 30 procent enligt 11 kap. 24 §. Utgångspunkten för utformningen av den bestämmelsen är att mottagaren är skattskyldig för inkomstskatt. Det innebär att ett handelsbolag som inte är godkänt för F-skatt i regel får vidkännas skatteavdrag med högre belopp än vad som motsvarar den slutliga skatten. Aktuell bestämmelse innebär att handelsbolaget, trots att det inte regelmässigt har rätt till ett beslut om särskild beräkningsgrund, kan få ett sådant beslut om särskilda skäl finns. Bestämmelsen behövs för att förhindra att bestämmelserna om godkännande för F-skatt och återkallelse av ett sådant godkännande kringgås. För att bli godkänd för F-skatt görs en prövning av om den sökande kan få ges förtroendet att själv betala sin preliminära skatt. Den som t.ex. har skatteskulder kan vägras ett godkännande för F-skatt eller, om personen redan är godkänd, få godkännandet återkallat. Ett handelsbolag som inte ska betala någon av de ovan angivna skatterna skulle, om huvudregeln för särskild beräkningsgrund i 9 § tillämpades, få ett beslut som innebär att inga skatteavdrag ska göras. Ett sådant beslut har för skyldigheten att göra skatteavdrag samma effekt som ett godkännande för F-skatt. Förevarande bestämmelse behövs alltså för att motverka kringgående av bestämmelserna om godkännande för F-skatt.

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag och en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige”.

11 §

Paragrafen ersätter 8 kap. 12 § första stycket, 27 § andra stycket och 29 § andra stycket SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om hur en särskild beräkningsgrund för skatteavdrag ska bestämmas.

12 §

Bestämmelsen ersätter 8 kap. 17 § andra stycket SBL.

När Skatteverket bestämmer en särskild beräkningsgrund för skatteavdrag ska målsättningen vara att den preliminära skatten så nära som möjligt ska motsvara den slutliga skatten (8 kap. 1 §). Vid värderingen av förmåner är därför utgångspunkten att inkomstskattelagens bestämmelser om värdering tillämpas fullt ut och att hänsyn i förekommande fall även tas till möjligheterna att justera ett förmånsvärde enligt 61 kap. 18–21 §§ IL.

I förevarande paragraf finns dock en begränsning när det gäller justering av värdet av kostförmån, bilförmån och bostadsförmån. Bestämmelserna om justering av ett sådant förmånsvärde får tillämpas på begäran av den skattskyldige bara om arbetsgivaren har begärt justering av förmånsvärdet vid beräkning av arbetsgivaravgifterna och Skatteverket enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, har fattat ett beslut om vilket värde som ska användas vid denna beräkning. Härigenom undviks att två beslut fattas i samma fråga redan innan den slutliga skatten bestäms.

För att bestämmelsen ska motsvara regleringen enligt socialavgiftslagen (2 kap. 10 b och 10 c §§ SAL) avser hänvisningen till 61 kap. 18–20 §§ IL. Det innebär bl.a. att Skatteverket, på den skattskyldiges begäran inte kan tillämpa bestämmelsen i 61 kap. 19 b § om justering av bilförmånsvärde för s.k. testbilar vid beslut om särskild beräkningsgrund.

Paragrafen omfattar samma förmåner som omfattas av förfarandet med beslut om värdering enligt socialavgiftslagen, dvs. kostförmån, bilförmån och bostadsförmån. Bostadsförmån som avser en semesterbostad omfattas däremot inte. Det gör inte heller kostförmån eller bostadsförmån som en au pair eller liknande får i uppdragsgivarens eget hushåll. Det sist sagda framgår lagtekniskt av att hänvisningen till inkomstskattelagen inte omfattar 61 kap. 21 § den lagen.

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

13 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt och reglerar vad som gäller i fråga om avdrag för utgifter i arbetet när en särskild beräkningsgrund ska bestämmas.

En utbetalare ska enligt 11 kap. 15 § vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag i vissa fall göra avdrag för utgifter i arbetet. Utgifterna ska

beräknas enligt en schablon som används för att beräkna arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 21 § tredje stycket SAL. Om det inte finns någon schablon ska Skatteverket enligt 2 kap. 21 § fjärde stycket SAL på begäran av utgivaren bestämma hur utgifterna ska beräknas. Ett sådant beslut avser arbetsgivaravgifterna, men ska enligt 11 kap. 15 § andra stycket förevarande lag tillämpas av utbetalaren även när underlaget för skatteavdrag bestäms.

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

Ändrade skatte- eller avgiftssatser

14 §

Paragrafen ersätter delar av 6 kap. 4 § och 8 kap. 11 § andra stycket samt 11 kap. 8 § SBL.

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

Bestämmelser om beslut om preliminär skatt som inte får någon motsvarighet

Bestämmelserna i 6 kap. 2 § (beaktande av mervärdesskatt vid schablonberäkning av F-skatt) och 11 kap. 7 § (avrundningsregel) SBL, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i den nya lagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1315.

56 kap. Beslut och besked om slutlig skatt

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Beslut om slutlig skatt

2 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, och 11 kap. 9 § första stycket SBL.

I sistnämnda paragrafs första stycke anges att slutlig skatt också kan bestämmas genom omprövning och beslut av domstol. Denna upplysning får anses som obehövlig och förs därför inte över.

I gällande rätt beslutas den slutliga skatten i två steg. Först fattar Skatteverket ett grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § TL. Därefter fattar Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket SBL beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet – ett grundläggande

beslut om slutlig skatt. I fortsättningen ska Skatteverket bara fatta ett beslut, nämligen beslut om slutlig skatt (se avsnitt 18.4). Beslutet ska fattas på grundval av uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll. Av 3 och 6 §§ följer att beslutet ska innehålla såväl underlagen för skatterna och avgifterna som de olika skatternas och avgifternas storlek.

Ett beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår.

Enligt 4 kap. 2 § TL ska Skatteverket besluta om den årliga taxeringen före utgången av november taxeringsåret och enligt 11 kap. 15 § SBL ska ett besked om den slutliga skatten skickas till den skattskyldige senast den 15 december taxeringsåret. I 10 § förevarande kapitel anges bl.a. att ett besked om den slutliga skatten ska skickas till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång. När det gäller andra juridiska personer än dödsbon ska beskeden skickas senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång.

Underlag för skatt och avgift

3 §

Paragrafen ersätter 1 kap. 1 § första stycket TL.

I paragrafen anges vilka skatte- och avgiftsunderlag som ska fastställas i ett beslut om slutlig skatt. Det rör sig om de underlag som räknas upp i 1 kap. 1 § första stycket TL, dvs. underlag som fastställs enligt den lagen.

Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands

4 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 5 § TL.

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

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

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

I gällande rätt ska taxeringsbeslut fattas före november månads utgång. Som anges i kommentaren till 2 § ska taxeringsbeslut och grundläggande beslut om slutlig skatt i förevarande lag slås samman till ett beslut benämnt beslut om slutlig skatt. Det kommer inte att finnas någon tidsgräns för beslut om slutlig skatt men Skatteverket måste, i likhet med i dag, fatta beslut om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut inom de tider som anges i 10 §. För fysiska personer och dödsbon ska besked om slutlig skatt skickas ut senast den 15 december året efter beskattningsåret.

Skatteverket ska även i fortsättningen kunna undanta inkomster från beskattning trots att förutsättningarna för skattebefrielse inte är uppfyllda vid beslutstidpunkten om den skattskyldige gör sannolikt att förutsättningarna kommer att föreligga efter beslutet. Det finns dock inte längre behov av att ange något datum i bestämmelsen efter vilket förutsättningarna ska föreligga utan det är tillräckligt att föreskriva att det ska vara sannolikt att förutsättningarna kommer att föreligga efter beslutet. Om det i efterhand visar sig att förutsättningarna aldrig uppfylldes kan Skatteverket ompröva beslutet om slutlig skatt till nackdel för den som beslutet gäller.

Avvikelse som avser mindre belopp

5 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 6 § TL.

I paragrafen anges att Skatteverket får avstå från att besluta om avvikelse från en inkomstdeklaration om avvikelsen bara avser ett mindre belopp. Skatteverket är i princip skyldigt att besluta i enlighet med skatteförfattningarna. Sedan år 1979 har dock gällt att Skatteverket inte behöver rätta fel i deklarationer som avser mindre belopp (prop. 1977/78:181 s. 244 f.).

Skatternas och avgifternas storlek

6 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 10 § SBL.

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de skatter och avgifter som Skatteverket ska bestämma storleken på i ett beslut om slutlig skatt.

Skattereduktion

7 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 9 § andra stycket SBL.

I 11 kap. 9 § andra stycket SBL anges vad som avses med slutlig skatt. Med slutlig skatt avses de skatter och avgifter som räknas upp i 10 § samma kapitel, minskad med skattereduktion enligt följande ordning:

1. lagen (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift,
2. lagen (2003:1204) om skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus,
3. 67 kap. 2–19 §§ IL, och
4. lagen (2005:1137) om skattereduktion för virke från stormfälld skog vid 2006–2008 års taxeringar.

Kommunal och statlig inkomstskatt beräknas enligt bestämmelserna i 65 kap. IL. Enligt 67 kap. 2 § IL ska skattereduktion göras för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), underskott av kapital och hushållsarbete i nämnd ordning.

Av 6 § 1 i aktuellt kapitel följer att Skatteverket i ett beslut om slutlig skatt ska bestämma storleken på skatten enligt inkomstskattelagen. Att skattereduktionerna i 67 kap. IL ska räknas av när skatten bestäms framgår av 67 kap. 2 § IL. Det innebär att skattereduktionerna i inkomstskattelagen alltid kommer att räknas av först.

Skattereduktionerna i inkomstskattelagen ska inte bara räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt utan även mot statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift (67 kap. 2 § IL). Underlagen för och storleken på fastighetsskatten och fastighetsavgiften ska dock fastställas respektive bestämmas enligt 3 och 6 §§, vilket även får anses inkludera att räkna av skattereduktionerna i inkomstskattelagen.

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

Det ovan sagda talar för en generell bestämmelse, dvs. en bestämmelse som anger att i ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket utöver skattereduktionerna i inkomstskattelagen göra de skattereduktioner som enligt andra lagar gäller för beskattningsåret.

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

Hur vissa avgifter ska beräknas

8 §

Paragrafen motsvarar 11 kap. 11 § SBL.

I paragrafen anges hur egenavgifter, begravningsavgift och avgift till ett registrerat trossamfund ska beräknas.

Beräkning av om skatt ska betalas eller tillgodoräknas

9 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 14 § SBL.

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

I *andra stycket* anges vilka belopp som ska dras av från den slutliga skatten. Uppräkningen motsvarar den uppräkning som finns i 11 kap. 14 § andra stycket 1 a–h SBL.

I *tredje stycket* anges vilka belopp som ska läggas till den slutliga skatten. Uppräkningen motsvarar den som finns i 11 kap. 14 § andra stycket 2 a–d SBL.

I *punkten 4* används lokutionen ”med anledning av beslut om slutlig skatt”. Den avses även omfatta skattetillägg som föranleds av en oriktig uppgift i en därefter återkallad begäran om omprövning av en beskattning.

Punkten 5 omfattar inte bara förseningsavgift enligt 48 kap. 1 § utan även förseningsavgift som påförs med stöd av 2 eller 4 § samma kapitel.

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

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

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

Besked om slutlig skatt

10 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 15 § SBL.

I avsnitt 11.8.3 föreslås att andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december. Som en följd av förslaget används inte termen taxeringsår i skatteförfarandelagen. Det är skälet till att förevarande paragrafs lydelse skiljer sig något från den i skattebetalningslagen.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller

den 31 augusti. Reglerna innebär för en skattskyldig som enligt inkomstskattelagen har t.ex. beskattningsåret den 1 februari 2012–den 31 januari 2013 att beskedet om slutlig skatt ska skickas senast den 15 april 2014.

Som redogörs för i avsnitt 18.4 reglerar den här paragrafen indirekt när Skatteverket senast ska fatta beslut om slutlig skatt. Beslutet om slutlig skatt måste nämligen fattas i sådan tid att beskedet om slutlig skatt och den följande beräkningen kan skickas ut i tid. Skatteverket måste organisera arbetet så att detta hinns med.

Paragrafen reglerar även indirekt när betalning av den slutliga skatten ska ske. I 62 kap. 8 § första stycket anges nämligen att slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut fattades.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 18.4.

57 kap. Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter

1 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 3 § TL och 11 kap. 19 § första och andra styckena SBL. Bestämmelserna i 11 kap. 19 § tredje och fjärde styckena SBL finns i 3 §.

I paragrafen ges förutsättningarna för skönsbeskattning.

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

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

Förevarande bestämmelse ska dock inte bara tillämpas vid omprövning utan även i fråga om beslut om slutlig skatt. Det som anges om omprövning i 11 kap. 19 § SBL förs därför inte över.

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

För att lagtext och tillämpning ska stämma bättre överens föreskrivs i *första stycket* att om den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. De deklarationer som det gäller är inkomstdeklaration och samtliga former av skattedeklarationer. Förutsättningen att skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt tas helt enkelt bort eftersom den ändå inte har någon självständig betydelse i tillämpningen.

I 11 kap. 19 § SBL anges bara att om en tillförlitlig beräkning av skatten inte kan göras på grundval av tillgängliga uppgifter ska skatten

bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som kommit fram. Den föreslagna lydelsen uttrycker alltså även rättsläget i fråga om beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.

I likhet med gällande rätt ska skönsbeskattning även ske i fall där det finns brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen. Förutsättningen att skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av bristerna behålls. En annan likhet med gällande rätt är att skatten eller underlaget för skatten ska bestämmas till vad som är skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet.

Av *andra stycket* framgår att vad som anges i första stycket även gäller avgift.

2 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns en bestämmelse som gäller när slutlig skatt ska bestämmas skönsmässigt på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat inkomstdeklaration. Ett sådant beslut får fattas först om ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration har sänts ut till den deklarationsskyldige och detta inte har följts. Bestämmelsen har inte någon direkt motsvarighet i taxeringslagen, men ersätter ett föreläggandekrav i 5 kap. 2 § 2 TL. Enligt den bestämmelsen gäller kravet på föreläggande dock beslutet om skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration och inte själva skönstaxeringsbeslutet.

Föreläggandet sänds i dag i praktiken regelmässigt ut redan innan skönstaxeringsbeslutet har fattats. Det är också en rimlig ordning med hänsyn till den centrala betydelse som de deklarationsskyldigas uppgifter har för att korrekta beslut ska kunna fattas och för att sanktionssystemet ska fungera. Lagtexten har anpassats efter den ordning som i praktiken redan gäller. Kravet på föreläggande ska alltså i fortsättningen gälla beslutet om skönsbeskattning av slutlig skatt.

På motsvarande sätt som gäller enligt 5 kap. 2 § 2 TL ska det inte ställas krav på att den deklarationsskyldige har tagit del av föreläggandet. Ett föreläggande som har sänts ut till gällande folkbokföringsadress får normalt anses utsänt i paragrafens mening (prop. 1977/78:136 s. 164, 199 och 200 samt RÅ 1990 ref. 83, RÅ 1991 ref. 95 och RÅ 2004 not. 85).

3 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 19 § tredje och fjärde styckena SBL.

I paragrafen regleras skönsbeskattning enligt schablon i fråga om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.

Det bör påpekas att bestämmelsen inte är tillämplig i fall där skatt ska redovisas för varje förvärv eller för händelser som medför skattskyldighet och alltså inte för redovisningsperioder. Mervärdesskatt och punktskatt ska i vissa fall redovisas för varje förvärv eller för händelser som medför skattskyldighet, se 26 kap. 7 § andra stycket och 8 §. Den som är skattskyldig enligt SINK och som ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration ska inte heller lämna skattedeklaration för redovisningsperioder utan för varje skattepliktig ersättning, se 26 kap. 9 §.

1 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 11 a § första och fjärde styckena SBL.

I *första meningen* anges att om en skalbolagsdeklaration har lämnats enligt bestämmelserna i 27 kap. får Skatteverket besluta om att säkerhet ska ställas för slutlig skatt. Skatteverket ska alltså på grundval av de uppgifter som har lämnats i en skalbolagsdeklaration besluta om att säkerhet för slutlig skatt ska ställas.

Enligt *andra och tredje meningarna* ska Skatteverket vid prövningen av om det ska fattas ett beslut om säkerhet beakta tidigare ställda säkerheter och bestämmelserna i 59 kap. 24 § om ansvar för skatt för den som har avyttrat ett skalbolag. Om verket inte beslutar om att säkerhet för slutlig skatt ska ställas gäller nämnda bestämmelser om ansvar för skatt.

Säkerhetens storlek**2 §**

Paragrafen ersätter 11 kap. 11 a § andra och tredje styckena SBL.

I paragrafen anges hur en säkerhets storlek ska bestämmas.

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i *första stycket* "handelsbolag" ersatts med "svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer". I *andra stycket* har en motsvarande ändring gjorts.

När ställd säkerhet får tas i anspråk**3 §**

Paragrafen ersätter 11 kap. 12 § första stycket SBL.

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

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

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

När det gäller säkerhetens form är det värt att nämna att på punkt-skatteområdet regleras det i verkställighetsföreskrifter. Även här bör säkerhetens form regleras genom verkställighetsföreskrifter. Det innebär att bestämmelser om i vilken form säkerhet ska ställas får meddelas i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör.

I 11 kap. 12 § första stycket SBL finns en hänvisning till 11 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., benämnd indrivningslagen. Som redan har sagts ska dock bestämmelser om säkerhetens form meddelas genom verkställighetsföreskrifter varför hänvisningen till 11 § indrivningslagen inte finns med.

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

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

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

I 13 § indrivningslagen regleras vad som gäller sedan Kronofogdemyndigheten har beslutat att ta en säkerhet i anspråk. Av punkten 2 framgår att om säkerheten utgörs av borgen får den genast utsökas. Då gäller bestämmelserna om indrivning i den lagen. Vidare får utmätning av lön med företrädesrätt enligt 2 § indrivningslagen äga rum om det är medgivet för den fordran som säkerheten avser. Skattebetalningslagen hänvisar inte till punkterna 1 och 3, men där anges vad som gäller om säkerheten utgörs av pant eller företagsinteckning.

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

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

4 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 12 § andra stycket SBL.

I paragrafen anges att om ställd säkerhet inte behöver tas i anspråk ska Skatteverket efter ansökan besluta om skälig ersättning för kostnaden att ställa säkerhet. Detta gäller även enligt 63 kap. 10 § i fråga om säkerhet som har ställts som villkor för anstånd. I kommentaren till den paragrafen anges att för ersättning är det tillräckligt att en del av säkerheten inte utnyttjas för att betala skatten. Om säkerheten till övervägande del har behövts finns det dock inget skäligt ersättningsanspråk. Det som anges i kommentaren till 63 kap. 10 § om möjligheten att få ersättning när bara en del av säkerheten har behövts ska beaktas även vid tillämpningen av förevarande paragraf. I fråga om vilka kostnader som ska ersättas hänvisas också till kommentaren till 63 kap. 10 §.

Av 11 kap. 12 § andra stycket SBL följer att 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen, ska tillämpas på ersättning för kostnad för ställande av säkerhet. Det bör nämnas att 8 § ersättningslagen upphävdes år 1994 (prop. 1993/94:151).

Bestämmelserna om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. ska i fortsättningen ges i den här lagen, närmare bestämt i 43 kap. Ersättningslagen upphävs alltså och hänvisningarna dit i bestämmelserna om säkerhet för slutlig skatt måste därför ersättas av något annat.

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

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

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

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

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

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

efter den dag då den slutliga skatten betalades. Med andra ord senast en månad efter att det stod klart att säkerheten inte behövde användas.

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

Enligt 10 § ersättningslagen ska Skatteverkets beslut om ersättning överklagas hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL. Av 67 kap. 6 § följer att Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten. Vilken förvaltningsrätt som är behörig anges i 67 kap. 7–10 §§.

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

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

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

Av 67 kap. 2 och 3 §§ följer att ett beslut om ersättning för ställd säkerhet får överklagas av den som beslutet gäller och det allmänna ombudet hos Skatteverket. Enligt 67 kap. 6 § ska, som redan har angetts, beslutet överklagas till förvaltningsrätten. I 67 kap. 12 § andra stycket 7 sägs att tiden för överklagande är två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Allmänna ombudets överklagande ska enligt 67 kap. 23 § ha kommit in inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades. Dessa bestämmelser ersätter hänvisningen till 11 § ersättningslagen.

59 kap. Ansvar för skatter och avgifter

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

2 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 1 § första stycket SBL, del av 9 a § första stycket SINK och 19 § A-SINK.

I paragrafen regleras utbetalarens ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp. Paragrafen gäller oavsett om avdrag för preliminär skatt eller särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller för utomlands bosatta artister m.fl. skulle ha gjorts.

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

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

Bestämmelser om skatteavdrag för särskild inkomstskatt finns i 13 kap. 3 och 4 §§. Om föreskrivet skatteavdrag inte har gjorts blir förevarande paragraf tillämplig även i dessa fall.

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

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

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

3 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 1 § andra och tredje styckena SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om hur ett ansvarsbelopp ska bestämmas när mottagaren ska betala slutlig skatt. I den delen saknar

bestämmelsen motsvarighet i skattebetalningslagen. Paragrafen innehåller också bestämmelser om när ett beslut om ansvar för utbetalaren även ska omfatta mottagaren.

Preliminärskattesystemet är av central betydelse för en hög uppbörds-effektivitet. En stor del av den preliminära skatten betalas genom skatteavdrag. Att skatteavdrag görs är alltså viktigt. Om betalningsmottagarens slutliga skatt för det beskattningsår som ansvarsbeslutet avser har betalats ska utbetalaren givetvis inte göras ansvarig. I paragrafens *första stycke* anges därför att beslutet om utbetalarens ansvar inte ska gälla ett större belopp än vad som kan behövas för att betala mottagarens slutliga skatt för det beskattningsår som ersättningen avser. När beslutet om ansvar fattas före beslutet om slutlig skatt får normalt anses att hela det belopp med vilket skatteavdrag borde ha gjorts kan behövas för att betala mottagarens skatt. Beslut som fattas efter det att betalningsmottagarens slutliga skatt har debiterats ska inte avse större belopp än den slutliga skatt som återstår att betala efter avdrag för preliminär skatt enligt 56 kap. 9 § andra stycket. Det finns inte heller skäl att besluta om större ansvarsbelopp än vad som motsvarar underskottet på skattekontot efter debiteringen av slutlig skatt.

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

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

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

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

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

Beslut om ansvar för mottagaren ska aldrig fattas om mottagaren är ett svenskt handelsbolag. Det beror på att ett handelsbolag inte är ett skatte-

subjekt enligt inkomstskattelagen. Eftersom ett ansvarsbelopp ska tillgodoräknas vid beräkningen av slutlig skatt att betala, skulle ett sådant beslut kunna resultera i att handelsbolaget får pengarna tillbaka som för mycket betald preliminär skatt (prop. 1991/92:112 s. 181).

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”.

4 §

Paragrafen ersätter delar av 19 § A-SINK. Motsvarande gäller enligt skattebetalningslagen, men det framgår bara indirekt genom att ansvarsbeloppet anses bli bestämt genom omprövning enligt 11 kap. 19 § SBL (prop. 1996/97:100 s. 588). Som framgår av författningskommentaren till 2 § frångås den lagstiftningstekniken. I paragrafen finns därför ett uttryckligt stöd för att bestämma ansvarsbeloppet skönsmässigt.

I SINK finns inte något uttryckligt stöd för skönsmässiga uppskattningar. Det finns emellertid inte något skäl att behandla skatteavdrag för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta på annat sätt än skatteavdrag för preliminär skatt och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Förevarande bestämmelse görs därför generellt tillämplig för beslut om ansvar för underlåtna skatteavdrag.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

5 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 10 § SBL och 9 a § andra stycket SINK samt delar av 23 § A-SINK.

Paragrafen reglerar utbetalarens regressrätt gentemot mottagaren.

6 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, regleras när beslut om utbetalarens ansvar för underlåtna skatteavdrag senast ska meddelas. Det finns inte någon direkt motsvarighet till paragrafen i skattebetalningslagen. Det beror på att ansvarsbeloppet anses bli bestämt genom omprövning enligt 11 kap. 19 § SBL. De generella bestämmelserna om förutsättningar och tidsfrister för omprövning till den skattskyldiges nackdel i 21 kap. SBL tillämpas därför. SINK och A-SINK innehåller inte heller några uttryckliga beslutsfrister utan hänvisar till bl.a. vad som sägs om omprövning i 21 kap. SBL (21 § SINK och 23 § A-SINK).

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

genom att i rutan för avdragen skatt ange faktiskt avdragen men för låg skatt.

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

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

Det i detta sammanhang relevanta felet som utbetalaren har gjort är givetvis att han eller hon har underlåtit att göra skatteavdrag med rätt belopp. Det saknas skäl att härutöver ställa upp några ytterligare förutsättningar för att beslut om ansvar ska få fattas fram t.o.m. det sjätte året efter utgången av det kalenderår då skatteavdraget skulle ha gjorts (jfr 92 § 3 i den upphävda uppbördslagen [1953:272]). En sådan bestämmelse tas därför in i den här paragrafen.

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

Ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts

Förutsättningar för ansvar

7 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 3 § första stycket och 4 § SBL.

Den som betalar ut ersättning till en mottagare som har (eller på visst sätt åberopar) ett godkännande för F-skatt ska inte göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter (10 kap. 11 och 12 §§). Det gäller även om det är uppenbart att den som har utfört arbetet är att anse som anställd. I den sistnämnda situationen är dock utbetalaren skyldig att göra en anmälan till Skatteverket (10 kap. 14 §) om ersättningen betalas ut i utbetalarens näringsverksamhet. Syftet med anmälan är att Skatteverket ska få underlag för att kunna bedöma om godkännandet för F-skatt bör återkallas.

I aktuell paragraf föreskrivs ansvar för betalningsmottagarens skatt som ett slags sanktion mot den som inte fullgör sin anmälningsskyldighet.

Ansaret avser enligt *första stycket* det belopp som kan behövas för att betala skatten och avgifterna på ersättningen. Vad som avses med skatten och avgifterna på ersättningen framgår av 8 §. Innebörden av att ansvaret bara gäller det belopp som kan behövas är att skatte- och avgiftsbetalningar för ersättningen som har gjorts av andra än utbetalaren ska beaktas när ansvarsbeloppet bestäms, se vidare kommentaren till 8 §. Första stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Med anledning av det har även mellanrubriken ovan omformulerats.

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

Skatten och avgifterna på ersättningen

8 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 3 § andra stycket SBL.

Att den som i sin näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete utan att göra anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 § kan bli betalningsskyldig för skatten och avgifterna på ersättningen framgår av 7 §. I förevarande paragraf anges vad som i olika situationer avses med skatten och avgifterna på ersättningen.

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

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

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

på den ersättning som han eller hon har lämnat vidare ska alltså utbetalaren inte göras ansvarig för skatt eller avgifter på den ersättningen. Aktualiserar ansvarsfrågan sedan den som har utfört arbetet beskattats för ersättningen, ska inget ansvar beslutas för den icke avdragna skatten om den slutliga skatten redan är betald.

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

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

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i denna paragraf ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”.

Regressrätt

9 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 11 § SBL.

Paragrafen reglerar utbetalarens regressrätt.

Enligt *första stycket* har utbetalaren regressrätt gentemot betalningsmottagaren.

Om arbetet har utförts av någon annan än betalningsmottagaren kan utbetalaren enligt *andra stycket* också vända sig till den som har utfört arbetet. Det förutsätter att skatteavdrag inte har gjorts från ersättningen. Regresskrav mot någon annan än betalningsmottagaren får inte avse arbetsgivaravgifter utan bara de uteblivna skatteavdragen. Det anges uttryckligen i bestämmelsen. Utbetalaren kan givetvis bara vända sig till den som har utfört arbetet med krav i den utsträckning denne har tillgodosått utbetalarens betalning av ansvarsbeloppet. I praktiken kommer alltså ett regresskrav enligt andra stycket att avse den del av utbetalarens betalning (skatteavdraget) som har krediterats skattekontot för den som har utfört arbetet.

Betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter

10 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 5 § SBL.

Om en utbetalare på grund av synnerliga skäl har befriats från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i 60 kap. 1 § kan mottagaren av ersättningen under vissa förutsättningar göras ansvarig för avgifterna. Av 3 kap. 3 § framgår att även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som betalas av arbetsgivare omfattas av termen arbetsgivaravgifter. För ansvar förutsätts att mottagaren bedriver näringsverksamhet och i denna tar emot ersättning för arbete.

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

Till skillnad mot vad som gäller enligt 12 kap. 5 § SBL omfattar betalningsansvaret inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas (se avsnitt 19.9.2).

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

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

Ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag

11 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 a § SBL.

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

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen och eftersom det i detta fall bara kan vara fråga om ett svenskt handelsbolag har i första stycket ”handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag”.

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

*Förutsättningar för företrädaransvar**12 §*

Paragrafen ersätter tillsammans med 13 § 12 kap. 6 § SBL.

I *första stycket* finns bestämmelser om ansvar för en företrädare för en juridisk person i de fall den juridiska personen inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller inte har gjort anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 §. I 10 kap. 14 § 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. Företrädarens ansvar gäller i båda fallen det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för. Till skillnad mot vad som gäller enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar betalningsansvaret inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas (se avsnitt 19.9.2).

På motsvarande sätt som gäller för underlåtet skatteavdrag har företrädarens ansvar vid underlåten anmälan om F-skatt knutits till den underlåtenheten som är grunden för ansvaret och inte som i dag till underlåtenheten att betala den skatt som den juridiska personen har blivit skyldig att betala till följd av att anmälan inte har gjorts. Om företrädaren uppsåtligt eller av grov oaksamhet inte har gjort anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande, kan företrädaren alltså tillsammans med den juridiska personen göras skyldig att betala ansvarsbeloppet.

Av praxis framgår att anmälningsskyldighet bara uppkommer om det är klarlagt att arbetet har utförts i ett uppenbart anställningsförhållande. Detta ska också ha stått klart för utbetalaren. Det ställs höga krav på bevisningen (RÅ 2003 ref. 91). För företrädaransvar krävs dessutom enligt aktuell bestämmelse att företrädaren har haft uppsåt eller varit grovt oaksam med avseende på att F-skattesystemet har tillämpats i ett uppenbart anställningsförhållande och anmälan inte har gjorts. Bevisbördan ligger på Skatteverket. Om ersättningen för arbetet har betalats ut till någon som har åberopat ett godkännande för F-skatt ankommer det alltså på Skatteverket att visa att utbetalaren har känt till att mottagaren inte var godkänd för F-skatt eller att något talat för att mottagaren inte var godkänd för F-skatt och att utbetalaren trots vetskapen om detta inte av grov oaksamhet undersökte hur det förhöll sig.

Första stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkt.

Andra stycket reglerar till vilken tidpunkt företrädaransvaret är knutet. Den relevanta tidpunkten för ansvaret är den tidpunkt då skatten skulle ha dragits av, dvs. när ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning betalas ut (10 kap. 2 § andra stycket).

Det subjektiva rekvisitet för företrädaransvar vid underlåten anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande knyts till underlåtenheten att göra anmälan. Anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande ska göras senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod under vilken utbetalningen gjordes (10 kap. 14 §). På motsvarande sätt som gäller vid underlåtet skatteavdrag bör den relevanta tidpunkten för ansvaret sammanfalla med den

underlåtenhet som är grunden för ansvaret. Det är alltså den som är Prop. 2010/11:165
företrädare vid den tidpunkten som kan göras ansvarig.

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

Paragrafen behandlas även i avsnitt 18.5.1.

13 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 12 § 12 kap. 6 § SBL.

I *första stycket* anges förutsättningarna för företrädaransvar för obetald skatt eller avgift.

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

Huvudregeln ska tillämpas även för slutlig skatt. Skatteverket ska fatta beslut om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut senast den 15 december året efter beskattningsårets utgång (56 kap. 10 §). Skatten ska sedan enligt 62 kap. 8 § första stycket betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut fattades. Förfallodagen för den slutliga skatten enligt det första beslutet om slutlig skatt är den ursprungliga förfallodagen för slutlig skatt. För det fall att Skatteverket inte har fattat något beslut om slutlig skatt inom den angivna tidsfristen får beslutet enligt 66 kap. 2 § andra stycket fattas inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning. Detta kan inträffa om den juridiska personen inte lämnar deklaration och Skatteverket inte har några uppgifter om denne. I sådana fall får den ursprungliga förfallodagen anses vara den förfallodag som hade gällt om beslutet hade fattats i slutet av fristen, dvs. den 17 januari andra året efter beskattningsåret om den juridiska personen har kalenderår som räkenskapsår.

I *tredje stycket* finns en särskild regel som gäller när Skatteverket har omprövat beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt som gäller flera redovisningsperioder och enligt 66 kap. 35 § (motsvarar 11 kap. 2 § andra stycket SBL) hänfört ändringen till en period.

Bestämmelsen klargör dels att bestämmelsen gäller vid samtliga beslut om ändring där skatten hänförs till en period enligt 66 kap. 35 §, dels att det är förfallodagen för skatt som redovisas i den perioden som ska anses vara den ursprungliga tidpunkten för betalning.

Till skillnad mot vad som gäller enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar betalningsansvaret inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas (se avsnitt 19.9.2).

14 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 6 a § SBL.

I paragrafen regleras förutsättningarna för företrädaransvar när en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp. I den

delen motsvarar paragrafen 12 kap. 6 a § SBL. Paragrafen har dock getts ett vidare tillämpningsområde genom att även ange förutsättningar för företrädaransvar för överskjutande punktskatt som har tillgodoräknats med ett för högt belopp.

Paragrafen har dessutom gjorts tillämplig på mervärdesskatt och punktskatt som har återbetalats med ett för högt belopp på grund av oriktig uppgift i en ansökan om återbetalning. I detta fall gäller det en återbetalning som inte har skett genom att registreras (krediteras) på skattekontot.

Såväl mervärdesskatt som punktskatt kan i vissa fall återbetalas efter ansökan (se t.ex. 10 kap. 1–3 §§ och 19 kap. 1 § ML samt 28–31 d §§ lagen om alkoholskatt). Ansökningsförfarandet används för personer som har rätt att få tillbaka skatt, men som inte är skattskyldiga och därför inte kan yrka avdrag i en skattedeklaration. Om en företrädare uppsåtligt eller av grov oaksamhet lämnar oriktiga uppgifter i en ansökan om återbetalning och det leder till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt återbetalas med ett för högt belopp ska företrädaren enligt förevarande paragraf kunna göras ansvarig för beloppet tillsammans med den juridiska personen. Se även avsnitt 18.5.2.

Till skillnad mot vad som gäller enligt 12 kap. 6 a § SBL omfattar betalningsansvaret inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas (se avsnitt 19.9.2).

15 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 6 b § SBL.

En företrädare för en juridisk person kan enligt paragrafen helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten om det finns särskilda skäl.

Förfarandet

16 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 7 § första stycket SBL.

Av *första stycket* framgår att det är förvaltningsrätten som beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket.

Av *andra stycket* framgår att en ansökan om företrädaransvar ska göras hos den förvaltningsrätt där den juridiska personen enligt 67 kap. kan föra talan om den skatt eller avgift som ansvaret gäller.

17 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 7 § andra stycket SBL.

I paragrafen anges två förhållanden som hindrar att talan väcks. Den första är att statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats. En överenskommelse om betalningsskyldighet kan också hindra att talan väcks. I gällande bestämmelse anges att talan inte får väckas om en överenskommelse om betalningsskyldighet har träffats och att en överenskommelse som har upphört att gälla inte utgör hinder för ansökan om betalningsskyldighet. Regleringen ersätts med en bestämmelse enligt vilken talan inte får väckas om det ”finns en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 19 §”. Om en överenskommelse inte fullföljs inom rätt tid upphör den enligt 20 § att gälla. I en sådan situation finns

det ingen överenskommelse. Att en överenskommelse som har upphört att gälla inte hindrar att talan väcks behöver därför inte särskilt anges. Prop. 2010/11:165

18 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 7 a § SBL.

I paragrafen regleras en företrädares rätt till muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar i förvaltningsrätt och kammarrätt.

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

Av *andra stycket* framgår att företräderen ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Se även kommentaren till bestämmelsen om muntlig förhandling i mål om betalningssäkring i 46 kap. 12 §.

Överenskommelse om företrädaransvar

19 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 7 c § SBL.

Av paragrafen framgår att det är möjligt att träffa en överenskommelse om betalningsskyldigheten.

I den nuvarande bestämmelsen anges att överenskommelser träffas av den eller de myndigheter som regeringen bestämmer. Av 65 a § SBF framgår att Skatteverket träffar sådana överenskommelser. Sedan Skatteverket blivit en myndighet och tagit över de offensiva borgenärsuppgifterna från Kronofogdemyndigheten är det självklart att det är Skatteverket som ska träffa överenskommelse om betalningsansvaret (se prop. 2002/03:99). Det anges i *första stycket*.

Av *andra stycket* framgår att en överenskommelse kan träffas även under process i domstol. Den får dock bara rättsverkan under förutsättning att talan i målet återkallas, underrättens dom undanröjs och målet avskrivs (RÅ 2006 ref. 20).

I 12 kap. 7 d § SBL regleras vilka uppgifter en överenskommelse ska innehålla, nämligen uppgifter om datum för överenskommelsen, den skatteskuld som överenskommelsen avser, det belopp som företräderen ska betala, den tidpunkt eller de tidpunkter när betalning senast ska ske och identifikationsuppgifter. Sådana bestämmelser kan ges som verkställighetsföreskrifter i förordning (se avsnitt 6.2).

20 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 7 e § och 18 kap. 4 a § SBL.

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

Andra stycket reglerar vad som händer om en överenskommelse inte fullföljs inom rätt tid. Överenskommelsen upphör då att gälla. Om företrädaren i sådana fall har gjort inbetalningar som enligt bestämmelserna i 62 kap. 12 § har räknats av mot den skuld som företrädaransvaret gäller, ska detta belopp tillgodoräknas företrädaren. Bestämmelsen innebär i praktiken att beloppet krediteras företrädarens skattekonto.

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

En fullföljd överenskommelse utgör enligt 11 kap. 1 § SBL ett beskattningsbeslut. I 21 kap. 3 § och 22 kap. 2 § SBL finns förbud mot omprövning och överklagande. I skatteförfarandelagen används inte termen beskattningsbeslut. En fullföljd överenskommelse ska inte heller klassificeras som någon annan sorts beslut. Uttryckliga bestämmelser som förbjuder omprövning och överklagande behövs inte. Det beror på att Skatteverkets beslut att föreslå, ingå eller förkasta en överenskommelse inte har någon sådan rättslig eller faktisk verkan som krävs för överklagbarhet (se författningskommentaren till 66 kap. 3 §).

Regressrätt

21 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 12 § första stycket SBL.

Av paragrafen framgår att en företrädare för en juridisk person som betalar den juridiska personens skatt eller avgift enligt ett beslut eller en överenskommelse om företrädaransvar har regressrätt mot den juridiska personen.

Ansvar för redare

22 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 § och 12 § andra stycket SBL.

En redare har enligt *första stycket* i vissa fall arbetsgivaransvar för sjömän som är anställda av annan än redaren. Det gäller om arbetsgivaren, dvs. den som betalar ut ersättning för arbete, bara har fast driftställe i Sverige på fartyg.

Om redaren har betalat skatt eller avgift som sjömännens arbetsgivare borde ha betalat, har redaren enligt *andra stycket* regressrätt mot utbetalaren.

23 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 b § SBL.

I paragrafen regleras ansvaret för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp.

I en mervärdesskattegrupp ska det finnas en grupp huvudman. Denne är redovisnings- och betalningsskyldig för gruppens mervärdesskatt (5 kap. 3 §). Förevarande paragraf reglerar vad som händer om grupp huvudmannen inte fullgör sin betalningsskyldighet. I en sådan situation är övriga gruppmedlemmar tillsammans med grupp huvudmannen betalningsansvariga för skatten. Den solidariska betalningsskyldigheten för en omsättning uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga företag i gruppen, nämligen då skattskyldigheten för gruppen uppstår enligt de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen (prop. 1997/98:148 s. 55).

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

Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag

24 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 8 c § SBL.

Om Skatteverket inte har beslutat om att säkerhet för slutlig skatt ska ställas enligt 58 kap. 1 §, är enligt *första stycket* den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägar rätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt. Om den avyttrade andelen avser ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägar beskattad juridisk person är den som har avyttrat andelen tillsammans med den som har förvärvat andelen skyldig att betala förvärvarens slutliga skatt. Både juridiska och fysiska personer som säljer andelar i skalbolag omfattas alltså av det subsidiära ansvaret.

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i första stycket ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägar beskattad juridisk person”.

Betalningsansvaret för den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägar rätten får dock uppgå högst till det belopp som säkerhet skulle ha ställts för om sådan hade beslutats. Detta framgår av *andra stycket*.

Om säkerhet för slutlig skatt har ställts, ska den enligt *tredje stycket* tas i anspråk innan Skatteverket beslutar om betalningsskyldighet för den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägar rätten.

25 §

Paragrafen ersätter 12 kap. 9 a § SBL.

I paragrafen regleras ansvaret för skatter och avgifter vid fusion, delning eller annan ombildning av investeringsfonder.

Indrivning och preskription

26 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 13 § första stycket SBL.

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

27 §

Paragrafen motsvarar 12 kap. 13 § andra stycket SBL.

Av paragrafen framgår att bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller för en regressfordran. Detta innebär att en regressfordran preskriberas tidigast ett år efter betalningen av huvudfordran.

Bestämmelser om ansvar som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförarandelagen.

- 12 kap. 2 § SBL (betalningsskyldighet),
- 12 kap. 7 b § SBL (skyndsam hantering), och
- 12 kap. 9 § SBL (ansvar för dödsbon).

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1356 f.

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

1 §

Paragrafen ersätter 13 kap. 1 § första och tredje styckena SBL.

I paragrafen finns en bestämmelse om befrielse från betalningsskyldighet.

Förutsättningen för befrielse är att det finns synnerliga skäl. Av *första stycket 1* framgår att befrielse kan medges från betalningsskyldighet för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp. Bestämmelsen gäller betalningsskyldighet för underlåtna skatteavdrag som uppkommer genom ett beslut om ansvar enligt 59 kap. 2 §. I den nuvarande bestämmelsen i skattebetalningslagen anges att befrielse kan medges från ”skyldigheten att göra skatteavdrag”. Såvitt framgår av förarbetena har avsikten inte varit att befrielse ska kunna beslutas innan betalningsskyldighet har uppkommit (prop. 1996/97:100 s. 595 f.). Bestämmelsen formuleras därför om så att det tydligare framgår att befrielsen avser betalningsskyldigheten.

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

Enligt *första stycket 2* kan befrielse medges från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter inklusive sådan särskild löneskatt och allmän löneskatt som arbetsgivaren ska betala (3 kap. 3 §), mervärdesskatt samt punktskatt.

Om beslut fattas om befrielse från betalningsskyldighet för den som inte har gjort skatteavdrag eller från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt får enligt *andra stycket* motsvarande befrielse medges också beträffande förseningsavgift, skattetillägg och ränta. Med stöd av den bestämmelsen kan befrielse inte medges för enbart förseningsavgift, skattetillägg eller ränta. Särskilda bestämmelser om sådan befrielse finns dock i 51 kap. och 65 kap. 15 §.

Beslut enligt paragrafen överklagas till regeringen (67 kap. 6 §).

Bestämmelser om befrielse som inte får någon motsvarighet

Bestämmelserna i 13 kap. 1 § andra stycket (befrielse från skatt som ska betalas till Tullverket) och 2 § (upplysning om andra bestämmelser om befrielse) SBL, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1359 f.

AVDELNING XIV. BETALNING OCH ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER

61 kap. Skattekonton

Vad ska registreras på ett skattekonto?

1 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § tredje stycket första meningen skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

I paragrafen finns de grundläggande bestämmelserna om vad som ska registreras på skattekontot. En registrering på skattekontot innebär i praktiken att kontot antingen debiteras (påförs) ett belopp eller krediteras (tillgodoförs) ett belopp.

Enligt *första stycket 1* ska skatter och avgifter som ska betalas (debitering) eller tillgodoräknas (kreditering) registreras på ett skattekonto. Bestämmelsen i skattebetalningslagen (3 kap. 5 § tredje stycket SBL) anger att skatt som ska betalas in eller betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut ska registreras. Termen beskattningsbeslut används inte i förevarande lag. I stället används termen eller uttrycket beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter osv. (se avsnitt 18.2). Grundläggande beslut om årlig taxering och grundläggande beslut om slutlig skatt benämns beslut om slutlig skatt. Som generellt uttryck används beslut om skatt (se avsnitt 18.4).

I aktuell bestämmelse finns det inte något behov av att ersätta termen beskattningsbeslut med något annat uttryck. Det är tillräckligt att ange att skatter och avgifter som ska betalas eller tillgodoräknas ska registreras på ett skattekonto. Den förändrade lydelsen innebär inga ändringar i sak

utan skatt som ska betalas eller tillgodoräknas enligt de beslut som enligt skattebetalningslagen är eller ska anses som beskattningsbeslut ska även i fortsättningen registreras. I förevarande paragraf anges vid sidan av skatter också avgifter. Det beror på att skatteförfarandelagen, till skillnad mot skattebetalningslagen, inte innehåller någon bestämmelse som likställer avgifter med skatt. Vilka skatter och avgifter som omfattas av lagens tillämpningsområde framgår av 2 kap. 1–4 §§.

Det är självklart att skatter och avgifter som ska betalas enligt ett omprövningsbeslut omfattas av bestämmelsen och därför ska registreras.

Beslut om återbetalning, kompensation och nedsättning av punktskatt beslutas enligt de respektive punktskattelagarna. Enligt 53 kap. 5 § anses sådana beslut vara beslut om punktskatt. Belopp som ska återbetalas enligt ett sådant beslut ska därför också registreras på skattekontot.

Avdragen A-skatt är ur utbetalarens (vanligen en arbetsgivare) synvinkel skatt som ska betalas och omfattas av punkten 1. Det innebär att redovisad och inbetald avdragen A-skatt löpande ska registreras på utbetalarens skattekonto. För betalningsmottagarens (vanligen en arbetstagare) del är avdragen A-skatt inte skatt som ska betalas. Däremot ska han eller hon tillgodoräknas den avdragna A-skatten när den slutliga skatten har bestämts. Den avdragna A-skatten ska i detta skede registreras som ett belopp att tillgodoräkna.

Utöver den avdragna A-skatten ska ett antal andra poster registreras på skattekontot samtidigt som den slutliga skatten. Bland dessa finns en post som inte kan betraktas som skatt som ska betalas eller tillgodoräknas och inte heller faller under *punkten 3* som avser inbetalningar och utbetalningar. Det gäller skatt som förts över till annan stat (56 kap. 9 § 4). För att bestämmelsen ska gälla även sådana poster framgår av *punkten 2* att belopp som ska dras ifrån eller läggas till slutlig skatt enligt 56 kap. 9 § ska registreras.

I *andra stycket* finns två undantag som saknar motsvarighet i skattebetalningslagen. Det ena gäller skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap., s.k. sidobetalningsansvar. På ett skattekonto som tillhör den som är betalningsskyldig enligt ansvarsbeslutet (sidobetalaren) görs inga registreringar med anledning av betalningsskyldigheten. En annan sak är att den skatt eller avgift som ansvarsbeslutet avser ska registreras på huvudbetalarens skattekonto. Det följer av huvudregeln i första stycket 1. Hanteringen av sidobetalningsansvar på skattekontot behandlas i avsnitt 19.9.

Det andra undantaget gäller beslut om ersättningar av olika slag, nämligen ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning (43 kap.) och för säkerhet som inte har behövts tas i anspråk (58 kap. 4 § och 63 kap. 10 §). Sådana ersättningar registreras inte på skattekonto enligt skattebetalningslagen. Det handlar alltså om att ge lagstöd för den nuvarande hanteringen.

Enligt bestämmelsen i skattebetalningslagen ska belopp som har lämnats för indrivning registreras på skattekontot. I förevarande paragraf föreslås inte någon motsvarande bestämmelse eftersom ett överlämnande för indrivning beloppsmässigt inte påverkar skattekontot. I praktiken flyttas ett belopp som lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning över till en särskild kolumn i skattekontot. Beloppet är redan registrerat på skattekontot och tas inte bort från kontot i samband med restföringen.

Skattekontots saldo förändras alltså inte alls på grund av att ett belopp lämnas för indrivning. Prop. 2010/11:165

Tidpunkten för registrering regleras i 2–6 §§, se kommentarerna till dessa paragrafer.

När ska registreringen på skattekontot göras?

Huvudregeln

2 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 5 § tredje stycket andra och tredje meningarna SBL.

I paragrafen finns huvudregeln för när den löpande registreringen på skattekontot ska göras. En registrering på skattekontot innebär att kontot antingen debiteras (påförs) ett belopp eller krediteras (tillgodoförs) ett belopp.

I 3 § finns en särskild regel för anstånd med att betala skatt eller avgift som har beviljats före förfallodagen för den skatt eller avgift som anståndet avser. Huvudregeln tillämpas inte heller för överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt. När sådana skatter ska registreras framgår av 4 §. För den årliga registreringen av slutlig skatt och belopp som dras ifrån eller läggs till den slutliga skatten finns särskilda bestämmelser i 5 och 6 §§.

Enligt huvudregeln registreras (debiteras) belopp som ska betalas på förfallodagen och belopp som ska tillgodoräknas (krediteras) så snart det finns underlag. Det innebär t.ex. att skatteavdrag som redovisas i en skattedeklaration registreras (debiteras) på kontot på förfallodagen. Omprövningsbeslut som innebär att en skatt eller avgift sätts ned registreras (krediteras) på den dag beslut fattas eftersom det då finns underlag för att tillgodoräkna den skatt- eller avgiftsskyldige beloppet. Ett omprövningsbeslut som innebär att en skatt eller en avgift höjs, dvs. ytterligare skatt eller avgift ska betalas, registreras (debiteras) på skattekontot på förfallodagen.

Anstånd

3 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, finns en särskild bestämmelse om registreringstidpunkt för anstånd med betalningen av skatter eller avgifter. Bestämmelsen gäller i de fall anståndsbeslutet fattas före förfallodagen för den skatt eller avgift som anståndet gäller. I sådana fall ska Skatteverket avvakta med registreringen (krediteringen) av anståndet till förfallodagen. Syftet med bestämmelsen är att undvika s.k. skattebyten, se avsnitt 19.5.3.

Överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt

4 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 7 § SBL.

I förevarande paragraf finns en särskild bestämmelse som reglerar när redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt ska registreras.

I 16 kap. 7 § SBL jämföras redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt med inbetalning av skatt och anger när en sådan betalning anses vara gjord. Den bestämmelsen har tagits in för att undvika att kostnadsränta i vissa fall kan komma att beräknas på avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som täcks av den överskjutande ingående mervärdesskatten. Om ingen särskild reglering fanns skulle större företag (företag med beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import sammanlagt överstiger 40 miljoner kronor) som normalt lämnar skattedeklaration senast den 26 i månaden, men som ska betala skatteavdragen och arbetsgivaravgifter redan den 12 i samma månad anses ha betalt skatteavdragen och arbetsgivaravgifter först när redovisningen kommer in den 26. Kostnadsränta skulle då beräknas trots att skatterna täcks av den överskjutande ingående mervärdesskatten som redovisas samtidigt. Skattebetalningslagen innehåller inte någon motsvarighet för överskjutande punktskatt.

Det är emellertid inte nödvändigt att gå omvägen via en presumerad betalning för att undvika att kostnadsränta uppkommer när skatteavdragen och arbetsgivaravgifter räknas av mot överskjutande ingående mervärdesskatt. Registreringstidpunkten på skattekontot för den redovisade överskjutande mervärdesskatten är avgörande för det fall ett underskott kommer att uppkomma på skattekontot när andra skatter debiteras och därmed också för det fall kostnadsränta kommer att beräknas. I förevarande paragraf tas en bestämmelse in enligt vilken överskjutande ingående mervärdesskatt som redovisas i månaden efter redovisningsperioden ska registreras den 12 i denna månad (den 17 i januari). Om redovisningen sker senare ska registreringen göras den dag då redovisning senast ska lämnas. Tidpunkterna för kreditering på skattekontot kommer härigenom att motsvara de tidpunkter då inbetalning av skatt anses vara gjord enligt 16 kap. 7 § SBL.

Bestämmelsen omfattar inte bara överskjutande ingående mervärdesskatt utan även överskjutande punktskatt. Sådan redovisning är inte alls lika vanligt förekommande, men i de fall den förekommer är det rimligt att den överskjutande skatten registreras på skattekontot efter samma regler som överskjutande ingående mervärdesskatt. I fortsättningen kommer ett företag som ska lämna skattedeklaration senast den 26 att även kunna använda redovisad överskjutande punktskatt för att täcka skatteavdragen och arbetsgivaravgifter med förfallodag den 12 i samma månad.

Årlig registrering av slutlig skatt m.m.

5 §

Paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, reglerar när registrering ska ske av slutlig skatt och de belopp som ska dras ifrån eller läggas till slutlig skatt enligt 56 kap. 9 §. Bestämmelsen behövs för att klargöra att den slutliga skatten och de övriga beloppen ska registreras samtidigt. Av bestämmelsen framgår dessutom att tidpunkten för

registreringen beror på om den skattskyldige till följd av beslutet om slutlig skatt ska betala eller tillgodoräknas skatt. För att avgöra det gör Skatteverket en beräkning enligt 56 kap. 9 §. Resulterar beräkningen i att skatt ska betalas, ska registreringen ske på förfallodagen. Om den skattskyldige enligt beräkningen ska tillgodoräknas skatt, ska registreringen göras så snart det finns underlag. Betalningsfristen för slutlig skatt är alltid minst 90 dagar, se 62 kap. 8 § första stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 19.8.

6 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, finns ett undantag från registreringstidpunkten i 5 § 1. Enligt den bestämmelsen ska den slutliga skatten och tillhörande belopp registreras på förfallodagen för slutlig skatt om beräkningen enligt 56 kap. 9 § visar att sådan skatt ska betalas. Vid beräkningen enligt 56 kap. 9 § ska hänsyn inte tas till ett överskott på skattekontot. Det innebär att registrering på skattekontot enligt 5 § 1 inte ska göras förrän på förfallodagen för den slutliga skatten även om den slutliga skatt som ska betalas täcks av ett överskott på skattekontot.

En sådan ordning är inte praktisk när det gäller privatpersoner som i princip 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 en privatpersons skattekonto innebär att det inte blir någon ytterligare slutlig skatt att betala ska därför enligt aktuell bestämmelse registreringen på skattekontot och den efterföljande avstämningen göras omgående (*punkt 1*). För det fall att den egna inbetalningen till skattekontot varit för stor kommer det kvarstående överskottet efter avstämningen automatiskt att återbetalas enligt 64 kap. 2 §.

Tillämpningsområdet är begränsat till kontohavare som inte har F-skatt eller särskild A-skatt och inte heller har varit skyldig att lämna annan skattedeklaration än förenklad arbetsgivardeklaration under det innevarande beskattningsåret (*punkten 2 a*).

Ytterligare ett undantag från regeln att registreringen ska ske så snart det finns ett underlag har tagits in i *punkten 2 b*. Syftet med tillägget är att undvika att en fyllnadsinbetalning som har gjorts för att täcka en annan skatt eller avgift än den slutliga skatten inte ska tas i anspråk för betalning av den slutliga skatten.

Punkten 2 har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.8.

När ska skattekontot stämmas av?

7 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 6 § SBL.

I paragrafen regleras när ett skattekonto ska stämmas av. Med avstämning av ett skattekonto menas att inbetalda och andra tillgodoförda belopp jämförs med påförda belopp och att ett saldo räknas fram.

I förhållande till utredningens förslag har paragrafen på inrådan av *Skatteverket* getts en mer generell lydelse.

Det finns inget behov av att särskilt ange att skattekontot ska stämmas av när den slutliga skatten har registrerats. Lokutionen ”att stämma av kontot varje månad om något annat belopp än ränta har registrerats” omfattar också registreringen av den slutliga skatten. Det finns vidare inte något behov av en bestämmelse som anger att skattekontot ska stämmas av när kontohavaren begär det. Avstämning av skattekontot ska ske varje månad som det har förekommit någon annan transaktion på kontot än registrering av ränta. Kontohavaren kan få uppgift om skattekontots saldo inklusive upplupen ränta genom att beställa ett saldobesked via Skatteverkets hemsida. Har kontohavaren e-legitimation kan han eller hon kontrollera sitt skattekonto genom Skatteverkets e-tjänster. Vid begäran om utbetalning från skattekontot stäms kontot av per automatik.

Om en kontohavare ges rätt att begära avstämning av skattekontot skulle han eller hon genom att begära en avstämning kunna ”låsa” skattekontot mellan två ordinarie avstämnings och på så sätt kunna styra en inbetalning mot ett underskott där ett betalningskrav har sänts ut från Skatteverket. Detta skulle omintetgöra Skatteverkets möjlighet att överlämna ett underskott på skattekontot till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

Bestämmelser om skattekonto som inte får någon motsvarighet

Bestämmelserna i 3 kap. 5 § första och andra styckena SBL (vem som ska ha ett skattekonto) får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1368.

62 kap. Betalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 §

Kapitlets innehåll framgår av paragrafen.

Inbetalning till det särskilda kontot för skattebetalningar

2 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 2 och 3 §§ SBL.

Av *första stycket* framgår att skatter och avgifter ska betalas in till Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar.

Enligt *andra stycket* är en skatt eller avgift betald den dag då betalningen har bokförts på det särskilda kontot.

När ska skatter och avgifter som redovisas i en skattedeklaration betalas?

3 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 4 § SBL.

I *första stycket* finns huvudregeln för betalning av skatter och avgifter som redovisas i en skattedeklaration, nämligen att skatterna och

avgifterna ska vara betalda senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket. Det handlar alltså om betalningstidpunkten för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Bestämmelsen omfattar samtliga skattedeklarationer, även de särskilda skattedeklarationerna. När skattedeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket framgår av bestämmelserna i 26 kap. 26–30 och 32–37 §§.

Andra stycket innehåller ett undantag från huvudregeln att betalningstidpunkten styrs av redovisningstidpunkten. Undantaget avser skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för en viss kategori skattskyldiga. Det gäller skattskyldiga med mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive unionsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor. Dessa skattskyldiga ska ha betalat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter senast den 12, i januari senast den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Betalningen ska alltså i dessa fall ske före redovisningen. Redovisningstidpunkten regleras i 26 kap. 30 §. Den bestämmelsen omfattar arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer, dvs. redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Förevarande undantag gäller bara betalning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Redovisning och betalning av mervärdesskatt och punktskatt ska alltså ske senast vid den tidpunkt som anges i 26 kap. 30 §.

När ska F-skatt och särskild A-skatt betalas?

Huvudregeln

4 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 5 § andra stycket och 16 kap. 5 § första stycket SBL.

I *första stycket* finns huvudregeln för betalning av F-skatt och särskild A-skatt. Sådan skatt ska, när det gäller beskattningsår som går ut den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti betalas med lika stora belopp varje månad fr.o.m. beskattningsårets andra månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång. Betalningen av preliminär skatt ska alltså följa beskattningsåret, och inte som enligt skattebetalningslagen, inkomståret. Skälen för förändringen redovisas i avsnitt 19.6.2. För dem som har kalenderåret som beskattningsår innebär det ingen förändring, betalning ska fortfarande göras under perioden februari–januari. Fysiska personer anses alltid ha kalenderåret som beskattningsår i dessa sammanhang (3 kap. 4 § andra stycket).

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti. Reglerna innebär för en skattskyldig som enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, har t.ex. beskattningsåret 1 februari–31 januari att betalningen av den preliminära skatten ska ske från och med den 12 juni.

Förfallodagarna är enligt *andra stycket* den 17 i januari och augusti och den 12 i övriga månader. I augusti gäller dock den 12 som förfallodag för en skattskyldig som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag

som exklusive unionsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor.

Undantag från huvudregeln finns i 5–7 §§. I 5 § finns undantag från betalningsperiodens längd. För säsongsverksamhet finns i 6 § ett undantag från bestämmelsen att betalning ska ske varje månad. För nystartad verksamhet finns i 7 § en möjlighet att skjuta upp den första betalningen.

Kortare betalningsperiod för skatt som beslutas sent

5 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 5 § andra–fjärde styckena SBL.

Huvudregeln är enligt 4 § att F-skatt och särskild A-skatt ska betalas varje månad fr.o.m. beskattningsårets andra månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång (vanligen februari–januari). I aktuell paragraf finns undantag från den bestämmelsen för de fall då skatten beslutas efter den 20 i beskattningsårets första månad. Enligt *första stycket* ska den första betalningen då inte göras under beskattningsårets andra månad utan senare. Vilken månad som blir den första då betalning ska ske beror på när under en månad, t.o.m. den 20 eller efter den 20, debiteringsbeslutet fattas. Om beslutet t.ex. fattas den 15 maj, ska den första betalningen göras i månaden därefter, dvs. i juni. Fattas beslutet efter den 20 i en månad ska den första betalningen inte göras i den följande månaden utan först i den andra månaden efter beslutet. Det innebär att den första betalningen till följd av ett beslut som fattas den 21 maj, ska göras i juli.

Bestämmelserna gör bara undantag från 4 § när det gäller under vilken månad den första betalningen ska göras. Övriga bestämmelser i 4 § ska med andra ord gälla även i dessa fall. Betalning ska alltså ske med lika stora belopp varje månad t.o.m. månaden efter beskattningsårets utgång på de förfallodagar som anges i 4 §.

I *andra stycket* finns en betalningsbestämmelse för de riktigt sena debiteringarna av F-skatt och särskild A-skatt, dvs. efter den 20 i beskattningsårets sista månad (vanligen den 20 december). Hela skatten ska i dessa fall betalas vid ett enda tillfälle. Enligt de nuvarande bestämmelserna ska betalning ske på den förfallodag (den 26 januari, den 12 och 26 i månaderna februari–juli samt den 12 augusti) som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag då beslutet fattades. Betalningsfristen på 30 dagar och de särskilda förfallodagarna slopas av förenklingsskäl. I stället ska de vanliga förfallodagarna för F-skatt och särskild A-skatt gälla, dvs. den 12 eller den 17. I vilken månad betalningen ska göras ska bestämmas på motsvarande sätt som enligt första stycket. När beslutet fattas så sent som efter den 20 i beskattningsårets sista månad innebär det att betalning ska göras efter utgången av den normala betalningsperioden för preliminär skatt enligt 4 §. Om t.ex. beslutet fattas den 21 december beskattningsåret ska skatten i sin helhet betalas på förfallodagen i den andra månaden efter beslutet, dvs. den 12 februari året efter beskattningsåret.

Om den skattskyldige har ett brutet räkenskapsår, t.ex. 1 maj år 1–30 april år 2, och Skatteverket meddelar debiteringsbeslutet den 21 april år 2, ska skatten i sin helhet betalas den 12 juni år 2. Samma

betalningsdag gäller om den skattskyldige enligt inkomstskattelagen har beskattningsåret 1 februari år 1–31 januari år 2 och Skatteverket meddelar beslutet den 21 april år 2. I sistnämnda situation avses nämligen med beskattningsår enligt förevarande lag den 1 maj år 1–den 30 april år 2 (3 kap. 5 §). Om Skatteverket t.ex. den 21 januari år 2, för beskattningsåret enligt inkomstskattelagen 1 februari år 1–31 januari år 2, meddelar ett debiteringsbeslut ska skatten betalas med lika delar den 12 mars, den 12 april respektive den 12 maj år 2. I detta fall har debiteringsbeslutet visserligen meddelats efter den 20 i det aktuella beskattningsårets sista månad, men väl före den 21 i sista månaden i beskattningsåret 1 maj år 1–30 april år 2. Skatten ska då betalas, inte enligt sista stycket i förevarande paragraf, dvs. i sin helhet på en enda förfallodag, utan enligt första stycket 2, dvs. den första betalningen ska göras senast på förfallodagen i den andra månaden efter beslutet, i detta fall den 12 mars, medan resterande betalningar ska göras enligt huvudregeln i 4 §, dvs. den 12 april respektive den 12 maj. Som har framhållits ovan gör bestämmelserna i förevarande paragraf nämligen bara undantag från 4 § när det gäller under vilken månad den första betalningen ska göras. I övrigt gäller bestämmelserna i 4 § även i dessa fall.

Förändringen kommer i vissa fall att påverka betalningsfristen. Beroende på när i en månad beslutet fattas kan fristen bli längre eller kortare än enligt gällande rätt. I många fall blir det dock ingen skillnad. Den kortaste betalningsfrist som en skattskyldig kommer att kunna få är 20 dagar och det gäller bara beslut som fattas den 20 februari. Det finns anledning att notera att en skattskyldig som i rätt tid lämnar preliminär inkomstdeklaration inte får beslutet så sent som efter den 20 i beskattningsårets sista månad. Den skattskyldige har i sådana fall själv skaffat sig en skattecredit genom att inte lämna preliminär inkomstdeklaration i tid. Ett sent beslut kan också avse en höjning av tidigare debitering. Det är då inte årets sammanlagda preliminära skatt som ska betalas på en gång. I båda fallen är det fråga om skatt på inkomster för det passerade beskattningsåret som alltså egentligen redan borde ha betalats.

Säsongsverksamhet

6 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 5 § andra stycket SBL.

Skatteverket kan enligt paragrafen besluta om undantag från regeln i 4 § att F-skatt och särskild A-skatt ska betalas varje månad. Paragrafen är tillämplig om näringsverksamheten pågår bara under en del av beskattningsåret, s.k. säsongsverksamhet.

Enligt 11 kap. 5 § SBL krävs för ett beslut att det också finns särskilda skäl. Förarbetena klargör inte vilka slags skäl som skulle krävas vid sidan av grundförutsättningen att verksamheten endast pågår under en del av beskattningsåret (prop. 1996/97:100 s. 580). I praktiken tillämpar Skatteverket inte heller några särskilda skäl för ett beslut om säsongsbetalning. Det finns inte någon anledning till en restriktivare tillämpning. Bestämelsen justeras därför så att den motsvarar vad som gäller i praktiken.

Paragrafen innebär en avvikelse från regleringen i 4 § om att den preliminära skatten ska betalas från och med beskattningsårets andra månad till och med månaden efter beskattningsårets utgång. Övriga bestämmelser i 4 § gäller även om Skatteverket har beslutat om en kortare betalningsperiod än tolv månader. Skatten ska alltså betalas med lika stora belopp i de månader som anges i Skatteverkets beslut och senast på de ordinarie förfallodagarna för sådan skatt.

En annan bestämmelse som kan underlätta för näringsidkare med säsongsbetonad verksamhet finns i 26 kap. 3 § andra stycket. Enligt den bestämmelsen behöver en näringsidkare som varken har skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter att redovisa inte lämna arbetsgivardeklarationer under förutsättning att Skatteverket skriftligen har upplysts om detta.

Nystartad verksamhet

7 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 5 § tredje stycket SBL.

Enligt paragrafen kan nystartade företag få uppskov med att betala F-skatt eller särskild A-skatt under tre månader.

Paragrafen innebär en avvikelse från regleringen i 4 § om när den första betalningen ska göras. Övriga bestämmelser i 4 § ska gälla även om Skatteverket har beslutat om en senareläggning av den första betalningen. Skatten ska alltså betalas med lika stora belopp i varje återstående månad senast på de ordinarie förfallodagarna enligt 4 §.

Enligt skattebetalningslagen ska betalningen påbörjas senast den 12 augusti året efter inkomståret. Denna begränsning ersätts av förenklingsskäl med en helt ny bestämmelse i *andra stycket 1*. Där anges att möjligheten att senarelägga betalningen inte gäller om beslutet om F-skatt eller särskild A-skatt fattas efter beskattningsårets utgång. I sådana fall är det inte motiverat att senarelägga betalningen. Den som i rätt tid lämnar en preliminär inkomstdeklaration med korrekta uppgifter får inte ett grundbeslut om F-skatt eller särskild A-skatt efter beskattningsårets utgång. Om verksamheten påbörjas under årets sista kalendermånader förlängs regelmässigt det första räkenskapsåret och den skattskyldige kommer därigenom att omfattas av möjligheterna till senarelagd betalning. Begränsningen kommer alltså att avse personer som genom att inte i tid lämna tillräckliga uppgifter redan har skaffat sig en icke avsedd skattecredit. Enligt skattebetalningslagen är det formellt möjligt att senarelägga betalningen även i de fall beslutet fattas efter beskattningsåret. Förändringen bör dock ha liten betydelse. Om beslutet fattas efter beskattningsårets utgång får nämligen vanligen en senareläggning anses utesluten på grund av vad som följer av *punkten 4*, dvs. att särskilda skäl talar emot det (prop. 2002/03:5 s. 116).

Punkten 2 och *3* motsvarar 11 kap. 5 § tredje stycket 1 och 2 SBL.

Lagrådet anser att orden ”den som startar en ny verksamhet” kan tolkas på olika sätt och förordar det uttryckssätt som används i 11 kap. 5 § tredje stycket 1 SBL. Regeringen delar den synpunkten och formulerar därför paragrafen på ett sätt som bättre överensstämmer med formuleringen i skattebetalningslagen.

8 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 6 § första och andra styckena SBL.

I paragrafen regleras förfallodagarna för betalning av bl.a. slutlig skatt samt skatt och avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut.

Den längre betalningsfristen, 90 dagar, som för närvarande gäller för slutlig skatt behålls (se avsnitt 19.6.3). Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska alltså även i fortsättningen vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslutet fattades. Detta anges i *första stycket*.

I *andra stycket* anges betalningsfristen 30 dagar för där uppräknade skatter och avgifter.

Av *punkten 1* följer att betalningsfristen 30 dagar även gäller för slutlig skatt som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol.

Av *punkten 2* följer att betalningsfristen 30 dagar alltid gäller för kontrollavgift. Detsamma gäller för förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol. I övriga fall kommer den betalningsfrist som anges i första stycket att gälla eftersom skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om slutlig skatt och förseningsavgift som har beslutats för att en inkomstdeklaration inte har kommit in i rätt tid enligt 56 kap. 9 § ska läggas till den slutliga skatten.

Av *punkten 3*, som är helt ny, följer att betalningsfristen 30 dagar också gäller för särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §. Enligt gällande rätt följer det av att 21 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, hänvisar till 16 kap. 6 § SBL. När det gäller särskild inkomstskatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, saknas en bestämmelse om betalningstiden i nämnda lag.

Av *punkten 4* följer att betalningsfristen 30 dagar gäller för skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 samt förseningsavgift och skattetillägg enligt andra stycket 2 ska inte, trots vad som anges i nämnda punkter, behöva betalas före den förfallodag som anges i första stycket. Detta framgår av *tredje stycket*.

Skattebetalningslagen gäller enligt 1 kap. 2 § 6 SBL vid bestämmande, debitering och betalning av transporttillägg som har beslutats av Skatteverket. Med anledning härav innehåller 16 kap. 6 § SBL en betalningsfrist för transporttillägg. Skatteförfarandelagen ska dock inte gälla för transporttillägg. En annan sak är att det i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter följer att skatteförfarandelagens bestämmelser om debitering och betalning av skattetillägg ska tillämpas på sådant transporttillägg (se vidare författningskommentaren till 2 kap. 2 §). Det behövs alltså ingen särskild betalningsfrist för transporttillägg utan fristen för skattetillägg ska tillämpas.

En annan skillnad i förhållande till 16 kap. 6 § SBL är att det finns ett uttryckligt undantag för F-skatt och särskild A-skatt som har bestämts

genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol. I dessa fall ska inte förevarande paragraf utan bestämmelserna i 4–7 §§ tillämpas. Om F-skatt eller särskild A-skatt höjs genom ett omprövningsbeslut under beskattningsåret ska alltså höjningen fördelas på de återstående betalningstillfällena enligt 5 § första stycket. I de fall höjningsbeslutet fattas efter den 20 i beskattningsårets sista månad, ska höjningen i sin helhet betalas på en förfallodag enligt 5 § andra stycket.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

9 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 6 § tredje och fjärde styckena SBL.

Av *första stycket* framgår vilka de förfallodagar som avses i 8 § är. Första stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

I *andra stycket* ges Skatteverket möjlighet att, om det finns särskilda skäl, besluta att en annan förfallodag ska gälla.

Kommuner och landsting

10 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 8 § SBL.

Paragrafen utvidgas till att även omfatta preliminär och slutlig skatt, punktskatt samt skatt och avgift som ska betalas enligt ett omprövningsbeslut eller enligt ett beslut av domstol. Av sista meningen, som är helt ny, framgår att även betalning av sådan ersättning eller sådant justeringsbelopp som har debiterats en kommuns eller ett landstings skattekonto enligt 17 b § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting ska göras genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.11.

Avräkning

Huvudregeln

11 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 9 § SBL.

I paragrafen finns en för skattekontosystemet central bestämmelse, en avräkningsbestämmelse.

Enligt 16 kap. 9 § SBL ska ett inbetalt belopp räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld. Förevarande bestämmelse är mer preciserad och reglerar prioriteringen mellan restförda respektive icke restförda skulder. Förändringen är en kodifiering av den nuvarande hanteringen (se avsnitt 19.4.1).

Avräkning ska alltid göras från den sammanlagda skatte- och avgiftsskulden (sammanlagd skatteskuld). I första hand ska avräkning ske från den del av den sammanlagda skatteskulden som inte är restförd. Betalaren kan alltså inte styra en betalning till en viss skuld, utan avräkningen sker utan inbördes ordning från totalsumman av skulder som inte är restförda.

Om det efter denna avräkning återstår belopp att avräkna, ska beloppet räknas av från de sammanlagda restförda skulderna på skattekontot. Även här sker ur skattekontoperspektiv avräkningen från den sammanlagda skulden som är restförd. Saldot för restförda skulder på skattekontot minskar alltså utan att det framgår vilken specifik skatt eller avgift som avräkning gjorts mot. En annan sak är att Kronofogdemyndigheten i sina register håller isär de olika indrivningsuppdragen. Där registreras varje indrivningsuppdrag, som kan innefatta flera skatter och avgifter, under ett särskilt skuldnummer och avräkning sker från specifik skuld i åldersordning enligt avräkningsordningen i 19 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., benämnd indrivningslagen. Om det finns särskilda skäl får Kronofogdemyndigheten tillgodoräkna beloppet på annat sätt. Att den enskilde begär att avräkning ska göras från viss skuld är dock inte tillräckligt för att avvika från huvudregeln om avräkning från den äldsta skulden (prop. 1996/97:100 s. 658).

När en inbetalning sker direkt till Kronofogdemyndigheten görs ingen avräkning på skattekontot enligt förevarande paragraf. Kronofogdemyndigheten räknar av det inbetalda beloppet enligt 19 § indrivningslagen och meddelar Skatteverket att de restförda skulderna har minskat. Skatteverket minskar härvid skattekontots saldo för restförda skulder med samma belopp.

Enligt ordalydelsen reglerar 16 kap. 9 § SBL bara inbetalningar. Förutom inbetalningar ska dock även övriga belopp som tillgodoräknas skattekontot räknas av från skatteskulden. Det kan vara fråga om krediteringar när anstånd med att betala en skatt beviljas eller när en skatt sätts ned. Det kan också vara fråga om ett sådant bidrag som betalas ut genom en kreditering på mottagarens skattekonto. Vid sidan av ”inbetalda belopp” anges därför också ”andra tillgodoräknade belopp” i den nya bestämmelsen.

Paragrafen reglerar avräkning från betalarens sammanlagda skatteskuld. Bestämmelsen är alltså inte begränsad till avräkning inom ett enda skattekonto. Det förekommer att fysiska personer vid ett tillfälle då de saknar personnummer får ett skattekonto knutet till ett samordningsnummer och senare, när de har fått ett personnummer, får ytterligare ett skattekonto knutet till personnumret. Ett belopp som tillgodoförs ett av dessa skattekonton kan med stöd av bestämmelsen räknas av från den sammanlagda skatteskulden oberoende av vilket av personens skattekonton som skulden är bokförd på. Avräkning kan också ske mellan en skattskyldigs privata skattekonto och ett skattekonto som används för betalning av annans skatt enligt bestämmelser i 5 kap. För dessa fall finns dock en särskild avräkningsbestämmelse i 12 §. Den bestämmelsen begränsar inte möjligheten att använda överskott på ett skattekonto till att täcka underskott på ett annat konto i de situationer som beskrivs i förevarande paragraf. Bestämmelsen anger bara i vilken ordning avräkningen ska göras.

Även i de fall skattekonton har upprättats för olika personer kan i vissa fall avräkning enligt aktuell bestämmelse vara möjlig mellan kontona. Det gäller mellan en avlidens skattekonto och dödsboets skattekonto. Det är dödsboet som svarar för den avlidnes skulder. Dödsbodelägarnas ansvar är begränsat till vad de har fått ur boet (21 kap. 4 § ärvdabalken). Eftersom dödsboet svarar för den avlidnes skulder är underskott på både

dödsboets och den avlidnes skattekonto en del av dödsboets sammanlagda skatteskuld. Det är också dödsboet som har rätt till den avlidnes tillgångar. Överskott på båda skattekontona tillhör alltså dödsboet. Det innebär att det bara finns en betalare och en sammanlagd skatteskuld. Avräkning kan därför ske mellan kontona utan begränsning. Motsvarande gäller efter en fusion i fråga om det överlåtande företags skattekonto och det övertagande företags skattekonto. Rättsföljden av en fusion är nämligen att det övertagande företaget tar över det överlåtande företags tillgångar och skulder. Därefter upplöses det överlåtande företaget (23 kap. 26 och 34 §§ aktiebolagslagen [2005:551] samt 37 kap. 3 och 7 §§ IL). Det övertagande företaget är alltså betalare oberoende av om överskottet finns på det egna skattekontot eller på det överlåtande företags skattekonto och ett underskott på något av kontona ingår i det övertagande företags sammanlagda skatteskuld.

Skulder i paragrafens mening uppkommer först när en skatt eller avgift har förfallit till betalning. En skatt som är beslutad, men som ännu inte har förfallit till betalning ingår alltså inte i den sammanlagda skatteskulden. Avräkning från den skatten kan därmed inte ske och den hindrar inte att ett tillgodofört belopp räknas av mot den restförda skatteskulden. I en situation då det finns restförda skatteskulder och en beslutad skatt som ännu inte har förfallit till betalning ska alltså ett tillgodofört belopp räknas av mot den restförda skatteskulden. En skatt som inte har förfallit till betalning är inte heller registrerad på skattekontot (se 61 kap. 2 §). Motsvarande gäller skatt som inte är, men kan antas komma att bli, beslutad.

Skatteverket får avvakta med att betala tillbaka belopp som avser överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt om det behövs för att den skattedeklaration i vilken skatten har redovisats ska kunna kontrolleras (50 § skattebetalningsförfordningen [1997:750]). Om det finns skatteskulder eller avgiftsskulder bör Skatteverket på motsvarande sätt avvakta med att ta beloppet i anspråk för avräkning från en restförd skuld. Först när utredningen visar att beloppet ska tillgodoräknas, bör den del av beloppet som inte behövs för att täcka förfallna men ännu inte restförda skatteskulder föras över till Kronofogdemyndigheten för avräkning från de skulder som finns där.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.4.1.

Betalning av någon annans skatter eller avgifter

12 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 10 § SBL.

I paragrafen finns en särskild regel om avräkning i de fall den som betalar, förutom att han eller hon är betalningsskyldig för egna skatter och avgifter, är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter enligt 59 kap. Enligt dessa bestämmelser kan bl.a. en företrädare för en juridisk person bli ansvarig för den juridiska personens skatter och avgifter (företrädaransvar). Ett annat exempel är att den som inte gör skatteavdrag med rätt belopp kan bli betalningsskyldig för mottagarens skatt. I det följande beskrivs bestämmelsens tillämpning i en situation där företrädaransvar föreligger.

Belopp som företrädaren betalar in eller som på annat sätt tillgodoförs företrädarens skattekonto ska enligt *första stycket* i första hand räknas av från företrädarens egna skulder, dvs. det sammanlagda underskottet på dennes skattekonto. Vid en sådan avräkning gäller huvudregeln i 11 §. När inga egna skulder kvarstår på skattekontot, ska tillgodoräknade belopp räknas av från den skuld som företrädaransvaret avser.

Företrädaren har dock enligt *andra stycket* rätt att bestämma att en inbetalning ska räknas av från den skuld som företrädaransvaret avser trots att det finns egna skulder. I så fall ska betalaren begära det i samband med inbetalningen. I praktiken går detta till så att när beslutet om företrädaransvar fattas får företrädaren särskilda inbetalningskort. Genom att använda dessa inbetalningskort anses företrädaren begära att betalningen i första hand ska räknas av från den skuld som företrädaransvaret avser.

Aktuell paragraf gäller även i fall då betalningsskyldigheten har fastställts genom en överenskommelse om företrädaransvar enligt 59 kap. 19 §. Enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket SBL ska belopp som har betalats av en företrädare för en juridisk person på grund av en sådan överenskommelse registreras på den juridiska personens skattekonto. Avräkning från den skuld som överenskommelsen avser förutsätter att det belopp som ska avräknas registreras på den juridiska personens skattekonto. Det följer alltså redan av avräkningsbestämmelsen och behöver inte regleras särskilt i lagen. I detta sammanhang bör också noteras att det inte är unikt för betalning enligt överenskommelse om företrädaransvar att registrering görs på ett annat skattekonto än det egna. Det gäller t.ex. generellt vid företrädaransvar. I förevarande paragraf tas därför inte in någon motsvarighet till bestämmelsen i 3 kap. 5 § fjärde stycket SBL.

13 §

Paragrafens tredje stycke ersätter 18 kap. 7 a § SBL.

I *första stycket*, som är helt nytt, finns avräkningsbestämmelser för företrädare som enligt 5 kap. ska betala någon annans skatter eller avgifter, nämligen ombud för en generalrepresentation, representant för ett enkelt bolag eller partrederi, huvudman för en mervärdesskattegrupp och skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare. Företrädarna har ett särskilt skattekonto för någon annans skatter och avgifter och kan enligt första stycket styra sina inbetalningar antingen till detta skattekonto eller till det egna skattekontot beroende på vilka skatter eller avgifter som en inbetalning är avsedd att täcka. Härigenom avgör företrädaren om avräkning ska ske från den egna skulden eller från skulden för någon annans verksamhet.

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar gäller enligt *andra stycket* en annan princip för avräkningen. Även denna bestämmelse är helt ny. De belopp som avses är t.ex. belopp som krediteras skattekontot när anstånd med att betala skatt medges eller när en skatt sätts ned. I sådana fall är det avgörande om skatten avser den egna verksamheten eller någon annans verksamhet. Om en egen skatt sätts ned ska beloppet i första hand räknas av från skulden på det egna skattekontot. Avser beloppet i stället en skatt som hanteras på skattekontot för någon annans skatter och avgifter ska avräkning i första hand göras från skulden på detta skattekonto.

I *tredje stycket* finns en särskild avräkningsbestämmelse för över-
skjutande ingående mervärdesskatt som registreras på något av grupp-
huvudmannens skattekonton. Ett sådant belopp ska räknas av från
skulder på ett annat av grupp-huvudmannens skattekonton eller från
skulder på andra gruppmedlemmars skattekonton. Om inte samtliga
skulder täcks av beloppet, ska grupp-huvudmannen bestämma i vilken
ordning avräkningen ska göras. Motsvarande framgår av 18 kap. 7 a §
SBL. Den bestämmelsen anger också att återbetalning inte får ske av den
överskjutande ingående mervärdesskatten om den behövs för att täcka
skulder på grupp-huvudmannens eller övriga gruppmedlemmars skatte-
konton. Att återbetalning inte ska göras i en sådan situation framgår av
64 kap. 4 § 2.

Skälen för bestämmelserna i första och andra styckena finns i avsnitt
19.4.2.

Avräkning efter ackord

14 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 7 § första stycket 3 SBL.

Enligt 18 kap. 7 § första stycket 3 SBL ska återbetalning inte göras av
ett belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter beslut om
ackord. Den situation som återbetalningsspärren tar sikte på är att skatt
eller avgift som belöper på tid före ett ackordsbeslut sätts ned. Åter-
betalningsspärren är sedan skattekontoreformen inte längre effektiv och
ersätts med en avräkningsbestämmelse.

Bestämmelsen gäller i de fall ett ackordsbeslut har försetts med ett
villkor om att framtida nedsättning av sådan skatt eller avgift inte
kommer att återbetalas utan i stället räknas av mot den fordran som har
fallit bort genom ackordet så länge någon del av denna återstår.
Förevarande bestämmelse innebär att en sådan avräkning kan genom-
föras. Om en skatt eller avgift som omfattas av ett villkor om avräkning
sätts ned, ska det tillgodoräknade beloppet alltså inte i första hand räknas
av mot den sammanlagda skatteskulden enligt 11 §, utan mot den skatte-
eller avgiftsskuld som ackordet avsåg.

Praktiskt innebär bestämmelsen att Skatteverket måste fänga upp dessa
fall redan när beslut om nedsättning fattas. Ett ”uppväckt skuldbelopp”
kan då debiteras kontot samtidigt som krediteringen till följd av ned-
sättningen registreras. Härigenom avräknas det tillgodoräknade beloppet
mot den skuld som föll bort genom ackordet.

Skälen för förändringen finns i avsnitt 19.4.3.

Vilken skatt eller avgift är betald?

15 §

Paragrafen ersätter 16 kap. 11 § första stycket SBL.

I paragrafen regleras den s.k. likafördelningsmetoden.

Skattekontots grundläggande princip är att inbetalda belopp och andra
belopp som tillgodoräknas skattekontot ska räknas av från den samman-
lagda skatteskulden och inte från någon specificerad skuld (se 11 §). Det
innebär att det inte direkt av skattekontot går att utläsa om en viss skatt

eller avgift är betald eller inte. Normalt är den frågan inte heller av intresse att avgöra. Det är tillräckligt att konstatera att det finns en sammanlagd skuld på ett visst belopp som ska betalas.

Ibland är det dock nödvändigt att avgöra om viss skatt eller avgift är betald eller inte. Det gäller t.ex. vid utlandshandräckning eftersom vissa avtal om handräckning inte omfattar samtliga skatter och avgifter som hanteras på skattekontot. I dessa fall kan likafördelningsmetoden tillämpas. Metoden innebär att varje betalning av en skatt eller avgift behandlas lika. Inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som har registrerats under perioden. En skatt eller avgift anses alltså betald med den andel av de totala betalningarna som motsvarar skattens eller avgiftens andel av periodens sammanlagda skatter och avgifter.

Utgångspunkten är att alla debiteringar och krediteringar under avstämningsperioden ska beaktas vid beräkningen. Ett ingående överskott används för att täcka periodens debiteringar och får därigenom samma funktion som en inbetalning. Överskottet minskar summan obetalda skatter och avgifter under perioden och påverkar på så sätt beräkningen. Ett ingående underskott registreras inte under perioden och ska inte heller påverka beräkningen. Vilka skatter ett sådant underskott består av får avgöras med tillämpning av likafördelningsmetoden för tidigare perioder.

En nyhet i förhållande till 16 kap. 11 § första stycket SBL är de särskilda regler för beräkningen som föreslås för situationer då anstånd med betalning eller nedsättning av en skatt eller avgift har beslutats. Ett anstånds- eller nedsättningsbelopp ska tillgodoräknas den skattskyldige. Beloppet krediteras därför på skattekontot (61 kap. 1 §). Som har konstaterats i avsnitt 19.5.2 leder skattebetalningslagens bestämmelser till att ett anstånds- eller nedsättningsbelopp kan komma att räknas av mot annan skatt eller avgift än den som anståndet eller nedsättningen avser, ett s.k. skattebyte. För att minska antalet skattebyten ska ett anståndsbelopp inte registreras på skattekontot före förfallodagen för den skatt eller avgift som anståndet avser (61 kap. 3 §). Vidare ska Skatteverket återta ett indrivningsuppdrag från Kronofogdemyndigheten om den skatt eller avgift som indrivningsuppdraget avser sätts ned eller anstånd med betalningen beviljas (70 kap. 5 §). När skulden har återtagits ingår den i den sammanlagda icke restförda skatteskulden. Skulden kommer därmed att ingå i den skuld som anstånds- eller nedsättningskrediteringen räknas av från enligt 11 §. Dessa åtgärder syftar till att en kreditering av ett anstånds- eller nedsättningsbelopp ska möta den skatt eller avgift som krediteringen avser.

För att åtgärderna ska få effekt krävs att den aktuella likafördelningsmetoden justeras. Om en anståndskreditering eller nedsättningskreditering och den skatt eller avgift som den avser tillåts påverka beräkningen enligt likafördelningsmetoden kommer krediteringen i vissa fall att anses ha lett till en betalning av en annan skatt eller avgift samtidigt som den skatt eller avgift som satts ned eller som anståndet avser kvarstår helt eller delvis obetald. En justering av likafördelningsmetoden är därför ett nödvändigt komplement till de föreslagna åtgärderna mot skattebyten.

Ett anstånd eller en nedsättning som har krediterats på skattekontot under avstämningsperioden ska bara beaktas om den skatt eller avgift

som krediteringen avser har betalats under en tidigare period. I sådana fall är krediteringen jämförbar med en egen inbetalning; ett belopp som (om inga skulder hade funnits) skulle ha återbetalts, används för betalning av skatter och avgifter. I övriga fall ska krediteringen inte beaktas utan i stället anses betala den skatt eller avgift som den faktiskt avser. Om den skatt eller avgift som anståndet eller nedsättningen avser är betald eller obetald får avgöras med hjälp av en tillämpning av likafördelningsmetoden för den period då den skatten eller avgiften förföll till betalning. Skatt eller avgift som omfattas av anstånd eller som har satts ned ska aldrig beaktas vid beräkningen. Förfallodagen för en skatt eller avgift som omfattas av anstånd skjuts nämligen framåt genom anståndet och genom nedsättningen faller skatten eller avgiften bort.

Avstämningsperioden är vanligen perioden mellan två månadsavstämningar. Vid beräkning av EU-avgiften är i stället avstämningsperioden ett kalenderår.

Likafördelningsmetoden ska inte tillämpas om annat följer av 12, 13 eller 14 §. Den ska inte heller tillämpas om annan lag föreskriver hur en uppdelning ska göras.

Skälen för förändringen finns i avsnitt 19.5.3.

16 §

Paragrafen motsvarar 16 kap. 11 § andra stycket SBL.

Paragrafen innehåller en särskild proportioneringsregel för situationer då ställd säkerhet ska tas i anspråk för obetald punktskatt.

Ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift

17 och 18 §§

Paragraferna motsvarar 16 kap. 12 § SBL.

Paragraferna innehåller bestämmelser om beräkning av hur stor andel av en enskilds ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift som han eller hon har betalat genom den preliminära skatten. Om den betalda preliminära skatten är lika stor som eller större än den slutliga skatten anses avgifterna enligt 17 § *första stycket* vara helt betalda. Hur stor andel av den preliminära skatten som är betald avgörs med hjälp av likafördelningsmetoden (15 §). För det fallet att den betalda preliminära skatten är lägre än den slutliga skatten tillämpas de särskilda beräkningsreglerna i 17 § *andra och tredje styckena*.

Bestämmelserna arbetas om redaktionellt och begreppsapparaten förändras. Preliminär skatt ska inte längre betalas för inkomstår utan för beskattningsår (8 kap. 1 §). I förevarande paragrafer har därför inkomstår ersatts med beskattningsår. Det innebär ingen förändring eftersom fysiska personer alltid anses ha kalenderåret som beskattningsår i dessa sammanhang (3 kap. 4 § andra stycket).

Termen taxeringsår används inte i lagen, se avsnitt 5.3.2. I 17 § *tredje stycket* har uttrycket ”året efter taxeringsåret” ersatts med ”andra året efter beskattningsåret”.

19 §

Paragrafen motsvarar 16 kap. 13 § SBL.

I paragrafen anges vad som händer om ett inbetalt skattebelopp eller avgiftsbelopp inte har kunnat tillgodoräknas den som gjort inbetalningen på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter.

63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter

”Ska” i stället för ”får”

Den enda anståndsbestämmelse som i dag säger att Skatteverket ska bevilja anstånd är bestämmelsen i 17 kap. 2 a § SBL, dvs. bestämmelsen om anstånd med betalning av skattetillägg vid omprövning eller överklagande. Övriga bestämmelser säger att Skatteverket får bevilja anstånd (se t.ex. 17 kap. 2 § SBL). En skattskyldig som ansöker om anstånd har emellertid rätt att få det om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. I sådana fall ska Skatteverket bevilja anstånd. För att det ska komma till tydligare uttryck i lagtexten används, dock med tre undantag, ordet ”ska” i stället för ordet ”får”.

Det ena undantaget gäller bestämmelsen om deklarationsanstånd i 3 §. Skatteverket bör nämligen inte vara skyldigt att bevilja anstånd med betalningen av skatten och avgifterna bara för att verket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration. Det föreskrivs därför även i fortsättningen att om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration, så får verket också bevilja motsvarande anstånd med betalningen av skatten och avgifterna som ska redovisas i deklarationen. Detsamma gäller anstånd enligt 4 § andra stycket, dvs. anstånd vid handläggning av ärende enligt skatteavtal.

Det tredje undantaget finns i 23 §. Där finns en helt ny bestämmelse om att Skatteverket får bevilja anstånd om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Eftersom den som är betalningsskyldig inte ska ha rätt att få anstånd på den grunden används ordet ”får”. Bestämmelsen innehåller alltså en befogenhet för Skatteverket men ingen rättighet för de betalningsskyldiga.

Innehåll**1 §**

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ansökan om anstånd**2 §**

Paragrafen ersätter 17 kap. 8 § SBL.

Av paragrafen framgår att anstånd med betalning av skatter och avgifter kan beviljas efter ansökan. Att anstånd kan beviljas efter ansökan anges i gällande rätt bara i 17 kap. 2 a § SBL, dvs. i bestämmelsen om anstånd med betalning av skattetillägg vid omprövning eller

överklagande. Att anstånd normalt inte beviljas utan ansökan framgår dock indirekt av 17 kap. 8 § SBL där det anges att en ansökan om anstånd ska ges in till Skatteverket. Syftet med att uttryckligen föreskriva att anstånd kan beviljas efter ansökan är att klargöra att Skatteverket bara är skyldigt att pröva frågan om anstånd om den skattskyldige har ansökt om anstånd.

Skatteverket får dock bevilja anstånd enligt 23 §, dvs. anstånd som är till fördel för det allmänna, utan ansökan.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Deklarationsanstånd

3 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 1 § SBL.

I 36 kap. 5 § anges att om det finns särskilda skäl, *ska* Skatteverket bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. Aktuell paragraf innebär att i sådana fall *får* Skatteverket även bevilja anstånd med betalning av den skatt och de avgifter som ska redovisas i deklarationen.

Det bör noteras att en ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration enligt 36 kap. 5 § ska ha kommit in senast den dag då deklarationen skulle ha lämnats. Om deklarationsdagen har passerats går det alltså inte att få deklaraationsanstånd och då bortfaller även möjligheten till anstånd med betalningen enligt förevarande paragraf.

Av 26 kap. följer att i skattedeklaration redovisas skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt och särskild inkomstskatt.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.12.1.

Ändringsanstånd

4 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 § första stycket 1 och 2 samt 6 § första stycket SBL.

Enligt 17 kap. 2 § första stycket 1 SBL får anstånd beviljas om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten. Av punkten 2 i samma lagrum följer att anstånd får beviljas om den skattskyldige har begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten. Dessa två anståndsgrunder slås i *första stycket* samman till en grund, gemensam för alla fall där en nedsättning av skatt eller avgift aktualiseras. Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.12.1.

Det ska i fortsättningen inte spela någon roll om det är Skatteverket eller den betalningsskyldige som väcker frågan om nedsättning av skatt eller avgift och inte heller hur frågan väcks. Grunden för anstånd ska alltså vara densamma oavsett om det är Skatteverket eller den betalningsskyldige som har tagit initiativet till en omprövning och oavsett om det är den betalningsskyldige eller det allmänna ombudet som har överklagat. Samma grund ska även gälla när den betalningsskyldige ansöker om

befrielse från betalningsskyldigheten eller har lämnat förslag till en ackordsuppgörelse samt givetvis också när Skatteverket tar initiativ till en betalningsuppgörelse.

Det kan noteras att frågan om anstånd när den skattskyldige har lämnat ett ackordsförslag är något som i realiteten alltid avgörs av Skatteverket självt eftersom myndighetens ställningstagande i ackordsfrågan inte är överklagbart. Den skattskyldige har visserligen även i denna situation en formell möjlighet att överklaga ett vägrat anstånd men någon egentlig överprövning av Skatteverkets inställning till tveksamhetsrekvisitet kan inte ske.

Anstånd ska beviljas om det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift den betalningsskyldige kommer att behöva betala. Skälet till tveksamheten kan vara en omprövning, ett överklagande eller att Skatteverket överväger en betalningsuppgörelse. Varje initiativ som väcker frågan om hur mycket skatt eller avgift som den betalningsskyldige ska betala i slutändan omfattas av ordalydelsen.

I samband med införandet av skattekontosystemet byttes uttrycket ”ovisst” ut mot ”tveksamt” för att ordalydelsen tydligare skulle ange den nedsättningssannolikhet som krävs för anstånd. Det rörde sig dock enbart om en redaktionell ändring (prop. 1996/97:100 s. 419).

Med beviskravet ”tveksamt” förstås att det är minst lika sannolikt att skatten eller avgiften kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned. Det behöver dock inte väga helt jämnt för att anstånd ska beviljas utan anstånd får även beviljas i fall där sannolikheten för att det inte blir någon nedsättning väger över något. Däremot bör anstånd inte beviljas om det är troligt att skatten kommer att kvarstå (prop. 1989/90:74 s. 340 och prop. 1996/97:100 s. 419).

Om ärendet är klart för beslut bör Skatteverket sätta ned skatten direkt i stället för att bevilja anstånd. Är ärendet klart för beslut inom kort saknas det ofta skäl att bevilja anstånd i avvaktan på en eventuell nedsättning.

Bestämmelsen i *andra stycket* motsvarar 17 kap. 6 § första stycket SBL. Bestämmelsen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

Syftet med bestämmelsen i skattebetalningslagen är att den skattskyldige inte i onödan ska behöva betala in skatt som kan komma att falla bort vid tillämpningen av återopat skatteavtal (prop. 1978/79:161 s. 88).

Det handlar om fall där en skattskyldig har beskattats för en inkomst både i Sverige och utomlands. Om skatteavtal finns med den stat där inkomsten också har beskattats kan dubbelbeskattningen undanröjas genom en ömsesidig överenskommelse med denna stat.

Tiden för anstånd får enligt 6 § bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som har föranlett anståndet. Det stämmer överens med den tid som i dag gäller för anstånd i ärenden om undvikande av dubbelbeskattning.

I 67 kap. 39 § anges att beslut om anstånd enligt *andra stycket* inte får överklagas.

5 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 § första stycket 3 SBL.

I förevarande paragraf är det, till skillnad från i 4 §, inte sannolikheten för nedsättning som står i fokus utan effekterna av att kräva betalning innan beslutet om skatt eller avgift har fått laga kraft, dvs. innan skattefrågan är slutligt avgjord. För anstånd krävs dock att det inte är helt uteslutet att skatten eller avgiften kan komma att sättas ned. Anstånd kan alltså medges även om utsikterna till nedsättning är relativt små.

Anstånd ska beviljas om det skulle medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som oskäligt att kräva betalningen innan beslutet om skatt eller avgift har fått laga kraft. Syftet är att hindra att verkställigheten av ett beslut som inte har fått laga kraft får oskäligen konsekvenser för den betalningsskyldige. Det lagstiftaren har velat förhindra är att den betalningsskyldige tvingas avyttra fastigheter, företag eller annan ekonomiskt betydelsefull egendom för att betala en skatt eller avgift som, även om utsikterna är små, fortfarande kan komma att sättas ned (prop. 1989/90:74 s. 342 f.).

Anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§**6 §**

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 § tredje stycket och 6 § andra stycket SBL.

I paragrafen regleras tiden för anstånd enligt 4 och 5 §§.

Med beslutet i den fråga som har föranlett anståndet avses t.ex. Skatteverkets beslut med anledning av en begäran om omprövning eller en ansökan om befrielse från betalningsskyldighet. Ordalydelsen rymmer även beslut med anledning av ansökningar om förhandsbesked och domstols beslut med anledning av ett överklagande. Det kan vidare röra sig om beslut i ärenden om ackord eller om nedsättning av fordran på grund av att förutsättningarna för skuldsanering är uppfyllda, se 4 och 5 §§ lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter.

Anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift**7 §**

Paragrafen ersätter 17 kap. 2 a § SBL.

I paragrafen ges förutsättningarna för anstånd med betalning av skattetillägg och kontrollavgift.

Förutsättningarna är generösare än de som normalt gäller vid omprövning och överklagande. Det är nämligen tillräckligt att den betalningsskyldige har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat beslutet om skattetillägg eller det beslut som har föranlett skattetillägget och i samband därmed begär anstånd (automatiskt anstånd). Bakgrunden till bestämmelsen är att skattetillägget anses utgöra en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, och konven-

tionens krav att den som är anklagad för brott ska ha rätt till domstolsprövning. Prop. 2010/11:165

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

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

Anstånd ska i likhet med gällande rätt inte bara beviljas vid överklagande utan även när den skattskyldige har begärt omprövning utan att ha överklagat. Eftersom omprövning kan begäras flera gånger och beslutet överklagas först efter det att en begäran om omprövning har avslagits får anstånd inte beviljas om den skattskyldige tidigare har fått anstånd i avvaktan på Skatteverkets omprövning av samma fråga. Avsikten är att förhindra att omprövningsinstitutet utnyttjas för att få upprepade anstånd. Anstånd ska även i fortsättningen bara kunna beviljas för en omprövning. Att anstånd beviljats vid en omprövning hindrar dock givetvis inte att anstånd sedan också beviljas om beslutet överklagas (prop. 2002/03:106 s. 249).

I 50 kap. finns bestämmelser om kontrollavgifter, som ersätter motsvarande bestämmelser i skattebetalningslagen, lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher och lagen (2007:592) om kassaregister m.m.

I fortsättningen ska även den som har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut om kontrollavgifter beviljas anstånd om en ansökan om anstånd görs. Skälen för denna nyhet redovisas i avsnitt 19.12.2.

Bestämmelsen i *andra stycket*, som bara sägs gälla anstånd enligt första stycket vid omprövning, har på inrådan av *Förvaltningsrättens i Malmö* remissvar utformats så att det klart framgår att anstånd alltid kan medges vid överklagande till förvaltningsrätten.

Av *tredje stycket* framgår hur länge anståndet ska gälla.

Säkerhet

Säkerhet som villkor för anstånd

8 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 3 § första och tredje styckena SBL.

I *första stycket* anges när det krävs säkerhet för anstånd med betalning av skatt eller avgift. Säkerhet krävs bara i fall som avses i 4 eller 5 § och bara när det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid. Innan Skatteverket beviljar anstånd enligt 4 eller 5 § måste verket

därför ta ställning till om den betalningsskyldige har vilja och förmåga att betala.

Enligt 17 kap. 3 § första stycket SBL ska säkerhet ställas genom en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. På punktskatteområdet regleras säkerhetens form i verkställighetsföreskrifter. Enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi ska upplagshavare m.fl. skattskyldiga ställa säkerhet för betalning av skatt. Säkerhetens storlek och att säkerheten får tas i anspråk om skatten inte betalas regleras i lag, men i vilken form säkerhet ska ställas regleras som har nämnts i verkställighetsföreskrifter (prop. 1996/97:116 s. 66).

Även här bör säkerhetens form regleras genom verkställighetsföreskrifter. Det innebär att bestämmelser om i vilken form säkerhet ska ställas får meddelas i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. Föreskriften om att säkerhet ska ställas i form av garantiförbindelse eller annan form finns därför inte med i skatteförfarandelagen.

Av *andra stycket* följer i vilka fall anstånd får beviljas utan att säkerhet ställs. Dessa undantag får givetvis bara betydelse i fall där det följer av första stycket att säkerhet krävs för anstånd.

Enligt 17 kap. 2 § första stycket 1 SBL får anstånd beviljas om det kan antas att skatten kommer att sättas ned. Om det är grunden för anstånd följer av 17 kap. 3 § första stycket SBL att säkerhet inte får krävas. Denna anståndsgrund tas bort och anstånd ska i fortsättningen kunna beviljas redan på den grunden att det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift den betalningsskyldige kommer att behöva betala. Anståndsgrunden att skattens storlek är tveksam gäller i dag bara när den betalningsskyldige har begärt omprövning eller överklagat men ska alltså gälla generellt. För att inte det ska leda till att kravet på säkerhet utvidgas föreskrivs i *andra stycket 2* att säkerhet inte behöver ställas om det kan antas att den betalningsskyldige inte kommer att behöva betala skatten eller avgiften.

Förevarande paragraf är bara tillämplig i fall som avses i 4 eller 5 §, vilket gör att säkerhet inte får krävas för automatiska anstånd med betalning av ett skattetillägg eftersom dessa anstånd regleras i 7 §. Med hänsyn till att det inte kan uteslutas att frågan om att ändra eller ta bort ett skattetillägg kan uppkomma utan att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar föreskrivs i *andra stycket 3* att säkerhet inte får krävas om anståndet avser skattetillägg.

I kommentaren till 7 § sägs att bestämmelsen om automatiska anstånd inte bara ska omfatta skattetillägg utan även de kontrollavgifter som tas ut enligt bestämmelserna i 50 kap. Grunden är att kontrollavgifterna är en straffliknande sanktion (prop. 2005/06:169 s. 52 f. och prop. 2006/07:105 s. 73 f och 161). Skälen för att undanta anstånd som avser skattetillägg från kravet på säkerhet är mot bakgrund av det nyss sagda även giltiga i fråga om kontrollavgifter. Den som ansöker om anstånd med att betala kontrollavgiften ska därför inte heller behöva ställa säkerhet för att få anstånd.

Som nyss har nämnts ska anstånd i fortsättningen kunna beviljas i alla fall där det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift som ska betalas. Det

gör att det inte längre behövs en särskild bestämmelse om att anstånd ska beviljas om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked. Av 17 kap. 3 § första stycket SBL följer att säkerhet inte får krävas för anstånd i ärenden om förhandsbesked. För att upprätthålla denna ordning föreskrivs i *andra stycket 4* att första stycket inte gäller om det allmänna ombudet har ansökt om förhandsbesked, dvs. i sådana fall får inte säkerhet krävas för att anstånd ska beviljas med betalningen av den skatt eller avgift som berörs av förhandsbeskedet.

I likhet med i dag behöver inte säkerhet ställas om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Det följer av *andra stycket 1* och *5*. Som exempel på särskilda skäl kan nämnas att den skattskyldiges ekonomi är god, att ett avgörande av skattefrågan är nära förestående eller att statens möjligheter att få betalt inte skulle försämrats under anståndstiden (RÅ 2002 ref. 55).

När ställd säkerhet får tas i anspråk

9 §

Paragrafen ersätter delar av 17 kap. 3 § första stycket tredje meningen SBL.

I paragrafen föreskrivs att ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden har gått ut.

Bestämmelsen i 17 kap. 3 § första stycket SBL innehåller även en hänvisning till bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 indrivningslagen.

I 10 § indrivningslagen anges att när uppskov med betalning beviljas får Kronofogdemyndigheten ta emot säkerhet som gäldenären eller, där gäldenären kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa. Hänvisningen har bara betydelse för säkerheter som ska överlämnas till Skatteverket, som t.ex. pant. I dag godtas dock bara garantiförbindelser som säkerhet och hänvisningen till 10 § indrivningslagen fyller därför ingen funktion.

Av 11 § indrivningslagen följer att säkerhet får bestå av pant, borgen eller företagsinteckning och att borgen ska ställas såsom för egen skuld. Om borgen ställs av två eller flera personer gemensamt ska den vara solidarisk. Eftersom en garantiförbindelse är en form av borgen får hänvisningen anses avse det som anges om borgen. Bestämmelser om säkerhetens form ska i enlighet med vad som sägs i kommentaren till 8 § i fortsättningen meddelas genom verkställighetsföreskrifter varför hänvisningen till 11 § indrivningslagen inte finns med i skatteförfarandelagen.

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

I 13 § indrivningslagen regleras vad som gäller sedan Kronofogdemyndigheten har beslutat att ta en säkerhet i anspråk. Av punkten 2 framgår att om säkerheten utgörs av borgen får den genast utsökas. Då

gäller bestämmelserna om indrivning i den lagen. Vidare får utmätning av lön med företrädesrätt enligt 2 § indrivningslagen äga rum om det är medgivet för den fordran som säkerheten avser. Hänvisningen i 17 kap. 3 § första stycket SBL omfattar inte punkterna 1 och 3 i 13 § indrivningslagen där det sägs vad som gäller om säkerheten utgörs av pant eller företagsinteckning.

Som anges i kommentaren till 8 § ska bestämmelser om säkerhetens form i fortsättningen meddelas genom verkställighetsföreskrifter. I sådana föreskrifter kan det därför komma att beslutas att även andra former av säkerheter än garantiförbindelser ska vara godtagbara. Hänvisningen bör därför omfatta hela 13 § indrivningslagen, dvs. inte bara punkten 2 utan även punkterna 1 och 3.

Genom hänvisningen till 13 § indrivningslagen regleras hur ett beslut om att ta säkerhet i anspråk får verkställas. Hänvisningen bör även omfatta ianspråktagande av säkerhet som har ställts för undantag från skalbolagsbeskattning enligt bestämmelserna i 58 kap. Med hänsyn till det nyss sagda bör hänvisningen göras i avdelningen om verkställighet, närmare bestämt i 71 kap. 1 §.

Ersättning för säkerhet som inte behöver tas i anspråk

10 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 3 § andra stycket SBL.

Enligt skattebetalningslagen medges ersättning bara om den betalningsskyldige har nått framgång med en begäran om omprövning eller ett överklagande. I förevarande paragraf anges i stället att ersättning ska kunna utgå om säkerheten inte behöver tas i anspråk. Motsvarande ordalydelse används i 58 kap. 4 §, dvs. i bestämmelsen om ersättning för kostnaden för ställande av säkerhet för slutlig skatt för skalbolag.

Den nya ordalydelsen innebär att antalet fall där ersättning kan komma i fråga utvidgas något. Till skillnad från gällande rätt kan ersättning 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.

I skattebetalningslagen anges att ersättningen ska minskas om den betalningsskyldige endast delvis får bifall till sina yrkanden eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas (prop. 1993/94:151 s. 126). I förevarande paragraf föreskrivs i stället att ersättningen ska vara skälig. Detsamma gäller ersättning för kostnader för ställande av säkerhet för slutlig skatt för skalbolag.

För att ersättning ska utgå är det tillräckligt att en del av säkerheten inte utnyttjas för att betala skatten. I förutsättningen att ersättningen ska vara skälig ligger dock att ersättning inte ska utgå varje gång en säkerhet delvis visar sig obehövlig. Om säkerheten till övervägande del har behövts finns det inget skäligt ersättningsanspråk. I sådana fall är det nämligen svårt att rikta någon kritik mot Skatteverkets bedömning av säkerhetsbehovet eller att hävda att verket helt har missbedömt behovet.

Det som ska ersättas är den skattskyldiges kostnad för ställandet av säkerheten. Om det t.ex. rör sig om en bankgaranti är avgiften till banken ett tak för hur stor ersättning som kan utgå. Ersättning kan alltså aldrig

utgå med högre belopp än vad den betalningsskyldige har betalat för säkerheten. Att en säkerhet har visat sig helt obehövlig innebär dock inte med automatik att ersättning ska utgå med hela kostnaden för säkerheten utan i att ersättningen ska vara skäligen ligger att Skatteverket ska pröva om kostnaden för säkerheten är rimlig.

Förvaltningsrätten i Stockholm har i sitt remissvar efterfrågat vägledning avseende vilka kostnader för ställande av säkerhet som ska ersättas t.ex. om pant i egendom lämnas som säkerhet. Något sådant behov kan inte anses finnas eftersom Skatteverket i dag bara godtar garantiförbindelser som säkerhet. Om Skatteverket i framtiden avser att godta även andra säkerheter bör det i första hand ankomma på verket att bedöma vilka kostnader som ersättning ska betalas för. I andra hand blir det en fråga för rättstillämpningen.

I fall där ersättning ska utgå på grund av att bara en mindre del av säkerheten behövde tas i anspråk ska ersättning inte medges för hela kostnaden utan bara för kostnaden för den del av säkerheten som inte behövde tas i anspråk.

När den betalningsskyldige genom felaktiga eller vilseledande uppgifter har bidragit till att Skatteverket har missbedömt behovet av säkerhet är det även skäligt att begränsa ersättningen.

I 17 kap. 3 § andra stycket SBL anges att 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen, ska tillämpas på ersättning för kostnader för ställande av säkerhet.

Bestämmelserna om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. ges i fortsättningen i den här lagen, närmare bestämt i 43 kap. Ersättningslagen upphävs alltså och hänvisningarna dit måste därför ersättas av något annat.

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

Det är inte bara i bestämmelserna om anståndssäkerhet som det finns en hänvisning till 6 § ersättningslagen utan en sådan finns även i 11 kap. 12 § andra stycket SBL, dvs. i bestämmelserna om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag.

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

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

I förevarande paragraf föreskrivs att Skatteverket beslutar om ersättning för ställd säkerhet och när ansökan om ersättning senast ska ha kommit in till verket.

Det går inte att föreskriva att ansökan om ersättning ska göras innan det ärende som anståndet avser har avgjorts eftersom frågan om ersättning blir aktuell först när det står klart att säkerheten inte behöver

användas, dvs. först när anståndstiden har gått ut. I förevarande paragraf föreskrivs därför att ansökan om ersättning ska ha kommit in senast en månad efter den dag då anståndstiden gick ut.

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

Enligt 10 § ersättningslagen ska Skatteverkets beslut om ersättning överklagas hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL. Av 67 kap. 6 § följer att Skatteverkets beslut i frågor om ersättning för ställd säkerhet överklagas till förvaltningsrätten. Vilken förvaltningsrätt som är behörig anges i 67 kap. 7–10 §§.

Av 10 § ersättningslagen framgår vidare att Skatterättsnämndens beslut om ersättning överklagas hos Högsta förvaltningsdomstolen. Någon sådan bestämmelse behövs inte för beslut om ersättning för kostnader för ställande av säkerhet för slutlig skatt. Säkerhet för anstånd är helt enkelt inte någon fråga där nämnden lämnar förhandsbesked.

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

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

Av 67 kap. 2 och 3 §§ följer att ett beslut om ersättning för ställd säkerhet får överklagas av den som beslutet gäller och det allmänna ombudet hos Skatteverket. Enligt 67 kap. 6 § ska, som redan har sagts, beslutet överklagas till förvaltningsrätten. I 67 kap. 12 § andra stycket 8 sägs att tiden för överklagande är två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Allmänna ombudets överklagande ska enligt 67 kap. 23 § ha kommit in inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades. Dessa bestämmelser ersätter hänvisningen till 11 § ersättningslagen.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.12.3.

Anstånd vid avyttring av tillgångar

11 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 4 § SBL.

I paragrafen regleras anstånd med att betala inkomstskatt enligt Prop. 2010/11:165 inkomstskattelagen på grund av att tillgångar har avyttrats.

Som komplettering till vad som enligt förarbetena till 17 kap. 4 § 1 SBL kan vara särskilda skäl kan nämnas att den skattskyldige inte har hunnit få betalning motsvarande skattebeloppet då det förfaller till betalning (prop. 1996/97:100 s. 613).

Lagrådet har förordat att uttrycket ”det är tveksamt” byts ut mot uttrycket ”det är osäkert” (17 kap. 4 § första stycket 2 SBL). I samband med införandet av skattekontosystemet byttes ordet ”ovisshet” ut mot ”osäkert” (prop. 1996/97:100). Det torde enbart ha rört sig om en redaktionell ändring. I samma lagstiftningsarbete byttes av redaktionella skäl uttrycket ”ovisshet” ut mot ”tveksamt” i 17 kap. 2 § första stycket 1 SBL (prop. 1996/97:100 s. 419). Se författningskommentaren till 4 §. Regeringen anser därför att det saknas skäl att i förevarande paragraf använda ett annat uttryck. Det av Lagrådet förordade uttrycket används dessutom inte i den här lagen.

Anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager

12 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 4 a § SBL.

I paragrafen finns en särskild bestämmelse om anstånd med betalning av punktskatt. Bestämmelsen avser fall där skattskyldighet inträder på grund av att den skattepliktiga verksamheten har upphört eller på grund av att godkännandet som upplagshavare eller lagerhållare har återkallats.

Anstånd vid totalförsvarstjänstgöring

13 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 5 § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om anstånd vid totalförsvarstjänstgöring.

Förevarande paragraf gäller inte bara skatt och avgift som ska betalas under tjänstgöringstiden utan även skatt och avgift som ska betalas under någon av de tre närmast följande månaderna. Anståndstiden får dock enligt 17 kap. 5 § andra stycket SBL bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör. Det innebär att anståndstiden kan gå ut på skattens ordinarie förfallodag. I ett sådant fall blir möjligheten till anstånd meningslös, vilket åtgärdas genom att den borte gränsen för anstånd förlängs till fyra månader efter den dag då tjänstgöringen upphörde.

Anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning

14 §

Paragrafen ersätter 17 a kap. 1, 2 och 8 §§ SBL.

I *första stycket* anges de grundläggande förutsättningarna för anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.

I *andra stycket* anges anståndstiden.

15 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 7 § SBL.

Huvudsyftet med paragrafen är att vid tillfälliga betalningsproblem ge den betalningsskyldige skäligt rådrum att skaffa fram pengar att betala skatten eller avgiften med (prop. 1996/97:100 s. 422). Anstånd får dock bara beviljas om det finns synnerliga skäl.

Anstånd på grund av synnerliga skäl får i princip bara beviljas om ett anstånd är till fördel för det allmänna. Det bör därför klart framgå av utredningen att ett anstånd inte leder till kreditförluster för det allmänna (prop. 1996/97:100 s. 422). Om den skatt- eller avgiftsskyldige inte bedöms kunna betala skatten eller avgiften efter anståndstiden ska alltså anstånd inte beviljas. Den skatt- eller avgiftsskyldige skulle dock i ett sådant läge kunna erbjuda sig att ställa säkerhet och därigenom undanröja risken för att det allmänna drabbas av kreditförluster (jfr prop. 1996/97:100 s. 423). Skatteverket bör i så fall beakta erbjuden säkerhet som en omständighet vid bedömningen av anståndsfrågan. Det bör i sammanhanget nämnas att Skatteverket får avgöra vilka former av säkerheter som är acceptabla, dvs. vilka slags säkerheter som Skatteverket har rimliga förutsättningar att hantera.

Anståndsbeloppet**16 §**

Paragrafen ersätter 17 kap. 9 § SBL.

I paragrafen föreskrivs med vilket belopp anstånd får beviljas. Avsikten är att anstånd ska beviljas med ett belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall. Nytt är att bestämmelsen i andra meningen även kommer att gälla kontrollavgifterna i 50 kap. Se även kommentarerna till 7 §.

Gällande lydelse kan uppfattas som om anstånd ska beviljas med hela skattetillägget även om den betalningsskyldige bara begär omprövning av eller överklagar en del av skattetillägget eller det beslut som har föranlett tillägget. För att det inte ska råda någon tvekan om att anstånd inte ska medges med större belopp än vad den betalningsskyldige har yrkat i sin begäran om omprövning eller i sitt överklagande föreskrivs att anstånd ska beviljas med det belopp som den betalningsskyldiges begäran om omprövning eller överklagande gäller. Om Skatteverket har påfört skattetillägg med 10 000 kronor och den som beslutet gäller begär omprövning eller överklagar och yrkar att tillägget ska sättas ned med 5 000 kronor ska alltså anstånd beviljas med 5 000 kronor. Den valda ordalydelsen täcker dock även fall där den betalningsskyldige begär omprövning av eller överklagar beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget. I sådana fall ska anstånd beviljas med ett belopp motsvarande den nedsättning av skattetillägget som ska göras om den betalningsskyldige får bifall till sin talan, dvs. med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet gäller.

I 17–21 §§ finns särskilda bestämmelser om beräkning av anståndsbelopp vid anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.

Paragraferna ersätter 17 a kap. 3–7 §§ SBL.

I paragraferna finns särskilda bestämmelser om beräkning av anståndsbelopp vid anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.

Ändrade förhållanden

22 §

Paragrafen ersätter 17 kap. 11 § och 17 a kap. 9 § SBL.

Enligt såväl 17 kap. 11 § som 17 a kap. 9 § SBL får ett beslut om anstånd omprövas om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förändrats väsentligt sedan anståndet beviljats eller om det finns andra särskilda skäl.

Befogenheten att ompröva tar alltså sikte på fall där förhållanden har förändrats sedan anståndet beviljades, dvs. sådana förändringar som innebär att den betalningsskyldige inte längre uppfyller förutsättningarna för beviljat anstånd. En omprövning enligt 17 kap. 11 § SBL får därför anses ha mer gemensamt med återkallelseärenden, som t.ex. återkallelse av godkännande för F-skatt, än med Skatteverkets generella befogenhet att inom viss tid ompröva beslut till den betalningsskyldiges nackdel.

Skatteverkets generella befogenhet att ompröva till nackdel inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut finns i 66 kap. Enligt praxis får Skatteverket ompröva på oförändrat utredningsmaterial under förutsättning att det inte finns några föreskrifter som begränsar möjligheterna att ompröva till nackdel (RÅ 1996 ref. 102).

Aktuell bestämmelse är en sådan begränsande föreskrift. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om anstånd med betalning av skatt eller avgift utan sådana beslut får bara omprövas till nackdel om de förutsättningar för återkallelse som ges i paragrafen är uppfyllda. För att det ska vara klart och tydligt anges i 66 kap. 20 § andra stycket att beslut som är möjliga att återkalla inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Mot bakgrund av det ovan sagda används inte termen omprövning. I stället anges de åtgärder som kan bli aktuella, nämligen återkallelse av anståndet, nedsättning av anståndsbeloppet eller krav på säkerhet för fortsatt anstånd. Åtgärderna får vidtas om förhållandena har ändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl.

Gällande bestämmelse tar som redan har nämnts främst sikte på fall där förhållanden har ändrats väsentligt varför det kan ifrågasättas om ett anstånd kan återkallas i fall där förhållandena inte har ändrats men där det visat sig att den betalningsskyldige har lämnat felaktiga uppgifter. Denna situation täcks dock av återkallelsegrunden ”särskilda skäl”, men framgår tydligt av *andra stycket*.

Skatteverket får enligt 8 § bara kräva säkerhet för anstånd i fall som avses i 4 eller 5 §. Om säkerhet inte fick krävas när anståndet beviljades får det inte heller krävas senare på grund av ändrade förhållanden. En annan sak är att den betalningsskyldige kan undvika återkallelse av t.ex. ett anstånd som har beviljats på grund av synnerliga skäl genom att erbjuda säkerhet.

Första stycket 3 har på inrådan av *Förvaltningsrätten i Malmö* utformats så att det klart framgår att det enbart är i de fall som avses i 4 eller 5 § som säkerhet kan krävas för fortsatt anstånd.

Det saknas skäl att undanta beslut om automatiska anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift från paragrafens tillämpningsområde. Grunden för sådana beslut är att den betalningsskyldige har begärt omprövning av eller överklagat beslutet om skattetillägg eller kontrollavgift eller beslutet som har föranlett skattetillägget. Det är ett förhållande som bara kan förändras väsentligt genom att den skattskyldige återkallar sin begäran eller sitt överklagande. Anståndet kommer då att löpa ut senast tre månader efter den dag då förvaltningsrätten avskriver målet. Det finns med andra ord ingen möjlighet att med stöd av förevarande paragraf återkalla s.k. automatiska anstånd så länge den skattskyldige står fast vid sin begäran om omprövning eller sitt överklagande.

Avslutningsvis bör nämnas att en betalningsskyldig som är missnöjd med Skatteverkets beslut i en anståndsfråga kan begära att verket omprövar beslutet eller överklaga beslutet enligt bestämmelserna i 66 och 67 kap. En betalningsskyldig som anser att förhållandena har ändrats sedan ett avslagsbeslut har fattats kan dessutom ge in en ny ansökan om anstånd till Skatteverket.

Anstånd som är till fördel för det allmänna

23 §

Bestämmelsen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, ger Skatteverket befogenhet att bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift om anståndet kan antas vara till fördel för det allmänna.

Bakgrunden till bestämmelsen är Skatteverkets borgenärsroll, dvs. den nya roll som har uppkommit genom att Skatteverket har tagit över de offensiva borgenärsuppgifterna från Kronofogdemyndigheten. Det innebär att det är Skatteverket som företräder det allmänna som borgenär i fråga om fordringar av offentligrättslig karaktär. Med andra ord företräder Skatteverket staten i fråga om vissa närmare angivna borgenärsuppgifter när det gäller fordringar som vid verkställighet enligt utskökningsbalken handläggs som allmänna mål (prop. 2006/07:99, bet. 2006/07:SkU17, rskr. 2006/07:178, SFS 2007:324). Skälen för bestämmelsen redovisas i avsnitt 19.12.1.

Förebild för bestämmelsen är 7 § första stycket 1 indrivningslagen. Där anges att Kronofogdemyndigheten får bevilja uppskov med betalningen om det kan antas vara till fördel för det allmänna.

Av förarbetena framgår att varje uppskofsbeslut ska ha som mål att den betalningsskyldige ska betala sin skuld. Om den betalningsskyldige inte bedöms kunna betala saknas förutsättningar för uppskov. Syftet med uppskovet är ytterst att Kronofogdemyndigheten ska avvakta med indrivningsåtgärder eftersom det främjar utsikterna att få betalt (prop. 1992/93:198 s. 87).

Ett uppskov antas vara till fördel för det allmänna om uppskovet ger ett bättre ekonomiskt utfall för det allmänna än om verkställighetsåtgärder vidtas omedelbart (prop. 1992/93:198 s. 87 f.).

Även i förevarande paragraf gäller att ett anstånd anses vara till fördel för det allmänna om det främjar utsikterna för att skatten eller avgiften kommer att betalas. Anståndet ska alltså framstå som ett bättre alternativ än att låta fordringen gå till indrivning. Så kan vara fallet om ett överlämnade till indrivning och registrering i utsöknings- och indrivningsdatabasen skulle försämra den skattskyldiges möjlighet att fortsätta sin verksamhet eller ta lån och därmed betala sin skuld (jfr prop. 1996/97:100 s. 422).

Om den skattskyldige redan har en eller flera restförda skatte- eller avgiftsskulder hos Kronofogdemyndigheten kan ett överlämnande för indrivning avseende ytterligare en skuld normalt inte anses påverka möjligheterna negativt att få betalt. I övrigt ska även beaktas att Skatteverket – bortsett från s.k. moratorieackord – inte har befogenhet att medge betalningsanstånd för andra fordringar än sådana som omfattas av förevarande lag. Skulle de restförda posterna omfatta statliga fordringar som har debiterats av annan myndighet får det anses mest ändamålsenligt att bedömningen vad som är till fördel för det allmänna görs samlat med beaktande av alla fordringar som är föremål för indrivning, dvs. av Kronofogdemyndigheten. Det bör därför i den situationen inte komma i fråga att medge anstånd med stöd av förevarande bestämmelse.

I 70 kap. 2 § föreskrivs att Skatteverket får avstå från att lämna en fordran för indrivning om det finns särskilda skäl. I kommentaren till den paragrafen anges att vissa situationer där det enligt gällande rätt kan finnas skäl att avvakta med indrivning i stället bör hanteras inom ramen för aktuell paragraf och övriga bestämmelser om anstånd.

Anstånd enligt förevarande paragraf *får* Skatteverket bevilja. Den betalningsskyldige har alltså inte rätt att få anstånd på den grunden att det är till fördel för det allmänna. Paragrafen innehåller nämligen enbart en befogenhet för Skatteverket och ingen rättighet för den betalningsskyldige. Det innebär att Skatteverket inte är bundet av 16 och 22 §§ utan med hur stort belopp anstånd ska beviljas och hur lång anståndstiden ska vara styrs enbart av vad som är till fördel för det allmänna. Skatteverket får därför återkalla ett anstånd enligt förvarande paragraf när det inte längre är till fördel för det allmänna.

Eftersom det rör sig om en ren befogenhetsbestämmelse får anstånd beviljas även utan ansökan (se 2 §). En annan sak är att Skatteverket normalt inte bör bevilja anstånd utan att först kontakta den betalningsskyldige. Det bör nämnas att ett anstånd enligt förevarande paragraf regelmässigt är till fördel för den betalningsskyldige, vilket beror på att anståndet aktualiseras när ett skattekontounderskott är på väg mot indrivning. I det läget innebär ett anstånd att kostnadsränta ska beräknas enligt basräntan i stället för enligt den s.k. höga kostnadsräntan, som är 15 procentenheter högre, och att den skattskyldige slipper att registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen.

Med hänsyn till att den betalningsskyldige inte har rätt till anstånd enligt förevarande paragraf får Skatteverkets beslut inte överklagas. Beslut enligt paragrafen räknas därför upp i bestämmelsen om överklagandeförbud i 67 kap. 5 §.

I förhållande till utredningens förslag har begränsningen för Skatteverkets rätt att bevilja anstånd till fordringar som inte lämnats för indrivning slopats (se avsnitt 19.12.1).

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 17 kap. 2 § andra stycket SBL (anstånd på grund av ett förhandsbeskedsärende),
- 17 kap. 3 a § SBL (anstånd vid återföring av periodiseringsfonder), och
- 17 kap. 10 § SBL (indrivning får inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd).

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1406 f.

64 kap. Återbetalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 §

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Återbetalning vid avstämning av skattekonto

2 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 1 och 2 §§ SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om återbetalning av skatter och avgifter vid avstämning av skattekontot.

Om en avstämning av skattekontot visar ett överskott har kontohavaren i princip rätt att få ut beloppet. Enligt *första stycket 1* ska ett sådant överskott återbetalas om kontohavaren begär det.

I vissa fall ska enligt *första stycket 2* återbetalning göras automatiskt utan att kontohavaren behöver begära det. Det gäller belopp som ska tillgodoräknas enligt slutskatteberäkningen, dvs. överskott som beror på att preliminär skatt och övriga belopp som kontohavaren har tillgodoräknats vid beräkningen enligt 56 kap. 9 § överstigit den slutliga skatten och de belopp som ska läggas till denna. Dessutom gäller det överskott som beror på beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt. Överskott som beror på att skatt eller avgift har satts ned genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol ska också betalas ut utan att kontohavaren har begärt det.

Bestämmelsen i *första stycket 3* är helt ny. Kommuner och landsting betalar sin skatt genom avräkning mot fordran mot staten på kommunal-skatt (62 kap. 10 §). Ett överskott på skattekontot kan alltså inte användas för betalning av skatter och avgifter och bör därför regelmässigt betalas ut automatiskt (se avsnitt 19.11).

Andra stycket är också helt nytt. Det innehåller ett undantag från bestämmelserna om automatisk återbetalning i första stycket 2. Om det belopp som ska återbetalas är mindre än 2 000 kronor och återbetalning inte kan göras till ett bank- eller kreditmarknadskonto, ska återbetalning inte göras automatiskt. I sådana fall krävs för återbetalning en begäran enligt första stycket 1. Skälen för bestämmelsen framgår av avsnitt 19.10.

Rätten till återbetalning av ett överskott är inte ovillkorlig. Av 4 § framgår att återbetalning inte ska göras i vissa situationer. Hinder mot återbetalning föreligger enligt den paragrafen t.ex. om beloppet kan komma att behövas för betalning av en skatt (dock inte F-skatt eller särskild A-skatt) eller avgift som har beslutats men ännu inte förfallit till betalning.

Om kontohavaren vill att ett belopp som ska återbetalas utan begäran i stället ska stå kvar på skattekontot för att senare användas för betalning av skatter eller avgifter, kan en återbetalningsspärr begäras enligt 4 § 5.

Innan återbetalning enligt paragrafen kan bli aktuell ska registrering på skattekontot och avstämning av kontot ha skett. Bestämmelserna om registrering och avstämning av kontot finns i 61 kap., se författningss kommentarerna till dessa bestämmelser.

Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt

3 §

Paragrafen ersätter 10 kap. 20 § och 23 § andra stycket samt 18 kap. 4 § SBL.

Paragrafen reglerar förutsättningarna för återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt före den förfalldag för skatt som infaller efter redovisningsperiodens utgång (se överväganden i avsnitt 19.13).

Bestämmelsen i 10 kap. 20 § SBL ger tillsammans med 18 kap. 4 § SBL förutsättningarna för återbetalning. De arbetas i förevarande paragraf samman. Den nya lydelsen tar sikte på det grundläggande syftet med paragrafen, nämligen att den som lämnar en mervärdesskattedeklaration med överskjutande ingående mervärdesskatt samtidigt måste lämna deklaration för samtliga oredovisade skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisas för att få återbetalning. Om inte en arbetsgivardeklaration och en punktskattedeklaration redan har lämnats ska alltså den skattskyldige även lämna sådana deklarationer. Dessutom ska arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationerna lämnas för tidigare perioder för vilka deklaration ännu inte har lämnats. På samma sätt ska den som lämnar en punktskattedeklaration med överskjutande punktskatt samtidigt lämna deklaration för samtliga oredovisade skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades för att få återbetalning.

Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt ska alltså enligt *första stycket* kunna ske först när samtliga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationerna har lämnats för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades. Redovisningsskyldigheten framgår av förevarande paragraf. Att de redovisade skatterna och avgifterna ska räknas av följer av 4 § 2.

Återbetalning ska givetvis inte heller ske om det finns något annat återbetalningshinder enligt 4 §, t.ex. att den överskjutande ingående mervärdesskatten eller den överskjutande punktskatten behövs för att betala slutlig skatt som har beslutats men ännu inte förfallit till betalning.

Hinder mot återbetalning

4 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 7 § SBL med undantag av första stycket 3 som ersätts av 62 kap. 14 §.

I paragrafen listas de förhållanden som förhindrar en återbetalning.

Av *punkten 2*, som är helt ny, framgår att ett belopp inte ska återbetalas om det behövs för avräkning enligt bestämmelserna i 62 kap. 11–14 §§. I vissa situationer kan det finnas ett överskott på ett skattekonto trots att det finns en skatteskuld som Skatteverket kan använda överskottet för att täcka. Så kan vara fallet om en person har fler än ett skattekonto. En företrädare för ett enkelt bolag eller ett partrederi kan t.ex. ha ett överskott på sitt privata skattekonto samtidigt som det finns ett underskott på skattekontot som används för skatter och avgifter avseende verksamheten i bolaget eller partrederiet. Även för en person som bara har ett skattekonto kan ett överskott på kontot behövas för avräkning. Det gäller en person som enligt 59 kap. ska betala någon annans skatt eller avgift. Om det finns en skatteskuld eller avgiftsskuld från vilken avräkning kan ske ska givetvis inte ett överskott på skattekontot betalas ut. I förtydligande syfte anges det uttryckligen i lagtexten.

Återbetalningshindret i 18 kap. 7 § första stycket 3 SBL för belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter beslut om ackord enligt lagen om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter ersätts med en avräkningsbestämmelse, 62 kap. 14 §, som omfattas av punkten 2.

Enligt *punkten 3 a* ska återbetalning inte ske av belopp som kan komma att behövas för betalning av skatt (dock inte F-skatt eller särskild A-skatt) eller avgift som har beslutats men ännu inte ska ha betalats. I vissa fall kan en skatt eller avgift som inte har förfallit till betalning omfattas av ett betalningsanstånd. Anståndet ska enligt 61 kap. 3 § registreras på skattekontot först på förfallodagen. Även om anståndet inte har registrerats ska hänsyn givetvis tas till anståndsbeloppet vid bedömningen av om skatten eller avgiften som anståndet avser är ett återbetalningshinder vid tillämpning av punkten 3 a. Om anstånd med betalningen av skatten eller avgiften har beviljats, kan ett överskott på skattekontot nämligen inte komma att behövas för betalning av denna skatt eller avgift.

Punkten 3 b ersätter 18 kap. 7 § första stycket 4 och 5 SBL. I punkten 5 anges att återbetalning inte ska göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats, men med fog kan antas komma att beslutas. Uttrycket *med fog* tillför inte något som inte redan ligger i begränsningen kan antas. Det utgår därför.

Av *punkten 4* framgår att återbetalning inte ska göras av belopp som kan antas komma att föras över till en annan stat och av *punkten 5* framgår att återbetalning inte ska göras om kontohavaren har begärt att beloppet ska användas för betalning av framtida skatteskulder och avgiftsskulder.

Förevarande paragraf är, till skillnad från vad som gäller enligt 18 kap. 7 § SBL, inte tillämplig vid förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt. Sådan återbetalning regleras i 5 §.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.5.3.

Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt

5 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 3 § första–tredje och femte styckena SBL.

Paragrafen reglerar förtidsåterbetalning av för mycket betald preliminär A-skatt, dvs. i praktiken för mycket avdragen preliminär skatt.

Skattebetalningslagens bestämmelse innehåller ett huvudrekvisit som gäller vid all förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt, nämligen att återbetalning får göras av belopp som motsvarar avdragen skatt som ännu inte har tillgodoräknats den skattskyldige till den del ”det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter den årliga avstämningen av skattekontot”. Härutöver ställs ett flertal andra krav för återbetalning. Vad som gäller varierar beroende på bl.a. om den som begär återbetalning är en fysisk eller juridisk person och om återbetalningen aktualiseras före eller efter beskattningsårets utgång.

En effektiv skatteadministration förutsätter att gemensamma regler för beslut om och återbetalning av skatt gäller för så stor andel av de skattskyldiga som möjligt. Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt är ett avsteg från de generella förfarandereglererna och varje ärende kräver manuell hantering av Skatteverket. En restriktiv hållning till sådan återbetalning är därför påkallad av effektivitetsskäl. I de flesta fall har den enskilde dessutom själv haft möjlighet att undvika att betala för mycket preliminär skatt genom att begära en särskild beräkningsgrund för skatteavdragen (55 kap. 9 §).

Mot den bakgrunden finns det skäl att minska utrymmet för förtidsåterbetalning av preliminär skatt. Möjligheten avskaffas dock inte helt eftersom det kan finnas situationer då det vore oskäligt att låta den enskilde vänta på återbetalningen. Bestämmelsen har karaktären av en säkerhetsventil för särskilt ömmande fall. I övriga fall får den enskildes intresse av förtidsåterbetalning vika för intresset av ett effektivt förfarande.

Förutsättningarna för förtidsåterbetalning ska vara att 1) det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 9 § och 2) det är oskäligt att vänta med återbetalningen. Bestämmelsen finns i *första stycket*.

Det första rekvisitet har sin motsvarighet i nuvarande reglering. Det andra rekvisitet är nytt och ersätter de olika förutsättningar för återbetalning som gäller enligt 18 kap. 3 § andra stycket SBL. Bestämmelsen gäller såväl fysiska som juridiska personer.

Huruvida det vore oskäligt att avvakta den ordinarie återbetalningen bör avgöras efter en helhetsbedömning i det enskilda fallet. I skälighetsbedömningen ligger att det måste vara fråga om ett för den skattskyldige väsentligt belopp. Den beloppsgräns som enligt förarbetena till nuvarande bestämmelse ska vara en utgångspunkt för återbetalning till fysiska personer under inkomståret bör kunna gälla även i fortsättningen.

Det bör alltså normalt vara fråga om ett belopp på minst 0,2 prisbasbelopp. Enbart den omständigheten att beloppet är betydande kommer dock inte regelmässigt att vara tillräckligt för förtidsåterbetalning. Härutöver krävs att det finns ett angeläget behov av förtida återbetalning. Ett exempel på ett sådant behov är att återbetalningen ska användas för att betala restförda skulder.

En omständighet som också bör vägas in i bedömningen är den tid som återstår fram till den ordinarie återbetalningen. Om bara en kort tid återstår kan det i många fall vara skäligt att avvakta.

De två rekvisiten kommer i någon mån att samspela. Om det är i det närmaste helt klart att återbetalning kommer att ske med visst belopp kan dröjsmålet framstå som oskäligt även om övriga skäl kanske inte är fullt så starka som annars bör krävas. Exempel på situationer då det i vissa fall med relativ säkerhet kan sägas att visst belopp kommer att betalas tillbaka är när en skattskyldig har emigrerat eller avlidit. I sådana fall är ofta såväl de inkomster som ska beskattas som den betalade preliminära A-skatten för hela året kända.

I *andra stycket* finns en särskild beräkningsregel för juridiska personer.

Tredje stycket anger att återbetalning som gäller ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska göras till delägare om det inte finns särskilda skäl för återbetalning direkt till handelsbolaget eller den juridiska personen. Innehållet i andra och tredje styckena har sin motsvarighet i 18 kap. 3 § tredje stycket SBL.

Termer och uttryck som används i denna lag har enligt 3 kap. 2 §, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med inkomstskattelagen har i tredje stycket "ett handelsbolag" ersatts med "ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige".

Bestämmelsen i 18 kap. 3 § fjärde stycket SBL får inte någon motsvarighet. Enligt den bestämmelsen ska återbetalning som grundas på ett beslut om ändrad beräkning av preliminär skatt i samband med konkurs eller utmätning enligt 8 kap. 27 eller 28 § SBL göras till konkursboet respektive Kronofogdemyndigheten. Utrymmet för tillämpning av bestämmelsen är redan nu litet. Konkursboet eller Kronofogdemyndigheten ska ha begärt ändrad beräkning under beskattningsåret (motsvaras av omprövning av beslut om preliminär A-skatt enligt skatteförfarandelagen). Dessutom ska beslutet innebära att det finns grund för återbetalning. Det hör inte till vanligheterna. Förutsättningen är nämligen att Skatteverket har satt ned skatteavdraget till noll kronor och att det kan antas att redan gjorda skatteavdrag är så höga att den skattskyldige kommer att tillgodoräknas skatt när den slutliga skatten har bestämts. En sådan bedömning är svår att göra redan under beskattningsåret eftersom det krävs kännedom om de framtida inkomsterna. Vidare ska eventuella skatteskulder täckas innan återbetalning kan bli aktuell.

När möjligheterna till förtidsåterbetalning generellt inskränks blir tillämpningsområdet så litet att det inte är motiverat att behålla bestämmelsen. Ett konkursbo eller Kronofogdemyndigheten får alltså använda sig av möjligheten att utmäta fordran på skatt som ska betalas

Återbetalning vid skattefrihet

6 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 4 b § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till bl.a. internationella organisationer. Det är en slags reservreglering som ska tillämpas i de fall sådana organ i materiellt avseende har en rätt till skattefrihet som avviker från vad som gäller enligt mervärdesskattelagen och punktskattelagarna.

I 18 kap. 4 b § andra stycket SBL finns en upplysning om att regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet. I skatteförfarandelagen har inga upplysningar om verkställighetsföreskrifter tagits in. Därför föreslås inte någon motsvarighet till nämnda bestämmelse (se avsnitt 6.2).

Överföring av skatt till en annan stat

7 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 5 § första stycket SBL och 14 § andra stycket SINK.

Med stöd av bestämmelsen kan Skatteverket besluta att skatt som har betalats genom skatteavdrag i Sverige ska föras över till en annan stat. Paragrafen gäller såväl skatteavdrag för preliminär skatt som skatteavdrag för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Av 18 kap. 5 § första stycket SBL framgår inte uttryckligen att bestämmelsen avser skatt som har betalats genom skatteavdrag. I förtydligande syfte anges det i paragrafen.

Behov av överföring kan uppstå när skatteavdrag har gjorts och Skatteverket senare under beskattningsåret beslutar om befrielse från skatteavdrag för preliminär skatt (10 kap. 9 §) eller för särskild inkomstskatt (13 kap. 5 §).

Fordran på skatt som ska föras över får enligt 71 kap. 2 § andra stycket inte överlätas.

När överföring av skatt sker har skatten ännu inte tillgodoräknats den skattskyldige och den är ännu inte registrerad på skattekontot. Överföring kan ske även om den skattskyldige har ett underskott på skattekontot. När den slutliga skatten registreras på skattekontot krediteras den avdragna skatten i sin helhet och det belopp som har förts över till en annan stat debiteras.

8 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 5 § andra stycket SBL.

I paragrafen regleras överföring av skatt på inkomst som har beskattats både i Sverige och i en annan stat. Överföring kan ske av inbetald skatt oberoende av om den har betalats som preliminär eller slutlig skatt. En förutsättning för överföring är att den svenska skatten har satts ned med

motsvarande belopp. Överföringen får dock inte avse ett belopp som behövs för betalning av svensk skatt för beskattningsåret.

Belopp som förs över till annan stat ligger inte till grund för beräkning av intäktsränta, se 65 kap. 16 § andra stycket och författningskommentaren till den bestämmelsen. Fordran på skatt som ska föras över får enligt 71 kap. 2 § andra stycket inte överlåtas.

Överskott som inte har kunnat betalas tillbaka

9 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 10 § första stycket SBL.

I paragrafen regleras vad som gäller om ett överskott på ett skattekonto inte har kunnat betalas tillbaka på grund av att kontohavarens adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på kontohavaren. Då ska beloppet stå kvar på skattekontot.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

10 §

Första stycket ersätter 18 kap. 10 § andra stycket SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om att ett överskott som inte har kunnat återbetalas inom 10 år tillfaller staten.

Andra stycket är helt nytt. Ett överskott som understiger 100 kronor och som finns på ett skattekonto som inte har använts (annat än för registrering av ränta) under tre år, ska tillfalla staten om ett försök att återbetala beloppet har misslyckats. I bestämmelsen ligger alltså att Skatteverket ska göra ett försök att nå kontohavarna till passiva konton och meddela att det finns ett överskott som kan betalas ut. Lyckas inte detta ska beloppet tillfalla staten.

Det är det ursprungliga överskottet som ska understiga 100 kronor. Den ränta som har tillgodoräknats på grund av överskottet ska alltså inte räknas med.

Utgångspunkten för beräkning av tioårsfristen ska enligt förarbetena till skattebetalningslagen vara den avstämning då beloppet först uppkom (prop. 1996/97:100 s. 620). Treårsfristen gäller bara konton som inte används för annat än registrering av ränta. Fristen räknas alltså från den sista registreringen som avser annat än ränta.

Om ett belopp ska tillfalla staten på grund av att det inte har kunnat återbetalas inom angiven tid ska räntan som har tillgodoförts på grund av överskottet också tillfalla staten. Det framgår av ett helt nytt *tredje stycke* (jfr 8 § andra stycket preskriptionslagen [1981:130]).

Förvaltningsrätten i Stockholm ifrågasätter, bortsett från skillnaden i tid som ska ha passerat innan överskottet tillfaller staten, behovet av skilda förutsättningar för att överskott generellt ska tillfalla staten och att överskott under 100 kronor ska tillfalla staten. Skillnaden motiveras av att överskott understigande 100 kronor normalt inte ska återbetalas till den skattskyldige (64 kap. 4 §). Innan ett sådant belopp tillfaller staten måste dock ett försök att återbetala beloppet ha gjorts.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.3.2.

Innehåll*1 §*

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Grunder för ränteberäkningen*2 §*

Paragrafen ersätter 19 kap. 1 §, 2 § första stycket, 10 § första stycket och 14 § SBL.

I paragrafen anges grunderna för ränteberäkningen. Dessutom förklaras termerna kostnadsränta respektive intäktsränta.

I skattebetalningslagen anges att ränteberäkningen ska grundas på den sammanlagda skatteskuld eller skattefordran som den skattskyldige har varje dag. Utgångspunkten för beräkningen är, med ett undantag, saldot på skattekontot (prop. 1996/97:100 s. 621). Det är saldot på skattekontot som avgör om kostnadsränta eller intäktsränta ska påföras. I syfte att uttrycka detta tydligare har *första stycket* getts en ändrad ordalydelse.

Ränteberäkning utanför skattekontot förekommer bara när det gäller ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap., s.k. sidobetalningsansvar. På ett skattekonto som tillhör den som är betalningsskyldig enligt ett ansvarsbeslut (sidobetalaren) görs inga registreringar med anledning av betalningsskyldigheten. Kostnadsränta ska dock beräknas på ansvarsbeloppet (19 §) och i vissa situationer ska intäktsränta beräknas (20 §). Att ränteberäkningen i dessa fall ska göras utanför sidobetalarens konto framgår av *andra stycket*.

Enligt 19 kap. 2 § andra stycket SBL ska kostnadsränta i vissa fall inte beräknas för tiden från och med 13 februari till och med den 3 maj taxeringsåret på belopp upp till och med 20 000 kronor. Detta gäller bl.a. i fråga om slutlig skatt. En motsvarande bestämmelse finns i 4 § första stycket (se avsnitt 19.6.4).

Av *tredje stycket* framgår att ränta ska påföras (kostnadsränta) eller tillgodoräknas (intäktsränta) varje månad. Motsvarande bestämmelse finns i 19 kap. 10 § första stycket och 14 § SBL. I förevarande paragraf slås bestämmelserna samman till en och placeras i avsnittet om ränteberäkningens grunder i stället för att som i skattebetalningslagen ges som avslutande bestämmelser i avsnitten om kostnadsränta respektive intäktsränta.

3 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 3 § SBL.

I paragrafen anges hur den s.k. basräntan ska beräknas, dvs. den räntesats som utgör utgångspunkten för bestämmandet av kostnadsränta och intäktsränta i olika fall. Basräntan ska fastställas på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar. För att undvika en basränta på 0 procent och för att ge möjlighet till en enhetlig kostnadsränta inom skattekontosystemet anges i sista meningen att basräntan får beräknas till lägst 1,25 procent (se avsnitt 19.6.4).

Av 19 kap. 3 § SBL följer att basräntan ska fastställas till helt procenttal enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen. Att basräntan ska fastställas till helt procenttal behöver inte anges i lag. Närmare föreskrifter om hur räntan ska beräknas får nämligen anses som verkställighetsföreskrifter och de kan därför meddelas i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör.

I avsnitt 6.2 dras slutsatsen att den nya skatteförfarandelagen inte bör innehålla några bestämmelser som enbart upplyser om förekomsten av verkställighetsföreskrifter. Bestämmelsen i 19 kap. 3 § SBL om att basräntan ska beräknas på visst sätt enligt föreskrifter som meddelas av regeringen är alltså obehövligt och överförs därför inte till skatteförfarandelagen.

4 §

Paragrafen ersätter delar av 19 kap. 5–7 a och 14 §§ SBL.

I paragrafen anges efter vilken räntesats kostnadsränta respektive intäktsränta ska beräknas.

I avsnitt 19.6.4 föreslås i syfte att förenkla ränteberäkningen att kostnadsränta inte längre ska beräknas enligt mellannivån. Det ska i fortsättningen bara finnas två räntenivåer för kostnadsräntan, nämligen basräntan (låg kostnadsränta) och basräntan plus 15 procentenheter (hög kostnadsränta). Huvudregeln om tillämplig räntesats, som ges i *första stycket*, är att kostnadsränta beräknas, om inte annat föreskrivs, efter en räntesats som motsvarar basräntan. Från denna huvudregel finns två undantag.

I två fall gäller nämligen s.k. hög kostnadsränta. Det ena fallet finns i 11 § och avser kostnadsränta vid skönsbeskattning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt och av särskild inkomstskatt som inte har redovisats i en särskild skattedeklaration. Det andra fallet finns i 13 § och avser kostnadsränta på skatt eller avgift som inte betalas i rätt tid. I dessa fall beräknas kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter.

I *andra stycket* finns ett ytterligare undantag från huvudregeln. Det gäller debiterad preliminär skatt som ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare och slutlig skatt som ska betalas. På sådan skatt ska kostnadsränta inte beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret på belopp till och med 30 000 kronor. Andra stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

I *tredje stycket*, anges enligt vilken räntesats intäktsränta ska beräknas. Intäktsränta beräknas, i likhet med vad som gäller enligt skattebetalningslagen, undantagslöst efter en räntesats som motsvarar 45 procent av basräntan.

Kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt

5 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 9 § tredje stycket 19 kap. 4 § SBL.

I 19 kap. 4 § SBL anges att när det är fråga om debiterad preliminär skatt som ska betalas in efter den 17 januari taxeringsåret, beräknas

kostnadsränta från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag då betalning senast ska ske. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 125 procent av basräntan, dock lägst efter en räntesats på 1,25 procent, s.k. mellankostnadsränta. På de första 20 000 kronorna av en debitering beräknas dock kostnadsränta först från och med den 4 maj taxeringsåret och enligt en räntesats som motsvarar basränta, dvs. låg kostnadsränta.

F-skatt och särskild A-skatt ska enligt gällande regler debiteras senast den 18 januari inkomståret och betalas senast den 12 i varje månad under tiden februari–januari, i januari och augusti dock senast den 17. Om skatten debiteras efter den 20 december inkomståret, ska skatten betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag då beslutet fattades.

Bestämmelserna om betalning av preliminär skatt i förevarande lag innebär att termen inkomstår utgår och att preliminär skatt i stället ska betalas för beskattningsår. Debiteringen ska beslutas senast den 20 i beskattningsårets första månad. Skatten ska betalas med lika stora belopp på de förfalldagar som gäller enligt skattebetalningslagen.

Uppkommer skyldighet att betala F-skatt eller särskild A-skatt senare, ska beslut om debitering av preliminär skatt fattas så snart som möjligt (55 kap. 2 §). Om den preliminära skatten beslutas efter den 20 i beskattningsårets sista månad, ska enligt 62 kap. 5 § tredje stycket hela skatten betalas senast på förfalldagen i månaden efter beslutet eller, om beslutet fattats efter den 20 i en månad, förfalldagen i andra månaden efter beslutet. Den tidigaste tänkbara förfalldagen är den 12 i andra månaden efter beskattningsåret.

Det ovan sagda i kombination med att termen taxeringsår ska utgå gör att det inte är relevant att tala om preliminär skatt som ska betalas efter den 17 januari taxeringsåret. Däremot finns det behov av en särskild räntebestämmelse för preliminär skatt som ska betalas efter utgången av den ordinarie betalningsperioden för preliminär skatt, dvs. andra månaden efter beskattningsåret eller senare. Utan en sådan bestämmelse skulle det inte finnas något incitament att betala rätt preliminär skatt redan under betalningsperioden.

Det är bara preliminär skatt som debiteras efter den 20 i beskattningsårets sista månad som ska betalas efter betalningsperiodens utgång, dvs. bara i fall som avses i 62 kap. 5 § tredje stycket. Skatt som debiteras så sent ska vara betald den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare.

I praktiken är det bara när skyldigheten att betala F-skatt eller särskild A-skatt uppkommer sent under betalningsperioden eller när debiterad preliminär skatt omprövas, som preliminär skatt ska betalas så sent. Även preliminär skatt som ska betalas till följd av ett domstolsbeslut kan förfalla till betalning efter betalningsperioden.

I paragrafen regleras kostnadsränta på preliminär skatt som debiteras sent genom ett beslut enligt 55 kap. 2 § andra stycket. Med att debiteringen är sen avses att den preliminära skatten ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare.

I likhet med vad som gäller enligt skattebetalningslagen bör kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt beräknas retroaktivt. Som redan har nämnts ska termen taxeringsår utgå (avsnitt 5.3.2).

Skattebetalningslagens startdatum för ränteberäkningen, nämligen den 13 februari taxeringsåret, kan därför inte längre användas. I stället ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Det innebär ingen förändring för fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår. För företag med brutet räkenskapsår innebär det dock att ränteberäkningen tidigareläggs.

Kostnadsränta på de första 30 000 kronorna av en sen debitering ska dock beräknas först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret. Det följer av 4 § andra stycket.

Kostnadsräntan ska, på samma sätt som enligt gällande rätt, beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske. Detta utvecklas i avsnitt 19.6.3.

I avsnitt 19.6.4 föreslås i syfte att förenkla ränteberäkningen att kostnadsränta ska beräknas efter en enhetlig räntesats som motsvarar basräntan. Detta gäller även kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt.

Kostnadsränta på preliminär skatt som debiteras sent efter omprövning eller efter beslut av domstol regleras i 9 § första stycket.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

Kostnadsränta på slutlig skatt

6 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 5 § SBL.

Paragrafen reglerar beräkningen av kostnadsränta när det finns slutlig skatt att betala.

I förhållande till bestämmelsen i 19 kap. 5 § SBL slopas den s.k. mellankostnadsräntan. Det innebär att kostnadsränta på slutlig skatt att betala i fortsättningen ska beräknas enligt en räntenivå som motsvarar basräntan. Bestämmelsen finns i 4 § första stycket. Ändringarna syftar till att förenkla ränteberäkningen. Skälen för ändringarna redovisas i avsnitt 19.6.4.

Kostnadsränta ska beräknas fram till och med förfallodagen för slutlig skatt att betala. Skälen för förslaget finns i avsnitt 19.6.3 där det även föreslås att tidsfristen för betalning av slutlig skatt ska vara 90 dagar.

Kostnadsränta på de första 30 000 kronorna av debiterad preliminär skatt som ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare och slutlig skatt som ska betalas ska beräknas först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret. Det följer av 4 § andra stycket.

Som framgår av avsnitt 5.3.2 ska termen taxeringsår inte användas i den här lagen. Termen inkomstår ska inte heller användas. I stället ska preliminär skatt betalas för beskattningsår. För företag med brutet räkenskapsår innebär det att betalningen av preliminär skatt tidigareläggs. I konsekvens med nyss nämnda förslag ska kostnadsränta enligt bestämmelsen i *första stycket*, om inte annat följer av 4 § andra stycket, beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. För fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår

innebär det ingen förändring. Företag med brutet räkningsår måste dock betala kompletterande preliminär skatt tidigare än enligt gällande rätt för att undvika kostnadsränta eftersom startdagen för ränteberäkningen tidigare läggs.

Ränteberäkningen på slutlig skatt att betala är retroaktiv, dvs. den ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Med det menas att beräkningen ska göras som om skatten hade debiterats den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och med beaktande av samtliga transaktioner på skattekontot under ränteperioden. Det som sker är att skatten debiteras fiktivt och utifrån denna fiktiva debitering räknas saldot på skattekontot om dag för dag under ränteperioden. Saldot på skattekontot dag för dag avgör storleken på räntan. Den framräknade räntan debiteras sedan på kontot på skattens förfallodag.

Av *andra stycket 1* framgår att om särskilda avgifter ingår i beräkningen enligt 56 kap. 9 § ska dessa räknas av innan kostnadsräntan beräknas. Kostnadsränta ska alltså beräknas på slutlig skatt att betala exklusive särskilda avgifter. Det innebär att om det inte finns någon slutlig skatt att betala efter det att de särskilda avgifterna exkluderats ska kostnadsränta inte beräknas.

Av 19 kap. 2 § tredje stycket SBL följer att skatt enligt 2 § första stycket 6 och 7 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel inte ska ingå i skatteskuld eller skattefordran för tiden från och med den 13 februari taxeringsåret till och med förfallodagen för slutlig skatt i 16 kap. 6 § SBL. Bestämmelsen tillämpas första gången i fråga om slutlig skatt enligt 2009 års taxering och avser obegränsat skattskyldiga som ska betala avkastningsskatt på grund av att de innehar en utländsk pensionsförsäkring eller har ingått ett avtal med ett utländskt tjänstepensionsinstitut som är jämförbart med en pensionsförsäkring (prop. 2008/09:55 s. 74 f., 97 och 106).

Avkastningsskatt på kapital i svenska pensionsförsäkringar betalas av försäkringsgivaren. I 58 kap. 18 a § IL finns bestämmelser som gör det möjligt för utländska försäkringsgivare att avtala med försäkringens innehavare att försäkringsgivaren för försäkringstagarens räkning ska betala den avkastningsskatt som belöper på försäkringen genom att utan inkomstskattekonsekvenser ta medel ur försäkringen.

Möjligheten att betala avkastningsskatt med medel ur försäkringen förutsätter att den skattskyldige avvaktar med att betala skatten till dess att den slutliga skatten har debiterats. Syftet med att reglera när medel fås tas ur försäkringen är att motverka missbruk.

Den skattskyldige kan alltså inte använda medel ur försäkringen för att betala in slutlig skatt i förväg och därigenom undgå kostnadsränta. Det är skälet till att avkastningsskatt som belöper på utländska pensionsförsäkringar inte ska beaktas när kostnadsränta beräknas på slutlig skatt.

Den gällande ordningen upprätthålls genom att det av *andra stycket 2* följer att om skatt enligt 2 § första stycket 6 och 7 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i beräkningen enligt 56 kap. 9 §, ska den skatten räknas av innan kostnadsräntan beräknas. Kostnadsränta ska alltså beräknas på slutlig skatt att betala exklusive sådan avkastningsskatt. Det innebär att om det inte finns någon slutlig skatt att betala efter det att avkastningsskatten exkluderats ska kostnadsränta inte beräknas.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller 31 augusti.

Kostnadsränta vid anstånd

7 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 6 och 6 a §§ SBL.

Av *första stycket* framgår att kostnadsränta ska beräknas om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § ska dock räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades.

När anstånd beviljas krediteras anståndsbeloppet på skattekontot. Enligt gällande rätt sker krediteringen samma dag som anståndsbeslutet registreras. Anståndsbeloppet räknas inte av från den skatt anståndet gäller utan mot debiteringarna under den period då anståndet registreras. På skattekontot behandlas alltså anståndet på samma sätt som en inbetalning. Regeringen föreslår att krediteringen aldrig ska ske före anståndsskattens förfallodag (avsnitt 19.5.3).

Anståndsränta ska enligt 19 kap. 6 § andra stycket SBL beräknas från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag utom i två fall, nämligen vid anstånd på grund av totalförsvarstjänstgöring eller synnerliga skäl. I dessa fall ska kostnadsränta i stället beräknas från och med den dagen då anståndet beviljades, dvs. från och med den dag då anståndet krediterades.

Om den skattskyldige ansöker om anstånd först efter det att skatten har förfallit till betalning är det långt ifrån oväsentligt om kostnadsränta beräknas från förfallodagen eller från den dag då anståndet beviljades. Sker beräkningen från förfallodagen kommer anståndsränta i stället för kostnadsränta vid sen betalning att beräknas för tiden mellan förfallodagen och den dag beslutet fattades. Det är en avsevärd skillnad eftersom den kostnadsränta som beräknas vid sen betalning är 15 procentenheter högre än anståndsräntan.

Mot bakgrund av det ovan sagda har utredningen föreslagit att startdagen för beräkningen av anståndsränta ska vara densamma oavsett grunden för anstånd. Detta skulle innebära att anståndsränta i fortsättningen alltid beräknas från skattens ursprungliga förfallodag, dvs. även när grunden för anståndet är totalförsvarstjänstgöring eller synnerliga skäl.

Skatteverket har emellertid framhållit att risken att påföras hög kostnadsränta vid sena betalningar är ett incitament för skattskyldiga med betalningsproblem att ta kontakt med Skatteverket i ett tidigt skede, i vart fall före förfallodagen, vilket ökar verkets möjligheter att hinna utreda vilka åtgärder som bör vidtas i det enskilda fallet. Enligt Skatteverkets uppfattning bör därför bestämmelsen i 19 kap. 6 § andra stycket SBL föras över till skatteförfarandelagen. Regeringen har samma uppfattning. I första styckets sista mening anges därför att vid anstånd enligt 63 kap.

13 eller 15 § ska räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades. Prop. 2010/11:165

Av *andra stycket* framgår att vid anstånd enligt 63 kap. 14 §, dvs. vid anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, tas inte anståndsrenta ut. I detta stycke anges också att kostnadsränta ska beräknas om beslutet om anstånd genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare samt från vilken tidpunkt räntan då ska beräknas.

I *tredje stycket* anges för hur lång tid kostnadsränta ska beräknas.

Kostnadsränta vid omprövning och överklagande

Huvudregeln

8 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 7 § SBL.

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av kostnadsränta på skatt eller avgift som ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. I likhet med 19 kap. 7 § SBL ska kostnadsränta, med två undantag, beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. För att bestämmelserna ska bli lättare att läsa ges undantagen i egna paragrafer, nämligen i 9 och 10 §§.

Kostnadsränta ska beräknas fram till och med den dag då betalning senast ska ske, dvs. den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslutet fattades enligt 62 kap. 8 § andra stycket 1 (se avsnitt 19.6.3).

Lagrådet har anfört att en hänvisning till undantagen i 9 och 10 §§ bör göras. Regeringen anser dock att en sådan hänvisning inte följer skatteförfarandelagens systematik.

Sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt

9 § första stycket

Stycket ersätter tillsammans med 5 § 19 kap. 4 § SBL.

I 19 kap. 4 § SBL anges att när det är fråga om debiterad preliminär skatt som ska betalas in efter den 17 januari taxeringsåret, beräknas kostnadsränta från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag då betalning senast ska ske.

Bestämmelserna om betalning av preliminär skatt i förevarande lag innebär att termen inkomstår utgår och att preliminär skatt i stället ska betalas för beskattningsår. Debiteringen ska normalt beslutas senast den 20 i beskattningsårets första månad. Skatten ska betalas med lika stora belopp på de förfallodagar som gäller enligt 19 kap. 4 § SBL.

Uppkommer skyldighet att betala F-skatt eller särskild A-skatt senare, ska beslut om debitering av preliminär skatt fattas så snart som möjligt (55 kap. 2 §). Om preliminär skatt beslutas efter den 20 i beskattningsårets sista månad, ska enligt 62 kap. 5 § andra stycket hela skatten betalas senast på förfallodagen i månaden efter beslutet eller, om beslutet har fattats efter den 20 i en månad, förfallodagen i andra månaden efter

beslutet. Den tidigaste tänkbara förfallodagen är den 12 i andra månaden efter beskattningsåret.

Det ovan sagda i kombination med att termen taxeringsår ska utgå (se avsnitt 5.3.2) gör att det inte är relevant att tala om preliminär skatt som ska betalas efter den 17 januari taxeringsåret. Däremot finns det behov av en särskild räntebestämmelse för preliminär skatt som ska betalas efter utgången av den ordinarie betalningsperioden för preliminär skatt, dvs. efter månaden efter beskattningsåret. Utan en sådan bestämmelse skulle det inte finnas något incitament att betala rätt preliminär skatt redan under betalningsperioden.

Det är bara preliminär skatt som debiteras efter den 20 i beskattningsårets sista månad som ska betalas efter betalningsperiodens utgång, dvs. i fall som avses 62 kap. 5 § andra stycket. Skatt som debiteras så sent ska vara betald den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare.

I praktiken är det bara när skyldigheten att betala F-skatt eller särskild A-skatt uppkommer sent under betalningsperioden eller när debiterad preliminär skatt omprövas som preliminär skatt ska betalas så sent. Även preliminär skatt som ska betalas till följd av ett domstolsbeslut kan förfalla till betalning efter betalningsperioden.

I förevarande paragraf regleras kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt, dvs. preliminär skatt som har beslutats genom omprövning eller av domstol och som ska betalas senast den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller senare.

I likhet med gällande rätt bör kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt beräknas retroaktivt. Skattebetalningslagens startdatum för ränteberäkningen, nämligen den 13 februari taxeringsåret, kan inte längre användas. I stället ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Det innebär ingen förändring för fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår. För företag med brutet räkenskapsår tidigareläggs dock ränteberäkningen.

Kostnadsränta på de första 30 000 kronorna av en sen debitering ska beräknas först från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret. Det följer av 4 § andra stycket.

Av 8 § framgår att kostnadsräntan ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske. Detta utvecklas i 19.6.3.

Kostnadsränta på preliminär skatt som debiteras sent genom ett beslut enligt 55 kap. 2 § andra stycket, regleras i 5 §.

I avsnitt 19.6.4 föreslås i syfte att förenkla ränteberäkningen att kostnadsränta ska beräknas efter en enhetlig räntesats som motsvarar basräntan. Detta gäller även kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt.

Om omprövningsbeslutet eller beslutet av domstol avser slutlig skatt ska kostnadsränta enligt skattebetalningslagen beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret. Som framgår av avsnitt 5.3.2 försvinner termen taxeringsår. Termen inkomstår slopas också. Kostnadsräntan ska, om inte annat framgår av 4 § andra stycket, beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret också om det är slutlig skatt som ska betalas. En motsvarande ändring föreslås i 6 §. För fysiska personer och för företag med kalenderår som räkenskapsår innebär det ingen förändring. Ändringen innebär dock att startdagen för ränteberäkningen tidigareläggs för företag med brutet räkenskapsår.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

Prop. 2010/11:165

9 § andra stycket

Av 19 kap. 2 § tredje stycket SBL följer att skatt enligt 2 § första stycket 6 och 7 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel inte ska ingå i skatteskuld eller skattefordran för tiden från och med den 13 februari taxeringsåret till och med förfallodagen för slutlig skatt.

Skattebetalningslagens reglering innebär att kostnadsränta inte ska beräknas för perioden den 13 februari taxeringsåret till och med förfallodagen för aktuell avkastningsskatt. Den undantas därför från första stycket och i stället ska kostnadsränta beräknas enligt huvudregeln i 8 §, dvs. från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag.

I kommentaren till 6 § andra stycket redogörs för bakgrunden till förevarande bestämmelse.

Överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt

10 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 7 § första stycket SBL.

Av 19 kap. 7 § första stycket SBL framgår att kostnadsränta i vissa fall ska beräknas från den dag då skatten enligt 16 kap. 7 § samma lag anses vara betald. Av den paragrafen i skattebetalningslagen följer att redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämföras med inbetalning av skatt. Där anges också när en sådan inbetalning anses gjord. Bestämmelsen finns för att undvika att kostnadsränta beräknas på avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som täcks av senare redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt.

I förevarande lag finns inte någon direkt motsvarighet till 16 kap. 7 § SBL. I stället finns en bestämmelse med innebörden att överskjutande ingående mervärdesskatt som redovisas i månaden efter redovisningsperioden ska registreras den 12 i denna månad, dvs. på förfallodagen för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Om redovisningen sker senare ska överskjutande ingående mervärdesskatt registreras den dag då redovisningen senast ska lämnas. Detsamma ska i fortsättningen även gälla överskjutande punktskatt. Detta innebär att skattekontot kommer att krediteras vid den tidpunkt då en inbetalning enligt 16 kap. 7 § SBL anses gjord. Se vidare kommentaren till 61 kap. 4 §.

Syftet med hänvisningen till 16 kap. 7 § SBL är att reglera från vilken dag kostnadsränta ska beräknas på överskjutande ingående mervärdesskatt, som har använts för att betala en annan skatt eller avgift och därefter satts ned genom ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. Anledningen till att det behövs en särskild reglering är att överskjutande ingående mervärdesskatt inte har någon förfallodag.

Det handlar alltså om att beräkna kostnadsränta på grund av att överskjutande ingående mervärdesskatt har redovisats med för högt belopp. Kostnadsränta ska i sådana fall beräknas från och med dagen

efter den dag då betalningen enligt 16 kap. 7 § SBL ska anses ha gjorts (prop. 1997/98:134 s. 69).

I fortsättningen ska kostnadsränta i stället beräknas från och med den dag då den överskjutande ingående mervärdesskatten krediterades. Det föreskrivs därför i förevarande paragraf att om skatt ska betalas på grund av att överskjutande ingående mervärdesskatt har satts ned ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då mervärdesskatten registrerades.

Bestämmelsen ska i fortsättningen även omfatta fall där skatt ska betalas på grund av att överskjutande punktskatt har satts ned.

Skönsbeskattning

11 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 7 § andra stycket andra meningen SBL.

I avsnitt 19.6.4 föreslås att den s.k. mellankostnadsräntan ska slopas. I fortsättningen kommer därför huvudregeln att vara att kostnadsränta ska beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan (4 §). Det gäller dock bara om inte annat föreskrivs. Ett av undantagen finns i förevarande paragraf.

Undantaget avser skatt eller avgifter som ska betalas på grund av skönsbeskattning i avsaknad av redovisning. På sådan skatt ska kostnadsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter, s.k. hög kostnadsränta.

Bestämmelsen i *första stycket* om hög kostnadsränta vid beslut om skönsbeskattning ska även i fortsättningen bara omfatta skatter och avgifter som beslutas av Skatteverket genom s.k. automatiska beslut, dvs. skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt. Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid anses skatten enligt 53 kap. 2 § beslutad i enlighet med deklarationen. Lämnas inte deklaration eller om någon skatt inte redovisas i deklarationen följer av 53 kap. 4 § att varje oredovisad skatt ska anses ha beslutats till noll kronor. Detsamma gäller avgifter. Om Skatteverket omprövar ett sådant nollbeslut genom skönsbeskattning ska hög kostnadsränta beräknas.

Förarbetena till skattebetalningslagen anger inte något om motivet för att beräkna hög kostnadsränta vid omprövningar av aktuella nollbeslut genom skönsbeskattning (prop. 1996/97:100 s. 624). Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt ska betalas senast samma dag som deklarationen ska lämnas. Det går därför att argumentera för att den som inte redovisar någon skatt och skatten därför beslutas skönsmässigt först i efterhand är sen med betalningen. Dessa fall täcks dock inte av bestämmelsen om hög kostnadsränta vid för sen betalning och därför behövs en särskild bestämmelse. Anledningen till att fallen inte täcks är att skatten automatiskt bestäms till noll kronor och att den skatt som beslutas vid omprövning genom skönsbeskattning ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för omprövningen. Rent formellt är den skattskyldige alltså inte sen med betalningen.

Bestämmelsen om hög kostnadsränta kan även ses som ett påtryckningsmedel för att förmå den skattskyldige att lämna deklaration. Den

skattskyldige kan ju undvika hög kostnadsränta genom att lämna in en skattedeklaration innan Skatteverket har hunnit fatta beslut om skönsbeskattning.

Av *andra stycket* följer att hög kostnadsränta även ska beräknas när särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller för utomlands bosatta artister m.fl., som ska redovisas i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 §, beslutas skönsmässigt på grund av att skatten inte har redovisats.

Enligt 54 kap. 1 § ska beslut om skatt enligt SINK eller A-SINK, som ska redovisas av den skattskyldige, fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehållet i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 § och andra tillgängliga uppgifter. I 54 kap. 1 § andra stycket anges att vad som föreskrivs i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § gäller även särskilda skattedekclarationer, dvs. lämnas ingen särskild skattedeklaration anses skatten ha bestämts till noll kronor.

Särskild inkomstskatt som ska redovisas av den skattskyldige själv ska vara betald senast på deklarationsdagen.

Det kan alltså konstateras att bestämmelserna stämmer överens med vad som gäller för de skatter som avses i första stycket och att det därför finns skäl att låta första stycket också gälla för särskild inkomstskatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration enligt 26 kap. 9 §.

Om en utbetalare som har gjort skatteavdrag för särskild inkomstskatt enligt 13 kap. 3 eller 4 § inte redovisar skatteavdraget, ska skönsbeskattning beslutas och hög kostnadsränta beräknas enligt första stycket.

Som har framgått ovan gäller paragrafen endast beräkning av kostnadsränta när Skatteverket har omprövat ett sk. automatiskt nollbeslut. Sådana beslut kan inte fattas av domstol.

Kostnadsränta när befrielse från skatt på energi upphör

12 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 7 a § SBL.

Paragrafen reglerar hur kostnadsränta ska beräknas i fall där energiskatt ska betalas på grund av att förutsättningarna för skattebefrielse för energieffektivisering inte är uppfyllda.

Elektrisk kraft som förbrukas i ett program för energieffektivisering är befriad från energiskatt. Företagare som har godkänts att delta i ett sådant program behöver alltså inte betala energiskatten på den elektriska kraft som förbrukas i enlighet med godkännandet. Skattebefrielse medges genom avdrag eller återbetalning. Om tillsynsmyndigheten konstaterar att åtagandena enligt programmet inte är uppfyllda eller beslutar att återkalla godkännandet att delta i programmet ska dock företagaren betala energiskatt för den elektriska kraft som har förbrukats under den tid som företagaren deltog i programmet för energieffektivisering. Skattskyldigheten inträder vid tidpunkten för tillsynsmyndighetens beslut. Det bör påpekas att det inte sker någon omprövning av tidigare beslut om punktskatt utan skatten ska redovisas i en skattedeklaration och betalas senast den dag då deklarationen ska lämnas. Ett nytt beslut om punktskatt fattas alltså.

Enligt bestämmelsen i *första stycket* beräknas kostnadsränta för tid innan skattskyldigheten har inträtt, dvs. från och med dagen efter den dag då skatten skulle ha betalats om befrielse aldrig hade medgetts.

Om skattebefrielsen hade tillgodosått genom återbetalning är utgångspunkten för ränteberäkningen i stället enligt *andra stycket* dagen efter den dag då återbetalningen beslutades. Syftet är att eliminera den fördel som det är att betala skatten vid en senare tidpunkt än vad som skulle ha varit fallet om skattebefrielse aldrig hade medgetts. Det är därför som kostnadsränta ska beräknas för den period som skattebefrielsen har utgått (prop. 2004/05:149 s. 52 f. och 59).

De som kan göra avdrag för egen förbrukning kan även få avdrag för elektrisk kraft som har tagits emot av en godkänd skattebefriad förbrukare. Om avdrag inte hade medgetts skulle skatten ha betalats senast den dag då deklarationen där avdragen gjordes skulle ha lämnats. Har deklarationen med avdragen lämnats i rätt tid ska alltså kostnadsränta beräknas från och med deklarationsdagen.

Den som inte kan yrka avdrag för egen förbrukning och inte heller är godkänd som skattebefriad förbrukare får köpa beskattad elektrisk kraft och sedan ansöka om återbetalning. I återbetalningsfallen fungerar det inte att utgå från förfallodagen utan här beräknas kostnadsränta från och med dagen efter beslutet om återbetalning. Kostnadsränta ska betalas till och med den dag då betalning senast ska ske. Detta anges i *tredje stycket*. Paragrafen behandlas även i avsnitt 19.6.3.

Kostnadsränta vid för sen betalning

13 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 8 och 9 §§ SBL.

I paragrafen finns bestämmelserna om kostnadsränta vid för sen betalning.

Bestämmelserna ges i en paragraf i stället för som enligt gällande rätt i två. Om betalning inte sker i rätt tid beräknas hög kostnadsränta, dvs. basräntan plus femton procentenheter, från och med dagen efter förfallodagen. Av 2 § följer att kostnadsränta ska beräknas så länge det underskott som fanns dagen efter förfallodagen kvarstår. Den högsta räntenivån ska dock bara användas till dess att skulden registreras i utsköknings- och indrivningsdatabasen. Från och med dagen efter registrering i databasen beräknas nämligen kostnadsränta efter den räntesats som motsvarar basräntan. För tiden efter det att skulden har lämnats för indrivning är det Kronofogdemyndigheten som beräknar räntan, se 70 kap. 4 §.

Kronofogdemyndigheten har anfört i sitt remissvar att det behöver klargöras om kostnadsränta i likhet med vad som gäller enligt 19 kap. 9 § SBL ska beräknas också i de fall skulden omfattas av ett beslut om betalningssäkring.

Enligt gällande rätt beräknas hög kostnadsränta även i ett sådant fall. Regeringen anser inte att det finns skäl att ändra på detta.

Belopp som betalas av kommuner och landsting genom avräkning från kommunalskattemedel enligt 62 kap. 10 § anses alltid ha skett i rätt tid.

Minskning av och befrielse från kostnadsränta

14 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 10 § andra stycket andra meningen SBL.

På ett underskott inom skattekontosystemet ska kostnadsränta beräknas enligt två olika räntesatser beroende på vilken skatte- eller avgiftsskuld som har orsakat underskottet, nämligen basränta (låg kostnadsränta) och basränta plus 15 procentenheter (hög kostnadsränta). Om den betalnings-skyldige i en sådan situation bara betalar en del av skulden följer av förevarande paragraf att betalningen ska anses minska den del av skulden som den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats på.

15 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 11 § SBL.

I paragrafen ges en bestämmelse om befrielse från kostnadsränta.

För att förtydliga att Skatteverket ska befria en skattskyldig från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl byts ordet ”får” ut mot ”ska”.

Synnerliga skäl kan finnas i fall där en skattskyldig har missbedömt skyldigheten att registrera sig och lämna skattedeklaration. Om det upptäcks långt efter det att skyldigheten inträdde kommer hög kostnadsränta att tas ut för förhållandevis lång tid. Normalt utgår hög kostnadsränta från förfallodagen till dess att skatten lämnas för indrivning, dvs. i ungefär en månad. Om den skattskyldige har missbedömt deklarations-skyldigheten kommer dock hög kostnadsränta att beräknas från den dag då den första skattedeklarationen skulle ha lämnats till dess att felet upptäcks och skatten betalas eller lämnas för indrivning.

För utländska näringsidkare är det inte alltid lätt att bedöma när mervärdesskatt ska redovisas i Sverige. Bortsett från att det kan röra sig om svåra bedömningar saknar de ofta tillgång till information på sitt eget språk. Om den utländska näringsidkaren missbedömer redovisningsskyldigheten och den höga kostnadsräntan framstår som oskäligt hög i förhållande till misstaget bör kostnadsräntan kunna efterges helt eller delvis. Även om svenska näringsidkare har lättare att bedöma när redovisningsskyldighet uppkommer bör befrielse kunna komma i fråga på samma grund som för utländska näringsidkare. Vid bedömningen ska dock beaktas att högre krav normalt kan ställas på svenska näringsidkare och att utrymmet för befrielse därför är något snävare än för utländska näringsidkare.

Intäktsränta

Omprövning och överklagande

16 §

Paragrafen ersätter 18 kap. 6 § första meningen och 19 kap. 12 § andra meningen SBL.

Paragrafen reglerar beräkningen av intäktsränta när skatt eller avgift ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Om en skatt eller avgift sätts ned efter omprövning eller överklagande ska nedsättningen registreras på skattekontot så snart beslutet har fattats (61 kap. 2 §). Nedsättningen ändrar alltså inte den ursprungliga debiteringen. Intäktsränta ska dock enligt *första stycket* beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag, dvs. retroaktivt, till och med den dag då tillgodoräkandet registrerades på skattekontot. Det innebär att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt. Utifrån denna fiktiva kreditering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden.

För tid efter registreringen av tillgodoräkandet beräknas intäktsränta om det finns överskott på skattekontot. Det följer av 2 §.

I *andra stycket* finns ett undantag från första stycket. Undantaget gäller skatt som till följd av beslut enligt 64 kap. 8 § ska föras över till en annan stat för att tillgodoräknas den skattskyldige där. I detta fall ska intäktsränta inte beräknas.

Bestämmelser om överföring av skatt till en annan stat finns i 18 kap. 5 § SBL. Bestämmelserna i 18 kap. 5 § SBL ersätts av 64 kap. 7 och 8 §§.

Av 64 kap. 7 §, som ersätter 18 kap. 5 § första stycket SBL och 14 § andra stycket SINK, framgår att om skatt har betalats genom skatteavdrag i Sverige för en inkomst som ska beskattas i en annan stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse om att ta ut och överföra skatt, får Skatteverket besluta att skatten ska föras över till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där.

Överföringen ska ske före beslutet om slutlig skatt. Det innebär att den avdragna skatten i praktiken aldrig kommer att tillgodoräknas den skattskyldige i Sverige. Den avdragna skatten registreras i och för sig på skattekontot men tas beloppsmässigt ut av registreringen av den skatt som har överförts. Skattekontots saldo påverkas alltså inte och det är därför onödigt att föreskriva att intäktsränta inte får beräknas när skatt förs över till annan stat enligt 64 kap. 7 §. Det bör tilläggas att ursprungligen avsåg inte heller ränteförbudet sådana överföringar (se 69 a § uppbördslagen [1953:272] och prop. 1991/92:82 s. 10 f.).

Om en inkomst har beskattats både i Sverige och i en stat med vilken Sverige har träffat skatteavtal, får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer enligt 64 kap. 8 §, som ersätter 18 kap. 5 § andra stycket SBL, besluta att skatt som har betalats in för beskattningsåret ska föras över till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där.

Eftersom det här rör sig om redan beslutad och betald skatt får en överföring bara avse skatt som har satts ned genom avräkning av den utländska skatten eller genom att inkomsten har undantagits från beskattning.

I fall nedsättningen sker genom omprövning ska enligt första stycket i förevarande paragraf intäktsränta beräknas från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag. Det innebär att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt och att saldot på skattekontot räknas om dag för dag under hela ränteperioden. Motivet till att intäktsränta inte ska

beräknas vid överföring av skatt är att undvika att den skattskyldige får en ränteförmån på grund av att den preliminära skatten har betalats i fel land. Ränteförmånen uppkommer genom att den stat dit skatten överförs inte får kräva ränta på överfört belopp. I förarbetena påpekades även att den skattskyldige inte har betalat för mycket i preliminär skatt utan bara betalat den i fel land (prop. 1991/92:82 s. 11 och prop. 1996/97:100 s. 618).

Syftet med bestämmelsen om att intäktsränta inte ska beräknas vid överföring av skatt till annan stat är alltså att hindra att ränta beräknas under den tid då skatten finns registrerad på skattekontot. Bestämmelsen om retroaktiv ränteberäkning vid omprövning och överklagande ska därför inte tillämpas på skatt som till följd av ett beslut enligt 64 kap. 8 § ska överföras till annan stat för att tillgodoräknas den skattskyldige där.

Det finns inte någon bestämmelse om retroaktiv ränteberäkning vid avräkning av utländsk skatt och därför inte något behov av att föreskriva att intäktsränta inte får beräknas när skatt sätts ned genom avräkning.

Oavsett om skatten sätts ned genom omprövning eller genom avräkning finns inte något hinder mot att beräkna intäktsränta för tid efter registreringen av nedsättningen. Registreringen lär dock sällan leda till att överskott uppkommer på skattekontot, vilket beror på att registreringen av nedsättningen och den skatt som har överförts nästan undantagslöst kommer att ta ut varandra beloppsmässigt.

Slutlig skatt och återbetalning av preliminär A-skatt

17 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 13 § första stycket SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av intäktsränta när den preliminära A-skatten är högre än den slutliga.

Efter ett beslut om slutlig skatt ska Skatteverket enligt 56 kap. 9 § beräkna om den skattskyldige ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning). Skatt som ska tillgodoräknas ska registreras på skattekontot så snart slutskatteberäkningen är klar. Om skatt ska tillgodoräknas följer av *punkten 1* att intäktsränta ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret, dvs. från samma dag som kostnadsränta beräknas när skatt i stället ska betalas.

I 64 kap. 5 § finns bestämmelser om förtidsåterbetalning av för mycket avdragen preliminär A-skatt. Återbetalningen är begränsad till belopp, som om förtidsåterbetalning inte sker, kan antas komma att betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 9 § och den följande avstämningen av skattekontot, dvs. den återbetalning som görs med stöd av 64 kap. 2 § första stycket 2 a.

Om återbetalningen görs efter den 13 i andra månaden efter beskattningsåret följer av *punkten 2* att intäktsränta ska beräknas från och med nämnda datum till och med dagen för återbetalningen.

Ränteberäkningarna enligt punkterna 1 och 2 innebär att aktuella belopp krediteras skattekontot fiktivt den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och att saldot på skattekontot räknas om dag för dag under hela ränteperioden, dvs. fram till och med återbetalningsdagen.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

En annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg

18 §

Paragrafen ersätter 19 kap. 16 § SBL. Där anges i första stycket hur ränta ska beräknas i fall den 12 februari är en lördag eller söndag. I sådana fall ska ränta som ska beräknas från och med den 13 februari i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. I andra stycket finns en motsvarande bestämmelse om den 3 maj är en lördag eller söndag.

Ränta på sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt att betala beräknas i dag från och med den 13 februari taxeringsåret men ska i fortsättningen beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Ändringen gäller även intäktsränta på preliminär A-skatt som återbetalas, debiterad preliminär skatt som sätts ned och skatt som tillgodoräknas enligt en slutskatteberäkning. Anledningen till ändringen är att termen taxeringsår ska utgå och att preliminär skatt ska betalas för beskattningsår i stället för inkomstår. Bestämmelsen i *första stycket* avser därför fall där ränta ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och där den 12 i den månaden är en lördag eller söndag. Bestämmelsen i *andra stycket* avser fall där ränta ska beräknas från och med den 4 i femte månaden efter beskattningsåret och där den 3 i den månaden är en lördag eller söndag.

Bestämmelsen i första stycket innebär att om den 12 i andra månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag så senareläggs den retroaktiva ränteberäkningen med ett par dagar. En motsvarande senareläggning ska göras enligt bestämmelsen i andra stycket. Den som kommer att få slutlig skatt att betala kan undvika kostnadsränta genom att betala in den del av beloppet som överstiger 30 000 kronor senast den 12 i andra månaden efter beskattningsåret och resterande del senast den 3 i femte månaden efter beskattningsåret. Dessa datum är dock inte förfallodagar för den slutliga skatten utan som redan har nämnts startdatum för den retroaktiva ränteberäkningen.

När en förfallodag infaller på en lördag eller söndag följer av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid att det är tillräckligt att betalningen bokförs på Skatteverkets särskilda konto senast den första vardagen därefter. Syftet med paragrafen är att detta också ska gälla för kompletterande inbetalningar av preliminär skatt som görs för att undvika kostnadsränta, dvs. om senaste inbetalningsdag för att undvika kostnadsränta infaller på en lördag eller söndag ska det vara tillräckligt att betalningen bokförs första vardagen därefter. Det är för att uppnå det som ränta i sådana fall ska beräknas först från och med närmast följande tisdag.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår

Ränteberäkning utanför skattekontot

Kostnadsränta

19 §

Paragrafen saknar motsvarighet i skattebetalningslagen.

I paragrafen finns en bestämmelse om beräkning av kostnadsränta på skatt eller avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. Av 2 § andra stycket framgår att ränteberäkningen ska göras oberoende av överskott eller underskott på skattekontot. Det beror på att betalningsskyldigheten för ansvarsbelopp enligt 59 kap. hanteras utanför skattekontot som tillhör den som är betalningsskyldig enligt ansvarsbeslutet (sidobetalaren).

Kostnadsränta ska beräknas från och med dagen efter ansvarbeslutet på det belopp som återstår att betala till och med den dag då betalning sker. Ett ansvarsbeslut fattas antingen av Skatteverket eller av domstol. Av 4 § första stycket framgår att kostnadsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 19.9.2.

Intäktsränta

20 §

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i gällande rätt, finns en särskild bestämmelse om intäktsränta på ansvarsbelopp. Om en sidobetalare betalar enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. och ansvarsbeloppet sedan sätts ned, ska intäktsränta beräknas enligt paragrafen. Av 2 § andra stycket framgår att en sådan ränteberäkning ska göras utanför skattekontot.

Intäktsränta ska beräknas på det belopp som har betalats för mycket från och med dagen efter den dag då betalningen gjordes till och med den dag då beloppet tillgodoräknas sidobetalaren. Ränteberäkningen enligt paragrafen ska göras av Skatteverket på grundval av uppgifter från Kronofogdemyndigheten. Av 4 § tredje stycket framgår att intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 procent av basräntan.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 19.9.2.

Bestämmelser om ränta som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren eller i den allmänna motiveringen, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

- 19 kap. 10 § tredje stycket SBL (beräkning av kostnadsränta),
- 19 kap. 12 § första meningen SBL (vilken period intäktsränta ska beräknas),
- 19 kap. 13 § andra stycket SBL (intäktsränta på överskjutande ingående mervärdesskatt), och

– 19 kap. 15 § SBL (ändrad ränteberäkning).
Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1440 f. och 1446 f.

Prop. 2010/11:165

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

66 kap. Omprövning

Innehåll

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Av paragrafen framgår att det enbart är Skatteverkets beslut som kan omprövas enligt 66 kap.

Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut

2 §

Paragrafen, som reglerar Skatteverkets omprövningsskyldighet, ersätter 4 kap. 7 § första och andra styckena taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, samt 21 kap. 1 § första och andra styckena skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Orden ”ett beslut” i den inledande meningen har ersatts med ”sina beslut”.

Vilka beslut ska kunna omprövas?

I *första stycket* anges bl.a. vilka beslut som ska omprövas av Skatteverket.

Skatteförfarandelagen ska inte bara ersätta taxeringslagen och skattebetalningslagen utan även andra lagar ska upphävas och ersättas av bestämmelser i förevarande lag. Vissa av dessa lagar innehåller inga bestämmelser om omprövning. Det rör sig om lagen (1978:880) 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. Om förutsättningarna i 27 § förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL, är uppfyllda är Skatteverket skyldigt att ändra ett beslut enligt nyss nämnda lagar. Skatteverkets beslut i frågor som avser betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, inkomstdeklarationer och kontrolluppgifter samt deklarationsombud ska i fortsättningen kunna omprövas enligt skatteförfarandelagen. Detsamma gäller beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, och lagen (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd

Kronofogdemyndigheten verkställer enligt 69 kap. 3 och 13 §§ beslut om bevis- och betalningssäkring. Kronofogdemyndighetens beslut under verkställigheten ska inte omprövas enligt förevarande kapitel. Det är enbart Skatteverkets beslut som kan omprövas enligt förevarande kapitel. Detta framgår av första meningen i 1 § och av att det står ”sina beslut” i förevarande paragraf. I vilka fall Kronofogdemyndigheten är skyldig att ompröva beslut och när myndigheten får göra det följer av förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer.

Om det kan ske obehindrat får dock en granskningsledare verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler (69 kap. 3 §). Det är vidare granskningsledaren som enligt 69 kap. 12 § beslutar när handlingar och annat som har tagits om hand inte längre behövs och ska återlämnas. Förevarande kapitel om omprövning omfattar även granskningsledares beslut under verkställigheten och beslut om huruvida omhändertagna handlingar ska återlämnas, eftersom granskningsledarens beslut utgör beslut av Skatteverket. Vad som avses med granskningsledare framgår av 3 kap. 8 §.

Det är inte bara frågor som regleras utanför taxeringslagen och skattebetalningslagen som kan omprövas enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer. Omprövningsskyldigheten i taxeringslagen och skattebetalningslagen omfattar t.ex. inte beslut om revision och föreläggande. Den som ett beslut gäller kan dock begära att Skatteverket omprövar beslutet enligt 27 § FL. Skatteverket är nämligen skyldigt att ompröva enligt 27 § FL så länge det inte finns något uttryckligt omprövningsförbud och de i paragrafen nämnda förutsättningarna föreligger. Beslut om bl.a. revision ska i fortsättningen omprövas enligt skatteförfarandelagen. Se vidare avsnitt 20.3.

Omprövningsskyldigheten enligt 4 kap. 7 § TL omfattar beslut som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna. Eftersom taxeringslagen även gäller vid handläggningen av ärenden om särskilda avgifter ingår beslut om sådana avgifter i omprövningsskyldigheten (1 kap. 1 § andra stycket TL, prop. 1989/90:74 s. 391).

Med att beslut kan ha betydelse för annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna avses t.ex. att den skattskyldige skulle kunna få bidrag eller annat stöd från det allmänna med högre belopp om Skatteverket omprövade sitt beslut (prop. 1989/90:74 s. 413).

Skatteverkets omprövningsskyldighet enligt 21 kap. 1 § SBL gäller beslut i frågor som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Eftersom skattetillägg, förseningsavgifter och kontrollavgifter likställs med skatt är beslut om sådana avgifter omprövningsbara. Detsamma gäller avgifter. Se 1 kap. 4 § SBL.

Skillnaden i uttryckssätt återspeglar knappast någon skillnad i sak. En fråga som har betydelse för beskattningen har mer eller mindre undantagslöst också betydelse för betalning eller återbetalning av skatt och vice versa. Eftersom uttrycket ”beskattningen” är kortare och lite vidare används det i förevarande paragraf.

Vidare ersätts uttrycket ”annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna” med det något vidare uttrycket ”något annat förhållande

mellan en enskild och det allmänna”. Det innebär i likhet med i dag att Skatteverket bara är skyldigt att ompröva beslut som har någon rättslig eller faktisk verkan. Det är en grundsats när det gäller besluts överklagbarhet men kommer i förevarande paragraf även till uttryck när det gäller omprövningsskyldighet.

Som har angetts ovan ska Skatteverkets omprövningsskyldighet också omfatta interimistiska beslut om bevis- och betalningssäkring samt sådana beslut om bevissäkring där granskningsledaren och inte förvaltningsrätten är första instans, som t.ex. försegling. Skyldigheten ska också omfatta beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Genom att omprövningsskyldigheten omfattar ”beslut i frågor som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna” råder det ingen tvekan om att nämnda beslut ska omprövas enligt den här paragrafen.

Under vilka förutsättningar ska omprövning ske?

I *första stycket* anges vidare vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att Skatteverket ska vara skyldigt att ompröva ett beslut.

Av gällande rätt framgår att ett beslut ska omprövas om den skattskyldige begär det. Begreppet skattskyldig ersätts med uttrycket ”den som beslutet gäller” (*punkten 1*). Ändringen görs för att det inte ska råda någon tvekan om att även den som inte är skattskyldig får begära omprövning. Genom att inte längre använda begreppet skattskyldig försvinner behovet av s.k. likställighetsbestämmelser, dvs. bestämmelser som likställer den som inte är skattskyldig i ett ärende med skattskyldiga, som t.ex. huvudmän för mervärdesskattegrupper. Se övervägandena i avsnitt 7.2 om behovet av s.k. likställighetsbestämmelser.

Med ”den skattskyldige” i gällande bestämmelser kan inte avses något annat än den skattskyldige som Skatteverkets beslut gäller. Den lydelse som föreslås ändrar alltså inte något i sak när det gäller vilka skattskyldiga som får begära omprövning.

När det gäller Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut som överklagas i rätt tid används en annan lagstiftningsteknik än i taxeringslagen och skattebetalningslagen. I nämnda lagar regleras skyldigheten i bestämmelserna om överklagande, närmare bestämt i 6 kap. 6 § första stycket TL dit 22 kap. 6 § första stycket SBL hänvisar. I förevarande paragraf finns dock skyldigheten i *punkten 2*. Genom att reglera skyldigheten behövs ingen upplysning om att Skatteverket även är skyldigt att ompröva beslut som överklagas av den som beslutet gäller. Av övriga bestämmelser om Skatteverkets roll vid överklagande framgår att verket ska ompröva beslut som överklagas och någon upplysning om det behövs därför inte heller i bestämmelserna om överklagande. Skatteverket ska alltså ompröva ett beslut om den som beslutet gäller eller företrädaren enligt 67 kap. 4 § överklagar.

I *punkten 3* anges att omprövning även ska ske om det finns andra skäl.

Av 4 kap. 7 § andra stycket TL framgår att om något grundläggande beslut om årlig taxering inte har fattats får taxering ske genom omprövning. Motsvarande regleras i *andra stycket*.

Regeringen föreslår att termen taxeringsår slopas och att andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration senast den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december. Deklarations-tidpunkten beror på vilket beskattningsår som den juridiska personen har. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 och 5 §§. Dessutom slår regeringen samman grundläggande beslut om årlig taxering respektive grundläggande beslut om slutlig skatt till ett beslut benämnt beslut om slutlig skatt. Se avsnitt 11.8.3 och 18.4.

Grundläggande beslut om årlig taxering ska enligt 4 kap. 2 § TL fattas före utgången av november månad taxeringsåret. Beslut om slutlig skatt behöver inte fattas före något exakt datum men det måste fattas i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas ut till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång och till andra juridiska personer än dödsbon senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång (se kommentaren till 56 kap. 10 §).

Principen att Skatteverket får besluta på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning om något beslut inte har fattats finns även i 21 kap. 1 § andra stycket SBL. På skattebetalningsområdet tillämpas s.k. automatiska beslut, vilket innebär att om deklarationen inte lämnas anses skatten ha bestämts till noll kronor. I sådana fall finns det alltså ett beslut att ompröva. Om beslut om preliminär A-skatt inte har fattats kan det dock bli aktuellt med omprövning trots att något tidigare beslut inte har fattats enligt 55 kap. 9 §.

Befogenheten att besluta på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning bör bara gälla beslut som ska fattas inom viss föreskriven tid.

Beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår och i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas till fysiska personer senast den 15 december efter beskattningsårets utgång.

Om Skatteverket inte har beslutat om slutlig skatt men det efter beslutsfristen visar sig att Skatteverket borde ha gjort det ska Skatteverket i likhet med i dag ha befogenhet att besluta på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning. Det bör dock framgå av lagtexten att befogenheten enbart omfattar frågor där Skatteverket är skyldigt att besluta inom viss tid men där verket inte har gjort det.

Att något beslut om slutlig skatt inte har meddelats beror ofta på att den skattskyldige inte har lämnat deklaration. I sådana fall utsträcks den ordinära omprövningstiden på två år till sex år enligt 22 §. Om den skattskyldige lämnar deklaration får dock en ordinär omprövning inte beslutas senare än ett år från den dag då deklaration kom in till Skatteverket. I fall där den skattskyldige inte har lämnat någon deklaration får Skatteverket alltså besluta om slutlig skatt inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Bestämmelsen är som redan har nämnts enbart tillämplig i fall där verket är skyldigt att fatta ett beslut inom viss tid och alltså inte i fall där

verket inte får besluta i en fråga efter en viss tidpunkt, som t.ex. beslut om särskilda avgifter.

Inom vilka frister beslut om särskilda avgifter ska fattas ska inte längre regleras i bestämmelserna om omprövning utan i ett eget kapitel, nämligen 52 kap. Bestämmelsen om omprövning i 21 § omfattar därför bara fall där Skatteverket tar initiativet till en omprövning av ett beslut till nackdel för den som beslutet gäller.

Skattetillägg ska enligt 52 kap. 3 § som huvudregel beslutas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Om Skatteverket inte har meddelat något beslut inom tvåårsfristen får skattetillägg inte beslutas genom omprövning. En annan sak är att Skatteverket vid för sen eller utebliven deklaration enligt 52 kap. 4 § får fatta ett beslut om skattetillägg efter tvåårsfristen (jfr 22 §).

Tidsfristerna för beslut om förseningsavgift och kontrollavgift finns också i 52 kap. Även här gäller en tvåårsfrist men den räknas inte från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut utan från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts, den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades respektive den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts (52 kap. 2 och 9 §§). Tidsfristen för omprövning är densamma och någon möjlighet att besluta om avgift efter tvåårsfristen finns inte.

Bestämmelserna om efterbeskattning gäller bara skatter och sådana avgifter som avses i 2 kap. 2 § och det är därför inte möjligt att efter tvåårsfristerna för beslut om särskilda avgifter påföra avgift genom efterbeskattning (27 §). Däremot får Skatteverket enligt 52 kap. 5 § besluta om skattetillägg samtidigt som skatt eller avgift beslutas genom efterbeskattning.

3 §

Första stycket

Första stycket ersätter 4 kap. 8 § TL och 21 kap. 3 § första stycket SBL. Av dessa bestämmelser följer att om en fråga har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan.

I förarbetena till dessa bestämmelser uttalades att inom förvaltningsrätten tillämpas rättegångsbalkens, förkortad RB, bestämmelser om rättskraft analogt (prop. 1989/90:74 s. 402). Det innebär att i förvaltningsmål som påminner om tviste- eller brottmål, får en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol inte omprövas, s.k. res judicata. Genom förevarande paragraf gäller denna regel generellt inom skatteförfarandet.

Aktuell bestämmelse hindrar dock inte att Skatteverket prövar en ny ansökan om t.ex. godkännande för F-skatt eller anstånd med betalning av skatt eller avgift. Att en allmän förvaltningsdomstol har prövat Skatteverkets avslag på en ansökan hindrar alltså inte verket från att pröva en ny ansökan. Däremot får Skatteverket inte ompröva den första ansökan sedan frågan har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol (RÅ 2005 ref. 42).

Av förarbetena framgår även att omprövning inte heller ska ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till allmän förvaltningsdomstol, s.k. *litis pendens*. Även denna regel härrör från rättegångsbalken. Skälet till att regeln inte lagfästes i samband med att omprövningsförfarandet infördes var att den ansågs gälla ändå i förvaltningsprocessen (prop. 1989/90:74 s. 403).

Förvaltningsmyndigheters omprövningsskyldighet enligt 27 § FL gäller inte om myndigheten har överlämnat handlingarna i ärendet till en högre instans. I fall där en förvaltningsmyndighet inte är skyldig att ompröva men får ompröva enligt de befogenheter som har utvecklats i praxis är dock synen på principen om *litis pendens* delvis en annan. Huvudregeln är i och för sig att en förvaltningsmyndighet inte heller i dessa fall bör ändra ett överklagat beslut efter det att ärendet har överlämnats till allmän förvaltningsdomstol. Från denna huvudregel anses dock avsteg kunna göras i speciella situationer om det är till klar fördel för den enskilde att myndigheten ändrar beslutet i stället för att avvakta utgången av överklagandet (prop. 1985/86:80 s. 77).

Huvudregeln enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer är alltså att ett överklagande av ett förvaltningsärende har *litispendensverkan*. Att regeln ska gälla inom skatteförfarandet är klart men frågan är om det är möjligt att avvika från regeln i fall där det framstår som lämpligt och skäligt med hänsyn till den enskilde. En rimlig tolkning är att avsikten med att inte lagstifta var att principen inte heller inom skatteförfarandet skulle vara absolut.

När det gäller ansökningar om godkännande för F-skatt har Regeringsrätten slagit fast att Skatteverket får bifalla en ny ansökan trots att överklagandet av ett tidigare beslut om avslag på en ansökan ännu inte slutligt har avgjorts av domstol. Regeringsrätten ansåg att frågan om avsteg från principen om *litis pendens* skulle bedömas med hänsyn till det aktuella regelsystemets bakgrund och syfte (RÅ 2005 ref. 42).

Det kan uppfattas som motsägelsefullt att lagfästa principen om *res judicata* men inte principen om *litis pendens*. Båda principerna härrör ju från rättegångsbalken och anses analogt tillämpliga inom förvaltningsrätten. Undantaget från principen om *res judicata* som görs i andra stycket och som gäller omprövningar till följd av ny eller ändrad praxis följer dock inte av förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer utan gäller bara inom skatteförfarandet. Att i lag göra undantag från en princip som anses gälla enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer går knappast utan att lagfästa principen eller att principen i vart fall framgår motsatsvis av föreskriften om undantag. Av den anledningen är det motiverat att låta principen om *res judicata* komma till uttryck i förevarande paragraf.

När det gäller principen om ett överklagandes *litispendensverkan* finns det inte behov av att avvika från huvudregeln i andra fall än vad som är möjligt enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer och det saknas därför skäl att lagfästa principen.

Som har redogjorts för i kommentaren till 2 § ska granskningsledares beslut om bevissäkring och betalningssäkring omprövas enligt den paragrafen. Det rör sig om beslut som fattas enligt betalningssäkringslagen eller tvångsätgärdslagen och som i avsaknad av särskilda omprövningsbestämmelser ska omprövas enligt 27 § FL och får

omprövas enligt de befogenheter som har utvecklats i praxis. Av andra stycket i 27 § FL följer att Skatteverket inte är skyldigt att ändra ett uppenbart oriktigt beslut efter det att handlingarna i ärendet har överlämnats till högre instans. Det innebär dock inte att Skatteverket är förhindrat att ändra ett beslut som har överlämnats, givetvis under förutsättning att det rör sig om ett beslut som får ändras (prop. 1985/86:80 s. 77 och RÅ 1995 ref. 26).

Vissa av besluten om bevissäkring och betalningssäkring är interimistiska i den mening att granskningsledaren eller Skatteverket så snart som möjligt och senast inom fem dagar ska ansöka hos förvaltningsrätten om aktuell säkringsåtgärd (45 kap. 14 § och 46 kap. 16 §). Att handlingarna i ärendet överlämnas till förvaltningsrätten genom ansökan och inte efter överklagande spelar ingen roll utan även i ansökansfallen kan en litispendenssituation uppkomma. Uppkommer en sådan situation bör granskningsledaren normalt inte ompröva det underställda beslutet, såvida det inte rör sig om ett speciellt fall och en omprövning skulle vara till klar fördel för den enskilde jämfört med att avvakta förvaltningsrättens prövning. Ändrar granskningsledaren beslutet bör givetvis ansökan återkallas i motsvarande mån.

Andra stycket

Andra stycket ersätter 4 kap. 12 § TL och 21 kap. 3 § tredje stycket SBL.

I andra stycket görs undantag från förbudet i första stycket mot att ompröva frågor som har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. Att Skatteverket får ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen följer av ovan nämnda bestämmelser i taxeringslagen och skattebetalningslagen.

Bakgrunden till undantaget för ny eller ändrad praxis är att den som inte har överklagat har möjlighet att vid ändrad praxis få rättelse genom att begära omprövning, så vida inte tiden för omprövning har gått ut. För den som har överklagat och där domstolens avgörande har fått laga kraft innebär dock första stycket, där principen om res judicata kommer till uttryck, att det inte finns någon möjlighet att få rättelse. Denna omotiverade skillnad mellan den som har överklagat och fått sin fråga prövad av domstol och den som inte har överklagat var skälet till att Skatteverket gavs befogenhet att på begäran ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt och kammarrätt vid ny eller ändrad praxis. Syftet är alltså att den som överklagar inte ska hamna i ett sämre läge att få sin sak omprövad än den som inte gör det. Det bör nämnas att omprövningsfristerna i 7 § även gäller när omprövning begärs med hänvisning till ny eller ändrad praxis.

Bestämmelse om omprövningsförbud som inte får någon motsvarighet

Bestämmelsen om omprövningsförbud i 21 kap. 3 § andra stycket SBL får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1464 f.

Paragrafen ersätter 4 kap. 7 § tredje stycket TL och 21 kap. 1 § tredje stycket SBL.

Skatteverket är i princip skyldigt att besluta i enlighet med skatteförfattningarna. Skatteverket behöver dock inte rätta fel i deklARATIONER som avser mindre belopp. En bestämmelse med det innehållet finns i 4 kap. 6 § TL. Den bestämmelsen ges i 56 kap. 5 §.

I förevarande paragraf finns motsvarande bestämmelse för omprövning, dvs. Skatteverket är inte heller skyldigt att genom omprövning rätta fel som avser mindre belopp. Det gäller givetvis bara om den som beslutet gäller varken har begärt omprövning eller överklagat. I gällande rätt uttrycks det genom att Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Anledningen till att ett annat uttryckssätt används i förevarande paragraf är att det är en fördel om ordalydelsen korresponderar med den i 2 §, där det anges i vilka fall Skatteverket är skyldigt att ompröva.

Lagrådet har lämnat vissa språkliga synpunkter som regeringen inte har följt.

Särskilt kvalificerad beslutsfattare

5 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns en bestämmelse om att en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan ska besluta i omprövningsärenden.

Regeringen anser att skattenämnderna bör avskaffas. Det innebär att samtliga beslut i fortsättningen ska fattas av Skatteverkets tjänstemän. Det är Skatteverkets uppgift att reglera de närmare formerna för det egna beslutsfattandet. Av rättssäkerhetsskäl har regeringen dock bedömt att omprövningsbeslut i ärenden där Skatteverket och den enskilde inte är ense bör hanteras i särskild ordning och att det bör framgå av lagen. En sådan bestämmelse finns därför i *första stycket*.

Omprövning av beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg eller anstånd med betalning av skatt eller avgift omfattas av bestämmelsen. Vad som ingår i ett beslut om slutlig skatt framgår av 56 kap. 2–7 §§. Andra omprövningsbeslut enligt lagen som t.ex. beslut om registrering och ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning omfattas inte. I paragrafen regleras en lägsta beslutsnivå för vissa ärenden. Inget hindrar att den särskilt kvalificerade beslutsfattaren även omprövar beslut i andra ärenden.

Bestämmelsen ska enligt *punkten 1* tillämpas om den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat. Det gäller dock inte om den som beslutet gäller och Skatteverket är ense om utgången. Den särskilda beslutsordningen ska alltså tillämpas om handläggande tjänsteman bedömer att den enskildes yrkande inte kan bifallas fullt ut. Vid fullt bifall kan den handläggande tjänstemannen själv fatta beslutet.

Bestämmelsen gäller enligt *punkten 2* inte om de omständigheter och bevis som åberopas redan har prövats vid en omprövning av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Om en sådan beslutsfattare tidigare har omprövat frågan efter en begäran om omprövning och den som beslutet gäller härefter begär omprövning på nytt eller överklagar utan att åberopa några nya omständigheter eller bevis kan alltså den handläggande tjänstemannen fatta ett omprövningsbeslut.

Ärenden som inte ska prövas i sak undantas i *punkten 3*. Ett omprövningsbeslut som inte innefattar något ställningstagande i den materiella frågan (t.ex. ett beslut om att avvisa en begäran om omprövning som för sent inkommen) omfattas alltså inte av den särskilda beslutsordningen.

Enligt *punkten 4* gäller den särskilda beslutsordningen inte heller om prövningen är enkel. Avsikten är att fånga in de ärenden där det är tydligt att det inte finns någon möjlighet för den som beslutet gäller att nå framgång med hans eller hennes talan. I sådana fall bör omprövningsbeslutet av effektivitetsskäl kunna fattas av den handläggande tjänstemannen. Liknande rekvisit finns i domförhetsreglerna i 18 § fjärde stycket 1 lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar och 1 kap. 3 a § tredje stycket RB (prop. 1974:79 s. 35, prop. 1988/89:95 s. 60 samt prop. 1996/97:133 s. 43–46 och 60).

Om prövningen är enkel får avgöras från fall till fall. Såväl rättsfrågor som bevisfrågor ska beaktas vid bedömningen. Rättsläget ska vara klart; finns det oklarheter som rör innebörden av gällande rätt är prövningen vanligtvis inte enkel. När det är fråga om tillämpning av mer komplicerade bestämmelser är prövningen av den anledningen inte enkel. Om ärendet innefattar bevisfrågor ska bedömningen av dem vara självklar. Det ska alltså vara helt klart att den enskilde inte har lyckats visa med tillräcklig styrka att han eller hon t.ex. har haft en viss kostnad. En prövning som innefattar skälighetsbedömningar kan inte anses vara enkel. Prövningen av ett omfattande ärende bör inte heller betraktas som enkel.

Normalt bör det inte vara några problem att avgöra om den särskilda beslutsordningen är tillämplig eller inte. Det kan dock inte uteslutas att Skatteverket i något fall bedömer att bestämmelsen inte är tillämplig och domstol senare kommer till motsatt slutsats. Frågan är vilken effekt ett sådant misstag bör få för omprövningsbeslutets giltighet. När det gäller bestämmelserna i 2 kap. 4 § TL om beslut av skattenämnd har Regeringsrätten funnit att det bör vara möjligt att underlåta att undanröja ett taxeringsbeslut som har fattats på tjänstemannanivå trots att det bort avgöras med skattenämnd (RÅ 1999 ref. 52). Enbart det förhållandet att domstolen finner att en tjänsteman har missbedömt förutsättningarna för att avgöra ett ärende utan nämnd bör inte föranleda att beslutet undanröjs. Inriktningen bör enligt Regeringsrätten främst vara att bedöma om de intressen som de ifrågavarande reglerna avser att skydda har trätts för när i påtaglig omfattning eller om ett undanröjande av andra skäl är påkallat för att upprätthålla respekten för reglerna om en skattenämnds medverkan.

För de allmänna domstolarna finns särskilda regler enligt vilka bristande domförhet bara ska leda till undanröjande om det kan antas att det har inverkat på målets utgång och inte utan väsentlig olägenhet kan

avhjälpas i överrätten (50 kap. 28 § och 51 kap. 28 § RB). Uttryckliga regler saknas för de allmänna förvaltningsdomstolarnas del (jfr prop. 1996/97:133 s. 45 och RÅ 2008 ref. 10). Prop. 2010/11:165

Aktuell bestämmelse om särskild beslutsordning bör enligt regeringens mening inte jämföras med en domförhetsbestämmelse. Kravet på särskilt kvalificerad beslutsfattare är inte heller direkt jämförbart med den nuvarande bestämmelsen om beslut i skattenämnd eftersom beslutet ska fattas av Skatteverkets egna tjänstemän. Det talar för en något mer restriktiv inställning till återförvisning än vad RÅ 1999 ref. 52 ger uttryck för.

För beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt tillämpas ett automatiskt beslutsförfarande. Skatten bestäms enligt 53 kap. 2–4 §§ i enlighet med deklarationen eller, om deklaration inte har lämnats, till noll kronor. Det första beslutet i aktuella ärenden fattas utan att någon handläggare vid Skatteverket gör en bedömning av hur stor skatt som bör fastställas. Först vid den första omprövningen av ett sådant beslut gör en handläggare en bedömning av ärendet. Mot den bakgrunden finns det inte skäl att redan vid den första omprövningen koppla in en särskilt kvalificerad beslutsfattare. I *andra stycket* undantas därför den första omprövningen av automatiska beslut.

Paragrafen behandlas i avsnitt 20.2.3.

Omprövning på begäran av den som beslutet gäller

Hur omprövning begärs

6 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 9 § första stycket första meningen och 10 § TL samt 21 kap. 4 § första stycket första meningen och 6 § SBL.

I paragrafen anges hur en begäran om omprövning ska göras.

Av *första stycket* framgår att en begäran om omprövning ska vara skriftlig.

Bestämmelser om att Skatteverket får förelägga den som har begärt omprövning att egenhändigt underteckna en begäran som inte är undertecknad finns i 4 kap. 10 § TL och 21 kap. 6 § SBL. Innehållet i bestämmelserna om egenhändigt undertecknande skiljer sig åt. Taxeringslagen innehåller till skillnad från skattebetalningslagen inte något generellt krav på att en begäran om omprövning ska vara egenhändigt undertecknad. Att en begäran om omprövning inte är undertecknad är alltså inte något hinder mot omprövning enligt taxeringslagen. Däremot får Skatteverket enligt taxeringslagen förelägga den som inte egenhändigt har undertecknat en begäran att göra det vid påföljd att omprövning annars inte görs. Enligt skattebetalningslagen följer dock kravet på egenhändigt undertecknande direkt av 21 kap. 6 § och avsaknaden av underskrift är därför ett omprövningshinder.

Det bör nämnas att förvaltningslagen inte kräver att handlingar som ges in ska vara egenhändigt undertecknade. Enligt 10 § tredje stycket FL får dock en förvaltningsmyndighet begära att ett telegram eller annat meddelande som inte är underskrivet bekräftas genom en egenhändigt undertecknad handling.

Något generellt krav på att en begäran om omprövning ska vara egenhändigt undertecknad bör inte finnas utan det är tillräckligt att Skatteverket efter taxeringslagens modell ges befogenhet att förelägga den som beslutet gäller att underteckna en begäran och upplysa om att omprövning annars inte kommer att ske. Det innebär, i likhet med i dag, att om det inte råder något som helst tvivel om att begäran kommer från den som är behörig att begära omprövning, behöver verket inte förelägga om undertecknande. Bestämmelser om föreläggande finns i *andra stycket*. Det kan tilläggas att ett sådant föreläggande i likhet med gällande bestämmelser, inte kan förenas med vite (se kommentaren till 44 kap. 3 §).

Tiden för begäran om omprövning – huvudregeln

7 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 9 § första stycket TL samt 21 kap. 4 § första stycket och 5 § SBL.

I paragrafen anges huvudregeln för när en begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket.

Tiden för att begära omprövning är antingen sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (sexårsfristen) eller två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det (tvåmånadersfristen). Detta är huvudregeln, vilket innebär att andra omprövningstider gäller i vissa fall. Undantagen från huvudregeln finns i 8–12 §§. Dessutom finns det särskilda bestämmelser om omprövning av beslut om preliminär skatt i 13–15 §§. Omprövning av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, dvs. som F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt, regleras dock i förevarande paragraf. Tiden för begäran om omprövning av beslut om särskild inkomstskatteredovisning respektive beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning finns i 16 respektive 17 §.

Sexårsfristen finns i 4 kap. 9 § första stycket TL och 21 kap. 4 § första stycket SBL. Fristen på sex år uttrycks dock på olika sätt i taxeringslagen respektive skattebetalningslagen. I taxeringslagen används ordalydelsen ”före utgången av det femte året efter taxeringsåret”. I skattebetalningslagen anges att begäran om omprövning ska ha kommit in ”senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut”. Det är dock bara lydelsen av bestämmelserna som skiljer sig åt. I sak finns det inte någon skillnad (prop. 1996/97:100 s. 631). Med hänsyn till att omprövningsbestämmelserna ska slås ihop till en bestämmelse och till att termen taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen uttrycks omprövningsfristen i *första stycket* på i stort sett samma sätt som i skattebetalningslagen.

I 21 kap. 5 § SBL anges för vilka beslut tvåmånadersfristen gäller. Det rör sig om beslut där en sexårig omprövningsfrist skulle vara meningslös eller mindre lämplig, som t.ex. beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas.

Utgångspunkten är att tvåmånadersfristen i princip ska omfatta samma beslut som i dag samt andra beslut där det ter sig meningslöst med en omprövningsfrist på sex år. Det rör sig dels om beslut som i dag

omprövas enligt andra bestämmelser än skattebetalningslagen men som i fortsättningen ska omprövas enligt skatteförfarandelagen, dels beslut som omprövas enligt skattebetalningslagen men där sexårsfristen synes gälla.

I dag dras gränsen mellan de olika fristerna genom den uppräkningslista som finns i 21 kap. 5 § SBL. För beslut i frågor som räknas upp där gäller tvåmånadersfristen medan sexårsfristen gäller för beslut i övriga frågor. Denna teknik behålls i förevarande paragraf, dvs. tvåmånadersfristen ska bara gälla för beslut i de frågor som räknas upp i förevarande paragrafs *andra stycke*.

Lagrådet anser att hänvisningar till de olika kapitel som närmare reglerar frågorna i de olika punkterna i andra stycket så långt som möjligt bör ske. Regeringen anser att gränsdragningen mellan sexårsfristen och tvåmånadersfristen är tydlig i paragrafen. Tvåmånadersfristen gäller bara i de fall som räknas upp i andra stycket. Regeringen anser också att det även är tydligt var bestämmelserna om beslut i respektive fråga finns i skatteförfarandelagen. Det framgår av avdelnings- eller kapitelrubrikerna (se 1 kap. 1 §). Detta innebär bl.a. att med beslut som avser revision menas beslut som regleras i 41 kap., som har namnet Revision. Att i vissa punkter ange kapitelhänvisningar skulle vidare inte överensstämja med den systematik som i övrigt används i skatteförfarandelagen.

Lagrådet noterar att bl.a. fristen för beslut om förseningsavgift och fristen för beslut om kontrollavgift är olika och ifrågasätter om denna skillnad är sakligt motiverad. Aktuell skillnad finns i gällande rätt (4 kap. 9 § första stycket TL, 21 kap. 4 § samt 5 § 8 och 9 SBL). Enligt regeringens mening saknas skäl att frångå detta. Den gällande ordningen behålls alltså i skatteförfarandelagen.

Punkten 1

Punkten är helt ny.

Denna punkt gäller beslut som avser registrering. Bestämmelser om registrering finns i avdelning III Registrering, närmare bestämt i 7 kap. Av kommentaren till 7 kap. framgår att registreringsbetydelse för deklarationsskyldigheten och för möjligheten att tillämpa omvänd mervärdesskattskyldighet vid transaktioner med utländska näringsidkare gör att det ur konstitutionell synvinkel är motiverat att i lag inte bara ange förutsättningarna för registrering utan även när avregistrering ska ske. Det bör med andra ord framgå av lagen att den som inte längre ska vara registrerad har rätt att på begäran bli avregistrerad. I 7 kap. 6 § föreskrivs därför att Skatteverket ska avregistrera den som inte längre ska vara registrerad om denne begär det.

Eftersom en registrering har betydelse för beskattningen är Skatteverket skyldigt att ompröva beslut i registreringsfrågor. Det är dock inte meningsfullt att ha en tid för begäran om omprövning på sex år utan för beslut som avser registrering bör tvåmånadersfristen för begäran om omprövning gälla.

Punkten ersätter 21 kap. 5 § 2 SBL och innebär att tvåmånadersfristen alltså ska gälla för beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, dvs. som F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt. Bestämmelser om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas ges i 8 och 9 kap.

För beslut som avser själva betalningen, dvs. debiteringen av F-skatt, särskild A-skatt och skatteavdragets storlek är tvåmånadersfristen dock inte lämplig. Skälet till det är att en frist på två månader skulle hindra ändringar som förbättrar överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och beräknad slutlig skatt. Möjligheten till omprövning bör därför stå öppen så länge en sådan ändring är meningsfull. Bestämmelser som möjliggör detta finns i 13–15 §§. Den här punkten omfattar av i princip samma skäl inte heller beslut om särskild inkomstskatte-redovisning enligt 13 kap. Att sådana beslut kan omprövas så länge en ändring är meningsfull framgår av 16 §.

Punkten 3

Punkten ersätter 21 kap. 5 § 5 respektive 7 SBL, men innehåller även helt nya delar.

Enligt punkten ska beslut som avser uppgifts- och dokumentationsskyldighet omfattas av tvåmånadersfristen. Med uppgifts- och dokumentationsskyldighet avses frågor som regleras under avdelning VI om kontrolluppgifter, deklARATIONER och övriga uppgifter samt avdelning VII om dokumentation. Som exempel på beslut kan nämnas beslut som avser anstånd med att lämna uppgift enligt 36 kap. och beslut om redovisning av arbetsgivaravgifter för utländska avgiftsskyldiga enligt 26 kap. 38 §. Beslut om anstånd med redovisning och särskild redovisning av arbetsgivaravgifter nämns i 21 kap. 5 § 5 respektive 7 SBL.

LSK saknar bestämmelser om omprövning. Det innebär att Skatteverkets beslut enligt LSK ska omprövas enligt 27 § FL och att verket får ompröva sina beslut enligt de befogenheter som har utvecklats i praxis. Av avsnitt 20.3 framgår att beslut som i dag omprövas enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer i stället ska omprövas enligt skatteförfarandelagen. För beslut som avser deklARATIONER och kontrolluppgifter ska tvåmånadersfristen gälla.

Punkten 4

Punkten är helt ny.

Som anges i punkten och avsnitt 20.3 ska beslut om föreläggande omprövas enligt skatteförfarandelagen. Skäl saknas att ha en längre tid för begäran om omprövning än två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Tvåmånadersfristen ska alltså gälla för beslut om föreläggande. Bestämmelser om förelägganden finns utspridda i lagen, bl.a. 7 kap., 9 kap., 10 kap. och 39 kap.

Punkten är helt ny.

Som anges i punkten och avsnitt 20.3 ska beslut om revision, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök omprövas enligt skatteförfarandelagen. Bestämmelser om revision finns i 41 kap. och bestämmelser om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök finns i 42 kap. Skäl saknas att ha en längre tid för omprövning än två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Tvåmånadersfristen ska alltså gälla för beslut om revision, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök.

När en begäran om omprövning av beslut som avser bevissäkring i form av en revision enligt 45 kap. ska ha kommit in regleras dock i punkten 6. Bevissäkring är en tvångsåtgärd.

Punkten 6

Punkten är helt ny.

Punkten gäller för beslut om tvångsåtgärder, dvs. beslut om vite, bevissäkring eller betalningssäkring. Bestämmelser om tvångsåtgärder finns i avdelning X Tvångsåtgärder.

Skatteförfarandelagen ska ersätta betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen. Dessa lagar saknar bestämmelser om omprövning, vilket innebär att Skatteverkets beslut ska omprövas enligt 27 § FL och att verket får ompröva sina beslut enligt de befogenheter som har utvecklats i praxis. I avsnitt 20.3 föreslås att dessa beslut i fortsättningen ska omprövas enligt skatteförfarandelagen.

För beslut som avser bevissäkring eller betalningssäkring ska tvåmånadersfristen också gälla. En tid på två månader för begäran om omprövning kan tyckas väl lång för beslut där frågan normalt hinner förfalla under den aktuella tidsfristen, som t.ex. beslut om försegling enligt bestämmelserna om bevissäkring i 45 kap. Att införa en särskild tid för begäran om omprövning avseende sådana beslut leder dock inte till några fördelar utan bara till att regelverket blir svårare att överblicka.

Punkten 7

Punkten 7 nämner kontrollavgifter och ersätter 21 kap. 5 § 8 och 9 SBL. Den här punkten omfattar dock, till skillnad från bestämmelsen i skattebetalningslagen, även kontrollavgift som tas ut av den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheterna vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel och vid omsättning av investeringsguld. Tvåmånadersfristen för omprövning i 21 kap. 5 § SBL gäller för beslut som avser kontrollavgift enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen.

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att skattebetalningslagen inte bara ska tillämpas vid bestämmande, debitering och betalning av nyss nämnda kontrollavgifter utan även i fråga om kontrollavgift enligt torgkontrollagen. Det är därför förvånande att beslut om kontrollavgift enligt torgkontrollagen inte räknas upp i 21 kap. 5 § SBL. Att avgiften inte

finns med där bör innebära att sexårsfristen gäller vid omprövning av beslut om kontrollavgift enligt torgkontrollagen.

Skattebetalningslagen innehåller även egna bestämmelser om kontrollavgift. Avgiften ska tas ut av näringsidkare som omsätter investeringsguld och som bryter mot skyldigheten att kontrollera identiteten hos köpare av sådant guld. Inte heller beslut om denna kontrollavgift finns med i uppräkningslistan i 21 kap. 5 § SBL, vilket innebär att vid omprövning gäller sexårsfristen och inte tvåmånadersfristen.

Skyldigheterna att föra personalligare, använda kassaregister, dokumentera identifikationsuppgifter för den som hyr plats för torg- och marknadshandel samt dokumentera identifikationsuppgifter för köpare av investeringsguld samlas i 39 kap. Bestämmelserna om kontrollavgifter finns i 50 kap. När ett beslut om kontrollavgift senast ska meddelas regleras i 52 kap. 9 §.

För beslut om kontrollavgifter är det rimligt med en omprövningsfrist på två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av detsamma. I förarbetena till branschkontrollagen uttalades att de bedömningar som kan bli aktuella i ett ärende om kontrollavgift inte motiverar en längre tidsfrist för omprövning och överklagande än två månader (prop. 2005/06:169 s. 55 f.). Att sexårsfristen gäller för vissa andra kontrollavgifter synes dock inte vara resultatet av något övervägande från lagstiftarens sida. I fortsättningen ska därför tvåmånadersfristen gälla generellt vid omprövning av samtliga beslut om kontrollavgifter.

Punkten 8

Punkten är helt ny.

I punkten föreskrivs att tvåmånadersfristen gäller för beslut som avser säkerhet för slutlig skatt för skalbolag. Bestämmelserna i ämnet finns i 58 kap.

Bestämmelserna i 58 kap. innebär att Skatteverket på grundval av en skalbolagsdeklaration får besluta om säkerhet för slutlig skatt ska ställas. Se kommentaren till 58 kap. 1 §. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska Skatteverket besluta om skälig ersättning.

Skatteverkets beslut om att säkerhet ska ställas och om att ta säkerheten i anspråk räknas inte upp i 21 kap. 5 § SBL och kan inte heller anses omfattas av någon av punkterna i den paragrafen. Det innebär att den tvåmånadersfrist för omprövning som föreskrivs i 21 kap. 5 § SBL inte gäller för sådana beslut utan att sexårsfristen gäller för begäran om omprövning. En så lång tid för omprövning är dock med hänsyn till frågornas karaktär inte motiverad och därför föreskrivs att tiden för begäran om omprövning ska vara två månader.

Det bör nämnas att redan i dag är tiden för omprövning två månader i fråga om Skatteverkets beslut om säkerhet som villkor för anstånd och när sådan säkerhet får tas i anspråk. Det följer av 21 kap. 5 § 5 SBL och kommer i fortsättningen att följa av punkten 9 i förevarande paragraf.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för ställd säkerhet hänvisar 11 kap. 12 § SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen. Om det innebär att omprövning enligt skattebetalnings-

lagen är utesluten och att besluten enbart kan omprövas enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer är oklart. Besluten ska dock i fortsättningen kunna omprövas enligt förevarande kapitel.

För beslut om ersättning för ställd säkerhet är det fullt tillräckligt med en tid på två månader för begäran om omprövning. Dessa beslut behöver inte nämnas särskilt utan omfattas av förevarande punkts ordalydelse. Se även kommentaren till 58 kap. 4 §.

Punkten 9

Punkten ersätter 21 kap. 5 § 5 SBL.

Enligt punkten 9 ska tvåmånadersfristen också gälla för beslut som avser betalning eller återbetalning av skatt eller avgift. Med sådana beslut avses beslut i frågor som regleras i avdelning XIV om betalning och återbetalning av skatter och avgifter, närmare bestämt 61–65 kap. I 63 kap. finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter och i likhet med vad som gäller enligt 21 kap. 5 § 5 SBL ska tvåmånadersfristen gälla för beslut om anstånd. Andra beslut som tvåmånadersfristen gäller för är t.ex. beslut om befrielse från kostnadsränta enligt 65 kap. 15 §.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för säkerhet som har ställts som villkor för anstånd hänvisar 11 kap. 12 § andra stycket SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen. Bestämmelserna om säkerhet som villkor för anstånd när ställd säkerhet får tas i anspråk och ersättning för säkerhet som inte behöver tas i anspråk finns i 63 kap. 8–10 §§.

Om hänvisningen till överklagandebestämmelsen i ersättningslagen innebär att omprövning enligt skattebetalningslagen är utesluten och att besluten enbart ska omprövas enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer är oklart. Besluten ska dock i fortsättningen kunna omprövas enligt förevarande kapitel.

För beslut om ersättning för ställd säkerhet är det fullt tillräckligt med en tid för begäran om omprövning på två månader. Dessa beslut behöver inte nämnas särskilt utan omfattas av förevarande punkts ordalydelse. Se även kommentaren till 63 kap. 10 §.

Punkten 10

Punkten är helt ny.

Av punkten 10 framgår att omprövningsfristen på två månader även ska gälla för Skatteverkets beslut i verkställighetsfrågor. Bestämmelser om verkställighet finns i avdelning XVI Verkställighet.

Vissa beslut enligt förevarande lag verkställs av Kronofogdemyndigheten. Det rör sig om beslut om bevissäkring och betalnings-säkring som enligt 69 kap. 3 och 13 §§ verkställs av Kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndighetens beslut under verkställigheten ska inte omprövas enligt förevarande kapitel. Det är enbart Skatteverkets beslut som kan omprövas enligt detta kapitel (se 1 §).

Om det kan ske obehindrat får dock granskningsledaren verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler. Det är vidare granskningsledaren som enligt 69 kap. 12 § beslutar när handlingar och annat som har tagits om hand inte längre behövs och ska återlämnas. Förevarande kapitel om omprövning omfattar granskningsledares beslut under verkställigheten och beslut om huruvida omhändertagna handlingar ska återlämnas och av denna punkt följer att tvåmånadersfristen gäller.

Punkten 11

Punkten är helt ny.

I punkten 11 anges att tvåmånadersfristen även ska gälla för Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd. Med beslut om andra liknande åtgärder avses bl.a. beslut om att skriva av ett omprövningsärende på grund av att frågan har förfallit. Dit hör överhuvudtaget beslut som innebär att Skatteverket avslutar ett omprövningsärende utan att pröva frågan i ärendet.

Det bör nämnas att Skatteverket inte får avvisa ett överklagande på annan grund än att det har kommit in för sent och att verket inte heller får skriva av sådana ärenden. Skatteverket får alltså bara avsluta ett omprövningsärende som har inletts med anledning av ett överklagande genom att avvisa överklagandet som för sent inkommet eller genom att ändra det överklagade beslutet så som klaganden har begärt.

Omprövningstid för beslut om värdering av förmåner och kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Enligt 9 kap. 2 § andra stycket SBL får Skatteverket på begäran av en arbetsgivare besluta att justerade bilförmånsvärden och bostadsförmånsvärden ska användas vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Av 8 kap. 16 § SBL följer att om Skatteverket har beslutat om justerade förmånsvärden ska värdena även användas vid beräkningen av skatteavdrag.

Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter får avdrag göras för ersättning som motsvarar utgifter i arbetet, s.k. kostnadsavdrag. Av 8 kap. 22 § andra stycket och 9 kap. 3 § SBL framgår att om det inte finns någon sådan schablon som avses i 2 kap. 21 § tredje stycket socialavgiftslagen (2000:980), ska Skatteverket på begäran av arbetsgivaren bestämma hur kostnaderna ska beräknas.

Skatteverkets beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter räknas upp i 21 kap. 5 § 6 SBL, vilket innebär att tiden för överklagande är två månader. Däremot nämns inte Skatteverkets beslut om justerade förmånsvärden särskilt men möjligen är avsikten att besluten ska sorteras in under punkten 4 i samma paragraf, nämligen verkställande av skatteavdrag. Beslut om justerade förmånsvärden vid beräkning av arbetsgivaravgifter täcks dock inte av någon av punkterna i 21 kap. 5 § SBL och därför bör tiden för överklagande vara sex år.

Aktuella beslut ansågs ursprungligen vara av sådan innebörd att de vid överklagande måste prövas relativt snabbt och slutligt när det gällde den löpande redovisningen (prop. 1983/84:167 s. 108). Detta sätt att se på besluten har sedan hängt kvar trots att i vart fall redovisningen av arbetsgivaravgifter delvis har förändrats.

Vid införandet av lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare låg tyngdpunkten på månadsredovisningen men lagstiftaren ansåg att det borde finnas möjlighet för arbetsgivare att korrigera månadsredovisningarna genom att lämna en s.k. årsuppgift (prop. 1983/84:167 s. 60–62 och 94). Efter hand tunnades dock årsuppgifternas betydelse ut och de försvann till sist helt genom skattekontoreformen (prop. 1987/88:40 och prop. 1996/97:100). Nuvarande system bygger på att arbetsgivaravgifterna redovisas slutligt månad för månad.

Det ovan sagda innebär att sedan lång tid tillbaka finns det i fråga om arbetsgivaravgifter inget preliminärt över besluten om justerade förmånsvärden och kostnadsavdrag. Däremot kan dessa beslut ses som preliminära i den meningen att förmånsvärdena och kostnadsavdragen kan bestämmas till andra belopp när den anställdes underlag för inkomstskatt bestäms. I förhållande till arbetsgivaren är besluten dock slutliga.

Regeringen föreslår att bestämmelserna i skattebetalningslagen om justerade förmånsvärden och kostnadsavdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter ska föras över till socialavgiftslagen och alltså inte till skatteförfarandelagen. Se kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen. Skälen är att systematiken blir klarare och överskådligheten bättre om värderingen av förmåner och beräkningen av kostnadsavdrag i avsaknad av schablon regleras i samma lag som avgiftsplikten för förmåner respektive schablonerna för beräkning av kostnadsavdrag, dvs. i socialavgiftslagen.

Dessa underlagsbeslut kommer alltså i fortsättningen att meddelas enligt socialavgiftslagen. Arbetsgivaravgifternas storlek bestäms dock enligt denna lag. Av 53 kap. 1 § framgår att beslut om arbetsgivaravgifter ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter. Beslut om justerade förmånsvärden och kostnadsavdrag ligger till grund för redovisningen av arbetsgivaravgifternas storlek. Tiden för omprövning och överklagande av ett beslut om arbetsgivaravgifter är sex år.

Om Skatteverket har beslutat om justerade förmånsvärden och beräkning av kostnadsavdrag enligt socialavgiftslagen ska värdena och beräkningen enligt 11 kap. 10 och 11 §§ samt 15 § andra stycket användas också vid beräkningen av skatteavdrag. Det innebär att värdena och beräkningen kommer att ligga till grund för redovisningen av skatteavdrag. Även skatteavdrag ska beslutas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter. Tiden för omprövning och överklagande är sex år.

Regeringen föreslår att en bestämmelse om omprövning och överklagande tas in i 4 kap. 1 § socialavgiftslagen. Där föreskrivs att Skatteverkets beslut om värdet av bilförmån, kostförmån och bostadsförmån samt beslut om beräkning av kostnadsavdrag får omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i 66 respektive 67 kap. Dessa ändringar behandlas närmare i kommentaren till förslaget till lag om ändring i

socialavgiftslagen. I kommentaren dras slutsatsen att besluten bör få omprövas och överklagas i samma omfattning och utsträckning som besluten om arbetsgivaravgifter.

Det innebär att tiden för omprövning av beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter förlängs till sex år och den kommer därmed att stämma överens med tiden för omprövning av beslut om arbetsgivaravgifter. För beslut om justerade förmånsvärden gäller sexårsfristen redan enligt gällande rätt.

Som har nämnts ovan ska de förmånsvärden och den beräkning av kostnadsavdrag som har beslutats enligt socialavgiftslagen användas vid beräkningen av skatteavdrag enligt denna lag. Det krävs alltså ett beslut enligt socialavgiftslagen för att justerade förmånsvärden ska användas vid beräkningen av skatteavdrag. Detsamma gäller hur kostnadsavdrag i avsaknad av schablon ska beräknas. När det gäller skatteavdrag finns det därför inga särskilda beslut om förmånsvärden och kostnadsavdrag att begära omprövning av eller överklaga.

Det bör avslutningsvis nämnas att mottagaren av ersättningen inte är bunden av de förmånsvärden och den beräkning av kostnadsavdrag som Skatteverket har beslutat om utan mottagaren har möjlighet att i samband med att inkomstdeklarationsskyldigheten fullgörs ta upp andra belopp än de som har använts vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Däremot är mottagaren av ersättningen bunden av sådana beslut när det gäller hur stora skatteavdrag han eller hon ska vidkännas (55 kap. 12 och 13 §§).

Förlängd tid för omprövning av beslut som meddelas sent

8 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 9 § andra stycket TL och 21 kap. 4 § andra stycket SBL.

I paragrafen anges en förlängd tid för begäran om omprövning av beslut som meddelas sent.

Omprövningsventilen i förevarande paragraf omfattar bara beslut som har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter 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 (tvåmånadersventilen). Beslut som meddelas dessförinnan kommer därmed inte längre att kunna omprövas efter sexårsfristens utgång. Den som vill begära omprövning av ett sådant beslut har dock minst sex månader på sig räknat från den dag då beslutet meddelades.

Tvåmånadersventilen finns för att den som beslutet gäller ska hinna begära omprövning av beslut som Skatteverket meddelar sent under den sexåriga omprövningsperioden eller i vissa fall efter omprövningsperioden. Utan ventilen skulle det inte vara praktiskt möjligt för den som beslutet gäller att i sådana fall begära omprövning i rätt tid.

Se överväganden i avsnitt 20.6.

9 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 11 § TL och 21 kap. 7 § SBL.

I paragrafen ges en bestämmelse om förlängd tid att begära omprövning av beslut om skattetillägg. Omprövning får begäras så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

*Förlängd tid för omprövning av skatt på ackumulerad inkomst***10 §**

Paragrafen ersätter 4 kap. 11 a § första stycket 1 och andra stycket TL.

I paragrafen anges en förlängd tid för begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Särskild skatteberäkning enligt bestämmelserna om skatt på ackumulerad inkomst i 66 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska bara göras om den skattskyldige begär det. I taxeringslagen finns en bestämmelse om förlängd tid för begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Enligt bestämmelsen utsträcks tiden för att begära omprövning till ett år räknat från beslutet i den fråga som har föranlett begäran (prop. 1999/2000:2 s. 732 f.). I förarbetena anges bl.a. att bestämmelsen har utformats med utgångspunkten att frågan om särskild skatteberäkning alltid avgörs genom omprövning.

Förevarande bestämmelse innebär i likhet med den i taxeringslagen att särskild skatteberäkning får begäras trots att tiden för att begära omprövning av beslutet om slutlig skatt har gått ut under förutsättning att begäran kommer in inom ett år räknat från den dag då beslutet i inkomstfrågan meddelades. I ett beslut om slutlig skatt bestäms både underlaget för att ta ut skatt eller avgift och skattens eller avgiftens storlek (56 kap. 3 och 6 §§). Om underlaget ändras t.ex. genom efterbeskattning av en inkomst kan den skattskyldige, även om tiden för att begära omprövning har gått ut, begära att skattens eller avgiftens storlek räknas om enligt reglerna om särskild skatteberäkning.

*Förlängd tid för omprövning av inkomstskatt för utomlands bosatta***11 §**

Paragrafen ersätter 4 kap. 11 a § första stycket 2 och 3 och andra stycket TL samt 21 kap. 7 a § SBL.

I paragrafen regleras en förlängd tid för begäran om omprövning för särskild inkomstskatt.

Den som är bosatt utomlands och har inkomst av tjänst från Sverige ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK. Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Det är inte bara fysiska personers tjänsteinkomster som beskattas enligt A-SINK utan lagen omfattar även

inkomst av näringsverksamhet och juridiska personer. Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 procent (SINK) respektive 15 procent (A-SINK) och är en definitiv källskatt. Skatten betalas i de flesta fall genom att den som betalar ut ersättningen gör skatteavdrag. Se avsnitt 11.3.

Särskild inkomstskatt ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Bestämmelser om särskild inkomstskatteredovisning finns i 13 kap. I 54 kap. finns bestämmelser om beslut om särskild inkomstskatt.

I 4 kap. 11 a § TL och 21 kap. 7 a § SBL finns bestämmelser om förlängd tid för begäran om omprövning avseende särskild inkomstskatt. Bestämmelserna infördes samtidigt som det blev möjligt för den som är skattskyldig enligt SINK att begära att inkomsterna i stället ska beskattas enligt inkomstskattelagen. Möjligheten infördes eftersom olika regler för personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat kan anses som diskriminerande enligt EU-rätten. En beskattning av tjänsteinkomsterna enligt inkomstskattelagen innebär att den begränsat skattskyldige får rätt till vissa avdrag och skattereduktioner, vilket kan vara en fördel i vissa fall trots att skattesatsen är högre än enligt SINK.

Den förlängda tiden för begäran om omprövning gäller i dag även för skatt enligt A-SINK.

En begäran enligt 4 § SINK eller 5 a § första stycket A-SINK om att inkomstskattelagen ska tillämpas ska hanteras enligt besluts- och omprövningsförfarandet i förevarande lag.

Bestämmelsen är avsedd att kunna tillämpas t.ex. i en situation då en skattskyldig till följd av ett beslut av Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol först efter utgången av ordinarie omprövningsfrist finner anledning att med stöd av 4 § SINK eller 5 a § första stycket A-SINK begära att beskattning ska ske enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK eller A-SINK.

Om en skattskyldig enligt SINK begär att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen fattas inget beslut om skattskyldigheten utan Skatteverket beslutar enbart om slutlig skatt. Bakgrunden är att skatteavdrag för skatt enligt SINK enbart ska göras om Skatteverket har beslutat om särskild inkomstskatteredovisning och utbetalaren känner till beslutet (13 kap. 3 §).

När det gäller A-SINK ska dock Skatteverket besluta om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen om den enskilde begär det. En sådan begäran leder alltid till två beslut, nämligen ett beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen och ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 2 §.

Om en begäran enligt 5 a § första stycket A-SINK görs först efter det att beskattningsårets sista ersättning har betalats ut kan Skatteverket besluta om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen och slutlig skatt i ett sammanhang eftersom beslutet då inte påverkar vilket skatteavdrag som ska göras. Ett beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen är en förutsättning för att Skatteverket ska kunna besluta om slutlig skatt. Det beror på att enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 IL krävs det ett beslut enligt 5 a § tredje stycket A-SINK för att den som är begränsat skattskyldig ska vara skattskyldig i inkomstslaget tjänst eller närings-

Det ovan sagda innebär att Skatteverket bör behandla en begäran enligt 5 a § tredje stycket A-SINK dels som en begäran om att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen, dels som en begäran om omprövning enligt 66 kap.

Det innebär att beslut om att inkomstskattelagen ska tillämpas kommer att fattas antingen som beslut om slutlig skatt eller som ett omprövningsbeslut. Vilka beslutsregler som ska tillämpas avgörs av när den skattskyldige kommer in med sin begäran.

Om begäran kommer in efter beslutsperioden för beslut om slutlig skatt får beslut fattas genom omprövning. Eftersom det är begränsat skattskyldiga som betalar särskild inkomstskatt finns det normalt inget beslut om slutlig skatt att ompröva utan beslutet om slutlig skatt får då fattas på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning (2 § andra stycket).

Genom den här bestämmelsen sträcks tiden för omprövning ut. En skattskyldig ska i likhet med i dag även efter den ordinarie omprövningsfristen på sex år få begära att inkomstskattelagen ska tillämpas. Förutsättningarna är desamma som i dag, nämligen att begäran föranleds av ett beslut om skatt och att begäran kommer in inom ett år från den dag då beslutet meddelades. Bestämmelsen kan t.ex. tillämpas om Skatteverket med stöd av 54 kap. 2 § beslutar att särskild inkomstskatt ska betalas eller om en allmän förvaltningsdomstol fattar ett sådant beslut. I ett sådant läge kan den ordinarie tiden för begäran om omprövning ha gått ut och den skattskyldige kan då med stöd av förevarande paragraf begära att inkomsterna i stället beskattas enligt inkomstskattelagen (prop. 2004/05:19 s. 55).

Om särskild inkomstskatt har betalats genom skatteavdrag, bör den som enligt 4 § SINK eller 5 a § första stycket A-SINK begär att inkomstskattelagen ska tillämpas samtidigt ansöka om att tillgodoräknas inbetald särskild inkomstskatt enligt 54 kap. 3 §. Missar den skattskyldige det får begäran enligt SINK eller A-SINK anses innefatta en sådan ansökan. I de här fallen kommer tillgodoräknat belopp att användas för att betala slutlig skatt. Se vidare kommentaren till 54 kap. 3 §.

Förlängd tid för omprövning av prissättning av internationella transaktioner

12 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 11 a § första stycket 4 och andra stycket TL.

Av paragrafen framgår att den skattskyldige ges en förlängd tid att begära omprövning av ett beslut om slutlig skatt när begäran avser prissättning av internationella transaktioner och den föranleds av ett beslut av Skatteverket enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Möjligheten att begära omprövning uppkommer både om Skatteverket lämnar ett prissättningsbesked och om Skatteverket ändrar eller återkallar ett prissättningsbesked. Den skattskyldige har då ett år på sig från det att beskedet lämnades eller

beslutet meddelades att komma in med en sådan begäran till Skatteverket.

Paragrafen möjliggör dock inte att den skattskyldige kan begära omprövning av själva prissättningsbeskedet.

Prop. 2010/11:165

Omprövning av beslut om preliminär skatt

13 och 14 §§

Paragraferna ersätter 21 kap. 5 § 1, 3, 4 och 6 SBL.

Tiden för att begära omprövning av beslut som avser debitering av preliminär skatt, tillämplig skattetabell och särskild beräkningsgrund för skatteavdrag är i dag två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

I 11 kap. 3 § SBL finns särskilda tidsfrister för beslut om debitering av preliminär skatt. Efter inkomstårets utgång får beslut om debitering av preliminär skatt fattas endast om det finns särskilda skäl. Efter den 30 juni året efter inkomståret får beslut inte fattas.

Någon tidsfrist för den skattskyldiges begäran om ändrad beräkning av F-skatt och särskild A-skatt enligt 6 kap. 5 § SBL finns inte. I förarbetena anges att paragrafen är tillämplig både under och efter inkomståret och att den skattskyldige måste lämna in ansökan inom sådan tid att den kan behandlas senast den 30 juni taxeringsåret (prop. 1996/97:100 s. 550). Det tycks alltså vara Skatteverkets beslutsfrist som är avgörande för när en skattskyldig senast måste begära ändrad beräkning.

Regeringen föreslår i avsnitt 10.5 att det inte ska finnas några särskilda bestämmelser om ändrad beräkning. Det första beslutet om debitering av preliminär skatt ska vara grundbeslutet och samtliga beslut om debitering som fattas därefter ska vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts alltså av en rätt att begära omprövning.

I fråga om grundbeslut om preliminär skatt är det inte lämpligt att ha en frist på två månader för att begära omprövning. Den skattskyldige bör t.ex. i juli kunna begära omprövning av grundbeslutet som har fattats i januari. Tiden för begäran om omprövning ska inte hindra ändringar som mer än obetydligt skulle förbättra överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten. En annan utgångspunkt är att ändringen ska hinna få effekt före slutskatteberäkningen. Med hänsyn till detta föreslår regeringen i 13 § *första stycket* att 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. Beslut om debitering av preliminär skatt definieras i 55 kap. 2 §.

Motsvarande tid ska enligt 26 § gälla för omprövningar som initieras av Skatteverket. För att den skattskyldige ska ha en reell möjlighet att begära omprövning av beslut som fattas sent under omprövningsperioden föreslås en förlängd tid för att begära omprövning i 13 § *andra stycket*. Den förlängda tiden gäller beslut som fattas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret. För sådana beslut utsträcks tiden för begäran om omprövning till två månader räknat från den dag då beslutet meddelades.

Eftersom regeringen i avsnitt 19.6.2 föreslår att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas för beskattningsår och inte inkomstår räknas tidsfristen från beskattningsårets utgång.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

De skäl som har anförts för att gå ifrån tvåmånadersfristen är inte giltiga för beslut om godkännande av F-skatt m.m., dvs. beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska betalas. För omprövning av sådana beslut ska därför tvåmånadersfristen alltså gälla, vilket följer av 7 § andra stycket 2.

Nästa fråga är hur länge den skattskyldige ska kunna begära omprövning av beslut om preliminär A-skatt, dvs. beslut om tillämplig skattetabell eller särskild beräkningsgrund. Även när det gäller preliminär A-skatt ska det första beslutet vara ett grundbeslut och samtliga beslut om skatteavdrag som fattas därefter ska vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts med andra ord av en rätt att begära omprövning.

I förarbetena till skattebetalningslagen anges att en ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag kan lämnas in fram till den tidpunkt då den skattskyldige har fått besked om den slutliga skatten (prop. 1996/97:100 s. 564). Frågan får dock anses ha förfallit redan vid beskattningsårets utgång. Efter den tidpunkten kan nämligen skatteavdraget inte ändras. Någon sådan ändring är inte heller nödvändig för att förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt ska kunna ske enligt 64 kap. 5 §.

Mot bakgrund av det ovan sagda bör tiden för begäran om omprövning i vart fall inte sträcka sig längre än beskattningsåret. Den skattskyldige har rätt att förvänta sig att en begäran om omprövning som lämnas in i tid också behandlas i sådan tid att en ändring får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Tidpunkten då begäran om omprövning senast ska ske bör därför väljas så att det finns en realistisk möjlighet för Skatteverket att fatta beslut före den sista utbetalningen under inkomståret. Å andra sidan är inte avsikten att begränsa möjligheterna till omprövning under beskattningsåret, vilket talar för att en så sen tidpunkt som möjligt bör väljas. En lämplig balans uppnås om omprövning får begäras till och med utgången av beskattningsårets näst sista månad. I 14 § föreskrivs därför att en begäran om omprövning av ett beslut om preliminär A-skatt ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad. Vad som avses med beslut om preliminär A-skatt föreskrivs i 55 kap. 6 §.

Det som har sagts om beslut om preliminär A-skatt gäller även beslut om befrielse från skatteavdrag enligt 10 kap. 9 eller 10 § och beslut om att underlaget för beräkning av skatteavdrag ska bestämmas utan hänsyn till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa enligt 11 kap. 12 §. Dessa beslut omfattas därför också av 14 § vilket innebär att en begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

För begäran om omprövning av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut, som F- eller A-skatt, gäller dock tvåmånadersfristen även i fortsättningen. Det följer av 7 § första stycket 2.

Avslutningsvis bör det nämnas att skattebetalningslagens bestämmelser om kostnadsavdrag och värdering av förmåner vid beräkning av arbetsgivaravgifter inte flyttas över till skatteförfarandelagen utan till socialavgiftslagen. Det innebär att dessa underlagsbeslut i fortsättningen kommer att fattas enligt socialavgiftslagen. Där införs även en bestämmelse om begäran om omprövning och överklagande, som hänvisar till 66 och 67 kap. i förevarande lag. Dessa ändringar behandlas närmare i kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen.

15 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Om den skattskyldige är försatt i konkurs får konkursboet enligt 8 kap. 27 § SBL ansöka om att skatteavdrag ska göras med mindre belopp om det leder till en bättre överensstämmelse mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten. Enligt 8 kap. 28 § SBL får även Kronofogdemyndigheten ansöka om att skatteavdrag från en ersättning, som ska utmätas, ska göras med mindre belopp.

Regeringen föreslår i avsnitt 10.5 att det inte ska finnas några särskilda bestämmelser om ändrad beräkning. Det första beslutet om skatteavdrag, med den nya terminologin beslut om preliminär A-skatt, ska vara ett grundbeslut och samtliga beslut därefter ska vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts av en rätt att begära omprövning.

Såväl konkursbon som Kronofogdemyndigheten bör alltså ha möjlighet att hindra att en skattskyldig begär ett förhöjt skatteavdrag och därmed undandrar inkomster från utmätning. De bör därför ges rätt att begära omprövning av beslut om preliminär A-skatt inom sådan tid som anges i 14 §.

Gällande befogenhet att ansöka om ändrat skatteavdrag omfattar bara sänkningar. Att ett konkursbo eller Kronofogdemyndigheten skulle begära omprövning och yrka höjning av skatteavdraget är knappast tänkbart och gällande begränsning finns därför inte med i förevarande paragraf.

Paragrafen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

Omprövning av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

16 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Enligt 13 kap. 1 § beslutar Skatteverket om skatt för en fysisk person ska redovisas och betalas enligt bestämmelserna för att ta ut skatt enligt SINK, s.k. beslut om särskild inkomstskatteredovisning. Besluten om särskild inkomstskatteredovisning ligger till grund för hur skatten ska redovisas och betalas. Om ett sådant beslut har meddelats och en svensk utbetalare känner till det, ska utbetalaren göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för avdrag för preliminär skatt.

Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning förlorar sitt syfte om de aktuella inkomsterna redan har betalats ut. Beslut om särskild

inkomstskatteredovisning ska alltså meddelas i förväg eller under löpande beskattningsår. Prop. 2010/11:165

Frågan om särskild inkomstskatteredovisning förfaller när beskattningsårets sista utbetalning görs. Efter den tidpunkten finns det inte skäl att ompröva ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning.

Den skattskyldige har rätt att förvänta sig att en begäran om omprövning som lämnas in i tid också hinner behandlas i sådan tid att ett beslut får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Begäran om omprövning ska därför ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Det som har sagts om ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning gäller även ett beslut enligt 13 kap. 5 § första stycket 1 om befrielse från skatteavdrag för särskild inkomstskatt. Även en begäran om omprövning av det sistnämnda beslutet ska därför ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Om den skattskyldige anser att skatteavdrag har gjorts med för högt belopp, ska den skattskyldige, om avdrag för preliminär skatt har gjorts, vända sig till Skatteverket och begära att ett beslut om särskild inkomstskatt fattas. Fattar Skatteverket ett sådant beslut ska verket samtidigt i ett beslut om slutlig skatt bestämma den slutliga skatten till noll kronor. Effekten av besluten blir att den skattskyldige kommer att tillgodoräknas överskjutande belopp, dvs. ett belopp motsvarande skillnaden mellan gjorda skatteavdrag för preliminär skatt och den beslutade särskilda inkomstskatten. Se vidare kommentaren till 54 kap. 2 §.

Anser Skatteverket att den skattskyldige ska beskattas enligt inkomstskattelagen, kan den skattskyldige begära omprövning av beslutet om slutlig skatt och hävda att beskattning i stället ska ske enligt SINK eller A-SINK.

Om den skattskyldige anser att skatteavdrag för särskild inkomstskatt har gjorts med för högt belopp, får han eller hon ansöka om att överskjutande belopp ska tillgodoräknas honom eller henne. Bestämmelsen därom finns i 54 kap. 3 §.

Lagrådet har förordat att efter ”särskild inkomstskatteredovisning” bör ”enligt 13 kap. 1 §” infogas. Regeringen har valt att i stället ange ”beslut om särskild inkomstskatteredovisning” i 3 kap. 1 §, varför någon hänvisning inte behövs.

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

17 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen anges när en begäran om omprövning av beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning ska ha kommit in till Skatteverket.

Skatteförfarandelagen ska ersätta ersättningslagen. Ersättningslagen innehåller inga bestämmelser om omprövning. Att ersättningslagen saknar bestämmelser om omprövning utesluter dock inte att beslut enligt den lagen kan omprövas. Om förutsättningarna i 27 § FL är uppfyllda är verket skyldigt att ändra ett beslut. Beslut som i dag omprövas enligt

förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer ska i stället omprövas enligt skatteförfarandelagen (se avsnitt 20.3).

När det gäller frågan om vilken tid som bör gälla för begäran om omprövning av beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning finns det skäl att snegla på tiden för överklagande. Starka skäl saknas för att ha andra tider för begäran om omprövning än för överklagande.

Av bestämmelsen framgår alltså att en begäran om omprövning av ett beslut om ersättning för kostnader för 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. Med i annat fall avses beslut om ersättning som inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Paragrafen behandlas i avsnitt 14.3.

Begäran om omprövning som lämnas till domstol

18 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 9 § tredje stycket TL och 2 kap. 6 § SBL.

I paragrafen finns en bestämmelse som skyddar den som felaktigt skickar en begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol i stället för till Skatteverket.

Av *första stycket* framgår att 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.

Om en begäran om omprövning kommer in för sent till Skatteverket, ska verket enligt *andra stycket* inte avvisa begäran om den har kommit in till allmän förvaltningsdomstol i rätt tid.

I taxeringslagen och skattebetalningslagen anges det att begäran ”omedelbart” ska sändas över till Skatteverket. Det är en grundprincip att mål och ärenden ska handläggas utan onödiga dröjsmål och avgöras så snart som möjligt. Redan av dessa allmänna principer följer alltså ett krav på skyndsam handläggning (prop. 1982/83:134 s. 23). Kravet att en begäran omedelbart ska sändas över till Skatteverket tillför alltså inte något och får därför inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Mellanrubriken har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med Lagrådets förslag. Därutöver har orden ”i stället för till Skatteverket” lagts till.

Omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket

19 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 13 § TL och 21 kap. 8 § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om att Skatteverket på eget initiativ får ompröva beslut till fördel för den som beslutet gäller.

Enligt såväl taxeringslagen som skattebetalningslagen är tiden för omprövning till fördel för den som beslutet gäller sex år räknat från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut. Denna sexårsfrist uttrycks dock på olika sätt i taxeringslagen respektive skattebetalningslagen. I taxeringslagen används ordalydelsen ”före utgången av det femte året efter taxeringsåret”. I skattebetalningslagen används ordalydelsen ”senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut”. Det är dock bara lydelsen av bestämmelserna som skiljer sig åt, i sak finns det inte någon skillnad (prop. 1996/97:100 s. 631).

Enligt gällande rätt gäller att under sexårsfristen är omprövningen fri i sak, dvs. Skatteverket får ompröva oavsett vad frågan gäller och oavsett vad som föranleder omprövningen. För omprövning efter sexårsfristen gäller dock särskilda förutsättningar.

Enligt taxeringslagen krävs att det är fråga om följdändringsbeslut eller att omprövningen avser skattetillägg och att den fråga som har föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

För att ett beslut enligt skattebetalningslagen ska få omprövas till fördel efter sexårsfristen krävs att felet framgår av material som är tillgängligt för Skatteverket.

Enligt förevarande paragraf får Skatteverket på eget initiativ ompröva till fördel för den som beslutet gäller. Skatteverkets befogenhet begränsas inte till vissa slags fel utan ska gälla generellt, dvs. oavsett vilken fråga omprövningen gäller och oavsett vad som har föranlett den.

Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ ompröva till fördel är vidare inte tidsbegränsad. Aktuell bestämmelse gäller omprövning på Skatteverkets initiativ och verket är därför, till skillnad från fall där den skattskyldige har getts förlängd tid för att begära omprövning, inte skyldigt att ompröva beslut för perioder där det inte längre finns några handlingar. En omprövningsbefogenhet utan tidsfrist kräver därför inte att deklarationer och handlingar sparas under en längre tid än i dag.

En annan sak är att det inte är meningsfullt att Skatteverket initierar en omprövning om den skattskyldiges fordran att få tillbaka skatt har preskriberats.

Den som beslutet gäller kan begära omprövning av eller överklaga beslut som Skatteverket fattar med stöd av förevarande paragraf. Däremot kan en enskild som är missnöjd med att Skatteverket inte fattar något beslut inte vända sig till domstol. Det är alltså bara Skatteverkets beslut att avvisa en begäran som för sent inkommen som kan överklagas. Någon möjlighet att klaga på att Skatteverket inte tar initiativ till en omprövning till fördel finns med andra ord inte.

Avslutningsvis bör nämnas att enligt 27 § FL är en förvaltningsmyndighet skyldig att under vissa förutsättningar ompröva ett uppenbart oriktigt beslut. Denna skyldighet gäller, i likhet med förevarande befogenhet, oberoende av om aktuellt beslut har fått laga kraft. Som redan har nämnts ovan innehåller förevarande paragraf en befogenhet för Skatteverket och alltså inte en skyldighet att ompröva. Om det av material som Skatteverket har tillgång till framgår att ett beslut är uppenbart oriktigt skulle det dock framstå som stötande om verket vägrade att ompröva beslutet med hänvisning till att tiden för omprövning har gått ut och till att verket inte är skyldigt att ändra

oriktiga beslut efter den tidens utgång. I praktiken får därför verket anses skyldigt att ändra beslut som är uppenbart oriktiga. För att undvika kritik för felaktig handläggning bör Skatteverket regelmässigt ompröva beslut som är uppenbart oriktiga. Att verket skulle agera på något annat sätt framstår för övrigt som osannolikt.

Till sist bör det nämnas att beslut om skatter och avgifter normalt får laga kraft först sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och i vissa fall t.o.m. ännu senare och att den som beslutet gäller har rätt att begära omprövning inom sexårsfristen eller en eventuell förlängd tidsfrist. Betydelsen av 27 § FL är därför inte lika stor här som på andra håll inom förvaltningsrätten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 20.7.

Omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket

Beslut som inte får omprövas till nackdel

20 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafens *första stycke* finns ett omprövningsförbud för beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap. och för beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts. Förbudet gäller beslut som skiljer sig från flertalet andra beslut enligt skatteförfarandet. De hanteras i särskild ordning och saknar samband med de beslut om skatter och avgifter som löpande fattas för beskattningsår respektive redovisningsperioder. Skatteförfarandelagens särskilda bestämmelser om omprövning till nackdel är inte lämpligt utformade för dessa beslut. I förevarande paragraf föreskrivs därför ett förbud mot omprövning. Förbudet gäller bara omprövning till nackdel för den som beslutet gäller. Övriga bestämmelser om omprövning i kapitlet ska alltså tillämpas.

I 49 kap. 9 § regleras att skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag. Av 18 § nyss nämnda kapitel framgår att skattetillägg ska tas ut med 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts. När beslut om skattetillägg ska meddelas anges i 52 kap. 8 §.

För att det inte ska råda någon tvekan om att bestämmelser om återkallelse utesluter omprövning till nackdel och för att regelverket ska bli tydligt föreskrivs i *andra stycket* att beslut som är möjliga att återkalla inte heller får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller. Med att beslut som är möjliga att återkalla avses att särskilda bestämmelser om återkallelse gäller för besluten. Om det finns grund för att återkalla beslutet är omprövning till nackdel utesluten för alla beslut som omfattas av bestämmelser om återkallelse. Om det saknas förutsättningar för återkallelse får alltså inte omprövning till nackdel användas för att ändra beslutet.

När det gäller anstånd är det inte enbart återkallelse som får ske utan Skatteverket får enligt 63 kap. 22 § även sätta ned anståndsbeloppet eller kräva säkerhet. Dessa åtgärder kan ses som att anståndet återkallas delvis, vilket innebär att omprövning till nackdel är utesluten även i fall där Skatteverket anser att anståndsbeloppet bör sättas ned eller att säkerhet krävs för fortsatt anstånd.

Bestämmelser om återkallelse av godkännande som deklarationsombud och godkännande för F-skatt finns i 6 kap. 8 § och 9 kap. 4 §. Prop. 2010/11:165

Andra beslut som är möjliga att återkalla är beslut om undantag från skyldighet att lämna särskild uppgift (33 kap. 4 §) och beslut om anstånd att lämna skattedeklaration (36 kap. 5 §).

Andra stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Omprövningstiden – huvudregeln

21 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 14 § första stycket TL och 21 kap. 9 § första stycket SBL.

Av paragrafen framgår huvudregeln för omprövningar till nackdel för den som beslutet gäller.

Förfarandet för omprövning till nackdel för den som ett beslut gäller är uppdelat i två olika regelverk. I förevarande paragraf och i 22–24 §§ regleras det ordinära förfarandet för omprövning till nackdel. Huvudregeln är att Skatteverket ska meddela beslut om omprövning till nackdel inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen). Regeringsrätten har slagit fast att Skatteverket inom tvåårsfristen får ompröva till nackdel på oförändrat utredningsmaterial (RÅ 1996 ref. 102). Av rättsfallet framgår dock att det bara gäller ärenden där det inte finns några begränsande föreskrifter.

Föreskrifter som begränsar Skatteverkets möjligheter att ompröva beslut om ersättning för kostnader i ärenden hos verket finns i 25 §. I 26 § finns föreskrifter som rör omprövning till nackdel av beslut om debitering av preliminär skatt. Bestämmelserna om återkallelse av bl.a. godkännande för F-skatt i 9 kap. 4 § och av anstånd med betalning av skatt i 63 kap. 22 § är också sådana begränsande föreskrifter. Möjligheten att ändra beslut om godkännande för F-skatt och beslut om anstånd till nackdel regleras alltså uteslutande i bestämmelserna om återkallelse och bestämmelserna i förevarande kapitel är därför inte tillämpliga. Se vidare kommentarerna till nämnda bestämmelser och 20 §.

FöretagarFörbundet är kritiskt till bestämmelsen och anser att den ordinära omprövningen ska tas bort. Skatteverkets kontrollbehov tillgodoses genom det sedvanliga granskningsarbetet i samband med deklarationsinlämnandet och de nuvarande reglerna om eftertaxering.

Ingen annan remissinstans har haft några synpunkter på aktuell bestämmelse. Ett slopande av bestämmelsen torde påverka Skatteverkets granskningsverksamhet negativt, vilket i sådant fall först måste analyseras noggrant. Skatteverkets möjligheter att granska deklARATIONER får inte försämrats märkbart. Det ingick vidare inte i utredningens uppdrag att närmare se över den frågan, varför beredningsunderlag saknas. Omprövning till nackdel kan även ske enligt bestämmelserna om efterbeskattning i 27–34 §§. Beslut om efterbeskattning får fattas efter tvåårsfristen om någon av förutsättningarna för efterbeskattning är uppfylld, som t.ex. att en oriktig uppgift har lämnats som har medfört att ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats eller att det rör sig om ett s.k. följdändringsbeslut.

Bestämmelsen i 4 kap. 14 § första stycket TL gäller taxeringsbeslut samt beslut om skattetillägg. Det följer av 1 kap. 1 § andra stycket TL där det föreskrivs att lagen även gäller vid handläggningen av särskilda avgifter (prop. 1989/90:74 s. 410 f.). Omprövningsbestämmelsen i taxeringslagen gäller inte bara om ett beslut om skattetillägg omprövas utan även om skattetillägg påförs. Tvåårsfristen gäller alltså både för det första beslutet om skattetillägg (grundbeslut) och för omprövning av ett sådant beslut till nackdel för den som beslutet gäller.

Detsamma gäller enligt skattebetalningslagen, dvs. bestämmelsen om omprövning till nackdel i 21 kap. 9 § SBL gäller dels för grundbeslut om särskilda avgifter, dels för omprövning av sådana beslut. I 1 kap. 2 § 1 SBL föreskrivs nämligen att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av skattetillägg och förseningsavgift.

Inom vilka frister grundbeslut om särskilda avgifter ska fattas ska inte längre regleras i bestämmelserna om omprövning utan i ett eget kapitel, nämligen 52 kap. Förevarande bestämmelse ska därför bara omfatta fall där Skatteverket initierar en omprövning av ett grundbeslut till nackdel för den som beslutet gäller.

Skattetillägg ska enligt 52 kap. 3 § som huvudregel beslutas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det är samma frist som enligt gällande rätt gäller för såväl grundbeslut som omprövning till nackdel av sådana beslut. Även fristen för omprövning till nackdel bör behållas, vilket innebär att ett grundbeslut inte får omprövas till nackdel efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Det som har sagts ovan om skattetillägg gäller till stora delar också beslut om förseningsavgift och kontrollavgift. I dessa fall bör dock tvåårsfristen inte räknas från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Bestämmelser om den utgångspunkt från vilken tvåårsfristen i stället ska beräknas finns i fråga om förseningsavgift i 23 § och i fråga om kontrollavgift i 24 §.

Behovet av att ompröva beslut om kontroll, som t.ex. revision eller föreläggande, till nackdel bör vara marginellt och det förekommer knappast i praktiken. Det beror på att behovet att t.ex. utvidga syftet med en revision kan tillgodoses genom nya beslut eftersom det oftast rör sig om nya frågor. Ett beslut om revision för kontroll av en uppgiftsskyldighet hindrar alltså inte att Skatteverket beslutar om revision hos samma person för att kontrollera en dokumentationsskyldighet. Skatteverket får vidare efter att ha förelagt någon att lämna uppgift om aktieförsäljningar förelägga samma person att lämna uppgifter om ränteintäkter.

Liknande resonemang kan föras beträffande beslut om försegling enligt bestämmelserna om bevissäkring i 45 kap. Om granskningsledaren anser att ytterligare ett utrymme behöver förseglas krävs inte någon omprövning av det första beslutet utan han eller hon får fatta ett nytt beslut om försegling. Detsamma gäller Skatteverkets beslut att, i avvaktan på förvaltningsrättens beslut, ta egendom i förvar med stöd av bestämmelserna om betalningssäkring i 46 kap.

Mot bakgrund av det ovan sagda är det svårt att se att Skatteverket behöver kunna ompröva beslut om kontroll m.m. till nackdel för den som beslutet gäller. Ordalydelsen i förevarande paragraf exkluderar i och för

Förlängd omprövningstid på grund av för sen eller utebliven deklaration

22 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 14 § andra stycket TL och 21 kap. 9 § andra stycket SBL.

Enligt 4 kap. 14 § första stycket TL får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige som huvudregel inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Om den skattskyldige inte har lämnat deklaration i rätt tid får dock enligt andra stycket ett omprövningsbeslut till nackdel meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in, dock inte senare än femte året efter taxeringsåret (förlängd ordinär omprövning). På skattebetalningsområdet finns motsvarande bestämmelser i 21 kap. 9 § SBL.

I 4 kap. 16 § 3 TL föreskrivs att eftertaxering får ske om den skattskyldige har underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten har medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make har blivit felaktigt eller inte fattats (eftertaxering på grund av utebliven deklaration). Motsvarande bestämmelser på skattebetalningsområdet finns i 21 kap. 11 § 3 SBL.

Regeringsrätten har slagit fast att eftertaxering på grund av utebliven deklaration bara kan ske när någon deklaration inte har lämnats alls. Om deklaration har lämnats men inte i rätt tid är i stället bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning tillämplig (RÅ 2005 ref. 58). Denna praxis gäller givetvis även på skattebetalningsområdet.

En fråga som praxis inte ger något svar på är om bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning är tillämplig i fall där den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration eller om omprövning i sådana fall ska ske genom eftertaxering på grund av utebliven deklaration.

Skatteverket anser att bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning är tillämplig i fall där den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det. Det innebär att om den deklarationsskyldige överhuvudtaget inte har gett in någon deklaration gäller de ordinära omprövningsreglerna fram till sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret löpte ut. Skatteverket kan alltså välja mellan att korrigera ett felaktigt beslut genom förlängd ordinär omprövning eller genom eftertaxering på grund av utebliven deklaration. Vid en första anblick kan det förefalla betydelselöst om Skatteverket beslutar genom förlängd ordinär omprövning eller genom eftertaxering på grund av utebliven deklaration. Så är dock inte fallet eftersom eftertaxering eller efterbeskattning inte får ske om Skatteverket tidigare har beslutat om sådan taxering eller beskattning avseende samma fråga. Det innebär att om t.ex. eftertaxering beslutas får inte Skatteverket på oförändrat utredningsmaterial ompröva beslutet till nackdel för den skattskyldige. Om beslutet i stället meddelas enligt bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning kan dock Skatteverket ompröva beslutet till nackdel på samma underlag.

Värt att notera i sammanhanget är också att aktuella omprövningsfrister även gäller för särskilda avgifter samt att eftertaxering och efterbeskattning inte får avse enbart särskilda avgifter. Om Skatteverket har beslutat genom eftertaxering kan alltså inte verket påföra skattetillägg i ett senare beslut.

Det är med andra ord långt ifrån betydelselöst på vilken grund Skatteverket beslutar och det bör därför inte finnas några oklarheter om vad som gäller.

Bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning är ett resultat av 1990 års reform av skatteförfarandet (prop. 1989/90:74). Riksdagen fattade dock redan hösten år 1986 ett principbeslut om utformningen av det framtida taxeringsförfarandet och skatteprocessen.

Principbeslutet innebar bland mycket annat att särskilda regler för omprövning till nackdel skulle gälla i fall den skattskyldige inte har lämnat deklaration. I sådana fall skulle Skatteverket, oberoende av om förutsättningarna för eftertaxering var uppfyllda, ha möjlighet att besluta till nackdel under ett år efter det att deklarationen kom in men inte längre än till utgången av femte året efter taxeringsåret (prop. 1986/87:47 s. 135 f. och prop. 1989/90:74 s. 256).

I förarbetena till principbeslutet finns uttalanden som inte kan förstås på annat sätt än att avsikten var att bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning även skulle vara tillämplig i fall där den skattskyldige inte har deklarerat alls (prop. 1986/87:47 s. 137). Det bör nämnas att principbeslutet inte innehöll några lagbestämmelser utan de beslutades först i samband med 1990 års reform.

Syftet med bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning var att undvika att skattskyldiga som inte har deklarerat alls eller så sent att någon reell möjlighet till granskning inte fanns hamnade i ett bättre läge än de som har deklarerat i rätt tid (SOU 1985:42 s. 196, prop. 1986/87:47 s. 137 och prop. 1989/90:74 s. 309 f.).

Det syftet uppnås bara om den förlängda ordinära omprövningen också omfattar fall där den deklarationsskyldige överhuvudtaget inte har lämnat deklaration. Skälet till det är att om Skatteverket skulle vara tvingat att besluta om eftertaxering i sådana fall skulle den som beslutet gäller vara skyddad mot ytterligare höjningar avseende samma fråga. Något sådant skydd finns inte om en ordinär omprövning görs.

En annan aspekt som bör beaktas är att den som lämnar deklaration sent skulle kunna hamna i ett sämre läge än den som inte har lämnat någon deklaration. För den som har gett in en deklaration fattas ett ordinärt omprövningsbeslut som Skatteverket kan ompröva på samma underlag. Om ordinär omprövning efter tvåårsfristen inte är möjlig i fall där den som ska lämna deklaration inte har gjort det kommer varje beslut efter tvåårsfristen att vara ett eftertaxeringsbeslut som inte får omprövas. Den skattskyldige kan i sådana fall spekulera i att eftertaxeringen kommer att hamna under hans eller hennes verkliga inkomster och inte ge in någon deklaration. De frågor som har prövats genom eftertaxeringen kan Skatteverket sedan inte ompröva på nytt. Om den skattskyldige är missnöjd med eftertaxeringen kan dock han eller hon begära omprövning.

Mot bakgrund av det nyss anförda ska bestämmelsen om förlängd ordinär omprövning också omfatta fall där den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration.

Bestämmelsen blir tydligare om de båda fallen, dvs. för sen deklaration respektive inte någon deklaration alls, regleras var för sig.

I *första stycket* anges vad som gäller om den deklarationsskyldige lämnar deklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det är bara i sådana fall som tvåårsfristen behöver förlängas med ett år räknat från den dag då deklaration kom in till Skatteverket. Om den deklarationsskyldige lämnar deklaration tidigare ger nämligen tvåårsfristen minst ett år räknat från den dagen. Skatteverket måste dock meddela ett sådant beslut inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Vad som gäller om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration regleras i *andra stycket*. Ett omprövningsbeslut till nackdel får då meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Gällande bestämmelser om förlängd omprövningstid vid för sen eller utebliven deklaration gäller även beslut om skattetillägg. Det innebär att om den skattskyldige inte lämnar deklaration i rätt tid får grundbeslut om skattetillägg och omprövning av grundbeslut till nackdel fattas inom den förlängda omprövningstiden.

Inom vilka frister grundbeslut om särskilda avgifter ska fattas ska inte längre regleras i bestämmelserna om omprövning utan i ett eget kapitel, nämligen 52 kap. I 52 kap. 4 § finns en bestämmelse om förlängd tid för grundbeslut om skattetillägg vid för sen eller utebliven deklaration. Aktuell bestämmelse gäller alltså bara omprövning av grundbeslut till nackdel för den som beslutet gäller.

Gällande bestämmelse om förlängd omprövningstid vid för sen eller utebliven deklaration gäller även grundbeslut om förseningsavgift. Någon motsvarande bestämmelse föreslås dock inte i 52 kap. utan där föreslås en generell tvåårsfrist för grundbeslut om förseningsavgift. Detsamma bör gälla vid omprövning, dvs. en generell tvåårsfrist utan förlängning vid för sen eller utebliven deklaration. I *tredje stycket* föreskrivs därför att första och andra styckena inte gäller omprövning av beslut om förseningsavgift. En särskild bestämmelse om från vilken utgångspunkt tvåårsfristen ska beräknas finns i 23 §.

Förseningsavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

23 §

Gällande bestämmelser om omprövning till nackdel i 4 kap. 14 § TL och 21 kap. 9 § SBL gäller, som har sagts i kommentaren till 22 §, både grundbeslutet om förseningsavgift och omprövning av ett sådant beslut till nackdel för den skattskyldige.

Inom vilka frister grundbeslut om särskilda avgifter ska fattas ska inte längre regleras i bestämmelserna om omprövning utan i ett eget kapitel, nämligen 52 kap. Bestämmelsen om omprövning till nackdel i 21 § ska därför bara omfatta fall där Skatteverket initierar en omprövning av ett grundbeslut om förseningsavgift till nackdel för den som beslutet gäller.

För grundbeslut om förseningsavgift gäller dock en ny utgångspunkt för tvåårsfristen. Enligt 52 kap. 2 § ska sådana beslut fattas inom två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Motsvarande bör gälla för Skatteverkets möjlighet att ompröva ett grundbeslut till nackdel. Även i fortsättningen ska alltså tidsfristen för omprövning till nackdel vara densamma som tidsfristen för grundbeslut. I förevarande paragraf föreskrivs därför att tvåårsfristen för omprövning till nackdel i 21 §, ska räknas från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

Bestämmelserna om förseningsavgift är förhållandevis okomplicerade och grundbesluten är få jämfört med besluten om slutlig skatt, dvs. det rör sig inte om samma omfattande masshantering. Antalet omprövningar till nackdel kommer därför sannolikt inte att bli så många. Befogenheten att ompröva till nackdel gäller även beslut om befrielse från förseningsavgift. Om en enskild har erhållit befrielse genom att t.ex. lämna felaktiga uppgifter kan alltså Skatteverket under tvåårsfristen ändra beslutet om befrielse.

Ett beslut om efterbeskattning enligt 27 § får bara avse skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §. Det innebär att det krävs en särskild bestämmelse för att ett beslut om efterbeskattning även ska få avse förseningsavgift. En sådan bestämmelse finns i fråga om skattetillägg (52 kap. 5 §) men inte i fråga om förseningsavgift, vilket innebär att förseningsavgift inte får beslutas genom efterbeskattning. Efter tvåårsfristerna för grundbeslut och omprövning kan alltså ytterligare förseningsavgifter inte beslutas.

Kontrollavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

24 §

Paragrafen ersätter 21 kap. 9 § SBL.

Skattebetalningslagen gäller även vid bestämmande, debitering och betalning av kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL, torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen. Den hänvisning till skattebetalningslagen som görs i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen nämner i och för sig inte omprövning utan bara debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt. Det finns dock inget i förarbetena som talar för att avsikten var att exkludera Skatteverkets befogenhet att ompröva till nackdel för den som beslutet gäller (prop. 1997/98:100 s. 176, 177 och 216, prop. 2005/06:169 s. 55, 56 och 130 samt prop. 2006/07:105 s. 77–79, 99 och 100).

Mot bakgrund av det ovan sagda får 21 kap. 9 § SBL även anses gälla i fråga om kontrollavgifter, vilket innebär att tvåårsfristen gäller för såväl grundbeslut om kontrollavgift som för omprövning av ett sådant beslut till nackdel för den som beslutet gäller. Tvåårsfristen utgår dock från beskattningsåret varför det är ett problem att kontrollavgifterna till skillnad från skattetillägg och förseningsavgift inte har någon koppling till beskattningsår. Vid tillämpningen av skattebetalningslagen gäller dock det som sägs om skatt och skattskyldig även kontrollavgift och den som är skyldig att betala sådan avgift (1 kap. 4 § första stycket 3 SBL).

Med stöd av 1 kap. 6 § d SBL skulle det därför gå att hävda att beskattningsår för kontrollavgifterna är det kalenderår som kontrollavgiften ska betalas.

Gällande bestämmelser kan alltså tolkas på så sätt att Skatteverket inte får fatta ett grundbeslut om kontrollavgift och inte heller ompröva ett sådant beslut efter utgången av andra året efter det kalenderår då skyldigheten att betala kontrollavgift uppkom.

En alternativ tolkning är att anse att Skatteverket får fatta beslut om kontrollavgifter ända fram till utgången av sexårsfristen för efterbeskattning. Enligt 21 kap. 13 § tredje stycket SBL får efterbeskattning inte enbart avse skattetillägg och förseningsavgift. Begränsningens ordalydelse omfattar alltså inte kontrollavgifter varför det går att hävda att kontrollavgifter får beslutas genom efterbeskattning. Alla tre avgifterna är dock särskilda avgifter enligt skattebetalningslagens terminologi. Dessutom är kontrollavgiften i likhet med skattetillägget en straffliknande sanktionsavgift varför det är rimligt att tolka regelverket på så sätt att kontrollavgifter inte får beslutas genom efterbeskattning.

Det är mot bakgrund av det ovan sagda rimligt att tolka gällande bestämmelser på så sätt att Skatteverket inte får fatta grundbeslut om kontrollavgifter eller ompröva sådana beslut senare än under andra året efter det kalenderår då skyldigheten att betala avgiften uppkom eller avgiften skulle betalas.

I 52 kap. 9 § föreslås att tidsfristen för grundbeslut om kontrollavgift i stället ska räknas från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades (kassaregister och personalliggare) eller då Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts (torg- och marknadshandel samt omsättning av investeringsguld). Det innebär att ett grundbeslut ska meddelas senast två år efter det att beslutet om tillsynen eller kontrollbesöket meddelades eller senast två år efter det att Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts. I likhet med vad som föreslås i fråga om skattetillägg och förseningsavgift bör tidsfristen för grundbeslut även gälla för omprövning av sådana beslut. Det föreskrivs därför i *första stycket* att tvåårsfristen för omprövning till nackdel i 21 § ska, om det gäller kontrollavgift som avser den som ska ha kassaregister eller föra personalliggare (50 kap. 1 eller 3 §), räknas från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.

Om kontrollavgift ska tas ut av den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel eller omsätter investeringsguld (50 kap. 7 §), ska dock tvåårsfristen för omprövning enligt *andra stycket* räknas från den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts.

Sannolikt kommer det att vara ovanligt att Skatteverket finner skäl att ompröva grundbeslut om kontrollavgift till nackdel för den som beslutet gäller. I likhet med vad som har sagts om förseningsavgifter kan det dock bli aktuellt att återkalla en befrielse på grund av att det i efterhand kommer fram att den enskilde har utverkat befrielsen genom felaktiga uppgifter.

Ett beslut om efterbeskattning enligt 27 § får bara avse skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §. Det innebär att det krävs en särskild bestämmelse för att ett beslut om efterbeskattning även ska få avse

kontrollavgift. En sådan bestämmelse finns i fråga om skattetillägg (52 kap. 5 §) men inte i fråga om kontrollavgifterna, vilket innebär att kontrollavgifter inte får beslutas genom efterbeskattning. Efter tvåårsfristerna för grundbeslut och omprövning kan alltså inte några ytterligare kontrollavgifter beslutas.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Omprövning till nackdel av beslut om ersättning för kostnader

25 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Beslut enligt ersättningslagen omprövas i dag enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer. Som anges i avsnitt 20.3 ska beslut om ersättning i fortsättningen omprövas enligt förevarande kapitel. Beslut om ersättning är gynnande beslut. Huvudregeln inom förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer är att gynnande beslut inte får ändras till nackdel för den som beslutet gäller. Från denna huvudregel finns tre undantag. Gynnande beslut får för det första ändras till nackdel med stöd av förbehåll i själva beslutet eller den författning som ligger till grund för beslutet. Dessutom får ett gynnande beslut återkallas med hänsyn till fara, t.ex. för liv och hälsa. Slutligen får gynnande beslut ändras till nackdel om den som beslutet gäller har lämnat vilseledande uppgifter.

Det ovan sagda innebär att i dag kan Skatteverket i praktiken bara ändra till nackdel om den som beslutet gäller har lämnat vilseledande uppgifter i sin ansökan om ersättning. Om Skatteverket har beslutat om ersättning och den enskilde har lämnat korrekta uppgifter är det alltså bara förvaltningsrätten som, efter överklagande av det allmänna ombudet, kan besluta att sätta ned ersättningen.

Den befogenhet att ompröva till nackdel som Skatteverket ges i förevarande paragraf är, i likhet med befogenheterna enligt taxeringslagen och skattebetalningslagen, dock inte begränsad utan det är tillräckligt att Skatteverket anser att ett beslut är fel för att verket ska få ompröva sitt eget beslut till nackdel för den som beslutet gäller. Så länge Skatteverket håller sig inom tvåårsfristen får alltså verket ompröva till nackdel på oförändrat utredningsmaterial (RÅ 1996 ref. 102). Detta gäller dock inte om det finns föreskrifter som inskränker omprövningsbefogenheten.

Som har angetts ovan ska förevarande lag innehålla samtliga bestämmelser om omprövning av ersättningsbeslut. Det innebär att även Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ ompröva till nackdel ska regleras i skatteförfarandelagen. Eftersom beslut om ersättning är gynnande beslut bör dock befogenheten inte vara obegränsad utan omprövning till nackdel ska, i likhet med vad som gäller enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer, bara få ske om vissa förutsättningar är uppfyllda.

I *första stycket* föreskrivs därför att beslut om ersättning bara får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller om ersättningen har beslutats med för högt belopp på grund av att den som beslutet gäller har lämnat felaktiga uppgifter, eller om det finns särskilda skäl.

Förutsättningen särskilda skäl kan t.ex. användas när ersättningen har blivit för hög på grund av räknefel och liknande (jfr 27 § 2). Prop. 2010/11:165

Det som föreslås inskränker Skatteverkets befogenhet att enligt 21 § ompröva på oförändrat utredningsmaterial och innebär att ett beslut om ersättning bara får omprövas till nackdel om någon av de förutsättningar som anges i första stycket är uppfyllda.

De beslut om ersättning för kostnader som avses är ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning (43 kap.) och ersättning för säkerhet som inte behöver tas i anspråk (58 kap. 4 § och 63 kap. 10 §).

Paragrafens första mening har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Orden ”för den som beslutet gäller” har lagts till.

För att beslut om ersättning i omprövningsärenden ska kunna omprövas behövs en annan utgångspunkt för beräkning av tvåårsfristen än den som anges i 21 §. Annars finns det nämligen risk för att omprövningstiden redan har gått ut när ersättningsbeslutet meddelas. I *andra stycket* föreskrivs därför att tvåårsfristen för omprövning ska räknas från den dag då beslutet om ersättning meddelades.

Omprövning till nackdel av beslut om debitering av preliminär skatt

26 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 3 § andra stycket SBL. Där föreskrivs att efter inkomstarets utgång får beslut om debitering av preliminär skatt fattas endast om det finns särskilda skäl. Efter den 30 juni året efter inkomståret får beslut inte fattas.

Det krävs alltså särskilda skäl för att Skatteverket efter inkomstarets utgång ska få besluta om debiterad preliminär skatt till nackdel för den som beslutet gäller. Med särskilda skäl avses främst att den ytterligare skatt som ska debiteras är betydande i absoluta tal eller i förhållande till den tidigare debiterade skatten (prop. 1996/97:100 s. 406 och 580).

I syfte att F-skatten ska stämma bättre överens med den beräknade slutliga skatten får Skatteverket enligt 6 kap. 5 § SBL besluta om ändrad beräkning av F-skatt. Ändrad beräkning får dock bara beslutas om beräkningen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns andra särskilda skäl. Bestämmelsen om ändrad beräkning gäller både under och efter utgången av inkomståret (prop. 1996/97:100 s. 549 f.).

Det kan alltså konstateras att i fråga om debitering efter inkomstarets utgång överlappar 11 kap. 3 § andra stycket och 6 kap. 5 § SBL varandra. Regeringen föreslår att det inte ska finnas några särskilda bestämmelser om ändrad beräkning av preliminär skatt. Det första beslutet om debitering av preliminär skatt ska vara grundbeslutet och samtliga beslut om debitering som fattas därefter ska vara omprövningsbeslut.

För att F-skatt ska få beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster (ersätter termen preliminär taxering) i stället för enligt schablon ska det vidare inte längre krävas att det är fråga om en mer betydande skillnad mellan den preliminära skatt som annars skulle ha debiterats och beräknad slutlig skatt för beskattningsåret. Så snart en beräkning bedöms innebära en inte obetydlig förbättring bör skatten i fortsättningen bestämmas med ledning av tillgängliga uppgifter om

beräknade inkomster. Förutsättningarna för att beräkna F-skatt med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster finns i 55 kap. 4 § och en sådan beräkning kan göras såväl vid beskattningsårets första beslut om debitering som vid en senare omprövning.

Några särskilda förutsättningar för omprövning motsvarande dem som finns i 6 kap. 5 § SBL ställs dock inte upp. Det innebär att Skatteverket får ompröva till nackdel för den som beslutet gäller om beräkningen leder till en inte obetydlig förbättring av överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten. Det saknas skäl att ställa högre krav på ändringar som beslutas efter beskattningsårets utgång och därför förs enbart tidsfristen i 11 kap. 3 § andra stycket SBL över till skatteförfarandelagen. Kravet på särskilda skäl för beslut efter årets utgång slopas alltså. Förutsättningarna för att ytterligare preliminär skatt ska få debiteras efter årets utgång mildras alltså något men alltså gäller att förutsättningarna är desamma som för ändringar under året. Värt att nämna är också att det är sällsynt att Skatteverket debiterar ytterligare skatt efter årets utgång.

Eftersom regeringen i avsnitt 19.6.2 föreslår att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas för beskattningsår och inte inkomstår räknas tidsfristen från beskattningsårets utgång.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

Omprövning till nackdel av preliminär A-skatt

Till skillnad från vad som gäller enligt skattebetalningslagen föreslår regeringen ingen särskild form för beslut om preliminär A-skatt som fattas efter inkomstårets första skatteavdrag (enligt skattebetalningslagens terminologi beslut om ändrad beräkning). Om ett beslut om preliminär A-skatt har fattats och det senare uppstår behov av att justera skatteavdraget kan det ske genom att beslutet omprövas. Det saknar då betydelse om beslutet om preliminär A-skatt är ett beslut om tillämplig skattetabell eller ett beslut om särskild beräkningsgrund.

Den grundläggande förutsättningen för att Skatteverket ska få fatta beslut om särskild beräkningsgrund är enligt 55 kap. 9 § att det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Dessutom krävs att förbättringen inte är obetydlig. I förhållande till kraven för ändrad beräkning i 8 kap. 29 § SBL är det en mildring eftersom det inte längre ska krävas att beslutet avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller andra särskilda skäl. Det innebär att det i fortsättningen kommer att krävas mindre för att Skatteverket ska få besluta att skatteavdrag ska göras med högre belopp än vad som följer av grundbeslutet.

Frågan om hur stort skatteavdrag som ska göras förfaller vid beskattningsårets utgång. Efter den tidpunkten kan nämligen skatteavdraget inte ändras. Det nyss sagda innebär att det inte behövs någon särskild tidsfrist för omprövning till nackdel av beslut om preliminär

A-skatt. För sådana beslut gäller alltså i teorin tvåårsfristen i 21 § men någon omprövning kan i praktiken inte ske efter beskattningsårets sista skatteavdrag.

Att det finns en frist för omprövning på begäran av den som beslutet gäller beror på att det bör framgå när en enskild senast måste begära omprövning för att en ändring ska få effekt på årets sista skatteavdrag. Se vidare kommentarerna till 13 och 14 §§.

Efterbeskattning – omprövning till nackdel efter tvåårsfristen

27 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 15–17 och 19 §§ TL och 21 kap. 10–12 samt 14 §§ SBL.

I paragrafen anges i vilka fall Skatteverket får ompröva till nackdel för den som beslutet gäller även efter tvåårsfristen i 21 §, dvs. efter det att två år har förflutit från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Under de förutsättningar som anges i förevarande paragraf får Skatteverket alltså ompröva till nackdel trots att tvåårsfristen har löpt ut. Ett sådant beslut om omprövning benämns efterbeskattning och ska enligt huvudregeln meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. I 30–34 §§ anges under vilka förutsättningar Skatteverket får besluta om efterbeskattning även efter sexårsfristen.

Enligt bestämmelserna i 4 kap. TL kan bara taxeringsbeslut (grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder) omprövas genom eftertaxering. I 21 kap. 1 § SBL anges att ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt kan omprövas. Detta anges i förevarande paragraf genom formuleringen ”ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §”. Efterbeskattning kan alltså bara avse skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §. Med andra ord får efterbeskattning enbart beslutas för avgifter såsom arbetsgivaravgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen, avgift enligt 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och sådana avgifter vars storlek bestäms i ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 6 §. Grundbeslut om arbetsgivaravgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen och avgift enligt 1 § lagen om allmän löneavgift fattas enligt 53 kap. Noteras bör att i 3 kap. 3 § finns en definition av arbetsgivaravgifter som omfattar nyss nämnda avgifter och skatt enligt 1 § (1990:659) lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Kontrollavgifter och förseningsavgifter får alltså inte beslutas genom efterbeskattning utan när tvåårsfristen för omprövning av sådana beslut har gått ut kan besluten inte längre ändras. Om skatt, arbetsgivaravgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen, avgift enligt 1 § lagen om allmän löneavgift och kommunal fastighetsavgift beslutas genom efterbeskattning får dock skattetillägg beslutas samtidigt. Det följer dock inte av förevarande paragraf utan av 49 kap. 3 § och 52 kap. 5 §. Det bör också nämnas att skattetillägg inte får tas ut på skatt som avses i 2 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (49 kap. 2 §).

Beslut om preliminär skatt är givetvis beslut om skatt men eftersom ett för lågt uttag regleras i beslutet om slutlig skatt blir efterbeskattning aldrig aktuell.

Punkten 1

Denna punkt ersätter 4 kap. 16 § första stycket TL och 21 kap. 11 § SBL.

Vad som avses med att den oriktiga uppgiften enligt *punkten 1 a* ska ha lämnats under förfarandet kommenteras i förarbetena till taxeringslagen (prop. 1991/92:43 s. 80 och 109).

Som framgår av *punkten 1 b* kan även oriktiga uppgifter som lämnas i mål om egen beskattning föranleda efterbeskattning.

Enligt 4 kap. 16 § första stycket 3 TL får eftertaxering ske om den skattskyldige har underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att den skattskyldige har varit skyldig att lämna uppgiften. I motsvarande bestämmelse i 21 kap. 11 § 3 SBL används en kortare ordalydelse, nämligen ”inte lämnat en skatte-deklaration eller begärd uppgift”. I *punkten 1 c* används ordalydelsen ”inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift”.

I praxis har det slagits fast att denna grund för efterbeskattning bara är tillämplig i fall där den skattskyldige inte har lämnat någon deklaration. Om den skattskyldige har lämnat en deklaration men inte har gjort det i rätt tid är dock bestämmelsen om förlängd omprövningstid i 22 § första stycket tillämplig (RÅ 2005 ref. 58).

Grunden ”inte har lämnat en deklaration” kan förefalla överflödig med hänsyn till att ordinär omprövning till nackdel enligt 22 § andra stycket får ske inom sexårsfristen i fall den skattskyldige inte har lämnat deklaration. Efterbeskattningsgrunden inte har lämnat deklaration behövs dock för att de förlängda tiderna för efterbeskattning i 32–34 §§ ska kunna tillämpas i sådana fall.

Enligt 21 kap. 11 § 4 SBL får efterbeskattning även ske om den som är skyldig att redovisa punktskatt inte har följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § 3 SBL att lämna varuprov eller beskriva varor eller tjänster som används, säljs eller på annat sätt tillhandahålls i verksamheten.

I 37 kap. 6 § första stycket föreskrivs att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. Den som inte följer ett sådant föreläggande kan efterbeskattas med stöd av *punkten 1 c* på grund av att begärd uppgift inte har lämnats. Beskrivningar av varor och tjänster är uppgifter och om sådana uppgifter behövs för kontroll av deklarationsskyldigheten för punktskatt kan uppgifterna begäras in med stöd av 37 kap. 6 § första stycket. Det innebär att efterbeskattning kan ske om begärda uppgifter om varor eller tjänster inte lämnas, dvs. enligt *punkten 1 c*.

Ett varuprov är dock ingen uppgift och i 37 kap. 6 § andra stycket föreskrivs därför att den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt även får föreläggas att lämna varuprov. För de fall ett sådant föreläggande inte följs kan efterbeskattning ske med stöd av *punkten 1 d*. Den punkten ersätter alltså 21 kap. 11 § 4 SBL.

I gällande bestämmelser föreskrivs att efterbeskattning får ske om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift, inte lämnat deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift. Det förutsätter likställighetsbestämmelser för att t.ex. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt eller punktskatt efter ansökan ska omfattas. Regeringen har strävat efter att formulera lagtexten så att likställighetsbestämmelser inte ska behövas. För att begränsa behovet av likställighetsbestämmelser har regeringen undvikit att använda begreppet skattskyldig i paragrafer som även ska gälla andra än skattskyldiga. I förevarande paragraf används därför begreppet ”uppgiftsskyldig” i stället för ”skattskyldig”. Se vidare avsnitt 7.2.

Eftersom ett beslut om återbetalning av punktskatt ska anses som ett beslut om punktskatt får uppgifterna i ansökan om återbetalning anses lämnade till ledning för egen beskattning (prop. 2001/02:127 s. 174 f.). Det är tillräckligt för att efterbeskattning ska kunna ske.

I 5 kap. finns bestämmelser om uppgiftsskyldiga företrädare (ombud för generalrepresentation, representant för enkelt bolag eller partrederi, huvudman för mervärdesskattegrupp och skatterepresentant för utländsk försäkringsgivare). Dessa företrädare ska såväl redovisa som betala sin huvudmans skatt. Om en sådan företrädare lämnar en oriktig uppgift är det därmed företrädaren och inte huvudmannen som ska påföras skattetillägg. Eftersom företrädaren är betalningsskyldig får uppgiften anses lämnad till ledning för dennes egna beskattning. Se vidare kommentaren till 49 kap. 4 §.

I bestämmelserna om skattetillägg finns en definition av oriktig uppgift. Definitionen finns i 5 kap. 1 § andra stycket TL och 15 kap. 1 § andra stycket SBL. I skatteförfarandelagen finns motsvarande definition i 49 kap. 5 §.

Bestämmelsen om eftertaxering på grund av oriktig uppgift i 4 kap. 16 § TL innehåller en hänvisning till definitionen av oriktig uppgift i 5 kap. 1 § andra stycket TL. Någon sådan hänvisning finns dock inte i 21 kap. 11 § SBL:s bestämmelse om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift.

Kammarrätten i Stockholm föredrar att det i bestämmelserna om efterbeskattning ges en hänvisning till 49 kap. 5 §, där oriktig uppgift definieras. Kammarrätten anser att det inte kan förutsättas att den som vill bilda sig en uppfattning om förutsättningarna för efterbeskattning, men som saknar erfarenhet av skatteförfarandet, känner till att centrala begrepp definieras på ett helt annat ställe än vid bestämmelserna om efterbeskattning.

Uttrycket ”oriktig uppgift” är mycket väletablerat i skattesammanhang (prop. 2002/03:106 s. 116). Uttrycket har samma innebörd såväl i skattetilläggs- och skattebrottssammanhang som för efterbeskattning (prop. 1971:10 s. 247, prop. 1977/78:136 s. 144 och prop. 2002/03:106 s. 116). Det behövs därför inte någon hänvisning i lagtexten till definitionen av oriktig uppgift i 49 kap. 5 §. Det räcker att det, som i dag, framgår av författningskommentaren att uttrycket oriktig uppgift har samma innebörd för eftertaxering som för skattetillägg.

Punkten ersätter 4 kap. 17 § 1 TL och 21 kap. 12 § 1 SBL.

I taxeringslagen används ordet ”misskrivning” men i skattebetalningslagen har ordet ”felskrivning” valts. Innan skattekontoreformen användes ordet ”misskrivning” även på uppbördsområdet men ersattes utan kommentar med ”felskrivning” i skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100 s. 633). På mervärdesskatteområdet togs ordet ”misskrivning” bort redan år 1994 när mervärdesskattelagen (1994:200) ersatte 1968 års mervärdesskattelag. Inte heller den ändringen kommenterades i förarbetena (prop. 1993/94:99 s. 47 f.). I linje med tidigare ändringar används ordet ”felskrivning” i punkten 2.

Punkten 3

Punkten ersätter 4 kap. 17 § 2 TL.

Enligt punkten 3 får efterbeskattning även ske om kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration.

En nyhet i förhållande till bestämmelsen i taxeringslagen är att bestämmelsen begränsas till fall där den som kontrolluppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration. Det beror på att bestämmelsen numera bara behöver tillämpas i sådana fall och det bör då framgå av lagtexten. Bakgrunden är följande.

Gällande bestämmelse, som från början avsåg besvär i särskild ordning, är från år 1985 och infördes i samband med att det blev möjligt för personer med enkla inkomstförhållanden att lämna en förenklad självdeklaration. Nyheten var att den deklarationsskyldige enbart skulle bekräfta att de kontrolluppgifter som han eller hon hade fått var korrekta. Inkomsterna behövde alltså inte redovisas i deklarationen, vilket innebar att skatteförvaltningen inte längre kunde stämma av redovisade inkomster mot inkomna kontrolluppgifter. Inkomsterna bestämdes helt enkelt med ledning av kontrolluppgifterna (prop. 1984/85:180 s. 110–113 och 137).

I mitten på 80-talet förtrycktes inga kontrolluppgifter på deklarationsblanketterna. Den deklarationsskyldige kunde därför bara bekräfta att de kontrolluppgifter som han eller hon hade fått var korrekta. I fall där den deklarationsskyldige och skattemyndigheten hade fått samma uppgifter var det inget problem. Problem kunde dock uppstå i fall där bara de kontrolluppgifter som skattemyndigheten hade fått var felaktiga. Om den deklarationsskyldige i ett sådant fall bekräftade att erhållna uppgifter var korrekta lades normalt de felaktiga uppgifterna som hade kommit in till skattemyndigheten till grund för taxeringen. Den deklarationsskyldige gjorde dock inte något fel eftersom de uppgifter han eller hon hade var korrekta och han eller hon kunde därför inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift (prop. 1984/85:180 s. 110–113 och 137).

Det var för att möjliggöra rättelse i nyss beskrivna fall som Skatteverket fick rätt att anföra besvär i särskild ordning om ett taxeringsbeslut hade blivit felaktigt på grund av att en kontrolluppgift var

felaktig eller saknades. Sedan 1990 års reform av skatteförfarandet kan rättelse ske genom eftertaxering (prop. 1989/90:74 s. 313 och 407). Prop. 2010/11:165

På de deklarationsblanketter som Skatteverket skickar ut i dag förtrycks inkomna kontrolluppgifter och har så gjorts sedan 1995 års taxering (prop. 1992/93:86). Den som inte korregerar en förtryckt uppgift som är felaktig eller låter bli att lägga till en uppgift som saknas anses ha lämnat en oriktig uppgift. Om den tvååriga omprövningsfristen har gått ut kan därför rättelse beslutas genom eftertaxering.

Det kan alltså konstateras att den ursprungliga grunden för att Skatteverket ska kunna besluta om eftertaxering när en kontrolluppgift är felaktig eller saknas försvann redan vid 1995 års taxering. Frågan är dock om det av annan anledning finns skäl att behålla befogenheten.

Den som inte har några andra inkomster än ränta, utdelning eller annan avkastning för vilka kontrolluppgifter ska lämnas är inte skyldig att lämna deklaration (30 kap. 1 §). Skatteverket är därför inte skyldigt att underrätta sådana skattskyldiga om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som har kommit in till verket eller som verket känner till (31 kap. 4 §). I aktuella fall får Skatteverket vidare besluta om slutlig skatt på grundval av kontrolluppgifterna utan att den skattskyldige underrättas om och får tillfälle att yttra sig över kontrolluppgifterna (40 kap. 4 §).

Motivet för denna ordning är att den enhetliga skattesatsen på ränta, utdelning och annan avkastning på 30 procent och systemet med skatteavdrag gör att rätt inkomstskatt betalas helt automatiskt (prop. 1990/91:5 s. 112).

Om den som är skyldig att lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag inte gör det finns det risk för att Skatteverket beslutar om för låg skatt. Detsamma gäller givetvis om kontrolluppgiften är felaktig.

Den skattskyldige är som har beskrivits ovan inte deklarationsskyldig och är inte heller skyldig att kontrollera att de uppgifter Skatteverket har fått är korrekta och fullständiga. Faktum är ju att den skattskyldige inte ens får se uppgifterna innan Skatteverket meddelar sitt beslut. Det innebär att det är först när den skattskyldige får beskedet om slutlig skatt som han eller hon har möjlighet att konstatera att underlaget för beslutet om slutlig skatt är bristfälligt. Någon skyldighet att påpeka felet för Skatteverket har den skattskyldige dock inte. Den skattskyldige kan därför inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift.

Om Skatteverket upptäcker felet först efter att tvåårsfristen för omprövning till nackdel har gått ut kan rättelse bara beslutas genom efterbeskattning. Eftersom den skattskyldige inte har lämnat någon oriktig uppgift kan rättelse enbart beslutas på den grunden att en kontrolluppgift har saknats eller varit felaktig. Denna grund för efterbeskattning behövs därför alltså. Det bör dock framgå av lagtexten att den bara avser fall där den som kontrolluppgift ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration. Ett sådant tillägg i förhållande till gällande bestämmelse görs därför.

Punkten 4

Paragrafen ersätter 4 kap. 17 § 3 TL och 21 kap. 12 § 2–4 SBL.

I denna punkt anges att s.k. följdändringar får beslutas genom efterbeskattning. Med följdändringsbeslut förstås ett beslut som är en omedelbar konsekvens av ett annat beslut (prop. 1989/90:74 s. 405). Det handlar om följdändringar som är till nackdel för den som beslutet gäller.

Enligt *punkten 4 a* får efterbeskattning ske om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person. Punkten ersätter hänvisningen i 4 kap. 17 § 3 TL till 13 § 1 samma kapitel och 21 kap. 12 § 2 SBL.

Ordalydelsen ”beslut i ett ärende eller mål om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §” omfattar dels beslut av Skatteverket, dels beslut av en allmän förvaltningsdomstol.

Termen taxeringsbeslut, som används i taxeringslagen, försvinner och ersätts när det gäller grundläggande beslut om årlig taxering av beslut om slutlig skatt. I ett sådant beslut ska Skatteverket fastställa underlaget för att ta ut skatt eller avgift och bestämma storleken på skatter och avgifter. Även den i skattebetalningslagen använda termen grundläggande beslut om slutlig skatt försvinner alltså. Inte heller skattebetalningslagens samlingsbegrepp beskattningsbeslut förs över till skatteförfarandelagen. Se avsnitt 18.2 och 18.4.

Det som har sagts ovan innebär att med beslut om skatt eller avgift avses främst beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt enligt 53 kap. och beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. samt givetvis omprövningar av sådana beslut. Se även kommentarerna till dessa kapitel.

Det som är nytt är att det av lagtexten framgår att efterbeskattning får ske när det handlar om ”en annan skatt eller avgift” än som avses i omprövningsbeslutet. Detta tydliggör att även ändringar mellan olika skatter och avgifter omfattas. Ett exempel på en sådan situation är när inkomstbeskattningen bör ändras till följd av ändringar av mervärdesbeskattningen. Även den omvända situationen när mervärdesbeskattningen bör ändras på grund av ändringar i efterhand av inkomstbeskattningen omfattas. Ett annat exempel är ändringar av inkomstbeskattningen med hänsyn till att arbetsgivaravgifter har höjts eller sänkts i efterhand. Se avsnitt 20.8.

I *punkten 4 b* anges att efterbeskattning får ske om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om fastighetstaxering. Bestämmelsen ersätter hänvisningen i 4 kap. 17 § 3 TL till 13 § 2 och 3 samma kapitel.

Med beslut i ett ärende eller mål om fastighetstaxering avses både Skatteverkets och allmän förvaltningsdomstols beslut om fastighetstaxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Enligt *punkten 4 c* får efterbeskattning också ske om det föranleds av ett beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § IL. Att efterbeskattning får ske i sådana fall följer av hänvisningen i 4 kap. 17 § 3 TL till 13 § andra stycket 4 samma kapitel.

Under vissa förutsättningar kan skattskyldiga få avräkning för utländsk skatt enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Avräkning innebär att inkomstskatten sätts ned. I 62 kap. 6 § IL anges i vilka fall

Om den utländska skatten sätts ned eller om de obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifterna ändras kan följdändring genom efterbeskattning ske enligt förevarande punkt. Det innebär att beslutet om slutlig skatt omprövas och att inkomstskattens storlek bestäms till ett högre belopp.

Efterbeskattning får enligt *punkten 4 d* också göras när ändringen föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Gällande bestämmelse finns i 21 kap. 12 § 3 SBL.

Bestämmelsen är tänkt att tillämpas när en kommun får ersättning för mervärdesskatt som kommunen redan har dragit av enligt mervärdesskattelagen. I sådana fall kan beslutet om mervärdesskatt ändras till kommunens nackdel med stöd av förevarande punkt (prop. 2001/02:112 s. 32). Det bör noteras att i likhet med i dag är bestämmelsen tillämplig oavsett om det är Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol som beslutar om ersättningen, vilket följer av ordalydelsen ”beslut i ett ärende eller mål”.

Enligt *punkten 4 e* får efterbeskattning ske om det föranleds av ett beslut om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller SINK eller A-SINK. Det följer i dag av hänvisningen i 4 kap. 17 § 3 TL till 13 § andra stycket 5 i samma kapitel och av 21 kap. 12 § 4 SBL.

Bestämmelsen ska enligt förarbetena tillämpas t.ex. i fall där Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol, efter ordinarie omprövnings- tid, fattar ett beslut om att beskattning enligt SINK eller A-SINK ska undanröjas, eftersom den skattskyldige inte är begränsat skattskyldig. I ett sådant fall ska den aktuella tjänsteinkomsten beskattas enligt inkomstskattelagen och det kan då beslutas genom efterbeskattning (prop. 2004/05:19 s. 54, 55, 67 och 68 samt prop. 2008/09:182 s. 61). I skattebetalningslagen regleras det omvända fallet, dvs. att en person som har beskattats som obegränsat skattskyldig enligt ett beslut i stället ska beskattas som begränsat skattskyldig. I sådana fall får alltså Skatteverket, efter det att inkomsttaxeringen har undanröjts, genom efterbeskattning besluta att tjänsteinkomsten ska beskattas enligt SINK eller A-SINK (prop. 2004/05:19 s. 67 och prop. 2008/09:182 s. 63).

I likhet med i dag är bestämmelsen tillämplig oavsett om följd- ändringen föranleds av ett beslut av Skatteverket eller av en allmän förvaltningsdomstol.

Skatt enligt SINK och A-SINK ska i fortsättningen tas ut enligt förevarande lag. Bestämmelser om beslut om särskild inkomstskatt finns i 54 kap. Se vidare kommentaren till det kapitlet.

Av *punkten 4 f* framgår att Skatteverket får meddela ett omprövnings- beslut till den skattskyldiges nackdel om det föranleds av ett pris- sättningsbesked enligt lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller ett beslut om ändring av ett prissättningsbesked. Om Skatteverket återkallar ett prissättningsbesked är punkten inte tillämplig (prop. 2009/10:17 s. 130).

Punkten ersätter 4 kap. 17 § 4 TL.

Enligt punkten får efterbeskattning beslutas om en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § IL eller inte har följt ett annat villkor i beslutet.

Som förutsättning för att en ideell förening ska vara delvis skattebefriad gäller bl.a. ett s.k. fullföljdskrav, som innebär att föreningen, sett över en period av flera år, ska bedriva en ideell verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Skatteverket får medge undantag från kravet om föreningen avser att investera i en fastighet eller annan anläggning som är avsedd för den ideella verksamheten. Ett undantag får avse högst fem beskattningsår i följd. Om föreningen inte inom föreskriven tid har genomfört investeringen eller brutit mot något annat villkor för undantaget, är föreningen enligt 7 kap. 12 § IL skattskyldig som om undantaget inte hade medgetts. I sådana fall kan alltså efterbeskattning ske med stöd av förevarande punkt.

Punkten 6

I punkten anges att efterbeskattning får ske om det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §. Denna grund för efterbeskattning finns i 4 kap. 17 § 5 TL.

Bestämmelsen tar sikte på s.k. återköp. Med återköp avses, något förenklat, att den som har sålt en andel i ett bolag som inte är ett skalbolag inom två år köper tillbaka inkråm m.m., dvs. i praktiken allt utom de likvida tillgångarna. Vid återköp ska skalbolagsbeskattning ske det år då andelarna avyttrades. Med skalbolagsbeskattning avses att andelsavyttringen ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet.

Den som gör ett återköp ska enligt 31 kap. 14 § lämna uppgift om detta. Av 33 kap. 6 § första stycket 4 följer att bl.a. ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska lämna uppgift om återköp till ledning för delägares beskattning. Bestämmelsen i 33 kap. 6 § första stycket 4 hänvisar till 31 kap. 14 §, som i sin tur hänvisar till bestämmelserna om återköp i inkomstskattelagen. Här är det därför tillräckligt att ange att efterbeskattning får ske om det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §. Bestämmelsen är alltså tillämplig oavsett om det är den skattskyldige som lämnar uppgiften eller om t.ex. ett svenskt handelsbolag lämnar uppgiften enligt 33 kap. 6 § första stycket 4.

Bestämmelsen i 4 kap. 17 § 6 TL ges i övergångsbestämmelserna

Följdändring genom efterbeskattning får även ske när ändringen föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats enligt 3 kap. 21 a § LSK. Bestämmelsen är från år 2007 och beslutades i samband med att riksdagen beslutade om sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007–2009 (prop. 2007/08:19, bet.

2007/08:SkU9, rskr. 2007/08:60). Det rör sig om tillfälliga ändringar i reglerna om hur avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag ska beskattas, de s.k. 3:12-reglerna. Ändringen innebär att hälftindelningen i inkomstlagen tjänst och kapital av en kapitalvinst som överstiger utdelningsutrymmet återinfördes övergångsvis. Prop. 2010/11:165

För att motverka skatteplanering gäller med vissa undantag inte hälftindelning vid interna andelsförsäljningar och liknande förfaranden (prop. 2007/08:19 s. 16 f.). Den som under den temporära skattesänkningen avyttrar kvalificerade andelar ska därför enligt 3 kap. 21 a § LSK lämna uppgift om innehav, förvärv och inflytande. Det kan t.ex. handla om att säljaren av kvalificerade andelar året efter avyttringen, förvärvar andelar i det företag som köpte de kvalificerade andelarna. I ett sådant fall ska ett beslut om hälftindelning ändras (prop. 2007/08:19 s. 33 f.). Om tvåårsfristen för ordinär omprövning till nackdel har gått ut kan ändringen beslutas genom eftertaxering med stöd av 4 kap. 17 § 6 TL.

Behovet av att kunna besluta om efterbeskattning på aktuell grund är temporärt. Det beror givetvis på att skattesänkningen bara gäller övergångsvis och på sexårsfristen för efterbeskattning. Bestämmelsen i 4 kap. 17 § 6 TL förs därför inte över till skatteförfarandelagen utan ges i stället i övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen.

När efterbeskattning inte får beslutas

28 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 18 § TL och 21 kap. 13 § SBL.

I paragrafen inskränks Skatteverkets befogenhet att besluta om efterbeskattning. Enligt *första stycket 1* får Skatteverket inte besluta om efterbeskattning om verket tidigare har beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga.

Enligt *första stycket 2* får inte efterbeskattning beslutas om det är uppenbart oskäligt. I förarbetena finns en utförlig redogörelse för när det kan anses som uppenbart oskäligt att besluta om efterbeskattning (prop. 1991/92:43 s. 89–92, 109, 118 och 121). I gällande rätt föreskrivs att beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. Att omständigheterna i ärendet ska ligga till grund för bedömningen om det är uppenbart oskäligt att besluta om efterbeskattning är självklart och ordalydelsen ”med hänsyn till omständigheterna” finns därför inte med i förevarande paragraf.

I *andra stycket* anges att efterbeskattning inte får beslutas om den avser ett obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp.

Enligt gällande rätt får eftertaxering respektive efterbeskattning bara ske om den avser belopp av någon betydelse.

Kravet att en eftertaxering/efterbeskattning ska avse belopp av någon betydelse gäller bara vid eftertaxering/efterbeskattning på grund av oriktig uppgift och när eftertaxering/efterbeskattning föranleds av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller av att kontrolluppgift saknats eller varit felaktig. Det tillämpningsområdet behålls, vilket framgår av att förevarande paragraf bara omfattar efterbeskattning enligt 27 § 1–3.

Av förarbetena till taxeringslagen framgår att med belopp av någon betydelse avses underlaget för att ta ut skatt. Där anges också att en höjning av underlaget med cirka 5 000 kronor normalt inte är obetydligt (prop. 1989/90:74 s. 407, 408, 443 och 444). I samband med att förfarandet för uppbörd av inkomstskatt och socialavgifter anpassades till det nya omprövningsförfarandet i taxeringslagen uttalades att vad som ska anses som belopp av någon betydelse bör avgöras med ledning av vad som gäller vid eftertaxering (prop. 1990/91:46 s. 64 och 71).

Av 49 kap. 10 § 3 framgår att skattetillägg inte ska tas ut om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt. Detta framgår av 5 kap. 8 § 5 TL och 15 kap. 7 § 4 SBL.

Nuvarande bestämmelser om att eftertaxering/efterbeskattning bara får ske om den avser belopp av någon betydelse tar sikte på underlaget för att ta ut skatt eller avgift medan beloppsgränsen för uttag av skattetillägg avser skattebeloppet. Med skattebelopp avses den faktiska skatten utom i underskottsfallen då med faktisk skatt jämföras en fjärdedel av minskningen av underskottet.

Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande från år 2005 tagit upp beloppsgränserna för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning (dnr 130 358414-05/111). Där anser Skatteverket att den harmonisering som under lång tid gällt mellan ”obetydligt belopp” och ”belopp av någon betydelse” även fortsättningsvis bör gälla. Belopp av någon betydelse vid eftertaxering respektive efterbeskattning bör därför enligt Skatteverkets uppfattning bedömas utifrån det skattebelopp som den tänkta eftertaxeringen eller efterbeskattningen skulle medföra.

Det är enklare om samtliga beloppsgränser utgår från skattebeloppet. I skatteförfarandelagen likställs inte avgifter med skatter. I paragrafen föreskrivs därför att efterbeskattning inte får beslutas om den avser ett obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp. Med obetydligt skattebelopp avses enligt Skatteverkets rättsliga ställningstagande om beloppsgränser att skattebeloppet inte överstiger tio procent av prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. År 2011 uppgår ett prisbasbelopp till 42 800 kronor. Det bör i fortsättningen vara vägledande vid bedömningen av vad som avses med att ett skattebelopp eller avgiftsbelopp är obetydligt.

Att efterbeskattning inte får avse enbart särskilda avgifter behöver inte sägas särskilt

I 5 kap. 16 § TL föreskrivs att beslut om eftertaxering inte får avse enbart särskild avgift och i 21 kap. 13 § tredje stycket SBL föreskrivs att ett beslut om efterbeskattning inte får avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift.

Före 2003 års reform av de administrativa avgifterna på skatte- och tullområdet fick särskilda avgifter beslutas genom eftertaxering om skattemyndigheten på grund av ett uppenbart förbiseende inte hade påfört särskilda avgifter. Genom reformen togs dock undantaget bort och sedan dess gäller att eftertaxering eller efterbeskattning inte i något fall får avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. Skälet till att undantaget togs

bort var att det framstod som betänkligt med hänsyn till att skattetillägg enligt den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, är att betrakta som en straffliknande påföljd (prop. 1989/90:74 s. 410 f., prop. 1996/97:100 s. 633 f. samt prop. 2002/03:106 s. 245 och 250).

Ett beslut om efterbeskattning får bara avse skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §. Det innebär att det krävs en särskild bestämmelse för att ett beslut om efterbeskattning även ska få avse särskilda avgifter. I 52 kap. anges inom vilka tider grundbeslut om särskilda avgifter ska meddelas. Tidsfristen är två år för samtliga särskilda avgifter, dvs. för förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift. Tidsfristen beräknas dock på olika sätt. Av 21, 23 och 24 §§ följer att tidsfristen för omprövning också är två år och ska beräknas på samma sätt som tvåårsfristen för grundbesluten.

Av 52 kap. 5 § följer att om skatt eller avgift som skattetillägg tas ut på beslutas genom efterbeskattning, får beslut om skattetillägg meddelas samtidigt. Några liknande bestämmelser finns av förklarliga skäl inte för förseningsavgiften och kontrollavgifterna.

Skattetillägg får alltså bara beslutas efter tvåårsfristen för grundbeslut och omprövning om skatt eller avgift beslutas samtidigt. En efterbeskattning kan därför inte avse enbart skattetillägg. När det gäller förseningsavgiften och kontrollavgifterna innebär föreslagna bestämmelser att förseningsavgiften och kontrollavgifterna aldrig kan beslutas genom efterbeskattning. Efter tvåårsfristerna för grundbeslut och omprövning kan därför ytterligare avgifter inte beslutas.

Med hänsyn till det nyss sagda behövs det inte längre någon uttrycklig föreskrift om att en efterbeskattning inte enbart får avse särskilda avgifter. Någon direkt motsvarighet till 5 kap. 16 § TL och 21 kap. 13 § tredje stycket SBL finns därför inte i förevarande lag.

Förkortad tid för efterbeskattning vid dödsfall

29 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 20 § tredje stycket TL och 21 kap. 17 § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om förkortad efterbeskattningsfrist vid dödsfall. Om den som en efterbeskattning gäller, dvs. den som ska efterbeskattas, har avlidit kan tiden för efterbeskattning förkortas. Beslut om efterbeskattning av en avliden får nämligen inte meddelas efter utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen gavs in för registrering. Det bör understrykas att efterbeskattningsfristen bara kan förkortas och alltså aldrig förlängas på grund av att den skattskyldige avlider. Med andra ord får efterbeskattning av en avliden aldrig meddelas efter sexårsfristens utgång.

Förlängd tid för efterbeskattning

30 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 20 § första stycket TL och 21 kap. 15 § SBL.

I *första stycket* föreskrivs att efterbeskattning som avser följdändringar får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades. Bestämmelsen får bara praktisk betydelse om det beslut som föranleder följdändringen meddelas sent under sexårsfristen för efterbeskattning eller efter denna frist, dvs. bara i fall där följdändringar behöver beslutas efter sexårsfristen.

I *andra stycket* anges vad som ska gälla om en skattskyldig har beviljats anstånd med betalningen av skatt eller avgift i avvaktan på beslut av kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av ett överklagande.

31 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 20 § andra stycket TL och 21 kap. 16 § SBL.

Enligt paragrafen får efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om skatt eller avgift meddelas inom ett år från utgången av den månad då beslutet i ärendet eller målet har fått laga kraft.

32 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 21 § första–tredje styckena TL samt 21 kap. 18 § och 19 § första stycket SBL.

Genom paragrafen förlängs tiden för efterbeskattning, dvs. beslut får meddelas efter sexårsfristen i 27 §. Förutsättningarna för förlängning är enligt *första stycket* att den som efterbeskattningen gäller delgavs underrättelse om misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på sådant sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69), åtalades för sådant brott eller vidtog en åtgärd på eget initiativ enligt 12 § skattebrottslagen. Tiden förlängs också om allmän domstol har beslutat att förlänga tiden för att döma till påföljd. Om någon av förutsättningarna finns får efterbeskattning beslutas inom ett år från utgången av det kalenderår då förutsättningen inträffade. Avlider den som efterbeskattningen gäller får dock beslutet enligt *andra stycket* inte meddelas senare än sex månader efter dödsfallet.

För att paragrafen ska vara tillämplig krävs givetvis att efterbeskattningen avser samma fråga som brottet.

33 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 21 § fjärde stycket TL och 21 kap. 19 § andra stycket SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om att en efterbeskattning ska undanröjas om åtal inte väcks på grund av den förundersökning som har föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning, eller åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del.

Efterbeskattning enligt 32 § får beslutas så snart den som efterbeskattningen gäller delgavs underrättelse om misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på sådant sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen, åtalades för sådant brott eller ett beslut meddelats om förlängning av preskriptionstiden enligt 14 a § skattebrottslagen.

Det är enbart beslut om efterbeskattning enligt 32 § första stycket 1 a, b eller 2 som ska undanröjas.

Att den som har vidtagit en åtgärd på eget initiativ enligt 12 § skattebrottslagen inte kommer att åtalas för brott är klart redan när efterbeskattningen beslutas och förevarande paragraf ska därför inte tillämpas i sådana fall. Det framgår av att 32 § första stycket 1 c inte nämns i förevarande paragraf.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

34 §

Paragrafen ersätter 4 kap. 22 § TL och 21 kap. 20 § SBL.

Om det som föreskrivs i 32 § gäller den som har företrätt en juridisk person, får beslut om efterbeskattning av den juridiska personen meddelas inom den förlängda tidsfristen för efterbeskattning. Detsamma gäller förutsättningarna för undanröjande av ett beslut om efterbeskattning enligt 33 §.

Omprövning av flera redovisningsperioder

35 §

Paragrafen ersätter 11 kap. 2 § andra stycket SBL.

Bestämmelsen i skattebetalningslagen gäller ändringar av beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod. Enligt förarbetena är bestämmelsen tillämplig på skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeklaration, dvs. skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.

Termen beskattningsbeslut används inte i skatteförfarandelagen utan i stället används uttrycket ”beslut om skatt eller avgift” med olika preciseringar. Skälen härför redovisas i inledningen till kommentaren till 53 kap.

Mot bakgrund av det ovan sagda begränsas tillämpningsområdet till omprövningar av beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt.

Gällande bestämmelse ska tillämpas restriktivt, dvs. bara när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt eller avgift till rätta perioder. Denna avsikt kommer dock inte till uttryck i lagtexten utan lagstiftaren har överlåtit på Skatteverket att avgöra i vilka fall det är lämpligt att hänföra skatt eller avgift för flera perioder till en enda period (prop. 1996/97:100 s. 579). Det bör dock framgå av lagtexten i vilka fall bestämmelsen ska tillämpas och i paragrafen anges därför som en förutsättning att det inte framgår till vilka perioder skatten eller avgiften ska hänföras.

Att bestämmelsen placeras i förevarande kapitel beror på att bestämmelsen i skattebetalningslagen bara gäller ändringar av beslut, dvs. omprövningar.

Om omprövningen beslutas under beskattningsåret får ändringen hänföras till den senaste redovisningsperioden. Med senaste redovisningsperioden avses omprövningens senaste period. Beslutas omprövningen efter beskattningsårets utgång, får ändringen hänföras till beskattningsårets sista period.

Följande bestämmelser i skattebetalningslagen och taxeringslagen, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 21 kap. 2 § SBL (förutsättningar för att ett beslut om preliminär skatt ska få omprövas på grund av ändringar i den skattskyldiges inkomstförhållanden), och
- 4 kap. 11 b § TL (omprövning på grund av framskjuten beskattning vid andelsbyten).

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1535 f.

67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Överklagande av Skatteverkets beslut

Beslut som får överklagas och vem som får överklaga

2 §

Paragrafen ersätter delar av 6 kap. 1 § första stycket och 3 § andra stycket TL samt delar av 22 kap. 1 § första stycket och 3 § andra stycket SBL. Den ersätter också delvis hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Bestämmelserna om överklagande gäller för alla beslut som Skatteverket fattar med stöd av skatteförfarandelagen.

I paragrafen anges vilka beslut av Skatteverket som får överklagas, dvs. vilka beslut som är överklagbara, och vem som får överklaga. Enligt 5 § får dock vissa slag av beslut inte överklagas trots att de i princip är överklagbara enligt förevarande paragraf. Av 6 § framgår att Skatteverkets beslut, med ett undantag, överklagas till förvaltningsrätten.

Att det allmänna ombudet får överklaga de beslut som anges i förevarande paragraf framgår av 3 §.

Den rätt som finns i dag för kommuner och landsting att överklaga beslut om kommunal taxering slopas, se avsnitt 20.10.

Vilka beslut får överklagas?

Enligt 6 kap. 1 § TL får Skatteverkets taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna överklagas. Eftersom taxeringslagen även gäller vid handläggningen av ärenden om särskilda avgifter omfattar överklagande-bestämmelsen även beslut om särskilda avgifter (1 kap. 1 § TL, prop. 1989/90:74 s. 413).

Med att beslut ska ha betydelse för annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna avses t.ex. att den skattskyldige skulle kunna få bidrag eller annat stöd från det allmänna med högre belopp om Skatteverket omprövade sitt beslut (jfr prop. 1989/90:74 s. 413).

I skattebetalningslagen anges inte något om vilken betydelse eller verkan ett beslut av Skatteverket ska ha för att få överklagas. Några sådana bestämmelser finns inte heller i torgkontrollagen, branschkontrollagen, kassaregisterlagen, ersättningslagen, tvångsåtgärdslagen eller lagen om deklaraationsombud.

Att det inte finns några begränsningar av vilka beslut som får överklagas innebär dock inte att alla beslut är överklagbara. Överklagbarheten begränsas nämligen av förvaltningsrättslig praxis. En förutsättning för att ett beslut ska få överklagas är att det inte har alltför obetydlig verkan för parter eller andra (prop. 1997/98:101 s. 50). Att ersättningsbeslut, beslut om tvångsåtgärder och kontrollavgifter samt beslut att registrera eller avregistrera ett deklaraationsombud har mer än obetydlig verkan för den som beslutet gäller är givet. Detsamma gäller i princip alla beslut enligt skattebetalningslagen eftersom de har betydelse för betalning eller återbetalning av skatt.

Mot bakgrund av det ovan sagda kan det förefalla meningslöst att, som i taxeringslagen, föreskriva att beslut enligt skatteförfarandelagen ska ha viss betydelse för att få överklagas. Skatteverket ska dock i likhet med i dag ompröva beslut som överklagas. I 66 kap. 2 § föreskrivs vilken verkan ett beslut ska ha för att få omprövas, vilket är nödvändigt eftersom förvaltningsrättslig praxis inte säger något om vilken effekt ett beslut måste ha för att vara omprövningsbart. Av 66 kap. 2 § följer att det bara är beslut i frågor som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna som ska omprövas.

Det är en klar fördel om det råder identitet mellan vilka beslut som får omprövas och vilka som får överklagas. Om fler beslut får överklagas än omprövas finns det nämligen risk för att enskilda överklagar bara för att få till stånd en omprövning. Vidare skulle det framstå som märkligt om Skatteverket skulle kunna avvisa en begäran om omprövning av ett beslut som får överklagas.

Med hänsyn till det som nyss har sagts behövs en bestämmelse om vilka beslut som får överklagas. Som redan har framgått bör den ha samma innehåll som bestämmelsen i 66 kap. 2 § om vilka beslut som ska omprövas.

Bestämmelsen om vilka beslut som får omprövas i 66 kap. 2 § har utformats med 4 kap. 7 § TL som förebild. Det råder identitet mellan vilka beslut som får omprövas enligt 4 kap. 7 § TL och vilka som får överklagas enligt 6 kap. 1 § TL. Den här bestämmelsen bör därför utformas med ledning av 6 kap. 1 § TL. I förevarande paragraf görs dock samma korrigeringar i ordalydelsen som i 66 kap. 2 §. I paragrafens *första stycke* anges alltså att Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller.

Det innebär alltså att uttrycket ”annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna” ersätts med det något vidare uttrycket ”annat förhållande mellan en enskild och det allmänna”.

För att ett beslut av Skatteverket ska få överklagas krävs alltså att det rör sig om ett beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna. Det innebär inte någon förändring när det gäller vilka beslut enligt skattebetalningslagen som är överklagbara. Detsamma kan sägas om ersättningsbeslut, granskningsledares beslut om tvångsåtgärder och när omhändertagna handlingar ska återlämnas samt beslut om kontrollavgifter som fattas med stöd av torgkontrollagen, branschkontrollagen, kassaregisterlagen samt beslut om registrering som i dag fattas med stöd av lagen om deklarationsombud.

Det bör nämnas att granskningsledaren utses av Skatteverket och beslutar i verkets namn (3 kap. 8 §). Ordalydelsen ”Skatteverkets beslut” omfattar därför även beslut av granskningsledaren.

I 6 kap. 1 § tredje stycket TL föreskrivs att den skattskyldige också får överklaga beslut att avvisa en begäran om omprövning av taxeringsbeslut. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen, vilket sannolikt beror på att rätten att överklaga enligt skattebetalningslagen inte är begränsad till vissa slag av beslut och att det inte anges något om vilken betydelse eller verkan ett beslut enligt skattebetalningslagen ska ha för att få överklagas.

Förarbetena till taxeringslagen ger inte någon förklaring till varför det behöver anges särskilt att Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning får överklagas (prop. 1989/90:74 s. 413). Det är dock rimligt att anta att lagstiftaren har ansett att aktuella avvisningsbeslut inte omfattas av bestämmelsen om överklagande i 6 kap. 1 § första stycket TL, som ju bara avser taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna.

Å andra sidan gäller det även Skatteverkets beslut enligt 6 kap. 5 § TL att avvisa ett överklagande som för sent inkommet. För sådana avvisningsbeslut behövs dock inte någon särskild bestämmelse om överklagande eftersom det följer av 30 § FL att ett beslut att avvisa ett överklagande som för sent inkommet får överklagas i samma ordning som beslutet i huvudsaken. Uttrycket ”i samma ordning som huvudsaken” innebär att avvisningsfrågan får överklagas till samma instans och inom samma tid som huvudfrågan (prop. 1986/87:39 s. 59 f.).

Ett beslut om att avvisa en begäran om omprövning är överklagbart eftersom den som har begärt omprövning har ett betydande intresse av att få avvisningsfrågan prövad i domstol. Men rätt att överklaga föreligger inte bara enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer utan även enligt förvarande paragraf. Ett avvisningsbeslut har inte omedelbar betydelse för beskattningen men får anses ha betydelse för något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna.

Den helt nya lydelsen av bestämmelsen om vilka beslut som får överklagas och av vem innebär alltså att det inte längre behöver anges särskilt att ett beslut att avvisa en begäran om omprövning får överklagas.

Det som har sagts ovan gäller även beslut där Skatteverket skriver av ett omprövningsärende, t.ex. på grund av att frågan har förfallit, och liknande beslut där Skatteverket avslutar ett omprövningsärende utan att pröva själva frågan i ärendet. Även sådana beslut får alltså överklagas enligt förevarande paragraf.

En av förutsättningarna för att en enskild ska få överklaga en förvaltningsmyndighets beslut är att beslutet har gått honom eller henne emot. Denna regel, som kommer till uttryck i 22 § FL, gäller dock inte inom skatteförfarandet. Enligt 6 kap. 3 § andra stycket TL får den skattskyldige överklaga ett taxeringsbeslut även om det inte har gått honom emot och i 22 kap. 3 § andra stycket SBL anges att den skattskyldige även får överklaga ett beslut som inte är till nackdel för honom eller henne (prop. 1989/90:74 s. 319 och 413 samt prop. 1996/97:100 s. 636). Det anges i *andra stycket*. Bestämmelsen behövs t.ex. i fall där Skatteverket har beslutat om slutlig skatt i enlighet med uppgifterna i deklarationen men där den skattskyldige efter beslutet kommer på att han eller hon har haft ytterligare avdragsgilla utgifter. Utan bestämmelsen skulle beslutet om slutlig skatt inte få överklagas eftersom det inte är till nackdel för den enskilde.

Vem får överklaga?

I 6 kap. 1 § första stycket TL föreskrivs att Skatteverkets beslut får överklagas av den skattskyldige. Skattskyldiga får även överklaga enligt 22 kap. 1 § SBL. Uttrycket ”den skattskyldige” ersätts med uttrycket ”den som beslutet gäller”. Ändringen görs för att det inte ska råda någon tvekan om att även den som inte är skattskyldig får överklaga om beslutet gäller denne. Genom att begreppet skattskyldig inte längre används försvinner behovet av s.k. likställighetsbestämmelser, dvs. bestämmelser som likställer den som inte är skattskyldig i ett ärende med skattskyldiga, som t.ex. huvudmän för mervärdesskattegrupper (se vidare avsnitt 7.2).

Med ”den skattskyldige” i gällande bestämmelser kan inte avses någon annan än den skattskyldige i Skatteverkets beslut, dvs. den skattskyldige som Skatteverkets beslut gäller. Den lydelse som föreslås ändrar alltså inte något i sak när det gäller vilka skattskyldiga som får överklaga.

Förutom den som beslutet gäller får det allmänna ombudet hos Skatteverket överklaga verkets beslut. Det framgår av 3 §.

Enligt 11 § andra stycket ersättningslagen får ett beslut om ersättning som har meddelats av en myndighet överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. Bestämmelsen infördes år 1994 för att dåvarande Riksskatteverket skulle kunna överklaga beslut av den tidens skattemyndigheter (prop. 1993/94:151 s. 139 och 176).

Skatteverket har ersatt Riksskatteverket och de tio skattemyndigheterna (prop. 2002/03:99) och numera fattar alltså Skatteverket alla beslut om ersättning i ärenden om skatt. Det är även verket som fattar beslut i huvudfrågan, dvs. det ärende som kostnaderna hänför sig till. Bestämmelsen om att ett ersättningsbeslut av en myndighet får överklagas av den myndighet som har rätt att överklaga beslutet i huvudfrågan är alltså överflödig och finns därför inte med i skatteförfarandelagen. Att det allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut om ersättning framgår av 3 §. Om den som har ansökt om ersättning överklagar verkets beslut är Skatteverket den enskildes motpart efter det att handlingarna i målet har överlämnats till

förvaltningsrätten. Det innebär att Skatteverket får överklaga förvaltningsrättens beslut om domstolen helt eller delvis bifaller överklagandet. Därmed är även denna del av 11 § andra stycket ersättningslagen överflödig och återfinns därför inte heller i skatteförfarandelagen.

3 §

Paragrafen ersätter 1 § lagen om allmänt ombud hos Skatteverket, delar av 6 kap. 1 § första stycket TL och delar av 22 kap. 1 § första stycket SBL. Den ersätter också delvis hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Av *första stycket* framgår att det ska finnas ett allmänt ombud hos Skatteverket som utses av regeringen.

I *andra stycket* regleras det allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut. Det allmänna ombudet får överklaga beslut som avses i 2 §. Förutsättningarna för att det allmänna ombudet ska få överklaga Skatteverkets beslut är alltså att beslutet gäller en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna.

Betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen och lagen om deklarationsombud ger inte det allmänna ombudet rätt att överklaga Skatteverkets beslut.

När det gäller betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen är det inte förvånande eftersom det är förvaltningsrätten som mer eller mindre uteslutande är första instans. I vissa akuta situationer får dock granskningsledaren fatta beslut om åtgärder men granskningsledaren ska då så snart som möjligt ansöka om åtgärden hos förvaltningsrätten. Vissa beslut om bevissäkring, som är den term som används i skatteförfarandelagen, som granskningsledaren får fatta behöver dock inte underställas förvaltningsrättens prövning genom en ansökan. Det rör sig om försegling samt eftersökande och omhändertagande av handlingar efter det att förvaltningsrätten har beslutat om bevissäkring, se vidare kommentaren till 45 kap. 13 §. Genom att bestämmelserna i betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen förs över till skatteförfarandelagen följer det av förevarande paragraf att det allmänna ombudet får överklaga beslut av granskningsledaren. Vad som avses med granskningsledare framgår av 3 kap. 8 §.

Eftersom beslut om deklarationsombud inte undantas från det allmänna ombudets rätt att överklaga kommer ombudet i fortsättningen att få överklaga sådana beslut.

Paragrafen behandlas i avsnitt 20.12.

4 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 1 § femte stycket TL och 22 kap. 15 § SBL.

I paragrafen anges att om Skatteverket har ansökt om företrädaransvar enligt 59 kap. 16 §, får företräderen överklaga beslut som omfattas av ansökan inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen.

När Skatteverket har ansökt om företrädaransvar har företräderen ett betydande intresse av att få den skattefordran eller avgiftsfordran som

ansökan gäller prövad i domstol. Det är sannolikt så att företrädaren skulle ha rätt att överklaga redan enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer.

Tiden för överklagande enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer är dock tre veckor räknat från den dag då klaganden fick del av beslutet. Det innebär att tiden för överklagande kan ha gått ut när Skatteverket ansöker om företrädaransvar. Med hänsyn härtill och till att det inte får råda någon tvekan om att företrädaren har rätt att överklaga anges i förevarande paragraf att företrädaren har rätt att överklaga inom den tid som gäller för den juridiska personen. Företrädarens rätt att överklaga inträder först när Skatteverket har ansökt om företrädaransvar hos förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 §.

Företrädaren får överklaga på det sätt som gäller för den juridiska personen. Det innebär bl.a. att Skatteverket ska behandla ett överklagande från företrädaren på samma sätt som ett överklagande från den juridiska personen själv.

Beslut som inte får överklagas

5 §

I paragrafens *första stycke* görs en uppräkningslista av de beslut av Skatteverket som inte får överklagas. Uppräkningen är uttömmande. Det innebär bl.a. att ett beslut om avslag på en ansökan om anstånd med att lämna inkomstdeklaration enligt 36 kap. kommer att få överklagas.

Lagrådet har med hänvisning till vad som anförts under 66 kap. 7 § lyft fram behovet av precisering av de olika punkterna i första stycket. Regeringen delar inte den synpunkten. Se vad som anförts i kommentaren till 66 kap. 7 §.

Punkten 1

Punkten ersätter 22 kap. 2 § första stycket 1 SBL.

Av punkten framgår att beslut som avser befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 10 § eller 13 kap. 5 § första stycket 1 inte får överklagas.

Punkten 2

Punkten ersätter 19 kap. 3 § LSK som anger att Skatteverkets beslut enligt den lagen inte får överklagas. I förhållande till beslut om föreläggande utan vite som i dag meddelas med stöd av någon av de andra lagarna som skatteförfarandelagen ska ersätta är innehållet i punkten nytt.

I denna punkt anges att beslut som avser föreläggande utan vite inte får överklagas. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 20.9.

Bestämmelser om föreläggande finns utspridda i lagen, bl.a. 7 kap., 9 kap. och 39 kap. I 44 kap. finns bestämmelser om när ett föreläggande får förenas med vite och när ett föreläggande inte får förenas med vite.

Punkten ersätter delar av 6 kap. 2 § TL, 22 kap. 2 § första stycket 2 SBL och delar av 7 § andra stycket torgkontrollagen.

Enligt denna punkt får Skatteverkets beslut om revision inte överklagas. Bestämmelser om revision finns i 41 kap.

Ett beslut som avser bevissäkring i form av en revision utgör en tvångsåtgärd enligt 45 kap. Ett sådant beslut får normalt överklagas (se dock andra stycket).

Punkten 4

Punkten ersätter delar av 32 § första stycket kassaregisterlagen.

Av denna punkt framgår det att Skatteverkets beslut om tillsyn över kassaregister inte får överklagas. Bestämmelser om tillsyn över kassaregister finns i 42 kap.

Punkten 5

Punkten ersätter delar av 7 § andra stycket torgkontrollagen, delar av 19 § första stycket branschkontrollagen och delar av 32 § första stycket kassaregisterlagen.

I punkten anges att Skatteverkets beslut om kontrollbesök inte får överklagas. Bestämmelser om kontrollbesök finns i 42 kap. Det bör nämnas att uttrycket ”särskilda kontrollåtgärder” som finns i kassaregisterlagen inte används i förevarande lags bestämmelser om kassaregister utan här omfattas åtgärderna av uttrycket kontrollbesök (42 kap. 6 och 7 §§).

Punkten 6

Punkten är helt ny.

Av punkten framgår att beslut om anstånd enligt 63 kap. 23 §, dvs. anstånd som är till fördel för det allmänna, inte får överklagas. Regeringen föreslår i avsnitt 19.12.1 att Skatteverket, om det är till fördel för det allmänna, ska få bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift. Bakgrunden till bestämmelsen är Skatteverkets nya borgenärsroll, dvs. den nya roll som har uppkommit genom att Skatteverket har tagit över de offensiva borgenärsuppgifterna från Kronofogdemyndigheten.

Med hänsyn till att den enskilde inte har någon uttrycklig rätt till anstånd enligt 63 kap. 23 § bör beslut enligt den paragrafen inte få överklagas.

Andra stycket

Innehållet i stycket saknar motsvarighet i gällande rätt.

Av detta stycke följer att 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 inte får överklagas. Nyss nämnda beslut är interimistiska. Om granskningsledaren fattar ett sådant beslut ska han

eller hon så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka hos förvaltningsrätten om bevissäkring eller betalningssäkring (enligt 46 kap. 16 § andra stycket är det Skatteverket som ska ansöka om betalningssäkring). Görs inte någon ansökan eller avslår förvaltningsrätten ansökan ska vidtagna åtgärder återgå. Vad som avses med granskningsledare framgår av 3 kap. 8 §.

Med hänsyn till det ovan sagda får aktuella beslut inte överklagas utan det är tillräckligt att granskningsledaren genom en ansökan är skyldig att inom ovan nämnda tider underställa besluten förvaltningsrättens prövning.

Andra stycket har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten med ett undantag

6 §

Paragrafen ersätter delar av 6 kap. 1 § första stycket TL och delar av 22 kap. 1 § första stycket SBL. Den ersätter också delvis hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud. Den kan även i viss mån anses ersätta 29 § första stycket tvångsåtgärdslagen och 10 § ersättningslagen.

I paragrafen föreskrivs att Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten med ett undantag, nämligen Skatteverkets beslut om befrielse från betalningsskyldighet enligt 60 kap. 1 § som överklagas till regeringen. Detsamma gäller för en annan myndighets beslut enligt nyssnämnda paragraf.

Behörig förvaltningsrätt

7–10 §§

Paragraferna ersätter 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL samt hänvisningarna till skattebetalningslagens forumbestämmelser i 6 kap. 1 § fjärde stycket TL, 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen, 10 § ersättningslagen, 20 § betalningssäkringslagen, 29 § tvångsåtgärdslagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud.

Av paragraferna framgår vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva överklaganden från fysiska och juridiska personer, dvs. det är fråga om forumbestämmelser.

Något förenklat säger skattebetalningslagens forumbestämmelser i 22 kap. 1 a–1 c §§ att beslut som gäller fysiska personer överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades och att beslut som rör juridiska personer överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte.

Av 7 § framgår att om en fysisk person överklagar ett beslut är behörig förvaltningsrätt den inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades. Vad som avses med hemortskommun

framgår av 3 kap. 10 §. I stället för att som i skattebetalningslagen använda ordalydelsen ”beslut som rör” används ”beslut som gäller”. Skälet är att i 2 § anges att Skatteverkets beslut får överklagas av den som beslutet gäller.

Av 8 och 9 §§ framgår till vilken förvaltningsrätt beslut som gäller juridiska personer ska överklagas. Även i dessa två paragrafer används ordalydelsen ”beslut som gäller” i stället för ”beslut som rör”.

Av 22 kap. 1 d § SBL framgår att forumbestämmelserna i den lagen inte gäller om regeringen för vissa ärenden har föreskrivit att överklaganden ska tas upp av annan förvaltningsrätt. Det anges i 10 §. Sådana föreskrifter finns i 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m., förkortad FAFD. Där föreskrivs att vissa av Skatteverkets beslut ska överklagas till Förvaltningsrätten i Falun. Det rör sig bl.a. om beslut om punktskatt enligt skattebetalningslagen.

Skatteverket eller det allmänna ombudet är motpart

11 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 1 § andra stycket TL och 22 kap. 1 § andra stycket SBL samt 2 § ersättningslagen. Den ersätter också delvis hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I *första stycket* föreskrivs att Skatteverket är klagandens motpart efter det att handlingarna i målet har överlämnats till förvaltningsrätten. Detta gäller dock, enligt *andra stycket*, inte om det allmänna ombudet har överklagat för då förs det allmännas talan av ombudet. Om det allmänna ombudet har överklagat är ombudet alltså inte Skatteverket motpart, vilket även gäller när ett beslut överklagas både av den som det gäller och det allmänna ombudet.

I 2 § ersättningslagen anges att det allmännas talan i en fråga om ersättning förs av samma myndighet eller allmänna ombud som för det allmännas talan i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till. Det innebär att det normalt är Skatteverket som är den enskildes motpart i ett mål om ersättning. Det allmänna ombudet är dock motpart om ombudet överklagar ett beslut om ersättning. Om ombudet har överklagat beslutet i den fråga som kostnaderna för ombud, biträde eller utredning hänför sig till och den enskilde överklagar ersättningsbeslutet, ska det allmänna ombudet även föra det allmännas talan i ersättningsfrågan. Det följer av andra meningen i andra stycket.

I tvångsätgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklara-tionsombud finns inte några bestämmelser om vem som är motpart när enskilda överklagar Skatteverkets beslut. Det innebär att 7 a § FPL är tillämplig och att Skatteverket ändå är motpart. I 7 a § FPL föreskrivs nämligen att om en enskild överklagar en förvaltningsmyndighets beslut, ska den myndighet som först beslutade i saken vara den enskildes motpart sedan handlingarna i ärendet har överlämnats till domstolen. Den bestämmelsen kommer dock inte att gälla längre utan i stället kommer förevarande paragraf att gälla.

Ett skäl till att frågan om klagandens motpart regleras i förevarande paragraf är att 7 a § FPL inte ska gälla i fall där det allmänna ombudet överklagar.

En annan aspekt är att 7 a § FPL bara tar sikte på överklaganden av enskilda och att det kan ifrågasättas om bestämmelsen gäller om t.ex. en kommun överklagar Skatteverkets beslut om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter eller beslut i frågor om fastighetsskatt eller särskild löneskatt på pensionskostnader (jfr RÅ 2000 not. 154).

Den nämnda problematiken anfördes som skäl för att reglera tvåpartsprocessen särskilt i taxeringslagen och skattebetalningslagen (prop. 2002/03:99 s. 589 f.).

En särreglering behövs även i fortsättningen och den kommer, som redan har nämnts, även att omfatta granskningsledares beslut som i dag fattas med stöd av tvångsåtgärdslagen och Skatteverkets beslut enligt ersättningslagen och lagen om deklarationsombud.

Överklagande av den som beslutet gäller

Tiden för överklagande – huvudregeln

12 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 3 § första stycket TL samt 22 kap. 3 § första stycket och 4 § SBL.

I paragrafen anges huvudregeln för när ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket.

Tiderna för överklagande i skatteförfarandelagen är enligt förevarande huvudregel antingen sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (sexårsfristen) eller två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det (tvåmånadersfristen). Sexårsfristen finns i 6 kap. 3 § första stycket TL och 22 kap. 3 § första stycket SBL. Tvåmånadersfristen finns i 22 kap. 4 § SBL.

Tvåmånadersfristen gäller bl.a. för beslut där en sexårsfrist för överklagande skulle vara meningslös, som t.ex. beslut om anstånd med betalning av skatt.

Att tiden för överklagande är sex år eller två månader är alltså huvudregeln, vilket innebär att andra överklagandetider gäller i vissa fall. Enligt 14 § får t.ex. beslut om skattetillägg överklagas så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

Dessutom finns det särskilda bestämmelser om överklagande av beslut om betalning av preliminär skatt i 15 och 16 §§. Skälet till det är att en frist på två månader skulle hindra ändringar som förbättrar överensstämelsen mellan den preliminära skatten och beräknad slutlig skatt. Möjligheten till omprövning och överklagande bör därför stå öppen så länge en sådan ändring är meningsfull. Överklagande av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt, regleras dock i förevarande paragraf.

Fristen på sex år uttrycks på olika sätt i taxeringslagen respektive skattebetalningslagen. I taxeringslagen används ordalydelsen ”före utgången av det femte året efter taxeringsåret”. I skattebetalningslagen anges att överklagandet ska ha kommit in ”senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut”. Det

är dock bara lydelsen av bestämmelserna som skiljer sig åt. I sak finns det inte någon skillnad (prop. 1996/97:100 s. 631). Med hänsyn till att överklagandebestämmelserna ska slås ihop till en bestämmelse och till att termen taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen uttrycks överklagandefristen på i stort sett samma sätt som i skattebetalningslagen. Sexårsfristen finns i förevarande paragrafs *första stycke*.

I dag dras gränsen mellan sexårs- och tvåmånadersfristen genom den uppräkningsordning som finns i 22 kap. 4 § SBL. För beslut i frågor som räknas upp där gäller tvåmånadersfristen medan sexårsfristen gäller för beslut i övriga frågor.

Denna teknik behålls i förevarande paragraf, dvs. tvåmånadersfristen ska bara gälla för beslut i de frågor som räknas upp i förevarande paragrafs *andra stycke*. Skatteverkets beslut om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter räknas inte upp i andra stycket och omfattas därför av sexårsfristen, jfr kommentaren till 66 kap. 7 §.

Lagrådet har med hänvisning till vad som anförts under 66 kap. 7 § lyft fram behovet av precisering av de olika punkterna i första stycket. Regeringen delar inte den synpunkten. Se vad som anförts i kommentaren till 66 kap. 7 §.

Punkten 1

Punkten är helt ny.

Denna punkt gäller beslut som avser registrering. Bestämmelser om registrering finns i avdelning III Registrering, närmare bestämt i 7 kap.

I avsnitt 9.3 görs bedömningen att en registrerings betydelse för deklarationsskyldigheten och för möjligheten att tillämpa omvänd - skattskyldighet för mervärdesskatt vid transaktioner med utländska näringsidkare gör att det ur konstitutionell synvinkel är motiverat att i lag inte bara ange förutsättningarna för registrering utan även när avregistrering ska ske. Det föreskrivs därför i 7 kap. 6 § att Skatteverket ska avregistrera den som inte längre ska vara registrerad om denne begär det.

Beslut i frågor om registrering har sådan betydelse för den som beslutet gäller att besluten är överklagbara. Det följer i dag av förvaltningsrättslig praxis eftersom 22 kap. 1 § SBL inte anger något om vilken betydelse eller verkan ett beslut ska ha för att få överklagas (se kommentaren till 2 §). Vilka beslut enligt förevarande lag som får överklagas framgår av 2 § och där föreskrivs att beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas. Registreringsbeslut har sådan betydelse och kommer därför att få överklagas även i fortsättningen. Det är dock inte meningsfullt att ha en överklagandetid på sex år utan för beslut som avser registrering ska tvåmånadersfristen för överklagande gälla.

Punkten 2

Punkten ersätter 22 kap. 4 § 2 SBL.

I punkten avses beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas. Tvåmånadersfristen ska alltså alltså gälla för sådana beslut, dvs. om

skatten ska tas ut som F-skatt, A-skatt eller särskild A-skatt. Bestämmelser om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas ges i 8 och 9 kap. För beslut som avser själva betalningen, dvs. debiteringen av F-skatt och särskild A-skatt samt beslut om preliminär A-skatt är dock tvåmånadersfristen inte lämplig. Skälet till det är att en frist på två månader skulle hindra ändringar som förbättrar överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och beräknad slutlig skatt. Möjligheten till överklagande bör därför stå öppen så länge en sådan ändring är meningsfull. Bestämmelser som möjliggör detta finns i 15 och 16 §§.

Den här punkten omfattar av i princip samma skäl inte heller beslut om särskild inkomstskatteredovisning enligt 13 kap. Att sådana beslut kan överklagas så länge en ändring är meningsfull framgår av 17 §.

Punkten 3

Punkten ersätter 22 kap. 4 § 5 och 7 SBL.

Enligt den här punkten ska även beslut som avser uppgifts- och dokumentationsskyldighet omfattas av tvåmånadersfristen. Med uppgifts- och dokumentationsskyldighet avses frågor som regleras under avdelning VI om kontrolluppgifter, deklarationer och övriga uppgifter samt avdelning VII om dokumentation. Som exempel på beslut kan nämnas beslut som avser anstånd med att lämna uppgift enligt 36 kap. och beslut om redovisning av arbetsgivaravgifter för utländska avgiftsskyldiga enligt 26 kap. 38 §.

Ett annat exempel är Skatteverkets beslut om undantag från de skyldigheter som följer av skyldigheten att använda kassaregister (39 kap. 9 §). Dessa beslut överklagas i dag enligt förvaltningslagen (prop. 2006/07:105 s. 79) men kommer alltså i fortsättningen att överklagas enligt förevarande bestämmelser. Det innebär att tiden för överklagande förlängs från tre veckor till två månader.

Punkten 4

Punkten ersätter 9 § första och andra styckena lagen om deklarationsombud.

Skatteverkets beslut att registrera eller avregistrera ett deklarationsombud får enligt bestämmelser i 9 § lagen om deklarationsombud överklagas hos den förvaltningsrätt som är behörig enligt forumbestämmelserna i skattebetalningslagen. Överklagandet ska ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

För att undvika flera olika tider för överklagande ges i skatteförfarandelagen inte någon särskild överklagandetid för beslut om deklarationsombud utan vid överklagande av sådana beslut gäller i fortsättningen tvåmånadersfristen.

Bestämmelser om deklarationsombud finns i 6 kap. 4–8 §§.

Punkten 5

Punktens innehåll är till stora delar helt nytt.

Denna punkt avser beslut om tvångsåtgärder, dvs. beslut om föreläggande vid vite, bevissäkring och betalningssäkring. Bestämmelser om tvångsåtgärder finns i avdelning X Tvångsåtgärder.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Av den här punkten följer att tiden för överklagande ska vara två månader.

Betalningssäkring beslutas av förvaltningsrätten men granskningsledaren får besluta att ta egendomen i förvar om det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut. Om granskningsledaren fattar ett interimistiskt beslut ska han eller hon så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka hos förvaltningsrätten om betalningssäkring. Av 5 § andra stycket framgår att sådana interimistiska beslut inte får överklagas eftersom besluten ändå ska prövas av förvaltningsrätten.

Även när det gäller bevissäkring finns interimistiska beslut som enligt 5 § andra stycket inte får överklagas. En annan likhet med betalningssäkring är att det är förvaltningsrätten som fattar besluten. I vissa mindre ingripande fall får dock granskningsledaren besluta om bevissäkring. Vilka fall det rör sig om regleras i 45 kap. 13 § andra stycket. För sådana beslut ska den här punkten gälla.

Granskningsledarens beslut om tvångsåtgärder får enligt 29 § första stycket tvångsåtgärdslagen överklagas hos förvaltningsrätten (prop. 1993/94:151 s. 163 f. och prop. 2002/03:99 s. 304). Någon tid för överklagande anges inte i tvångsåtgärdslagen. Det innebär att förvaltningslagen gäller och att överklagandet ska ha kommit in inom tre veckor från det att den som överklagar fick del av beslutet.

En överklagandetid på två månader kan tyckas väl lång för beslut där frågan normalt hinner förfalla under överklagandetiden, som t.ex. en granskningsledares beslut om försegling. En överklagandetid om två månader bidrar dock till att regelverket blir lättare att överblicka. Tiden för överklagande av granskningsledares beslut om tvångsåtgärder förlängs alltså till två månader.

Punkten 6

Punkten ersätter 22 kap. 4 § 9 och 10 SBL.

I punkten anges att beslut om kontrollavgift omfattas av tvåmånadersfristen.

I dag gäller tvåmånadersfristen för överklagande av beslut om kontrollavgift enligt branschkontrollagen och kassaregisterlagen.

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att skattebetalningslagen inte bara tillämpas vid bestämmande, debitering och betalning av nyss nämnda kontrollavgifter utan även i fråga om kontrollavgift enligt torgkontrollagen. Kontrollavgift enligt torgkontrollagen räknas dock inte upp i 22 kap. 4 § SBL. Att avgiften inte finns med där innebär att sexårsfristen gäller vid överklagande av beslut om kontrollavgift enligt torgkontrollagen.

Skattebetalningslagen innehåller även egna bestämmelser om kontrollavgift. Avgiften ska tas ut av näringsidkare som omsätter investeringsguld och som bryter mot skyldigheten att kontrollera

identiteten hos köpare av sådant guld (15 kap. 9 § SBL). Inte heller beslut om denna kontrollavgift finns med i uppräknningen i 22 kap. 4 § SBL, vilket innebär att vid överklagande gäller sexårsfristen och inte tvåmånadersfristen.

Skyldigheterna att föra personalliggare, ha kassaregister, dokumentera vem som hyr plats för torg- och marknadshandel samt dokumentera identifikationsuppgifter för köpare av investeringsguld samlas i 39 kap. Bestämmelserna om kontrollavgifter finns i 50 kap. När ett beslut om kontrollavgift senast ska meddelas regleras i 52 kap. 9 §.

För beslut om kontrollavgifter är det rimligt med en överklagandetid på två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. I förarbetena till branschkontrollagen uttalades att de bedömningar som kan bli aktuella i ett ärende om kontrollavgift inte motiverar en längre tidsfrist för omprövning och överklagande än två månader (prop. 2005/06:169 s. 55 f.). Att sexårsfristen gäller för vissa andra kontrollavgifter synes dock inte vara resultatet av något övervägande från lagstiftarens sida. I fortsättning ska tvåmånadersfristen gälla generellt vid överklagande av samtliga beslut om kontrollavgifter.

Punkten 7

Punkten är helt ny.

I punkten föreskrivs att tvåmånadersfristen gäller för beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag. Bestämmelserna i ämnet finns i 58 kap.

Bestämmelserna i 58 kap. innebär att Skatteverket på grundval av en skalbolagsdeklaration får besluta om säkerhet för slutlig skatt ska ställas. Se kommentaren till 58 kap. 1 §. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska Skatteverket besluta om skälig ersättning.

Skatteverkets beslut om att säkerhet ska ställas och om att ta säkerheten i anspråk räknas inte upp i 22 kap. 4 § SBL och kan inte heller anses omfattas av någon av punkterna i den paragrafen. Det innebär att sexårsfristen gäller för Skatteverkets beslut i ärenden om undantag från skalbolagsbeskattning. En så lång tid för överklagande är dock med hänsyn till frågornas karaktär inte motiverad och därför föreskrivs att tiden för överklagande ska vara två månader.

Det bör nämnas att redan i dag är tiden för överklagande två månader i fråga om Skatteverkets beslut om säkerhet som villkor för anstånd och när sådan säkerhet får tas i anspråk. Det följer av 22 kap. 4 § 5 SBL och kommer i fortsättningen att följa av punkten 8 i förevarande paragraf.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för ställd säkerhet hänvisar 11 kap. 12 § SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen.

I 11 § första stycket ersättningslagen föreskrivs att ett ersättningsbeslut som har meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänförs till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet. Om ersättningsbeslutet inte fattas i samband med avgörandet i huvudfrågan gäller överklagande-

tiden i 23 § andra stycket FL, vilket innebär att överklagandetiden är tre veckor.

Frågan om ersättning är inte aktuell när beslutet om ställande av säkerhet meddelas utan det blir den först när det står klart att säkerheten inte behöver tas i anspråk, dvs. när den slutliga skatten har betalats. Ett beslut om ersättning för ställd säkerhet meddelas med andra ord aldrig i samband med att Skatteverket avgör om säkerhet ska krävas för rätt till undantag. Tiden för överklagande av beslut om ersättning för ställd säkerhet behöver därför inte anpassas till tiden för överklagande av beslutet om själva säkerheten.

Även för beslutet om ersättning ska överklagandetiden vara två månader. Beslut om ersättning behöver inte nämnas särskilt utan de omfattas av förevarande punkts ordalydelse. Se även kommentaren till 58 kap. 4 §.

Punkten 8

Punkten ersätter 22 kap. 4 § 5 SBL.

Enligt den här punkten ska tvåmånadersfristen också gälla för beslut som avser betalning eller återbetalning av skatt eller avgift. Med sådana beslut avses beslut i frågor som regleras i avdelning XIV om betalning och återbetalning av skatter och avgifter, närmare bestämt 61–65 kap. I 63 kap. finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter och i likhet med vad som gäller enligt 22 kap. 4 § 5 SBL ska tvåmånadersfristen gälla för beslut om anstånd. Andra beslut som tvåmånadersfristen gäller för är t.ex. beslut om befrielse från kostnadsränta enligt 65 kap. 15 §.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för säkerhet som har ställts som villkor för anstånd hänvisar 17 kap. 13 § andra stycket SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen. Bestämmelserna om säkerhet som villkor för anstånd och ersättning för ställd säkerhet finns i 63 kap. 8–10 §§.

I 11 § första stycket ersättningslagen föreskrivs att ett ersättningsbeslut som har meddelats i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet. Om ersättningsbeslutet inte fattas i samband med avgörandet i huvudfrågan gäller överklagandetiden i 23 § andra stycket FL, vilket innebär att överklagandetiden är tre veckor.

Frågan om ersättning är inte aktuell när beslutet om anstånd och ställande av säkerhet meddelas utan det blir den först när det står klart att säkerheten inte behöver tas i anspråk, dvs. när anståndstiden har gått ut. Ett beslut om ersättning för ställd säkerhet meddelas med andra ord aldrig i samband med avgörandet av anståndsfrågan utan de båda frågorna avgörs, i de fall ersättning är aktuell, alltid separat. Tiden för överklagande av beslut om ersättning för ställd säkerhet behöver därför inte anpassas till tiden för överklagande av beslutet om anstånd.

Även för beslut om ersättning ska överklagandetiden vara två månader. Beslut om ersättning behöver inte nämnas särskilt utan de omfattas, i

I dag anges särskilt i 22 kap. 4 § 8 SBL att för beslut om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b § SBL är tiden för överklagande två månader. Den sistnämnda bestämmelsen finns i 64 kap. 6 §. Beslut om sådan återbetalning täcks alltså av den här punkten och behöver därför inte längre anges särskilt.

Punkten 9

Punkten är helt ny.

Av punkten framgår att tvåmånadersfristen även gäller för beslut som avser verkställighet. Bestämmelser om verkställighet finns i avdelning XVI Verkställighet.

Det är dock viktigt att framhålla att en del beslut verkställs av Kronofogdemyndigheten. Beslut på verkställighetsstadiet som fattas av Kronofogdemyndigheten överklagas inte enligt bestämmelserna i förevarande kapitel. För sådana beslut finns nämligen särskilda bestämmelser om överklagande i anslutning till föreskrifterna om verkställigheten.

Beslut om betalningssäkring verkställs enligt 69 kap. 13 § av Kronofogdemyndigheten. Av 18 § samma kapitel följer att Kronofogdemyndighetens beslut får överklagas enligt bestämmelserna om överklagande i 18 kap. utskökningsbalken. Det innebär bl.a. att besluten överklagas hos tingsrätten.

Även beslut om bevissäkring verkställs av Kronofogdemyndigheten och då gäller också bestämmelserna om överklagande i 18 kap. utskökningsbalken (69 kap. 3 och 18 §§).

Om det kan ske obehindrat får dock granskningsledaren verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler. Det är vidare granskningsledaren som enligt 69 kap. 12 § beslutar när handlingar och annat som har tagits om hand ska återlämnas.

För granskningsledarens beslut gäller bestämmelserna om överklagande av Skatteverkets beslut i förevarande kapitel. Att tiden för överklagande är två månader följer av den här punkten som omfattar beslut som avser verkställighet. Dit hör bl.a. granskningsledarens beslut att vid verkställigheten av ett beslut om bevissäkring ta om hand tekniskt hjälpmedel med stöd av 69 kap. 9 § andra stycket.

Ett annat exempel på beslut som omfattas av den här punkten är Skatteverkets beslut att återta en fordran från indrivning enligt 70 kap. 5 §.

En överklagandetid på två månader kan uppfattas som väl lång när det gäller vissa beslut. Det rör sig om fall där frågan normalt hinner förfalla under överklagandetiden. En överklagandetid om två månader bidrar dock till att regelverket blir lättare att överblicka.

Det bör avslutningsvis nämnas att det inte är givet att alla beslut som avser verkställighet är överklagbara. Enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer får beslut på verkställighetsstadiet normalt inte överklagas. Ett beslut under verkställigheten kan dock ha sådana självständiga verkningar att en rätt att överklaga är

motiverad. Här handlar det om att pröva om ett beslut som avser verkställighet har sådana självständiga verkningar att det är överklagbart enligt 2 §. De beslut som har nämnts ovan hör givetvis till den kategorin.

Punkten 10

Punkten är helt ny.

Av den här punkten framgår det att tvåmånadersfristen gäller för beslut som avser avvísning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd. I 6 kap. 1 § tredje stycket TL anges att den skattskyldige också får överklaga beslut att avvisa en begäran om omprövning av taxeringsbeslut. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i skattebetalningslagen, vilket sannolikt beror på att rätten att överklaga enligt skattebetalningslagen inte är begränsad till vissa slags beslut och att det inte anges något om vilken betydelse eller verkan ett beslut enligt skattebetalningslagen ska ha för att få överklagas.

I kommentaren till 2 § dras slutsatsen att det följer av den paragrafen att Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning får överklagas och att sådana beslut därför inte behöver regleras särskilt. När det gäller beslut om liknande åtgärder, som t.ex. att skriva av ett ärende med hänsyn till att frågan har förfallit, finns det i dag inte någon särskild reglering. Även sådana beslut är dock överklagbara enligt 2 §. I den här punkten föreskrivs att tvåmånadersfristen gäller för beslut att avvisa en begäran om omprövning eller någon annan liknande åtgärd.

När det gäller Skatteverkets beslut att avvisa ett överklagande finns det i dag inte några särskilda bestämmelser om överklagande. Skälet till det är sannolikt att enligt 30 § FL får ett beslut att avvisa ett överklagande som för sent inkommet överklagas i samma ordning som beslutet i huvudsaken. Uttrycket ”i samma ordning som huvudsaken” innebär att avvísningsfrågan får överklagas till samma instans och inom samma tid som huvudfrågan (prop. 1986/87:39 s. 59 f.).

Regleringen i förvaltningslagen innebär alltså att för vissa avvísningsbeslut gäller sexårsfristen medan tvåmånadersfristen gäller för andra. Det är ingen rimlig ordning och därför föreskrivs i punkten att oavsett vad ärendet gäller ska tiden för att överklaga Skatteverkets beslut att avvisa ett överklagande och liknande beslut vara två månader.

Med beslut om andra liknande åtgärder avses, som redan har nämnts, bl.a. beslut om att skriva av ett omprövningsärende på grund av att frågan har förfallit men dit hör överhuvudtaget beslut som innebär att Skatteverket avslutar ett ärende utan att pröva frågan i ärendet.

Det bör nämnas att Skatteverket inte får avvisa ett överklagande på annan grund än att det är för sent inkommet och att verket inte heller får skriva av sådana ärenden. Skatteverket får alltså bara avsluta ett överklagandeärende genom att avvisa överklagandet som för sent inkommet eller genom att ändra det överklagade beslutet så som klaganden har begärt.

13 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 3 § första stycket andra meningen TL och 22 kap. 3 § första stycket andra meningen SBL.

I paragrafen ges en förlängd tid för överklagande av beslut som meddelas sent under överklagandeperioden.

Oberoende av om sexårsfristen har gått ut eller inte får ett överklagande nämligen komma in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet meddelades efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och den som beslutet gäller har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år (tvåmånadersventilen).

Ett syfte med de långa tiderna för omprövning och överklagande är att Skatteverket inte ska behöva delge skattskyldiga sina beslut. När det gäller tvåmånadersventilen för överklagande har det dock ansetts att beslut som fattas efter den 30 juni det sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut ska delges den skattskyldige (prop. 1989/90:74 s. 321).

I 11 § tredje stycket taxeringsförfordningen (1990:1236) och 63 § tredje stycket skattebetalningsförfordningen (1997:750) föreskrivs att den skattskyldige ska delges beslut som meddelas efter den 30 juni det sjätte året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. De beslut som ska delges är beslut där den skattskyldige inte har fått fullt bifall till sin begäran om omprövning och beslut där Skatteverket på eget initiativ har omprövat till den skattskyldiges nackdel. Även i fortsättningen bör delgivning ske och en föreskrift om det bör därför tas in i förordningen till förevarande lag.

Tiden för omprövning är också försedd med en tvåmånadersventil för sena beslut. Se därför även kommentaren till 66 kap. 8 § och avsnitt 20.6.

*Förlängd tid för överklagande av beslut om skattetillägg**14 §*

Paragrafen ersätter 6 kap. 4 § TL och 22 kap. 5 § SBL.

Av paragrafen framgår att ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

*Överklagande av beslut om preliminär skatt**15 och 16 §§*

Paragraferna ersätter 22 kap. 4 § 1, 3, 4 och 6 SBL.

Tiden för överklagande av beslut som avser debitering av preliminär skatt, tillämplig skattetabell och särskild beräkningsgrund för skatteavdrag är i dag två månader räknat från den dag då den som beslutet gäller fick del av detsamma.

I 11 kap. 3 § SBL finns särskilda tidsfrister för beslut om debitering av preliminär skatt. Efter inkomstårets utgång får beslut om debitering av

preliminär skatt fattas endast om det finns särskilda skäl. Efter den 30 juni året efter inkomståret får beslut inte fattas.

Någon tidsfrist för den skattskyldiges begäran om ändrad beräkning av F-skatt och särskild A-skatt enligt 6 kap. 5 § SBL finns inte. I förarbetena anges att paragrafen är tillämplig både under och efter inkomståret och att den skattskyldige måste lämna in en ansökan inom sådan tid att den kan behandlas senast den 30 juni taxeringsåret (prop. 1996/97:100 s. 550). Det tycks alltså vara Skatteverkets beslutsfrist som är avgörande för när en skattskyldig senast måste begära ändrad beräkning.

Regeringen föreslår i avsnitt 10.5 att det inte ska finnas några särskilda bestämmelser om ändrad beräkning. Det första beslutet om debitering av preliminär skatt ska vara grundbeslutet och samtliga beslut om debitering som fattas därefter ska vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts alltså av en rätt att begära omprövning.

I kommentaren till 66 kap. 13 och 14 §§ gör regeringen bedömningen att för grundbeslut om preliminär skatt är det inte lämpligt att ha en omprövningsfrist på två månader. Den skattskyldige bör t.ex. i juli kunna begära omprövning av grundbeslutet som har fattats i januari. Tiden för omprövning ska alltså inte hindra ändringar som mer än obetydligt skulle förbättra överensstämmelse mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten. En annan utgångspunkt är att ändringen ska hinna få effekt innan slutskatteberäkningen. Med hänsyn till det nyss sagda föreslår regeringen i 66 kap. 13 § första stycket att en begäran om omprövning av debiterad preliminär skatt ska ha kommit in före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret.

Det ovan sagda har även relevans för tiden för överklagande av grundbeslut och omprövningsbeslut om debitering av preliminär skatt. Möjligheten att överklaga bör alltså stå öppen så länge en eventuell ändring hinner få effekt. Tiden för överklagande bör därför vara densamma som tiden för omprövning, vilket innebär att överklagandet ska ha kommit in före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret. Detta föreskrivs i 15 § första stycket.

För att den skattskyldige ska ha en reell möjlighet att överklaga beslut som meddelas sent under överklagandeperioden föreslås en förlängd överklagandetid i 15 § andra stycket. Den förlängda tiden gäller beslut som fattas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret. För sådana beslut utsträcks överklagandetiden till två månader räknat från den dag då beslutet meddelades.

Eftersom regeringen i avsnitt 19.6.2 föreslår att preliminär skatt i fortsättningen ska betalas för beskattningsår och inte inkomstår räknas tidsfristen från beskattningsårets utgång.

Av 3 kap. 5 § framgår att särskilda regler om vad som avses med beskattningsår i denna paragraf gäller för dem som har ett beskattningsår med en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

De skäl som har anförts för att gå ifrån tvåmånadersfristen är inte giltiga för beslut om godkännande för F-skatt m.m., dvs. beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska tas ut. För överklagande av sådana beslut ska därför tvåmånadersfristen alltså gälla, vilket när det gäller överklagande följer av 12 § andra stycket 2.

Nästa fråga är hur länge den skattskyldige ska kunna överklaga beslut om preliminär A-skatt, dvs. beslut om tillämplig skattetabell eller särskild beräkningsgrund. Även när det gäller preliminär A-skatt ska det första beslutet vara ett grundbeslut och samtliga beslut om skatteavdrag som fattas därefter ska vara omprövningsbeslut. Rätten att ansöka om ändrad beräkning ersätts med andra ord av en rätt att begära omprövning.

Av förarbetena till skattebetalningslagen framgår att en ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag kan lämnas in fram till den tidpunkt då den skattskyldige har fått besked om den slutliga skatten (prop. 1996/97:100 s. 564). Frågan får dock anses ha förfallit redan vid beskattningsårets utgång. Efter den tidpunkten kan nämligen skatteavdraget inte ändras. Någon sådan ändring är inte heller nödvändig för att förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt ska kunna ske enligt 64 kap. 5 §.

Mot bakgrund av det ovan sagda bör överklagandetiden i likhet med omprövningstiden i vart fall inte sträcka sig längre än beskattningsåret. Den skattskyldige har rätt att förvänta sig att ett överklagande som lämnas in i tid också hinner behandlas i sådan tid att en ändring får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Tidpunkten då överklagande senast ska ske bör därför väljas så att det finns en realistisk möjlighet för Skatteverket att fatta ett omprövningsbeslut före den sista utbetalningen under inkomståret. Å andra sidan är inte avsikten att begränsa möjligheterna till överklagande under beskattningsåret, vilket talar för att en så sen tidpunkt som möjligt bör väljas. I kommentaren till 66 kap. 14 § gör regeringen bedömningen att en lämplig avvägning uppnås om omprövning får begäras till och med utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Om samma tid väljs som överklagandefrist kommer förvaltningsrätten inte alltid att hinna meddela beslut före det att frågan har förfallit, dvs. innan beskattningsårets sista skatteavdrag. Så kan bli fallet när den skattskyldige överklagar sent under överklagandeperioden. Det är dock inte skäl nog för att ha en annan tid för överklagande än för omprövning eftersom det skulle begränsa möjligheterna att överklaga. Att vissa inte hinner få sitt överklagande prövat bör även ses i ljuset av att en ändring av skatteavdraget inte är nödvändigt för att preliminär skatt ska kunna betalas tillbaka i förtid (64 kap. 5 §). Mot bakgrund av detta förekriivs i 16 § att ett överklagande ska ha kommit in före utgången av beskattningsårets näst sista månad, dvs. samma tid som för omprövning.

Det som ovan sägs om beslut om preliminär A-skatt gäller även beslut enligt 10 kap. 9 eller 10 § om befrielse från skatteavdrag och beslut enligt 11 kap. 12 § om att underlaget för beräkning av skatteavdrag ska bestämmas utan hänsyn till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa. Överklagandefristen i 16 § ska därför även gälla sådana beslut.

Även här bör noteras att för omprövning och överklagande av beslut som avser på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, som F-skatt, A-skatt eller särskild A-skatt, ska tvåmånadersfristen gälla också i fortsättningen. När det gäller överklagande följer detta av 12 § andra stycket 2.

Lagrådet väcker frågan om ett konkursbo och Kronofogdemyndigheten också bör ha möjlighet att överklaga beslut om preliminär A-skatt enligt 16 §. Varken ett konkursbo eller Kronofogdemyndigheten kan enligt

22 kap. SBL överklaga ett sådant beslut från Skatteverket som avses i 8 kap. 27 § SBL, dvs. ett beslut att skatteavdrag ska göras med mindre belopp än som annars skulle ha gällt. Den gällande ordningen behålls alltså i skatteförfarandelagen.

Prop. 2010/11:165

Överklagande av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

17 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Enligt 13 kap. 1 § beslutar Skatteverket om skatt för en fysisk person ska redovisas och betalas enligt bestämmelserna för att ta ut skatt enligt SINK, s.k. beslut om särskild inkomstskatteredovisning. Besluten om särskild inkomstskatteredovisning ligger till grund för hur skatten ska redovisas och betalas. Om ett sådant beslut har meddelats och en svensk utbetalare känner till det, ska utbetalaren göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt.

Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning förlorar sitt syfte om de aktuella inkomsterna redan har betalats ut. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska alltså meddelas i förväg eller under löpande beskattningsår.

Frågan om särskild inkomstskatteredovisning förfaller alltså när beskattningsårets sista utbetalning har gjorts. Efter den tidpunkten finns det därför inte skäl att överklaga ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning. Överklagandetiden bör därför inte sträcka sig längre än till beskattningsårets utgång.

Den skattskyldige har rätt att förvänta sig att ett överklagande som lämnas in i tid också hinner behandlas i sådan tid att ett omprövningsbeslut får effekt på beskattningsårets sista skatteavdrag. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning bör därför få överklagas fram till och med utgången av beskattningsårets näst sista månad. Det är samma tidsfrist som gäller för att begära omprövning av sådana beslut, se 66 kap. 16 §. Valet av denna överklagandefrist innebär att förvaltningsrätten inte alltid kommer att hinna meddela beslut innan frågan har förfallit, dvs. innan beskattningsårets sista skatteavdrag. Så kan bli fallet när den skattskyldige överklagar sent under överklagandeperioden. Det är dock inte skäl nog för att ha en annan tid för överklagande än för omprövning eftersom det skulle begränsa möjligheterna att överklaga.

Det som har sagts om ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning gäller även för ett beslut enligt 13 kap. 5 § första stycket 1 om befrielse från skatteavdrag för särskild inkomstskatt. Även ett överklagande av ett sådant sistnämnt beslut ska därför ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Om den skattskyldige anser att skatteavdrag har gjorts med för högt belopp får den skattskyldige, om avdrag för preliminär skatt har gjorts, vända sig till Skatteverket och begära att ett beslut om särskild inkomstskatt fattas. Fattar Skatteverket ett sådant beslut ska verket samtidigt i ett beslut om slutlig skatt bestämma den slutliga skatten till noll kronor. Effekten av besluten blir att den skattskyldige kommer att tillgodoräknas överskjutande belopp, dvs. ett belopp motsvarande

skillnaden mellan gjorda skatteavdrag för preliminär skatt och den beslutade särskilda inkomstskatten. Prop. 2010/11:165

Anser Skatteverket att den skattskyldige ska beskattas enligt inkomstskattelagen, kan den skattskyldige begära omprövning av eller överklaga beslutet om slutlig skatt och hävda att beskattning i stället ska ske enligt SINK eller A-SINK.

Om den skattskyldige anser att skatteavdrag för särskild inkomstskatt har gjorts med för högt belopp, får han eller hon ansöka om att överskjutande belopp ska tillgodoräknas honom eller henne (54 kap. 3 §).

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkt. Orden ”för särskild inkomstskatt” har infogats efter ”skatteavdrag”.

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

18 §

Paragrafen ersätter 11 § första stycket ersättningslagen.

I paragrafen regleras när ett överklagande av ett beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning ska ha kommit in till Skatteverket.

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. Med i annat fall avses beslut om ersättning som inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Paragrafen behandlas i avsnitt 14.3.

Överklagande som lämnas till domstol och rättidsprövning

19 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 5 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 6 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud.

I *första stycket* föreskrivs att 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. Stycket har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Därutöver har orden ”i stället för till Skatteverket” lagts till. Lagrådet förordar dock att innehållet i första stycket ska infogas i en ny paragraf och att rubriken till paragrafen ska vara ”Överklagande som lämnas till domstol”. Regeringen delar inte den synpunkten (jfr 66 kap. 18 §, där motsvarande innehåll regleras i första stycket). Regeringen väljer vidare att delvis följa

Lagrådets förslag på lydelse av rubrik samt att införa två nya rubriker till paragraferna 20 och 21 §§ respektive 22 §.

I 6 kap. 5 § tredje stycket TL anges det att överklagandet ”omedelbart” ska sändas över till Skatteverket. Det är en grundprincip att mål och ärenden ska handläggas utan onödiga dröjsmål och avgöras så snart som möjligt. Redan av dessa allmänna principer följer alltså ett krav på skyndsam handläggning (prop. 1982/83:134 s. 23). Kravet att ett överklagande omedelbart ska sändas över till Skatteverket tillför alltså inte något och får därför inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Av 12–18 §§ framgår att ett överklagande ska ges in till Skatteverket. I förevarande paragrafs *andra stycke* föreskrivs att det är Skatteverket som prövar om överklagandet har kommit in i rätt tid och att verket ska avvisa överklagandet om det har kommit in för sent. Från skyldigheten att avvisa för sena överklaganden finns dock två undantag. Enligt *tredje stycket 1* ska ett för sent överklagande inte avvisas om förseningen beror på att Skatteverket har lämnat en felaktig underrättelse om hur man överklagar. Avvisning ska, enligt *tredje stycket 2*, inte heller ske om ett överklagande som har kommit in för sent till Skatteverket kom in inom överklagandetiden till en allmän förvaltningsdomstol.

Ersättningslagen och tvångsätgärdslagen innehåller inte några bestämmelser om till vilken myndighet ett överklagande av Skatteverkets beslut ska ges in. Det innebär att förvaltningslagen är tillämplig och där sägs i 23 § andra stycket att ett överklagande ska ges in till den myndighet som har meddelat beslutet. Ett överklagande av ett beslut av Skatteverket ska alltså ges in till Skatteverket.

I ersättningslagen och tvångsätgärdslagen finns vidare inga bestämmelser om vilken myndighet som ska pröva om ett överklagande har kommit in i rätt tid. Enligt 24 § första stycket FL, som då blir tillämplig, ska rättidsprövningen göras av den myndighet som har meddelat det överklagade beslutet, dvs. Skatteverket. Om överklagandet har kommit in för sent följer av nämnda lagrum i förvaltningslagen att Skatteverket ska avvisa överklagandet. I 24 § andra och tredje styckena FL görs undantag från huvudregeln att för sena överklaganden ska avvisas. Undantagen täcker samma situationer som undantagen i 6 kap. 5 § första och andra styckena TL.

Att i den här lagen föreskriva samma sak som i förvaltningslagen kan förefalla meningslöst. Å andra sidan anges det i 20 § att Skatteverket ska ompröva det överklagade beslutet; en omprövningsskyldighet som skiljer sig från den i förvaltningslagen. Skatteverket ska bara ompröva beslut som har överklagats i rätt tid eller som med tillämpning av undantagen ska prövas ändå. Detta kan givetvis uttryckas med en hänvisning till förvaltningslagen, t.ex. ”Om överklagandet inte ska avvisas enligt förvaltningslagen ska Skatteverket ompröva det överklagade beslutet”. Regelverket blir dock mer sammanhållet och därmed tydligare om det framgår i skatteförfarandelagen att Skatteverket ska göra rättidsprövningen och, med två undantag, avvisa för sena överklaganden. Någon hänvisning till förvaltningslagen behövs då inte heller.

Med hänsyn till det ovan sagda är det bättre att reglera hela förfarandet för överklagande i skatteförfarandelagen i stället för delvis i den här lagen och delvis i förvaltningslagen. Innehållet i 6 kap. 5 § TL förs därför över till skatteförfarandelagen.

Även om det inte har någon betydelse i sak bör det nämnas att bestämmelserna om rättidsprövning och avvísning i förvaltningslagen inte längre ska tillämpas på Skatteverkets beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, och tvångsåtgärder, eller bevissäkring som termen är i den här lagen. För sådana beslut gäller i fortsättningen förevarande paragraf.

Omprövning av det överklagade beslutet

20 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 6 § första stycket TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 6 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud.

Paragrafen ska även tillämpas vid överklagande av Skatteverkets beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning och en granskningsledares beslut om bevissäkring. När sådana beslut överklagas i dag omprövar Skatteverket dessa enligt 27 § FL eftersom det varken i ersättningslagen eller tvångsåtgärdslagen finns någon hänvisning till omprövningsförfarandet i 6 kap. 5–7 §§ TL.

Av paragrafen framgår att Skatteverket snarast ska ompröva ett överklagat beslut. Av paragrafen framgår även att Skatteverkets skyldighet att ompröva ett överklagat beslut bara gäller om överklagandet inte ska avvisas och det inte heller finns hinder mot omprövning. Det bör nämnas att det redan i 66 kap. 2 § första stycket 2 anges att Skatteverket är skyldigt att ompröva beslut som överklagas. Aktuell bestämmelse kan därför ses som en upprepning. Att upprepa skyldigheten är dock från tydlighetssynpunkt att föredra framför att låta den ena paragrafen hänvisa till den andra.

När det gäller hinder mot omprövning anger gällande bestämmelse bara sådant hinder som avses i 4 kap. 8 § TL. I den paragrafen föreskrivs att Skatteverket inte får ompröva en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, s.k. res judicata. Av 4 kap. 12 § TL följer dock att Skatteverket trots res judicata får ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätten eller kammarrätten genom ett beslut som har fått laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen.

Förbudet mot att ompröva frågor som är res judicata och undantaget för omprövning vid ny eller ändrad praxis ges i 66 kap. 3 §. Anledningen till att förevarande paragraf inte hänvisar till nyssnämnda paragraf är att res judicata inte är det enda hindret mot omprövning som ska beaktas av Skatteverket.

Omprövning ska nämligen inte heller ske om den överklagade frågan redan ligger för överprövning i någon av de allmänna förvaltningsdomstolarna, s.k. litis pendens.

I förarbetena till taxeringslagen uttalades att inom förvaltningsrätten tillämpas rättegångsbalkens bestämmelser om rättskraft analogt (prop. 1989/90:74 s. 402). Det innebär att omprövning inte ska ske om en fråga

är res judicata och inte heller vid litis pendens. Skälet till att regeln om litis pendens inte lagfästes i samband med att omprövningsförfarandet infördes var att den ansågs gälla ändå i förvaltningsprocessen (prop. 1989/90:74 s. 403). Se kommentaren till 66 kap. 3 § när det gäller frågan om varför regeln om res judicata lagfästes.

Förvaltningsmyndigheternas omprövningsskyldighet enligt 27 § FL gäller inte om myndigheten har överlämnat handlingarna i ärendet till en högre instans. I fall där en förvaltningsmyndighet inte är skyldig att ompröva men får ompröva enligt de befogenheter som har utvecklats i praxis är dock synen på principen om litis pendens delvis en annan. Huvudregeln är i och för sig att en förvaltningsmyndighet inte heller i dessa fall bör ändra ett överklagat beslut efter det att ärendet har överlämnats till allmän förvaltningsdomstol. Från denna huvudregel anses dock avsteg kunna göras i speciella situationer om det är till klar fördel för den enskilde att myndigheten ändrar beslutet i stället för att avvakta utgången av överklagandet (prop. 1985/86:80 s. 77).

Huvudregeln enligt förvaltningslagen eller allmänna förvaltningsrättsliga principer är alltså att ett överklagande av ett förvaltningsärende har litispendensverkan. Att det är lagstiftarens avsikt att regeln ska gälla inom skatteförfarandet är klart men avsåg lagstiftaren också att det skulle vara möjligt att avvika från regeln i fall där det framstår som lämpligt och skäligt med hänsyn till den enskilde? Lagstiftaren var medveten om att det rörde sig om en huvudregel och bör därför ha insett att principen om litis pendens inte var absolut utan att avsteg kunde göras i speciella fall. En rimlig tolkning är därför att lagstiftarens avsikt med att inte lagstifta var att principen inte heller inom skatteförfarandet skulle vara absolut.

Ett exempel på att principen inte är absolut är att Regeringsrätten har ansett att Skatteverket är oförhindrat att bifalla en ny ansökan om F-skattsedel trots att överklagandet av ett tidigare beslut om avslag på en ansökan ännu inte slutligt har avgjorts av domstol (RÅ 2005 ref. 42).

I fall där det skulle vara till klar fördel för den skattskyldige om Skatteverket omprövade det överklagade beslutet i stället för att avvakta utgången av prövningen av överklagandet kan det alltså i speciella situationer finnas skäl för Skatteverket att inte se på litis pendens som ett hinder mot omprövning.

Av 6 kap. 7 § TL framgår vidare att omprövning inte ska ske om det finns särskilda skäl. Uttrycket ”särskilda skäl” tar sikte på fall där överklagandehandlingarna inte är fullständiga eller det av någon annan anledning saknas förutsättningar för att pröva överklagandet i sak. Skatteverket har inte befogenhet att avvisa ett överklagande på grund av att det saknas förutsättningar för att pröva överklagandet i sak. Däremot bör verket se till att överklagandet kompletteras med t.ex. en fullmakt eller ett förtydligande av vad som yrkas och grunderna därför. Om kompletteringarna uteblir eller inte är tillräckliga ska Skatteverket överlämna överklagandet till förvaltningsrätten utan omprövning (prop. 1989/90:74 s. 319 och 414).

Bristande förutsättningar för att pröva ett överklagande i sak ska ses som ett hinder mot omprövning enligt förevarande paragraf. Det följer alltså av den här paragrafen att Skatteverket inte ska ompröva det

överklagade beslutet om överklagandet i den mening som avses i 5 § Prop. 2010/11:165
FPL inte kan läggas till grund för en prövning i sak.

Det är viktigt att understryka att Skatteverket bara får avvisa ett överklagande på den grunden att det har kommit in för sent. Om Skatteverket anser att det föreligger hinder mot omprövning på grund av res judicata, litis pendens eller bristande sakprövningsförutsättningar ska verket utan omprövning överlämna överklagandet och handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten (se 22 §).

Om Skatteverket inte omprövar det överklagade beslutet bör verket i ett särskilt beslut ange skälet för detta. Anser sedan förvaltningsrätten att Skatteverket borde ha omprövat beslutet, ska domstolen överlämna akten till verket för omprövning.

21 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 6 § andra och tredje styckena TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 6 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud.

I paragrafen anges vilken verkan det har på ett överklagande att Skatteverket ändrar det överklagade beslutet.

Någon ändring av vilken verkan en ändring av det överklagade beslutet har på överklagandet görs inte utan i likhet med i dag gäller att överklagandet förfaller om verket ändrar beslutet så som den klagande begär. Om Skatteverket ändrar beslutet på något annat sätt, ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet.

Med att överklagandet förfaller avses att det inte ska leda till några ytterligare åtgärder. Verket bör dock i sitt omprövningsbeslut upplysa klaganden om att överklagandet har förfallit (jfr prop. 1985/86:80 s. 80).

Om Skatteverket bara delvis går den klagande till mötes förfaller inte överklagandet utan det anses då omfatta det nya beslutet, vilket innebär att Skatteverket ska vidta de åtgärder som anges i 22 §. Att överklagandet omfattar det nya beslutet innebär att klaganden inte behöver överklaga det nya beslutet för att förvaltningsrätten ska pröva det. Bestämmelsen utgår alltså från att klaganden är missnöjd även med omprövningen (prop. 1985/86:80 s. 112).

Det som har sagts ovan gäller även enligt 28 § FL. Den omprövning som ska göras enligt den här lagen skiljer sig dock från den omprövning som ska göras enligt 27 § FL. Vidare blir det tydligare om grunderna i förevarande omprövningsförfarande ges i skatteförfarandelagen i stället för delvis i den här lagen och delvis i förvaltningslagen. Detta är skälen till att förevarande omprövningsförfarande inte lutar sig mot förvaltningslagen när det är möjligt och därmed till att bestämmelserna i 6 kap. 6 § TL om ändringars verkan på ett överklagande förs över till skatteförfarandelagen.

Regeringsrätten har prövat frågan om Skatteverket vid en sådan omprövning som avses i 20 § kan fatta ett beslut som i förhållande till det överklagade beslutet är till nackdel för den skattskyldige (RÅ 2008 ref. 37). Bestämmelsen om s.k. obligatorisk omprövning vid överklagande i 6 kap. 6 § första stycket TL kan enligt Regeringsrätten

inte tolkas så att den ger Skatteverket möjlighet att fatta ett beslut som är till nackdel för den skattskyldige i förhållande till det överklagade beslutet. Regeringsrätten anser dock att det inte finns något hinder mot att Skatteverket omprövar till nackdel men beslutet ska då fattas enligt bestämmelsen om omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket i 4 kap. 14 § TL, som finns i 66 kap. 21 §.

En rimlig slutsats av Regeringsrättens dom är att ett överklagande inte ska anses omfatta ett nytt beslut där Skatteverket på eget initiativ omprövar till nackdel utan i sådant fall måste den enskilde överklaga på nytt för att få frågan prövad i förvaltningsrätten. Av Regeringsrättens dom följer alltså att ett överklagande enbart kan anses omfatta ett nytt beslut som är en obligatorisk omprövning, dvs. en omprövning där Skatteverket inte ändrar eller delvis bifaller och inte ett nytt beslut där Skatteverket på eget initiativ omprövar till nackdel. I fall där en enskild får tillbaka ett beslut som är ”sämre” än det överklagade beslutet måste alltså han eller hon överklaga på nytt.

Förebilden för bestämmelsen i taxeringslagen om att ett överklagande ska anses omfatta ett nytt beslut där Skatteverket har ändrat det överklagade beslutet på något annat sätt än den klagande begär är 28 § FL (prop. 1989/90:74 s. 414). I förarbetena till förvaltningslagen anförde departementschefen att vad som talar för att överklagandet bör anses omfatta det nya beslutet är att den enskilde bör slippa krånglet att överklaga två gånger för att få frågan prövad i högre instans (prop. 1985/86:80 s. 45). Som redan har nämnts utgår alltså bestämmelsen från att den klagande är missnöjd även med det nya beslutet.

För att underlätta för dem som överklagar bör ett överklagande i fortsättningen även anses omfatta ett nytt beslut där Skatteverket självmant har omprövat det överklagade beslutet till nackdel. Det föreskrivs därför att om Skatteverket på eget initiativ omprövar det överklagade beslutet till nackdel för den som beslutet gäller ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Detta ska självfallet bara gälla i fall där Skatteverkets omprövning till nackdel avser en fråga som den som beslutet gäller har överklagat.

Bestämmelsen gäller alla slags omprövningar till nackdel på Skatteverkets initiativ, dvs. även efterbeskattnings.

Ett överklagande förfaller inte om Skatteverket, i stället för att ompröva enligt 20 §, omprövar till nackdel för den som beslutet gäller med stöd av 66 kap. 21 §. Av 22 § följer då att Skatteverket ska överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten.

Lagrådet har vissa synpunkter på regeln i tredje meningen och anför bl.a. att det torde vara lämpligast att formulera regeln som ett förtydligande av bestämmelsen i andra meningen och således avstå från att försöka upprätthålla ett slags formellt samband med rättsinstitutet omprövning på Skatteverkets initiativ. Regeringen anser att Lagrådets förslag felaktigt signalerar att det bara är uppgifter som har kommit fram i samband med överklagandet, som Skatteverket ska pröva vid den obligatoriska omprövningen, som kan aktualisera en omprövning på Skatteverkets initiativ. Uppgifter från t.ex. en bank (se RÅ 2008 ref. 37) kan också aktualisera en omprövning på verkets initiativ. I och med att det står ”Skatteverket på eget initiativ omprövar” tydliggörs också att bestämmelserna i 66 kap. 20–34 §§ måste vara uppfyllda. Ett sådant

beslut kan alltså bara fattas inom den tid och om förutsättningarna i Prop. 2010/11:165 övrigt är uppfyllda. Regeringen har därför inte följt Lagrådets förslag.

Att 6 kap. 6 § tredje stycket andra meningen TL inte får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen framgår av avsnitt 20.11.

Överlämnande av handlingar till förvaltningsrätten

22 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 7 § första meningen TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 6 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen och 9 § första stycket lagen om deklarationsombud.

Av paragrafen framgår att om överklagandet inte ska avvisas och inte förfaller ska Skatteverket överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten.

I 6 kap. 7 § TL föreskrivs att Skatteverket ska överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet. En fördel med att slopa uppräkningslistan av vilka handlingar som ska överlämnas är att i uppräkningslistan nämns omprövningsbeslut, vilket är förvirrande eftersom alla ärenden inte innehåller ett sådant beslut. Av 20 § följer att Skatteverket inte ska ompröva det överklagade beslutet om det finns hinder mot omprövning. Med hinder mot omprövning avses res judicata, litis pendens eller att det saknas förutsättningar att pröva överklagandet i sak. Se vidare kommentaren till 20 §.

I förevarande paragraf används därför det kortare uttrycket ”handlingarna i ärendet”, vilket omfattar de handlingar som nämns särskilt i taxeringslagen. Om det uppkommer behov av att precisera vilka handlingar som ska lämnas över kan det göras genom verkställighetsföreskrifter (se avsnitt 6.2).

I 6 kap. 7 § andra meningen TL anges att om det finns särskilda skäl får Skatteverket överlämna ett ärende till förvaltningsrätten utan omprövning. Bestämmelsen tar sikte på överklaganden där handlingarna inte är fullständiga eller det av annan anledning saknas förutsättningar för att pröva överklagandet i sak och där den klagande trots anmaning från Skatteverket inte har kompletterat överklagandet. Om förutsättningarna i förvaltningsprocesslagen för att ett överklagande ska prövas i sak inte är uppfyllda får Skatteverket överlämna överklagandet till förvaltningsrätten utan föregående omprövning (prop. 1989/90:74 s. 319 och 414).

Det bör noteras att det är förvaltningsrätten som slutligen avgör om det finns förutsättningar att pröva överklagandet i sak och det är bara förvaltningsrätten som får förelägga klaganden att komplettera överklagandet med påföljd att det annars inte tas upp till prövning. Det enda påtryckningsmedel Skatteverket har är att upplysa klaganden om att överklagandet kommer att överlämnas utan omprövning om det inte kompletteras.

Som redan har nämnts följer det av 20 § att Skatteverket inte ska ompröva ett överklagat beslut om det finns hinder mot omprövning. I

kommentaren till 20 § anges att bristande sakprövningsföresättningar i fortsättningen ska ses som ett hinder mot omprövning.

Det innebär att i fall där det saknas föresättningar för att pröva överklagandet i sak kommer Skatteverket att överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten utan att först ompröva det överklagade beslutet. Att det finns hinder mot omprövning gör inte att överklagandet förfaller och av förevarande paragraf följer då att det bristfälliga överklagandet ska överlämnas till förvaltningsrätten.

Med hänsyn till det ovan sagda behöver det inte längre föreskrivas att Skatteverket om det finns särskilda skäl får överlämna överklagandet utan föregående omprövning. I paragrafen finns alltså inte någon direkt motsvarighet till 6 kap. 7 § andra meningen TL.

Det allmänna ombudets överklagande

23 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 8 § första stycket TL och 22 kap. 7 § första stycket SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Enligt 3 § får det allmänna ombudet hos Skatteverket överklaga Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna. I förevarande och nästa paragraf anges inom vilken tid det allmänna ombudets överklagande ska ha kommit in till Skatteverket.

I paragrafens *första stycke* anges att det allmänna ombudets överklagande ska ha kommit in inom den tid som gäller för omprövning på initiativ av Skatteverket eller, om den tiden har gått ut, inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades. Tvåmånadersfristen blir alltså bara aktuell i fall där Skatteverket meddelar sitt beslut när det återstår mindre än två månader av överklagandetiden, dvs. sent under den period som gäller för omprövning på Skatteverkets initiativ. Vilka tider som gäller när Skatteverket omprövar på eget initiativ anges i 66 kap. 20–34 §§.

Av 11 § andra stycket ersättningslagen följer att allmänna ombudets överklagande ska ha kommit in inom den tid som gäller för överklagande av huvudärendet, dock inte senare än två månader från den dag då beslutet meddelades. Meddelas ersättningsbeslutet efter avgörandet i huvudärendet gäller förvaltningslagen, vilket innebär att tiden för överklagande är tre veckor från den dag då beslutet meddelades.

Eftersom ett beslut om ersättning är ett gynnande beslut får Skatteverket ompröva ett sådant beslut till nackdel bara om vissa föresättningar är uppfyllda. Föresättningarna anges i 66 kap. 25 § och innebär att ersättningsbeslut bara får omprövas till nackdel om ersättningen har blivit för hög på grund av att den som beslutet gäller har lämnat felaktiga uppgifter eller det finns särskilda skäl. Dessa föresättningar måste vara uppfyllda för att det allmänna ombudet ska få överklaga ett beslut till nackdel för den som har beviljats ersättning. Det är i linje med att det allmänna ombudet bara får överklaga till nackdel

inom sexårsfristen om förutsättningar för efterbeskattning finns. Av 66 kap. 25 § framgår också att tiden för omprövning är två år och räknas från den dag då beslutet om ersättning meddelades. Denna tid är alltså allmänna ombudets överklagandetid.

Skatteverket är inte skyldigt att ompröva beslut som överklagas av det allmänna ombudet utan verket ska bara pröva om överklagandet har kommit in i rätt tid och om det har gjort det överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten. Bestämmelserna om omprövning vid överklagande i 20 och 21 §§ gäller alltså inte när allmänna ombudet överklagar. I stället följer förfarandet vid ett överklagande från det allmänna ombudet bestämmelserna i 19 och 22 §§. Det anges i *andra stycket*.

24 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 8 § andra stycket TL och 22 kap. 7 § andra stycket SBL.

Av denna paragraf följer att om det allmänna ombudet överklagar ett beslut om efterbeskattning och yrkar ändring till nackdel för den som har efterbeskattats, ska överklagandet ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

Om det vid Skatteverkets beslut om efterbeskattning återstår mer än två månader av sexårsfristen skulle enligt 23 § den återstående tiden vara lika med den tid inom vilken ett överklagande från det allmänna ombudet ska ha kommit in. Genom bestämmelsen i förevarande paragraf förkortas tiden för överklagande till två månader i sådana fall.

Bestämmelsen är även tillämplig i fall där Skatteverket fattar ett formellt beslut att inte efterbeskatta, t.ex. i fall där en revisionspromemoria innehåller förslag till efterbeskattning men där Skatteverket efter att ha kommunicerat promemorian med den som det gäller beslutar att inte efterbeskatta. Det bör nämnas att Skatteverket enligt 21 § FL ska underrätta den enskilde om detta.

En efterbeskattning får inte bara avse skattetillägg, men ett beslut om skattetillägg får enligt 52 kap. 5 § meddelas samtidigt som efterbeskattning. Tvåmånadersfristen bör även gälla för skattetillägg som beslutas samtidigt som efterbeskattning och det oavsett om det allmänna ombudet överklagar beslutet om efterbeskattningen. För att det inte ska råda någon tvekan om detta anges att bestämmelserna i paragrafen även gäller när det allmänna ombudet överklagar ett beslut om skattetillägg som meddelats samtidigt som beslutet om efterbeskattning och yrkar ändring till nackdel för den som påförts skattetillägg.

Till skillnad från gällande bestämmelser föreskrivs uttryckligen att tvåmånadersfristen även gäller när det allmänna ombudet yrkar att skattetillägg ska tas ut, dvs. när Skatteverket har beslutat om efterbeskattning men inte om skattetillägg (prop. 1989/90:74 s. 415). Detta gäller bara när grunden för efterbeskattningen är att den enskilde har lämnat en oriktig uppgift, dvs. i fall där det i princip också finns grund för skattetillägg men där verket har beslutat att inte ta ut skattetillägg. Även om Skatteverket inte berör skattetilläggsfrågan i sitt beslut om efterbeskattning får verket med hänsyn till att förutsättningarna för efterbeskattning och skattetillägg i aktuella fall är identiska anses ha beslutat att skattetillägg inte ska tas ut till följd av den oriktiga uppgiften.

25 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 9 § TL och 22 kap. 8 § första stycket SBL.

Enligt paragrafen ska det allmänna ombudet, när det överklagar ett beslut i en fråga som har föranlett att skattetillägg har tagits ut och överklagandet är till nackdel för den som beslutet gäller, även ta upp frågan om skattetillägg.

Bestämmelsen gäller inte för fall där det allmänna ombudet överklagar till fördel. Det beror på att det är självklart att Skatteverket, om ett sådant överklagande bifalls, ska sätta ned skattetillägget i enlighet med domen. Med andra ord finns det ingen poäng med att det allmänna ombudet för talan om skatt och skattetillägg samtidigt när det skattebeslut som har föranlett tillägget överklagas till fördel för den som det gäller. En sådan samtidig talan kan dessutom vara till nackdel för den enskilde eftersom frågan om skattetillägg då blir rättskraftigt avgjord. Den enskilde förlorar därmed möjligheten att senare begära omprövning eller överklaga. Till skillnad från i dag anges därför uttryckligen att det allmänna ombudet enbart ska föra talan samtidigt när han eller hon överklagar ett beslut som har föranlett att skattetillägg har tagits ut och överklagandet är till nackdel för den som beslutet gäller.

Med ”samtidigt” avses att det allmänna ombudet måste väcka frågan om skattetillägg innan domstolen avgör frågan som har föranlett att skattetillägg har tagits ut eller om tiden för överklagande av beslutet om skattetillägg hinner gå ut innan frågan avgörs inom tiden för överklagande. Om det allmänna ombudet inte gör det får skattetilläggsbeslutet laga kraft.

Gällande bestämmelser gäller även förseningsavgift. Ett beslut om skattetillägg har nästan uteslutande samband med ett beslut i en skatte- eller avgiftsfråga. Något sådant samband finns inte mellan beslut om förseningsavgift och andra beslut. Detsamma gäller beslut om kontrollavgift. Med hänsyn härtill omfattar bestämmelsen bara skattetillägg.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut

Beslut som inte får överklagas

26 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 10 § TL, 22 kap. 10 § SBL och hänvisningen i 22 kap. 13 § SBL till 6 kap. 10 § TL.

I paragrafen anges vilka beslut av förvaltningsrätten som inte får överklagas.

Av *punkten 1* framgår att förvaltningsrättens avgörande inte får överklagas om det avser Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning som har kommit in för sent. Enligt *punkten 2* får förvaltningsrättens beslut om särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 26 kap. 38 § inte överklagas. Den paragrafen är tillämplig om den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter är en person som är bosatt

utomlands eller en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe i Sverige. För sådana avgiftsskyldiga får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, besluta att avgifterna redovisas på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som anges i 26 kap.

Regeringen föreslår att bestämmelserna i skattebetalningslagen om kostnadsavdrag och justerade förmånsvärden vid beräkningen av arbetsgivaravgifter ska föras över till socialavgiftslagen och alltså inte till förevarande lag. Besluten kommer alltså att fattas enligt socialavgiftslagen. I 4 kap. 1 § den lagen anges att 66 och 67 kap. förevarande lag gäller för sådana beslut och att besluten vid tillämpningen av förevarande lag ska anses som beslut om arbetsgivaravgifter. För beslut om arbetsgivaravgifter (53 kap. 1 §) är tiden för överklagande enligt 12 § sex år. Se vidare kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen.

Om Skatteverket har beslutat om beräkning av kostnadsavdrag och justerade förmånsvärden enligt socialavgiftslagen ska beräkningen och värdena enligt 11 kap. 10, 11 och 15 §§ användas också vid beräkningen av skatteavdrag. Det innebär att värdena och beräkningen kommer att ligga till grund för redovisningen av skatteavdrag. När det gäller skatteavdrag finns det därför inte några särskilda beslut om kostnadsavdrag och justerade förmånsvärden att överklaga.

Av 33 § fjärde stycket FPL följer att om ett överklagande har avvisats som för sent inkommet och en domstol efter överklagande har prövat detta beslut eller vägrat prövningstillstånd i fråga om ett överklagande, får domstolens beslut inte överklagas. Denna bestämmelse är tillämplig även i mål enligt förevarande lag.

Lagrådet har förordat en annan lydelse av första punkten. Regeringen anser dock att den lydelsen språkligt inte passar in i skatteförfarandelagen. Första punkten har formulerats efter förebild av 6 kap. 10 § TL, dock att ”såsom för sent inkommen” har ersatts med ”som har kommit in för sent” för att korrespondera med 66 kap. 18 §.

Prövningstillstånd i kammarrätten

27 §

Paragrafen ersätter 22 kap. 11 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen anges i vilka fall det krävs prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande.

Bestämmelser om prövningstillstånd i kammarrätten infördes år 1994 i förvaltningsprocesslagen. Kravet på prövningstillstånd är inte generellt utan gäller bara om det är särskilt föreskrivet (prop. 1993/94:133 s. 33 f.). Numera har krav på prövningstillstånd införts i så många författningar att prövningstillstånd får betraktas som huvudregel inom förvaltningsrätten.

På just skatteområdet får dock krav på prövningstillstånd snarare ses som undantag. Krav på prövningstillstånd gäller nämligen inte för beslut om underlag för inkomstskatt och beslut om slutlig skatt. Detsamma

gäller beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. För mål om skattetillägg, tvångsåtgärder och ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (här kostnader för ombud, biträde eller utredning) finns inte heller något krav på prövningstillstånd.

De mål där krav på prövningstillstånd gäller är preliminär skatt, överföring av skatt till annan stat, befrielse från kostnadsränta, anstånd med redovisning eller betalning av skatt och kontrollavgifter.

Nuvarande ordning behålls i stort sett oförändrad. I några fall föreslår regeringen dock att krav på prövningstillstånd införs. Det rör sig om mål som liknar de mål som i dag omfattas av krav på prövningstillstånd.

Lagrådet har med hänvisning till vad som anförts under 66 kap. 7 § lyft fram behovet av precisering av de olika punkterna. Regeringen delar inte den synpunkten när det gäller punkterna 1–4 och 6–8. När det gäller dessa punkter hänvisas till vad anförts i kommentaren till 66 kap. 7 §. Av tydlighetsskäl bör dock paragrafhänvisning finnas med i punkterna 5 och 9.

Punkten 1

Punkten är helt ny.

I punkten anges att beslut om registrering omfattas av kravet på prövningstillstånd. Bestämmelser om registrering finns i avdelning III Registrering, närmare bestämt i 7 kap.

Förvaltningsrättens beslut om registrering får i dag överklagas till kammarrätten utan krav på prövningstillstånd. I likhet med vad som redan i dag gäller för mål om preliminär skatt, anstånd m.m. ska det dock i fortsättningen krävas prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten.

Punkten 2

Punkten ersätter 22 kap. 11 § 1–4 SBL.

Den här punkten gäller för beslut som avser preliminär skatt. Det innebär att krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten alltså ska gälla för förvaltningsrättens beslut om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, dvs. som F-skatt, särskild A-skatt eller A-skatt. Bestämmelser om på vilket sätt preliminär skatt ska betalas ges i 8 och 9 kap.

I likhet med i dag ska prövningstillstånd även gälla vid överklagande av förvaltningsrättens beslut om debitering av preliminär skatt och om preliminär A-skatt. Bestämmelser om beslut om debitering av preliminär skatt och beslut om preliminär A-skatt finns i 55 kap.

Av 22 kap. 11 § 4 SBL följer att krav på prövningstillstånd gäller för förvaltningsrättens beslut om verkställande av skatteavdrag. Med verkställande av skatteavdrag får förstås frågor om huruvida skatteavdrag ska göras från en viss ersättning, dvs. om arbetsgivaren är skyldig att göra skatteavdrag. Skyldigheten att göra skatteavdrag regleras i 10 kap.

Enligt 5 kap. 10 och 11 §§ SBL får Skatteverket under vissa förutsättningar besluta om befrielse från skatteavdrag. Av 22 kap. 2 § SBL

följer att beslut om befrielse enligt 5 kap. 11 § samma lag inte får överklagas. Prop. 2010/11:165

Motsvarande bestämmelser om befrielse från skatteavdrag finns i 10 kap. 9 och 10 §§. I 5 § föreskrivs att beslut om befrielse enligt 10 kap. 10 § inte får överklagas.

Beslut om befrielse från skatteavdrag enligt 5 kap. 10 § SBL får anses gälla verkställande av skatteavdrag, vilket innebär att det krävs prövningstillstånd i kammarrätten. Eftersom ett beslut om befrielse från skatteavdrag enligt 10 kap. 9 § avser preliminär skatt kommer kravet på prövningstillstånd i fortsättningen att framgå av den här punkten.

Det bör påpekas att krav på prövningstillstånd inte gäller vid överklagande av förvaltningsrättens beslut om skatteavdrag. Bestämmelser om beslut om skatteavdrag finns i 53 kap. Sådana beslut fattas för varje redovisningsperiod på grundval av innehållet i utbetalarens arbetsgivardeklaration. Arbetsgivardeklarationen ska enligt 26 kap. 19 § innehålla uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag och sammanlagt avdraget belopp. En ersättning som omfattas av ett beslut om befrielse från skatteavdrag behöver alltså inte tas upp i deklarationen.

Punkten 3

Punkten är helt ny.

Av punkten framgår att beslut som avser särskild inkomstskatteredovisning ska ha krav på prövningstillstånd. Enligt 13 kap. 1 § beslutar Skatteverket om skatt för en fysisk person ska redovisas och betalas enligt bestämmelserna för att ta ut skatt enligt SINK. Besluten om särskild inkomstskatteredovisning ligger till grund för hur skatten ska redovisas och betalas. Om ett sådant beslut har meddelats och en svensk utbetalare känner till det, ska utbetalaren göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt.

Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning förlorar sitt syfte om de aktuella inkomsterna redan har betalats ut. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska alltså meddelas i förväg eller under löpande beskattningsår.

Beslut om särskild inkomstskatteredovisning påminner i väsentliga avseenden om beslut om hur preliminär skatt ska tas ut och i likhet med vad som gäller för sådana beslut bör prövningstillstånd gälla vid överklagande till kammarrätten. Däremot föreskrivs inte prövningstillstånd för beslut om särskild inkomstskatt enligt 54 kap., vilket är i linje med vad som gäller i fråga om övriga beslut om skatt.

Punkten 4

Punkten ersätter 22 kap. 11 § 5 SBL.

Punkten avser beslut om anstånd med att lämna deklaration eller särskilda uppgifter. Bestämmelser om anstånd finns i 36 kap.

Enligt skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse gäller krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten av förvaltningsrättens beslut om anstånd med redovisning av skatt. Skatt som ska

redovisas i en skattedeklaration ska vara betald senast den dag som deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket (62 kap. 3 §). Eftersom Skatteverket får bevilja anstånd med betalningen om deklarationsanstånd beviljas får krav på prövningstillstånd anses gälla för att kammarrätten ska pröva ett överklagande som avser anstånd med att lämna skattedeklaration.

Den här lagen innehåller till skillnad från LSK inget förbud mot att överklaga beslut om anstånd med att lämna inkomstdeklaration utan sådana beslut ska i fortsättningen få överklagas. Prövningstillstånd ska dock krävas vid överklagande till kammarrätten. Detsamma ska gälla beslut om anstånd med att lämna särskilda uppgifter.

Punkten 5

Punkten är helt ny.

Skatteverket får enligt 39 kap. 9 § besluta om undantag från skyldigheten att använda kassaregister. Dessa beslut överklagas i dag enligt förvaltningslagen och av 22 a § andra stycket den lagen följer då att prövningstillstånd gäller vid överklagande till kammarrätt (prop. 2006/07:105 s. 79, 99 och 100). Kravet på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten bibehålls genom förevarande punkt.

Punkten 6

Punkten ersätter 9 § tredje stycket lagen om deklarationsombud.

Av punkten framgår att kravet på prövningstillstånd gäller för beslut om deklarationsombud. Bestämmelser om deklarationsombud finns i 6 kap. 4–8 §§.

Punkten 7

Punkten ersätter 22 kap. 11 § 8–10 SBL.

Enligt förevarande punkt gäller krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten av beslut om kontrollavgift.

Gällande bestämmelser i skattebetalningslagen om krav på prövningstillstånd gäller för beslut om kontrollavgift enligt torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen.

Skattebetalningslagen innehåller även egna bestämmelser om kontrollavgifter. Avgiften ska tas ut av näringsidkare som omsätter investeringsguld och som bryter mot skyldigheten att kontrollera identiteten hos köpare av sådant guld. För beslut om sådan avgift finns dock inte något krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. I linje med vad som gäller för övriga kontrollavgifter bör dock prövningstillstånd krävas. Den här punkten omfattar alltså samtliga kontrollavgifter i 50 kap.

Punkten 8

Punkten ersätter 22 kap. 11 § 5–7 SBL.

Enligt den här punkten ska krav på prövningstillstånd gälla vid överklagande till kammarrätten av beslut som avser betalning eller återbetalning av skatt. Med sådana beslut avses beslut i frågor som regleras i avdelning XIV Betalning och återbetalning av skatter och avgifter, närmare bestämt 61–65 kap.

I 63 kap. finns bestämmelser om anstånd med inbetalning av skatter och avgifter och i likhet med vad som gäller enligt 22 kap. 11 § 5 SBL ska krav på prövningstillstånd gälla för beslut om anstånd. Av 39 § följer att regeringens beslut om anstånd enligt 63 kap. 4 § andra stycket inte får överklagas.

Av 22 kap. 11 § 6 SBL följer att för förvaltningsrättens beslut om befrielse från kostnadsränta gäller krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. Bestämmelsen om befrielse från kostnadsränta finns i 65 kap. 15 §. Beslut om befrielse avser betalning eller återbetalning av skatt eller avgift och av förevarande punkt följer alltså att krav på prövningstillstånd alltså gäller för mål om befrielse från kostnadsränta.

Enligt 22 kap. 11 § 7 SBL krävs det prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande av förvaltningsrättens beslut i en fråga om överföring av skatt till en annan stat. Bestämmelser om överföring av skatt till en annan stat finns i 64 kap. 7 och 8 §§. Beslut om överföring av skatt till en annan stat, vilket innebär att krav på prövningstillstånd gäller enligt den här punkten. Av 39 § följer att regeringens beslut inte får överklagas. Detta innebär bl.a. att regeringens beslut om överföring av skatt enligt 64 kap. 8 § inte kan överklagas.

I 18 kap. 4 b § SBL finns en bestämmelse om återbetalning av indirekt skatt till internationella organisationer m.fl. när rätt till skattefrihet föreligger i en annan omfattning än vad som följer av mervärdesskattelagen och punktskattelagarna. Paragrafen gäller dock inte om någon av följande bestämmelser om återbetalning är tillämplig, nämligen 10 kap. 5–8 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, 31 d § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, benämnd LTS, 31 d § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Innehållet i 18 kap. 4 b § SBL finns i 64 kap. 6 §. Beslut om sådan återbetalning täcks av den här punkten, vilket innebär att krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten kommer att gälla om inte undantag görs.

Beslut om återbetalning enligt 18 kap. 4 b § SBL räknas inte upp i 22 kap. 11 § samma lag och något krav på prövningstillstånd gäller därför inte i dag. Som redan har nämnts gäller nämnda bestämmelse om återbetalning bara om bestämmelserna om återbetalning till internationella organisationer m.fl. i mervärdesskattelagen eller lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi inte är tillämpliga. Beslut om återbetalning enligt lagarna om indirekt skatt överklagas enligt respektive lag och enligt dessa lagar krävs inte prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten, se t.ex. 20 kap. 1 § ML och 41 § LTS.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden undantas beslut om återbetalning på grund av skattefrihet enligt 64 kap. 6 § från denna punkt.

Punkten 9

Punkten är helt ny.

I punkten anges att krav på prövningstillstånd gäller för beslut om ersättning för kostnader för ställd säkerhet enligt 58 kap. 4 § eller 63 kap. 10 §.

När det gäller Skatteverkets beslut om ersättning för säkerhet som har ställts som villkor för anstånd hänvisar 17 kap. 3 § andra stycket SBL till bestämmelsen om överklagande i 11 § ersättningslagen. Bestämmelserna om säkerhet som villkor för anstånd och ersättning för ställd säkerhet finns i 63 kap. 8–10 §§.

Även bestämmelserna i 11 kap. 12 § andra stycket SBL om ersättning för kostnader för säkerhet som har ställts för slutlig skatt för skalbolag hänvisar till bestämmelsen om överklagande i ersättningslagen.

Bestämmelser om beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag finns i 58 kap. 14 § i nyss nämnda kapitel regleras förutsättningarna för ersättning för säkerhet som inte har behövts tas i anspråk.

Hänvisningen till ersättningslagen innebär att det inte finns något krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten.

Om en säkerhet inte behöver tas i anspråk, har den som ställt säkerhet rätt till skälig ersättning för kostnaderna. I fortsättningen bör det krävas prövningstillstånd för att beslut om sådan ersättning ska få överklagas till kammarrätten.

Beslut om ersättning för säkerhet som har ställts för anstånd avser betalning av skatt eller avgift, vilket innebär att krav på prövningstillstånd gäller redan enligt punkten 8.

Bestämmelsen om ersättning för säkerhet för slutlig skatt för skalbolag ges dock inte i avdelning XIV Betalning och återbetalning av skatter och avgifter utan i avdelning XIII Beslut om skatter och avgifter. Beslut om sådan ersättning kan därför trots att säkerheten avser slutlig skatt, inte anses omfattas av punkten 8.

Det ovan sagda är skälet till att beslut om ersättning för kostnader för att ställa säkerhet enligt 58 kap. 4 § ges i en egen punkt. Att beslut om ersättning för anståndssäkerhet, som omfattas av punkten 8, inte undantas beror på att det helt enkelt blir tydligare om båda besluten regleras i en och samma punkt.

Tiden för överklagande

28 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 13 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen anges tiden för överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut. Överklagandetiden är antingen två månader eller tre veckor från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Om en företrädare överklagar ett beslut om företrädaransvar, ska överklagandet enligt 22 kap. 14 § SBL ha kommit in inom två månader från den dag då företrädaren fick del av beslutet. Överklagar det allmänna ombudet räknas tvåmånadersfristen från den dag då beslutet meddelades. Bestämmelsen infördes sannolikt för att begreppet skattskyldig används i bestämmelsen om överklagandetid i 6 kap. 13 § TL dit skattebetalningslagen hänvisar. Som sägs i kommentaren till 2 § ersätts uttrycket ”den skattskyldige” med uttrycket ”den som beslutet gäller”. Ändringen görs för att det inte ska råda någon tvekan om att även den som inte är skattskyldig får överklaga om beslutet gäller denne. Förevarande paragraf omfattar alltså även företrädare och någon särskild bestämmelse om överklagandetid för beslut om företrädaransvar behövs därför inte längre.

Tvåmånadersfristen regleras i *första stycket*.

Vilka beslut som omfattas av treveckorsfristen framgår av *andra stycket*. Lagen om deklarationsombud innehåller inte några bestämmelser om inom vilken tid förvaltningsrättens och kammarrättens beslut ska överklagas. Gällande överklagandetid är alltså tre veckor enligt 6 a § första stycket FPL. Den tiden behålls. Det framgår av *punkten 1*.

Tvångsåtgärds- och betalningssäkringslagen innehåller inte några bestämmelser om inom vilken tid ett beslut av förvaltningsrätten eller kammarrätten ska överklagas. Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att ett vitesföreläggande, som är en tvångsåtgärd enligt skatteförfarandelagen, i fortsättningen ska få överklagas. Av *punkten 2* följer att tiden för överklagande av förvaltningsrättens beslut i ett mål om vitesföreläggande ska vara tre veckor. I 30 § tvångsåtgärdslagen föreskrivs att Skatteverket får överklaga förvaltningsrättens beslut enligt den lagen. Bestämmelsen infördes ursprungligen för att det ansågs oklart om det allmänna hade rätt att överklaga beslut i en fråga som har underställts förvaltningsrättens prövning (prop. 1993/94:151 s. 164). Av 45 kap. 14 § andra stycket följer att om granskningsledaren har beslutat om bevissäkring på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, ska han eller hon så fort som möjligt och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten. Eftersom granskningsledaren utses av Skatteverket och beslutar i verkets namn råder det knappast någon tvekan om att Skatteverket har rätt att överklaga om förvaltningsrätten avslår ansökan. I skatteförfarandelagen finns därför inte någon särskild bestämmelse om att Skatteverket får överklaga förvaltningsrättens beslut om bevissäkring, dvs. inte någon motsvarighet till bestämmelsen i 30 § tvångsåtgärdslagen.

I 11 § första stycket ersättningslagen anges att ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det mål som kostnaderna hänförs till (huvudmålet) får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av huvudmålet. Någon bestämmelse om överklagandetid för ersättningsbeslut som inte meddelas i samband med huvudmålet finns inte, vilket innebär att tiden för överklagande är tre veckor enligt 6 a § första stycket FPL. Också här ska, som framgår av *punkten 3*, tiden för överklagande som avser ersättning vara tre veckor.

Om Skatteverket eller det allmänna ombudet överklagar räknas, enligt *tredje stycket*, tiden för överklagande från den dag då beslutet meddelades.

Anslutningsöverklagande

29 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 14 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen finns en bestämmelse om anslutningsöverklagande. Bestämmelsen innebär att om någon som har varit part i förvaltningsrätten eller kammarrätten överklagar, får motparten överklaga antingen inom en månad eller en vecka från utgången av överklagandetiden för den som överklagade först. Motparten ges alltså en möjlighet att ansluta sig till överklagandeprocessen även om tiden för överklagande har gått ut. Syftet med anslutningsöverklagande är att förebygga att beslut överklagas enbart för att en part befärar att motparten ska överklaga.

Betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklarationsombud ska upphävas och bestämmelserna ska i stället ges i förevarande lag. Dessa lagar innehåller inga bestämmelser om anslutningsöverklagande. Förevarande paragraf är dock generell tillämplig på mål enligt denna lag, vilket innebär att anslutningsöverklagande blir möjligt även i mål om bevissäkring, betalningssäkring, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, och deklarationsombud. Tiden för överklagande av sådana beslut är tre veckor. Med hänsyn till denna tid för överklagande framstår en tid om en vecka som en rimlig tid för anslutningsöverklagande. Det är för övrigt den tid för anslutningsöverklagande som gäller i allmän domstol i tvistemål och brottmål.

Det allmänna får överklaga till fördel för den som beslutet gäller

30 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 17 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen, 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen, 30 § tvångsåtgärdslagen och 2 § andra stycket ersättningslagen. När det gäller det allmänna ombudets överklagande ersätter paragrafen 22 kap. 8 § andra stycket SBL och 2 § andra stycket ersättningslagen. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen föreskrivs att Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel för den som beslutet gäller. Skatteverket är normalt motpart till den som beslutet gäller. I fall där det allmänna ombudet är

den enskildes motpart är det dock ombudet och inte verket som får överklaga till fördel. Överklagandetiden för allmänna ombudet och Skatteverket finns i 28 § tredje stycket.

Bestämmelserna om att Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel får ses som ett undantag från 33 § andra stycket FPL där det anges att förvaltningsrättens och kammarrättens beslut får överklagas av den som det angår och som beslutet har gått emot.

Det allmänna ombudets rätt att föra talan till fördel för den som beslutet gäller, avser även Skatteverkets beslut. Som anges i avsnitt 20.12 behövs dock inte någon sådan bestämmelse i det fallet eftersom det följer av allmänna ombudets funktion att han eller hon får överklaga alla beslut av Skatteverket. Principen om att en part bara får överklaga beslut som gått denne emot går nämligen inte att tillämpa på allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut.

Av 6 kap. 9 a och 17 §§ TL samt 22 kap. 8 § andra stycket SBL följer att i de fall där det allmänna ombudet eller Skatteverket överklagar har ombudet och verket samma behörighet som den skattskyldige. I 30 § tvångsätgärdslagen finns en bestämmelse med samma innebörd men som enbart avser Skatteverket. Med samma behörighet som den skattskyldige avses bl.a. att verket får ändra yrkandet så länge inte frågan ändras och att verket får ta upp en fråga om skattetillägg om domstolen anser att den utan olägenhet kan prövas i målet (prop. 1989/90:74 s. 416 f. och prop. 2002/03:99 s. 303).

Av 31 och 32 §§ följer att den som har överklagat inte får ändra sin talan men under vissa förutsättningar får yrka något nytt. Enligt 33 § får den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet. Dessa bestämmelser gäller även när Skatteverket eller det allmänna ombudet överklagar till fördel för den som ett beslut gäller och någon upplysning om det behövs inte i förevarande paragraf.

Betalningssäkringslagen och lagen om deklarationsombud innehåller inte några bestämmelser om att Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel för den som ett beslut gäller. Det blir dock möjligt genom förevarande paragraf.

När det gäller betalningssäkring kan Skatteverket i stället för att överklaga beslutet om betalningssäkring begära att förvaltningsrätten upphäver beslutet om betalningssäkring (46 kap. 10 § första stycket). Vidare finns det inte något som hindrar att Skatteverket godkänner ett deklarationsombud vars godkännande verket tidigare har återkallat och det även om förvaltningsrätten efter överklagande har fastställt återkallelsen (jfr RÅ 2005 ref. 42).

Handläggning vid domstol

Ändring av talan

31 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 18 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningsslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket

torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I *första stycket* finns huvudregeln om taleändring, nämligen att den som har överklagat inte får ändra sin talan. Undantag från huvudregeln finns i 32 och 33 §§. I *andra stycket* anges vad som inte ska anses vara en taleändring. Enligt *punkten 1* är en inskränkning av talan inte att anse som en ändring av talan. Detsamma gäller enligt *punkten 2* när klaganden åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan under förutsättning att frågan som ska prövas, dvs. den genom överklagandet väckta frågan, inte ändras. Paragrafen har delvis utformats i enlighet med *Skatteverkets* förslag i verkets remissyttrande över betänkandet. Regeringen konstaterar att det saknas tillräckligt beslutsunderlag för att ändra nuvarande ordning till att bestämmelserna om taleändring ska rikta sig mot båda parter såsom *Förvaltningsrätten i Malmö* har föreslagit.

Någon definition av frågebegreppet finns inte i taxeringslagen, dvs. det finns inte någon definition av vad som ska anses som frågan i ett mål. Det bör nämnas att någon sådan definition inte heller finns i rättegångsbalken och att balkens bestämmelser om ändring av talan i 13 kap. 3 § tjänade som förebild vid utformandet av bestämmelserna i taxeringslagen (prop. 1989/90:74 s. 371).

32 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 19 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I den här paragrafen anges vad som är tillåten taleändring. Enligt *första stycket* får den som har överklagat yrka något nytt under förutsättning att någon ny fråga inte tas upp i målet. Den här tillåtna taleändringen får göras i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Bestämmelserna i *andra stycket* gäller bara mål i förvaltningsrätten. I förevarande stycke ges förutsättningarna för tillåten taleändring i form av införande av en ny fråga i målet. Klaganden har möjlighet att inom tiden för överklagande ta upp en ny fråga i målet under förutsättning att den nya frågan har samband med den fråga som ska prövas och att förvaltningsrätten anser att den nya frågan utan olägenhet kan prövas i målet.

Syftet med bestämmelsen är att göra det möjligt för förvaltningsrätten att lägga samman mål som har samband med varandra utan att ett nytt överklagande ges in. Bestämmelsen avviker därmed från principen om att frågor som inte är tvistiga ska hållas borta från domstolen. Denna princip kommer till uttryck i 20–22 §§ där det bl.a. föreskrivs att Skatteverket ska ompröva ett överklagat beslut och att överklagandet förfaller om verket ändrar beslutet så som klaganden begär (prop. 1989/90:74 s. 417 f.).

Betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklarationsombud ska upphävas och bestämmelserna ska i stället ges i förevarande lag. Dessa lagar innehåller inte några bestämmelser om ändring av talan. Att innehållet i förevarande

paragrafer i fortsättningen kommer att gälla vid överklagande av beslut om betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, och deklaraionsombud lär dock inte få någon praktisk betydelse. Enligt den allmänna förvaltningsprocessen, som saknar föreskrifter om taleändring, gäller nämligen i regel att en talan inte får ändras efter det att tiden för överklagande har gått ut. En talan får dock alltid inskränkas. Vidare innebär instansordningsprincipen att den som överklagar inte får ändra sin talan i den högre instansen annat än i inskränkande riktning. Däremot finns det inte något hinder mot att åberopa nya omständigheter under förutsättning att det inte leder till att den genom överklagandet väckta talan ändras eller att en ny fråga tas upp i målet.

Punkten 3 i andra stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkt. Orden ”utan problem” har ersatts med ”utan olägenhet”.

33 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 20 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL.

Av paragrafen framgår att den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg även får ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet. Denna möjlighet till taleändring kan användas av klaganden i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkt. Orden ”utan problem” har ersatts med ”utan olägenhet”.

34 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 21 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

Om en domstol inte prövar en ny fråga eller en fråga om skattetillägg, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning. Bestämmelsen avser sådana frågor som anges i 32 § andra stycket och 33 §.

Syftet med bestämmelsen är att förhindra att ett yrkande, som framställs inom tiden för omprövning, först avvisas som otillåten ändring av talan och därefter avvisas av Skatteverket på grund av att omprövning har begärts för sent (prop. 1989/90:74 s. 418).

Betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklaraionsombud ska upphävas och bestämmelserna ska i stället ges i förevarande lag. Det innebär att besluten i fortsättningen ska omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i den här lagen. Att den här bestämmelsen i fortsättningen även kommer att gälla frågor om betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, och frågor om deklaraionsombud lär dock inte spela så stor roll i praktiken. Det beror dels på att omprövnings- och överklagandetiden i de allra flesta fall är två månader, dels på att beslut i aktuella ämnen inte innehåller lika många olika frågor som ett beslut om slutlig skatt.

35 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 22 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen ges domstolen möjlighet att i mål där det finns flera frågor meddela särskilt beslut i någon av frågorna trots att handläggningen av övriga frågor inte är klar.

Förebild för paragrafen är regeln om deldom i 17 kap. 4 § RB. I ett mål som rör flera olika sakfrågor kan det vara motiverat att genom deldom avgöra t.ex. en fråga som avser ett stort belopp omedelbart utan att avvakta utredningen av övriga frågor. En deldom överklagas på samma sätt som övriga domar.

Förvaltningsprocesslagen innehåller inte några bestämmelser om deldom och rättegångsbalkens bestämmelse förefaller inte tillämpas analogt inom förvaltningsprocessen.

Bestämmelsen om deldom i 6 kap. 22 § TL är inte tillämplig i mål enligt betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen, ersättningslagen och lagen om deklarationsombud men eftersom bestämmelserna i nämnda lagar ska föras över till förevarande lag kommer det i fortsättningen att vara möjligt att meddela deldom i mål om betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, och deklarationsombud.

Mellandom

36 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 23 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I *första stycket* anges under vilka förutsättningar en domstol får meddela s.k. mellandom. Förebilderna för bestämmelserna finns i 17 kap. 5 § och 49 kap. 2 § andra stycket RB.

Som exempel på när mellandom kan aktualiseras kan nämnas fall där frågan är huruvida någon är obegränsat skattskyldig i Sverige. I ett sådant mål kan det vara lämpligt att domstolen meddelar mellandom i frågan om skattskyldighet i Sverige. Om personen inte är obegränsat skattskyldig behöver ju storleken av vissa inkomster inte beräknas. Andra exempel där det kan vara lämpligt att meddela mellandom är mål där frågan är om en person ska beskattas för inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Om personen ska beskattas i tjänst kan processen koncentreras till frågor om inkomster och avdrag i det inkomstslaget, vilket är en processekonomisk fördel. Med andra ord kan det finnas skäl att meddela mellandom i en fråga som vid en viss utgång gör att andra frågor förfaller.

Enligt *andra stycket* ska domstolen om den meddelar mellandom bestämma om domen ska få överklagas direkt eller först i samband med domstolens dom i själva målet. Om domstolen bestämmer att mellandomen får överklagas direkt, får domstolen förordna att övriga frågor ska vila till dess att mellandomen har fått laga kraft. Om domstolen bestämmer att mellandomen får överklagas direkt gäller tiden för överklagande i 28 §.

Bestämmelserna om mellandom i 6 kap. 23 § TL är inte tillämpliga i mål enligt betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdsagen, ersättningslagen och lagen om deklaraionsombud men eftersom bestämmelserna i nämnda lagar ska föras över till förevarande lag kommer det i fortsättningen att vara möjligt att meddela mellandom i mål om betalningssäkring, bevissäkring, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, och deklaraionsombud.

Muntlig förhandling

37 §

Paragrafen ersätter 6 kap. 24 § TL samt hänvisningen till den bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL. Den ersätter också hänvisningarna till skattebetalningslagens nyssnämnda bestämmelse i 7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen.

I paragrafen föreskrivs att om en enskild begär att muntlig förhandling ska hållas i ett mål om särskilda avgifter, ska förvaltningsrätt och kammarrätt hålla muntlig förhandling. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om avgift inte kommer att tas ut.

Paragrafen ersätter, som har sagts ovan, hänvisningen till 6 kap. 24 § TL i 22 kap. 13 § SBL. Som särskild avgift enligt skattebetalningslagen räknas inte bara skattetillägg och förseningsavgift utan även sådan kontrollavgift i 15 kap. 9 § SBL som tas ut av säljare av investeringsguld som inte har fullgjort skyldigheten att anteckna nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen. Motsvarande bestämmelser finns i 50 kap. 7 §. Även i skatteförfarandelagen ska kontrollavgiften betraktas som en särskild avgift, se 3 kap. 17. Det innebär att förevarande bestämmelse är tillämplig i mål om sådana kontrollavgifter.

Bestämmelser om kontrollavgifter finns också i torgkontrollagen, branschkontrollagen och kassaregisterlagen. Dessa bestämmelser förs också över till 50 kap. och de ingår i termen särskilda avgifter. Det innebär att det också i mål om sådana kontrollavgifter ska hållas muntlig förhandling om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver inte hållas om avgift inte kommer att tas ut.

Något bör också anges om förevarande bestämmelses förhållande till 9 § FPL där det föreskrivs att förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas om det är obehövt eller särskilda skäl talar mot det. Om det i lag eller förordning har meddelats bestämmelser som avviker från förvaltningsprocesslagen gäller de bestämmelserna.

Liknande bestämmelser om muntlig förhandling gäller i mål om betalningssäkring och företrädaransvar (46 respektive 59 kap.). Anled-

ningen till att de bestämmelserna inte ges i kapitlet om överklagande är att förvaltningsrätten beslutar som första instans i mål om betalnings-säkring och företrädaransvar.

Prop. 2010/11:165

Ändring i beslut om skatt på grund av skatteavtal

38 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 4 § TL.

I paragrafen regleras ändring i beslut om skatt på grund av skatteavtal som Sverige har ingått med en annan stat.

Om ett beslut om skatt ska ändras till följd av en bestämmelse i ett skatteavtal, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer vidta sådan ändring.

Bestämmelsen i taxeringslagen infördes för att det inte i varje lag om skatteavtal skulle behöva tas in en bestämmelse om att regeringen, i den mån det följer av avtalet, får besluta om ändring i taxeringar m.m. (prop. 1978/79:56 s. 34).

Paragrafen har utformats enligt *Lagrådets* förslag. Även Lagrådets systematiska synpunkt har beaktats.

Beslut av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer

39 §

Paragrafen ersätter 7 kap. 4 § TL och 22 kap. 2 § första stycket 3 SBL.

I paragrafen regleras att beslut som meddelas av regeringen och av den myndighet regeringen bestämmer enligt 38 § och 63 kap. 4 § andra stycket inte får överklagas.

Av 64 kap. 8 § framgår att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer beslutar om överföring av skatt till annan stat. Den bestämmelsen ersätter 18 kap. 5 § andra stycket SBL. Det finns inte något förbud i skattebetalningslagen mot att överklaga regeringens beslut om överföring av skatt. Ett sådant förbud införs dock genom förevarande bestämmelse.

Av förevarande paragraf följer också att regeringens beslut med anledning av ett överklagande enligt 6 § andra meningen inte får överklagas.

Beslut som avses i 38 § regleras för närvarande i 7 kap. 4 § TL. Sådana beslut får inte överklagas enligt den lagen. Denna ordning behålls genom överklagandeförbudet i förevarande paragraf.

Av 63 kap. 4 § andra stycket följer att regeringen eller den myndighet som regeringen har bestämt att handlägga ärenden enligt skatteavtal får bevilja anstånd med betalning av skatt. Precis som enligt gällande rätt ska inte heller sådana beslut få överklagas.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Även Lagrådets systematiska synpunkt har beaktats. Regeringen har dock valt en annan formulering på rubriken till förevarande paragraf.

Följande bestämmelser, som inte har behandlats tidigare i kommentaren, får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 3 § lagen om allmänt ombud (uppdrag åt en tjänsteman vid Skatteverket).
- 22 kap. 1 § första stycket andra meningen SBL (rätten för internationella organisationer m.fl. att överklaga vissa beslut),
- 22 kap. 1 § tredje stycket SBL (rätten för Försäkringskassan att överklaga Skatteverkets beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter),
- 22 kap. 2 § andra stycket SBL (överklagandeförbud för överenskommerelser om företrädaransvar), och
- delar av 6 kap. 3 § första stycket och 8 § första stycket TL (krav på skriftligt överklagande).

Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 878, 1543 f., 1546 f., 1554 f., 1561 f. och 1596 f.

Inte heller bestämmelserna i 6 kap. 9 a § TL och 22 kap. 8 § andra stycket SBL (allmänna ombudets rätt att överklaga till den skattskyldiges förmån) samt 22 kap. 9 § SBL (allmänna ombudets befogenhet att begära betalning av skatt och avgift samt uttag av skattetillägg) får någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Skälen för detta framgår av avsnitt 20.12.

AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET

68 kap. Besluts verkställbarhet

Huvudregeln

1 §

Paragrafen ersätter 23 kap. 7 och 8 §§ skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, 3 kap. 14 c § andra stycket taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, 21 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen, 10 § första stycket lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, samt de hänvisningar till 3 kap. 14 c § andra stycket TL som finns i 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen, samt 17 kap. 7 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

I paragrafen finns huvudregeln för när beslut enligt lagen blir gällande. Undantagen finns i 2 och 3 §§.

Beslut enligt skatteförfarandelagen gäller omedelbart. Laga kraft krävs alltså inte för att besluten ska bli gällande. Det innebär t.ex. att skyldigheten att betala en beslutad skatt eller avgift inte påverkas av en begäran om omprövning eller ett överklagande. En annan sak är att anstånd med att betala skatten eller avgiften kan beviljas enligt 63 kap.

Bestämmelsen innebär att Skatteverket får, och i vissa fall ska, vidta åtgärder för att verkställa ett beslut som inte har fått laga kraft. Verket får exempelvis inte avvakta med återbetalning av skatt eller avgift på grund

av att verket har överklagat den dom som har lett till att skatten eller avgiften har satts ned. Indrivning ska, om förutsättningarna i 70 kap. är uppfyllda, begäras även om skattebeslutet eller avgiftsbeslutet inte har fått laga kraft.

Av bestämmelsen följer också att beslut om bevissäkring (45 kap.) och betalningssäkring (46 kap.) får verkställas omedelbart.

Även beslut som gäller annat än betalning av skatt eller avgift omfattas av paragrafen. Som exempel blir ett beslut om att en arbetsgivardeklaration ska lämnas tidigare än normalt gällande även om det överklagas (26 kap. 31 §). Detsamma gäller beslut om ändrade redovisningsperioder (26 kap. 13 §).

Den omständigheten att beslut enligt förevarande lag gäller omedelbart innebär givetvis inte att alla beslut ska verkställas omgående. Ett beslut om att skatt eller avgift ska betalas betyder inte att den skatt- eller avgiftsskyldige omgående måste betala skatten eller avgiften för att undvika indrivning. Skatten eller avgiften ska betalas senast den förfallodag som följer av bestämmelserna i 62 kap. Att besluten gäller omedelbart innebär alltså inte mer än att de gäller omedelbart enligt sitt innehåll.

Paragrafen ersätter som har angetts ovan bl.a. 23 kap. 7 och 8 §§ SBL. Enligt 23 kap. 7 § inverkar en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör.

Av 23 kap. 8 § SBL framgår att en åtgärd enligt skattebetalningslagen får verkställas även om det beslut som föranleder åtgärden inte har fått laga kraft och att motsvarande gäller vid verkställighet enligt utskökningsbalken, förkortad UB. Av 70 kap. 3 § framgår att vid indrivning får verkställighet enligt utskökningsbalken ske. Att det gäller även om beslutet inte har fått laga kraft följer av att beslut gäller omedelbart enligt aktuell bestämmelse.

Torgkontrollagen, lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, och lagen (2007:592) om kassaregister, benämnd kassaregisterlagen, ska upphävas och i stället ska den särskilda skattekontrollen och kravet på kassaregister regleras i förevarande lag (se avsnitt 5.1). Enligt hänvisningar i dessa lagar gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt i fråga om lagarnas kontrollavgifter (7 § första stycket torgkontrollagen, 19 § fjärde stycket branschkontrollagen och 32 § fjärde stycket kassaregisterlagen). I 1 kap. 2 § SBL anges bl.a. att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av aktuella kontrollavgifter. Beslut om kontrollavgift följer alltså i aktuellt avseende redan skattebetalningslagens bestämmelser.

Lagen (2005:1117) om deklarationsombud ska infogas i förevarande lag. Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol får enligt 6 § andra stycket lagen om deklarationsombud bestämma att ett beslut om avregistrering av deklarationsombud ska gälla omedelbart.

Den outtalade huvudregeln är alltså att ett beslut om avregistrering inte gäller omedelbart. I förevarande lag kommer ett avregistreringsbeslut att motsvaras av ett beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud (se författningskommentaren till 6 kap. 8 §). Ett sådant beslut innebär för den deklarationsskyldige att han eller hon inte kan

fullgöra deklarationsskyldigheten genom ombudet, utan att han eller hon antingen själv måste underteckna deklarationen eller låta ett annat deklarationsombud fullgöra deklarationsskyldigheten. För ett deklarationsombud som får godkännandet återkallat på grund av att han eller hon bedöms vara olämplig kan beslutet få allvarliga konsekvenser för möjligheten att driva verksamhet.

Även andra beslut enligt lagen kan vara ingripande för den som beslutet gäller. En återkallelse av godkännande för F-skatt är t.ex. ofta av avgörande betydelse för möjligheten att driva en näringsverksamhet vidare. Sådana beslut gäller omedelbart. Detsamma bör enligt regeringens mening vara huvudregeln för beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud. Förhållandena skiljer sig något från vad som gäller vid återkallelse av godkännande för F-skatt genom att den deklarationsskyldige huvudmannen direkt påverkas av återkallelsen. Det finns därför skäl att ge Skatteverket möjlighet att i beslutet avvika från huvudregeln. Ett sådant undantag finns i 3 §.

Undantagen

2 §

Paragrafen ersätter 6 § första stycket lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen, samt hänvisningarna i 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL till 6 § ersättningslagen.

I paragrafen finns ett undantag från huvudregeln om att beslut enligt lagen gäller omedelbart. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, eller ställande av säkerhet får enligt paragrafen inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

I 43 kap. finns bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning.

Om säkerhet som har ställts för slutlig skatt för skalbolag inte behöver tas i anspråk, har den som ställt säkerheten enligt 58 kap. 4 § rätt till skälig ersättning för kostnaderna. Detsamma gäller enligt 63 kap. 10 § om en säkerhet för anstånd inte behöver tas i anspråk.

3 §

Paragrafen ersätter 3 kap. 14 c § andra stycket TL, 21 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket tvångsåtgärdslagen samt de hänvisningar till 3 kap. 14 § c andra stycket TL som finns i 14 kap. 5 § och 7 a § andra stycket SBL, 3 § tredje stycket torgkontrollagen samt 17 kap. 7 § LSK.

Huvudregeln är enligt 1 § att beslut enligt lagen gäller omedelbart. När det gäller beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud (6 kap. 8 §), beslut om bevissäkring (45 kap.) och beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll (47 kap.) ger förevarande paragraf beslutsfattaren möjlighet att avvika från huvudregeln och i beslutet ange från vilken tidpunkt beslutet ska gälla.

För beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud finns i gällande rätt ingen motsvarighet till paragrafen. Enligt gällande bestämmelser blir sådana beslut som huvudregel gällande först när de har

fått laga kraft. Som framgår av författningskommentaren till 1 § föreslår regeringen att dessa beslut ska bli gällande omedelbart. Skatteverket har dock möjlighet att besluta på annat sätt med stöd av förevarande paragraf. Det kan t.ex. vara motiverat om beslutet fattas i nära anslutning till en deklarationstidpunkt. Verket kan då besluta att återkallelsen ska gälla från ett visst senare datum. Härigenom är det möjligt att mildra effekterna av återkallelsen för den deklarationsskyldige. I de fall verket väljer att inte avvika från huvudregeln återstår för den som är missnöjd med återkallelsebeslutet att överklaga beslutet och begära att förvaltningsrätten förordnar om att beslutet tills vidare inte ska gälla (inhibition) enligt 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291).

69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalnings-säkring

Innehåll

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Bevissäkring

2 §

Paragrafen ersätter 21 § tredje stycket tredje meningen tvångs-åtgärdslagen.

Av paragrafen följer att ett beslut om bevissäkring upphör att gälla om verkställigheten inte påbörjas inom en månad från dagen för beslutet.

3 §

Paragrafen ersätter 21 § första stycket tvångsåtgärdslagen.

Av paragrafen framgår att det är Kronofogdemyndigheten som på begäran av granskningsledaren verkställer beslut om bevissäkring, men att granskningsledaren får verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

Med granskningsledare avses den som har förordnats av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

Att granskningsledaren bara får verkställa beslut om det kan ske obehindrat innebär att så fort det blir fråga om någon form av våld eller motstånd måste han eller hon anlita Kronofogdemyndigheten för att verkställa beslutet. Motståndet behöver inte vara aktivt utan det räcker med att den som beslutet gäller exempelvis hindrar verkställighet genom att ställa sig framför ett skåp eller en dörr.

Tvångsåtgärdslagen gäller även vid revision enligt tullagen (2000:1281) och för kontroll av att föreläggande enligt 6 kap. 25 § tullagen har fullgjorts riktigt och fullständigt. Enligt 21 § andra stycket tvångsåtgärdslagen är det Tullverket som verkställer beslut om åtgärder som grundar sig på kontroll enligt tullagen och verket har då samma befogenheter som Kronofogdemyndigheten.

Genom ändringar i tullagen föreskrivs i stället att 45 kap. SFL om bevissäkring ska gälla för nämnda kontroller enligt tullagen. I anslutning

till den bestämmelsen anges att när det gäller verkställigheten av 69 kap. 3 och 11 §§ SFL har Tullverket samma befogenheter som Kronofogdemyndigheten (1 kap. 8 § andra stycket tullagen). Prop. 2010/11:165

4 §

Paragrafen ersätter 21 § tredje stycket andra meningen och 23 § första meningen tvångsåtgärdslagen.

I paragrafen anges att verkställighet av ett beslut om bevissäkring ska genomföras så att den inte vållar den som beslutet gäller större kostnader eller olägenheter än vad som är nödvändigt. En motsvarande bestämmelse finns i 23 § första meningen tvångsåtgärdslagen. När bestämmelsen förs över till skatteförfarandelagen ändras dock ordalydelsen något, genom att det uttryckligen anges att verkställigheten av beslutet om bevissäkring inte får leda till större kostnader än vad som är nödvändigt.

Med ”den som beslutet gäller” avses den hos vilken åtgärden ska verkställas och om beslutet ska verkställas hos någon annan än den som t.ex. revideras, även denne. Om handlingar i samband med en revision ska eftersökas på annan plats än i den reviderades verksamhetslokaler gäller beslutet alltså både den reviderade och den som disponerar de utrymmen där eftersökningen ska ske. Se även kommentaren till 45 kap. 16 §.

Att det krävs särskilda skäl för att beslut ska få verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00 gäller också enligt 21 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen. Särskilda skäl finns t.ex. om bevissäkringen riktar sig mot en kvällsöppen restaurang.

I detta lagstiftningsärende finns inte beredningsunderlag för att ta ställning till *Kronofogdemyndighetens* förslag om att justera bestämmelsen så att den överensstämmer med 3 kap. 1 § utsökningsförfordningen (1981:981) där det sägs att förrättning inte utan särskilda skäl får hållas före kl. 6.00 eller efter kl. 21.00.

Förutsättningar för verkställighet

5 §

Paragrafen ersätter 22 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen.

Enligt 22 § tredje stycket tvångsåtgärdslagen ska den som berörs av ett beslut enligt 6 § samma lag underrättas om beslutet omedelbart efter det att beslutet har verkställts. Bestämmelsen innebär att den som ett beslut enligt 6 § tvångsåtgärdslagen gäller inte behöver underrättas innan verkställigheten, utan det är tillräckligt med en underrättelse omedelbart efter verkställigheten.

Beslut enligt 6 § tvångsåtgärdslagen är dels beslut om att eftersöka och omhänderta handlingar under en s.k. tvångsrevision, dels beslut om att omhänderta handlingar som påträffas eller granskas under en revision som med den reviderades medgivande bedrivs i verksamhetslokalerna. I båda fallen fattas beslutet av granskningsledaren (14 § andra stycket tvångsåtgärdslagen).

Med tvångsrevision avses att förvaltningsrätten har beslutat att revisionen får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler. Själva

beslutet om tvångsrevision får inte verkställas, om inte annat har föreskrivits, utan att den reviderade har underrättats om förvaltningsrättens beslut och har getts skälig tid att inställa sig. Det följer av 22 § första och andra styckena tvångsätgärdslagen.

Även i fortsättningen ska beslut om att omhänderta handlingar under en tvångsrevision och under en revision i samverkan med den reviderade få verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg. Om så sker ska underrättelse i stället ske omedelbart efter verkställigheten. Detta uppnås genom *första stycket punkten 1* i förevarande paragraf. De beslut om omhändertagande av handlingar som regleras i 6 § tvångsätgärdslagen regleras i skatteförfarandelagen i 45 kap. 4 och 5 §.

En fråga som bör ställas är om även beslut om försegling bör få verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg.

Om det behövs för att skydda handlingar som ska granskas eller tas om hand under en tvångsrevision får enligt 45 kap. 12 § 1 lokal, förvaringsplats eller annat utrymme förseglas. Rör det sig om en revision som bedrivs i verksamhetslokalerna efter den reviderades medgivande får försegling beslutas för att skydda handling som ska tas om hand om handlingen inte kan föras från platsen och risk för sabotage kan befaras (45 kap. 12 § 2).

Under en tvångsrevision kan det även bli aktuellt att eftersöka och omhänderta handlingar på andra ställen än i verksamhetslokalerna. Försegling för att skydda handlingar får då beslutas enligt 45 kap. 12 § 3 om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen.

Huvudregeln är att bevissäkring ska beslutas av förvaltningsrätten. Det framgår av 45 kap. 13 § första stycket. I fall där beslut om åtgärden typiskt sett måste fattas snabbt och på plats hos den reviderade får dock granskningsledaren fatta beslut. Av 45 kap. 13 § andra stycket framgår därför att granskningsledaren bl.a. får fatta beslut om försegling. Med granskningsledare avses den som har förordnats av Skatteverket att vara granskningsledare. Definitionen ges i 3 kap. 8 §.

De beslut om omhändertagande som enligt gällande rätt får verkställas utan underrättelse är de som granskningsledaren får fatta. Granskningsledaren får som har sagts ovan bl.a. besluta om försegling. Syftet med förseglingen är att skydda handlingarna eller om man så vill att säkra verkställigheten av beslutet om att omhänderta handlingarna. Förseglingen är alltså ett led i omhändertagandet. Vad som ovan har anförts och effektivitetsskäl talar för att om beslutet att omhänderta handlingarna får verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg bör detsamma gälla ett beslut om försegling för att skydda handlingarna. Från rättssäkerhetssynpunkt finns det knappast något att invända mot en sådan ordning. Beslut om försegling för att skydda handlingar som ska tas om hand under en tvångsrevision eller samverkansrevision i verksamhetslokalerna bör därför få verkställas utan att den som beslutet gäller underrättas i förväg (45 kap. 4 och 5 §§ samt 12 § 1 och 2).

Försegling får även beslutas för att skydda handlingar som under en tvångsrevision ska granskas utan att omhändertas (45 kap. 3 § och 12 § 1). Även sådana beslut om försegling bör få verkställas utan att den reviderade underrättas i förväg.

I fall där det är förvaltningsrätten som beslutar att handlingar får eftersökas och tas om hand ska den som beslutet gäller underrättas om beslutet innan verkställigheten och ges skälig tid att inställa sig. Om det under verkställigheten uppkommer behov av försegling för att skydda handlingarna får granskningsledaren besluta om försegling under förutsättning att handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen (45 kap. 12 § 3 och 13 § andra stycket). Denna situation kan jämföras med att det under en tvångsrevision uppkommer behov av att omhänderta handlingar i den reviderades verksamhetslokaler. Ett beslut om omhändertagande får i sådana fall fattas av granskningsledaren och verkställas utan att den reviderade underrättas i förväg. Motsvarande bör gälla i fråga om aktuella beslut om försegling. Det föreskrivs därför i *punkten 2*, som är helt ny, att förevarande paragraf ska omfatta samtliga varianter av försegling, vilket uppnås med en hänvisning till 45 kap. 12 §.

Av *andra stycket* framgår att om den som beslutet gäller inte har underrättats om beslutet innan det verkställs, ska underrättelse lämnas omedelbart efter verkställigheten.

Av 46 kap. 16 § andra stycket framgår att underrättelse om ett beslut om bevissäkring får ske i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg. *Lagrådet* har anfört att frågan om hur förevarande paragraf förhåller sig till 45 kap. 16 § bör klargöras i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Den synpunkten har beaktats i nyss nämnda paragraf.

6 §

Paragrafen ersätter delar av 22 § första och andra styckena tvångsåtgärds-lagen.

Övriga bestämmelser om förutsättningarna för verkställighet i 22 § första och andra styckena tvångsåtgärdslagen ges i 7 §. Bestämmelserna delas upp för att underlätta läsningen. I förevarande paragraf ges den ena förutsättningen för verkställighet av beslut om bevissäkring i andra fall än som avses i 5 §, nämligen att den som beslutet om bevissäkring gäller ska underrättas om beslutet innan det verkställs. Om det finns synnerliga skäl får dock verkställighet ske även om det inte har gått att nå den som beslutet gäller. Den andra förutsättningen – att den som beslutet gäller ska ges skälig tid för att inställa sig och undantagen därifrån – ges som nyss har nämnts i 7 §.

Enligt 45 kap. 16 § ska den som ett beslut om bevissäkring gäller underrättas om beslutet omedelbart. Underrättelse får dock ske i samband med att beslutet verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg. Av 68 kap. 1 § följer att ett beslut om bevissäkring får verkställas omedelbart. Förevarande paragraf innebär dock att andra beslut om bevissäkring än de som avses i 5 § inte får verkställas förrän den som beslutet gäller har underrättats om beslutet.

Med ”den som beslutet gäller” avses den hos vilken åtgärden ska verkställas och om beslutet ska verkställas hos någon annan än den som t.ex. revideras, även denne. Om handlingar i samband med en revision ska eftersökas på annan plats än i den reviderades verksamhetslokaler gäller beslutet alltså både den reviderade och den som disponerar de utrymmen där eftersökningen ska ske.

Den som beslutet gäller ska ha nåtts av beslutsunderrättelsen för att verkställighet ska få ske. Som redan har sagts inledningsvis är det dock inget absolut krav utan har den som beslutet gäller inte gått att nå får beslutet ändå verkställas om det finns synnerliga skäl. I förarbetena till tvångsåtgärdslagen nämns som exempel på synnerliga skäl att den som ska underrättas medvetet håller sig undan. Andra exempel som nämns är att det inte finns någon behörig företrädare för ett företag som ska underrättas eller att den som ska underrättas uppehåller sig utomlands och inte kan nås under en längre tid (prop. 1993/94:151 s. 161).

7 §

Paragrafen ersätter delar av 22 § första och andra styckena tvångsåtgärdslagen.

I 6 § finns den ena förutsättningen för verkställighet – beslutsunderrättelsen – och i förevärande paragraf den andra, nämligen att den som ska underrättas om ett beslut om bevissäkring även ska ges skäligen tid att inställa sig och tillkalla ombud eller biträde. Även från denna förutsättning finns undantag.

Rätten att få skäligen tid för att inställa sig gäller bara den som ska underrättas i förväg, dvs. innan beslutet verkställs.

I 22 § tvångsåtgärdslagen anges att den som beslutet gäller ska ges tillfälle att närvara och att verkställigheten inte får påbörjas förrän den som beslutet gäller har haft skäligen tid att inställa sig och att tillkalla ombud eller biträde. Ordalydelsen kortas ned något och det anges bara att den som ska underrättas om ett beslut om bevissäkring innan det verkställs ska ges skäligen tid att inställa sig och att tillkalla ombud eller biträde. Det innebär i likhet med gällande rätt att verkställigheten inte får påbörjas förrän den som beslutet gäller och eventuellt ombud eller biträde har haft skäligen tid för att inställa sig.

Om beslutet om bevissäkring avser t.ex. en juridisk person är det självklart att det är en behörig företrädare som ska ges skäligen tid att inställa sig. Det behöver inte anges särskilt och uttrycket ”behörig företrädare” tas därför bort.

Enligt 22 § andra stycket tvångsåtgärdslagen gäller inte kravet på skäligen tid för inställelse om bevissäkringen därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns en påtaglig risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås. Dessa undantag från nämnda krav ges i förevärande paragraf. Det bör noteras att undantagen bara gäller rätten att ges skäligen tid att inställa sig och att kravet på beslutsunderrättelse enligt 6 § inte påverkas. Den tid som den som beslutet gäller eller ett ombud eller biträde behöver för att inställa sig kan t.ex. vara för lång för att det ska vara rimligt att vänta med verkställigheten. Om villkoren för undantag i *punkterna 1 eller 2* är uppfyllda kan verkställigheten påbörjas så snart den som beslutet gäller har underrättats.

Befogenheter och begränsningar vid verkställigheten

8 §

Paragrafen ersätter 24 § första och tredje styckena tvångsåtgärdslagen.

Bestämmelsen i 24 § andra stycket tvångsåtgärdslagen ges i 9 §.

Av *första stycket* framgår att när en handling tas om hand får även pärm, mapp eller liknande förvaringsmaterial tas med. Syftet är att handlingarna efter omhändertagandet inte ska förvaras osorterade, utan i den pärm eller mapp som de förvarades i när de togs om hand (prop. 1993/94:151 s. 161). Att det bara är det förvaringsmaterial som handlingen förvaras i som får tas med är självklart och det behöver därför inte anges. Ordalydelsen ”i vilken handlingen förvaras” finns därför inte med.

Eftersom elektroniska handlingar – upptagningar som bara kan uppfattas med ett tekniskt hjälpmedel – bara tas om hand tillsammans med ett datamedium (databärare) blir det, om de elektroniska handlingarna inte kan kopieras på plats, aktuellt att även ta om hand datamedia, t.ex. en hårddisk eller CD-skiva. När det gäller elektroniska handlingar (som kan ses som magnetiska impulser på någon form av bärare) är det ofta svårt att fastställa var gränsen mellan själva den elektroniska handlingen och förvaringsmaterialet går, vilket dock spelar mindre roll eftersom bestämmelserna om verkställighet medger att både handling och förvaringsmaterial får tas med. *Lagrådet* gör inte samma bedömning utan anser att det är nödvändigt att i varje enskilt fall klargöra vad som är att anse som förvaringsmaterial och vilka handlingar som omfattas av ett beslut om omhändertagande och att frågan bör klargöras i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Regeringen konstaterar att bestämmelserna om befogenheter och begränsningar vid verkställigheten överensstämmer med gällande bestämmelser. Det saknas beredningsunderlag för att göra en sådan översyn av bestämmelserna som *Lagrådets* synpunkt innebär.

Av *andra stycket* följer att om en elektronisk handling tas om hand ska, om det är möjligt, ett exemplar lämnas kvar. Om t.ex. en CD-skiva med bokföringsmaterial ska tas om hand bör ett exemplar lämnas kvar hos den granskade. En kopia av den CD-skiva som ska tas om hand får i så fall göras. Om material tas om hand genom att uppgifter förs över från den granskades hårddisk till en CD-skiva behöver dock ingen kopia göras till den granskade.

9 §

Paragrafen ersätter 24 § andra stycket och 25 § andra stycket tvångs-åtgärdslagen.

Bestämmelsen ger i *första stycket* verkställande myndighet befogenhet att använda tekniska hjälpmedel som finns där beslutet verkställs. Om t.ex. den granskade inte hjälper till att ta fram kopior på de handlingar som ska tas om hand, får tjänsteman som verkställer beslutet använda tekniska hjälpmedel, t.ex. en dator, för att ta fram kopior. Tekniska hjälpmedel får även användas för att kontrollera att myndigheten har fått alla elektroniska handlingar som omfattas av beslutet (prop. 1993/94:151 s. 62).

Av *andra stycket* följer att om det finns synnerliga skäl får tekniska hjälpmedel tas om hand. Bestämmelsen finns för att handlingar inte ska undgå granskning på grund av att Skatteverket saknar nödvändiga tekniska hjälpmedel. Om verket saknar sådana hjälpmedel och handlingarna inte kan granskas i verksamhetslokalen får tekniska hjälpmedel som behövs för att läsa handlingarna tas om hand. Det krävs dock

synnerliga skäl. *Kronofogdemyndigheten* har i sitt remissvar framfört att det finns ett behov av att lagstiftaren närmare klargör vad som menas med synnerliga skäl. Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1993/94:151 s. 161 f.) framgår att synnerliga skäl innebär att det inte får finnas någon rimlig möjlighet för granskningsledaren att skaffa adekvat utrustning på annat sätt. En allmän utgångspunkt, liksom vid tillgripande av andra tvångsmedel, är dock att myndigheten ska försöka minimera skadan för den enskilde. En avvägning måste därför göras mellan behovet av att granskningen görs utanför verksamhetslokalerna och det men den enskilde utsätts för genom att under granskningen bli av med teknisk utrustning.

10 §

Paragrafen ersätter 25 § första stycket tvångsätgärdslagen.

Av 3 kap. 12 § tredje stycket TL framgår att vid granskning av elektroniska handlingar får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Vidare anges att granskningen inte får verkställas via telenät. Dessa bestämmelser ges i 41 kap. 10 § fjärde stycket, dvs. i kapitlet om revision.

Bestämmelserna ska i likhet med gällande rätt även gälla när beslut om bevissäkring verkställs, vilket uppnås genom en hänvisning till nyss nämnda lagrum. Det bör påpekas att de begränsningar som följer av 41 kap. 10 § fjärde stycket inte bara gäller vid verkställighet av bevissäkring i samband med revision utan vid all bevissäkring som går ut på att eftersöka och omhänderta handlingar.

Kronofogdemyndighetens befogenhet att använda tvång

11 §

Paragrafen ersätter delar av 23 § tvångsätgärdslagen.

Paragrafen anger vilka befogenheter *Kronofogdemyndigheten* har vid verkställigheten av beslut om bevissäkring. Bestämmelserna stämmer i stort överens med 2 kap. 17 § UB där *Kronofogdemyndighetens* befogenhet att använda tvångsmedel vid förrättning regleras.

Det bör noteras att förevarande paragraf inte ger granskningsledaren några befogenheter, vilket beror på att granskningsledaren bara får verkställa beslut om det kan ske obehindrat.

Återlämnande av handlingar

12 §

Paragrafen ersätter 26 § och delar av 32 § tvångsätgärdslagen.

Av *första stycket* framgår att granskningsledaren ska lämna tillbaka handlingar och annat som har tagits om hand så snart de inte längre behövs.

I paragrafen anges inte, till skillnad från i 26 § tvångsätgärdslagen, att vid bedömningen av om handlingarna alltjämt behövs hänsyn ska tas till i vilken utsträckning de behövs som bevis i ärenden eller mål om skatt, tull eller avgift. Det innebär dock ingen ändring i sak utan bara att ett onödigt

påpekande tas bort. Regeringen delar inte *Lagrådets* synpunkt att detta lätt kan komma att ge fel signaler. Prop. 2010/11:165

Om granskningsledaren avslår en begäran om att få tillbaka handlingar, får den som beslutet gäller överklaga beslutet (prop. 1993/94:151 s. 163). Bestämmelser om överklagande finns i 67 kap.

Av *andra stycket* framgår vad som gäller om den som beslutet om bevissäkring gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka.

Verkställighetsbevis

Av 27 § tvångsåtgärdslagen framgår att när ett beslut om bevissäkring har verkställts ska ett bevis över verkställigheten utfärdas (*verkställighetsbevis*).

Enligt 2 § förordningen (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringsförordningen, ska granskningsledaren utfärda bevis när egendom har tagits i förvar. Av 69 kap. 13 § i förevarande lag följer att beslut om betalningssäkring verkställs av Kronofogdemyndigheten. I 69 kap. 15 § anges vilka bestämmelser i utsökningsbalken som ska tillämpas vid verkställigheten. Av 18 kap. 2 § andra stycket utsökningsförordningen framgår vilka bestämmelser i förordningen som gäller vid verkställighet av betalningssäkring. I 6 kap. 9 § nyss nämnda förordning anges att gäldenären skriftligen ska underrättas om beslut om utmätning. Av 18 kap. 2 § samma förordning följer att bestämmelsen om underrättelse även gäller vid verkställighet av betalningssäkring. Även här regleras alltså frågan om "bevis" över verkställigheten i förordning.

Regeringen anser att bestämmelserna om bevis över verkställd bevissäkring också kan ges i förordning. Innehållet i 27 § tvångsåtgärdslagen överförs därför inte till skatteförordningen.

Betalningssäkring

13 §

Paragrafen ersätter 10 § andra stycket betalningssäkringslagen.

Av paragrafen framgår att det är Kronofogdemyndigheten som på begäran av Skatteverket verkställer beslut om betalningssäkring.

Se även kommentaren till 1 kap. 8 § andra stycket tullagen.

14 §

Paragrafen ersätter 10 § tredje stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen anges vad som ska gälla om ett beslut om betalningssäkring upphävs. För att det tydligare ska framgå vad som ska ske när en betalningssäkring upphävs anges att den egendom som beslutet avser ska omedelbart lämnas tillbaka i stället för som tidigare återgå. Det nya uttrycket "ska egendom som beslutet avser omedelbart lämnas tillbaka" täcker även fall där betalningssäkringen har verkställts genom inskränkningar i den betalningsskyldiges förfoganderätt över t.ex. ett konto. I sådana fall innebär ett upphävande av beslutet om

betalningssäkring att inskränkningarna ska tas bort, dvs. att den betalningsskyldige ska få fri förfoganderätt till kontot igen.

Ursprungligen innehöll betalningssäkringslagen en bestämmelse om att beslut om betalningssäkring fick verkställas genast. Däremot fanns ingen bestämmelse om vad som skulle gälla rörande verkställigheten när ett beslut hade hävts. I 1990 års lagstiftningsärende uttalade departementschefen att huvudregeln bör vara att verkställigheten genast ska återgå när ett beslut om betalningssäkring upphävs. Däremot borde rätten få förordna att beslutet om hävning inte ska gälla förrän det har vunnit laga kraft. Skäl att meddela sådana förordnanden fanns enligt departementschefen i mål där rättsfrågan är svårbedömd och det finns en påtaglig risk för att en omedelbar återgång av verkställigheten skulle göra en prövning i högre instans betydelselös. Avsikten är alltså att möjligheten att skjuta upp återgången av verkställigheten ska användas i fall där det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendomen innan aktuell överinstans hinner pröva ett yrkande om inhibition (prop. 1989/90:3 s. 33 f. och 46).

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

15 §

Paragrafen ersätter 11, 12 och 14 §§ betalningssäkringslagen.

Vid verkställighet av beslut om betalningssäkring tillämpas i princip samma regler som vid utmätning enligt utsökningsbalken. En avgörande skillnad är dock att vid verkställighet av betalningssäkring tas egendomen enbart i förvar, dvs. den säkerställs för en eventuell senare utmätning. Syftet med verkställigheten är inte att sälja egendomen eller att fordringen ska betalas utan det är fråga om ett rent säkerställande.

Ursprungligen föreskrevs det också i 11 § betalningssäkringslagen att verkställigheten inte fick omfatta försäljning av egendom eller betalning av fordran (prop. 1978/79:28 s. 157 f.). I gällande rätt uppnås samma resultat genom en hänvisning till de bestämmelser i utsökningsbalken som gäller för verkställighet av beslut om kvarstad för fordran, som också är en säkerhetsåtgärd som inte syftar till försäljning eller betalning (prop. 1980/81:84 s. 253). *Kronofogdemyndigheten* har i sitt remissvar bl.a. påpekat att de skillnader som i dag finns jämfört med kvarstad när det gäller tillämpliga bestämmelser i utsökningsbalken enligt utredningens förslag ska bli kvar. Regeringen vill här framhålla att frågan huruvida dessa skillnader ska tas bort, med ett undantag, kräver överväganden som inte kan göras inom ramen för detta lagstiftningsarbete. På *Kronofogdemyndighetens* förslag tas dock hänvisningen till 4 kap. 11 § första stycket UB om samordning med andra mål bort då betalningssäkring sedan år 1994 inte medför förmånsrätt.

Det ingår inte heller i detta lagstiftningsarbete att, som *Kronofogdemyndigheten* föreslår, se över vissa angivna bestämmelser i Jordabalken.

Tekniken med hänvisningar till utsökningsbalken tillämpas i betalningssäkringslagen inte fullt ut utan i vissa fall upprepas bestämmelser i utsökningsbalken mer eller mindre ordagrant. Denna ”blandteknik” riskerar att skapa oklarheter och de bestämmelser som upprepas ersätts därför med hänvisningar till utsökningsbalken. I fortsättningen kommer alltså tekniken med hänvisningar att tillämpas

fullt ut, dvs. finns det en motsvarande bestämmelse i utsökningsbalken Prop. 2010/11:165 hänvisas det till den.

Enligt 11 § första stycket andra meningen betalningssäkringslagen handläggs mål om verkställighet av beslut om betalningssäkring som allmänt mål. Bestämmelser om att utsökningsmål ska handläggas som enskilt eller allmänt mål finns i 1 kap. 6 § UB. Utmärkande för ett allmänt mål är att det avser en offentligrättslig fordran. Till allmänna mål hör givetvis mål om uttagande av skatt eller avgift. Mål om uttagande av skatt eller avgift får även anses innefatta mål om säkerställande av fordran på skatt eller avgift, dvs. även mål där verkställigheten inte syftar till att skatten eller avgiften ska betalas utan bara till att säkerställa egendom för en eventuell framtida utmätning för skatt eller avgift (prop. 1980/81:8 s. 194).

I 11 § första stycket betalningssäkringslagen finns, utöver bestämmelsen om att mål om betalningssäkring ska handläggas som allmänt mål, en hänvisning till 1 kap. UB som flyttas till förevarande paragraf. Av denna hänvisning, som inkluderar 1 kap. 6 § UB, framgår det att mål om verkställighet av beslut om betalningssäkring ska handläggas som allmänt mål varför det inte längre behöver föreskrivas särskilt.

Enligt 11 § andra stycket betalningssäkringslagen får lön eller annan förmån som avses i 7 kap. UB inte tas i anspråk genom betalningssäkring innan den har betalats ut och kan utmätas. En identisk bestämmelse finns beträffande verkställighet av beslut om kvarstad för fordran. Den bestämmelsen finns i 16 kap. 13 § andra stycket UB och anses innebära att bestämmelserna i 7 kap. nämnda balk om utmätning av lön och andra förmåner inte är tillämpliga vid kvarstad (Walin m.fl., Utsökningsbalken En kommentar, 4 u., s. 634).

Utmätning av lön innebär att arbetsgivaren åläggs att hålla inne och betala ut en viss del av lönen till Kronofogdemyndigheten. Vid betalningssäkring får inte medel tas i anspråk på detta sätt. Det följer dock redan av att betalningssäkringslagen inte hänvisar till 7 kap. UB. Eftersom inte heller förevarande paragraf hänvisar till bestämmelserna om utmätning av lön i 7 kap. UB behövs det ingen motsvarighet till bestämmelsen i 11 § andra stycket betalningssäkringslagen om att lön inte får tas i anspråk innan den har betalats ut och kan utmätas.

Rättsverkan av ett verkställt beslut om betalningssäkring anges i 12 § första stycket betalningssäkringslagen. Där anges att den betalningsskyldige inte får överlåta egendom som har tagits i anspråk genom betalningssäkring eller förfoga över egendomen på annat sätt som är till nackdel för det allmänna. Om det finns särskilda skäl får emellertid Kronofogdemyndigheten bevilja undantag från inskränkningarna i förfoganderätten.

Av 16 kap. 14 § första stycket UB följer att de nu beskrivna rättsverkningarna är identiska med de som följer av att egendom beläggs med kvarstad. Även i fråga om kvarstad får Kronofogdemyndigheten medge undantag, om det finns särskilda skäl. Som har sagts ovan ska hänvisningar till utsökningsbalken användas där det är möjligt och bestämmelsen i 12 § första stycket betalningssäkringslagen ersätts därför med en hänvisning till 16 kap. 14 § första stycket UB.

Verkställighet av ett beslut om betalningssäkring ska, som har sagts inledningsvis, inte leda till att egendom som tas i anspråk säljs, utan

egendom säkras bara för en senare utmätning. Om lös egendom som har tagits i anspråk hastigt faller i värde eller kräver alltför kostsam vård, får den dock på begäran av den betalningsskyldige eller Skatteverket enligt 12 § tredje stycket betalningssäkringslagen säljas i den ordning som gäller för utmätt egendom. För lös egendom som har belagts med kvarstad finns en motsvarande bestämmelse i 16 kap. 14 § tredje stycket UB. Eftersom verkställigheten bör regleras genom hänvisningar till utskökningsbalken ersätts bestämmelsen i 12 § tredje stycket betalningssäkringslagen med en hänvisning till 16 kap. 14 § tredje stycket UB.

Av 14 § betalningssäkringslagen följer att i fråga om förrättningskostnader vid verkställighet av beslut om betalningssäkring gäller vad som föreskrivs i 17 kap. 9 § första stycket UB. Den hänvisningen ges i förevarande paragraf tillsammans med övriga hänvisningar. Det saknas i detta lagstiftningsarbete beredningsunderlag för att kunna ta ställning till *Kronofogdemyndighetens* förslag att nyss nämnda hänvisning också ska omfatta 17 kap. 9 § andra stycket och 10 § andra stycket UB. Detsamma gäller *Lagrådets* synpunkt att det bör övervägas om hänvisningen till 4 kap. 29 § andra stycket UB ska omfatta även första stycket i nyss nämnda paragraf, eller om hänvisningen till paragrafen helt kan utgå.

Ställande av säkerhet

16 §

Paragrafen ersätter 18 § första stycket betalningssäkringslagen.

Av paragrafen framgår att om ett beslut om betalningssäkring har överlämnats till Kronofogdemyndigheten för verkställighet, får myndigheten ta emot säkerhet som den betalningsskyldige eller, där den betalningsskyldige kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa.

Möjligheten att ställa säkerhet är i första hand avsedd för det fall att det finns ett beslut om betalningssäkring, men säkerhet kan också ställas för att undvika ett sådant beslut (prop. 1989/90:3 s. 35). Att säkerhet kan ställas även innan ett beslut om betalningssäkring har fattats framgår av 46 kap. 17 §. Se därför även kommentaren till den paragrafen.

I 18 § femte stycket betalningssäkringslagen finns bl.a. en hänvisning till 10 och 11 §§ lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., benämnd indrivningslagen.

Av 10 § indrivningslagen framgår att när uppskov med betalning beviljas får Kronofogdemyndigheten ta emot säkerhet som gäldenären eller, där gäldenären kan antas medge det, någon annan erbjuder sig att ställa. Bestämmelsen fyller ingen funktion i en betalningssäkrings-situation och hänvisningen till 10 indrivningslagen finns därför inte med i förevarande paragraf.

I 11 § indrivningslagen regleras bl.a. vad en säkerhet får bestå av.

När det gäller säkerhetens form är det värt att nämna att på punkt-skatteområdet regleras det i verkställighetsföreskrifter. Även i förevarande paragraf bör säkerhetens form regleras genom verkställighetsföreskrifter. Det innebär att bestämmelser om i vilken form säkerhet ska ställas får meddelas i förordning eller efter regeringens be-

myndigande i föreskrifter med lägre valör. Hänvisningen till 11 § Prop. 2010/11:165 indrivningslagen finns därför inte med.

När ställd säkerhet får tas i anspråk

17 §

Paragrafen ersätter delar av 18 § fjärde stycket betalningssäkringslagen.

I paragrafen regleras när ställd säkerhet får tas i anspråk.

Enligt huvudregeln ska ställd säkerhet tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut. Undantagsvis kan dock Kronofogdemyndigheten medge att säkerheten ska tas i anspråk vid ett senare tillfälle. Detta kan t.ex. ske om den egendom som har ställts som säkerhet lättare kan avyttras en viss tid på året och då ge ett bättre pris.

Formuleringen ”när fordringen har förfallit till betalning” i 18 § fjärde stycket betalningssäkringslagen ändras till ”när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut”. Ordalydelsen ändras för att överensstämma med formuleringen i 8 §. Se därför också kommentaren till nyss nämnda paragraf.

I 18 § femte stycket betalningssäkringslagen finns en hänvisning till bl.a. 12 och 13 §§ indrivningslagen. Hänvisningen till 12 § i nyss nämnda lag innebär att Kronofogdemyndigheten vid mottagande av säkerhet ska besluta under vilka förutsättningar säkerheten får tas i anspråk och att ett sådant beslut får ändras när det finns anledning till det. Den hänvisningen är obehövlig eftersom det följer av förevarande paragraf att ställd säkerhet får tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut eller vid den senare tidpunkt som Kronofogdemyndigheten har medgett.

Genom hänvisningen till 13 § indrivningslagen regleras hur ett beslut om att ta säkerhet i anspråk får verkställas. I förevarande lag ges bestämmelser om vad som ska gälla när säkerhet tas i anspråk i 71 kap. 1 §. Hänvisningen till 13 § indrivningslagen görs därför inte i förevarande paragraf utan i första stycket i nyss nämnda lagrum.

Överklagande

18 §

Paragrafen ersätter 31 § tvångsåtgärdslagen och 13 § betalningssäkringslagen.

Av 31 § tvångsåtgärdslagen följer att i fråga om överklagande av Kronofogdemyndighetens beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen tillämpas bestämmelserna i utsökningsbalken om talan mot utmätning i allmänhet. Av 13 § betalningssäkringslagen framgår att i fråga om talan mot beslut som rör verkställigheten tillämpas vad som enligt utsökningsbalken gäller beträffande kvarstad för fordran. I förevarande paragraf hänvisas i stället till 18 kap. UB där bestämmelserna om överklagande finns. Någon ändring i sak är inte avsedd.

När det gäller betalningssäkring bör det nämnas att av 18 kap. 5 § 1 UB följer att beslut om avslag på en begäran om rättelse av utmätning enligt 4 kap. 33 eller 34 § inte får överklagas. I punkten anges uttryckligen att förbudet även gäller avslag på begäran om rättelse av

kvarstad enligt 16 kap. 13 § där det finns en hänvisning till 4 kap. 33 och 34 §§ UB.

Prop. 2010/11:165

Om någon med stöd av hänvisningen i 15 § i förevarande kapitel till 4 kap. 33 och 34 §§ UB begär rättelse av en betalningssäkring får det anses följa av hänvisningen till 18 kap. nämnda balk att ett eventuellt avslag inte får överklagas. Någon särskild föreskrift liknande den som finns beträffande kvarstad i 18 kap. 5 § UB behövs därför inte.

70 kap. Indrivning

Begäran om indrivning

1 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 2 § 20 kap. 1–3 §§ SBL.

I paragrafen finns huvudreglerna för när en fordran på skatt eller avgift ska lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

Inledningsvis ska något nämnas om vad det innebär att överlämna en fordran till Kronofogdemyndigheten för indrivning. När en fordran har överlämnats till Kronofogdemyndigheten har nyss nämnda myndighet ansvaret för att utverka betalning. Det sker i första hand med stöd av utskökningsbalkens bestämmelser om utmätning. Kronofogdemyndigheten kan också med stöd av bestämmelserna i indrivningslagen åstadkomma betalning genom en betalningsuppgörelse. En fordran som lämnas för indrivning avser inte en viss preciserad skatt eller avgift (som t.ex. mervärdesskatt för redovisningsperioden juli 2008) utan avser ett underskott på skattekontot. Exakt vilken skatt eller avgift som underskottet avser framgår inte av skattekontot. Varje nytt underskott som lämnas till Kronofogdemyndigheten betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag och ges ett eget skuldnummer.

Bestämmelserna om överlämnande för indrivning får i skatteförfarandelagen en annan struktur än i skattebetalningslagen. Där finns förutsättningarna för att begära indrivning i tre paragrafer. I 20 kap. 1 § SBL finns grundförutsättningen – att ett skattebelopp inte har betalats i rätt tid – och beloppsgränserna. 20 kap. 3 § SBL innehåller kravet på att den betalningsskyldige ska ha uppmanats att betala skattebeloppet. Av 20 kap. 2 § SBL framgår att indrivning får begäras även i andra fall än som avses i 1 § om det finns särskilda skäl. Rekvisitet särskilda skäl återfinns även i 20 kap. 1 och 3 §§ SBL. Enligt 20 kap. 1 § första stycket nyss nämnda lag ska en fordran inte lämnas för indrivning om särskilda skäl talar emot det. Av 20 kap. 3 § SBL framgår att en betalningsuppmaning inte behöver göras om särskilda skäl talar emot det.

I förevarande paragraf ges i stället samtliga förutsättningar för att lämna en fordran på skatt eller avgift för indrivning. Möjligheterna att avvika från bestämmelserna framgår av 2 §.

I *första stycket 1* återfinns beloppsgränserna. För en betalningsskyldig som ska lämna skattedeklaration eller som är godkänd för F-skatt, ska en fordran som uppgår till minst 10 000 kronor lämnas för indrivning. För andra betalningsskyldiga, dvs. normalt privatpersoner, är beloppsgränsen i stället minst 2 000 kronor. För den förstnämnda kategorin finns i *andra stycket* en kompletterande bestämmelse enligt vilken även lägre belopp

än 10 000 kronor ska lämnas för indrivning. Enligt bestämmelsen ska ett belopp på minst 2 000 kronor lämnas för indrivning om det har varit obetalt under en längre tid trots att den betalningsskyldige har uppmanats att betala beloppet. Med längre tid bör som utgångspunkt avses minst sex månader (prop. 1996/97:100 s. 628). Andra stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Beloppsgränsen på minst 2 000 kronor motsvarar den beloppsgräns som i skattebetalningslagen är minst 500 kronor. Skälen för höjningen framgår av avsnitt 21.1.

Enligt *första stycket 2* ska den betalningsskyldige ha uppmanats att betala beloppet innan det överlämnas för indrivning. Som ovan har angetts är det inte en fordran på en viss preciserad skatt eller avgift utan ett skattekontounderskott som lämnas för indrivning. Motsvarande gäller betalningsuppmeningen. Om en avstämning av skattekontot ger ett underskott, ska den betalningsskyldige uppmanas att betala beloppet med påföljd att det annars lämnas för indrivning. Finns det även efter nästa avstämning ett underskott på kontot (som överstiger beloppsgränsen) lämnas underskottet för indrivning. Inför avstämningen krediteras skattekontot med de inbetalningar som har gjorts, men kontot debiteras också med de nya skatter och avgifter som har förfallit till betalning och med ränta. Det innebär att avstämningen kan resultera i ett underskott även om den betalningsskyldige har gjort en inbetalning motsvarande det belopp som har angetts i betalningsuppmeningen. Underskottet kan t.o.m. ha blivit större. För att undvika överlämnande för indrivning krävs att såväl det belopp som har angetts i betalningsuppmeningen som tillkommande skatter och avgifter betalas. Ett större belopp än vad som har angetts i betalningsuppmeningen får dock inte lämnas för indrivning. Det följer av kravet på att den betalningsskyldige först ska ha uppmanats att betala beloppet.

Om underskottet på skattekontot är större än det skattebelopp eller avgiftsbelopp som har angetts i betalningsuppmeningen lämnas alltså bara det beloppet för indrivning som har angetts i betalningsuppmeningen. Resterande del av underskottet ligger kvar på kontot. Om beloppet överstiger beloppsgränsen, kommer en betalningsuppmening avseende det nya underskottet att skickas ut.

2 §

Paragrafen ersätter tillsammans med 1 § 20 kap. 1–3 §§ SBL.

Skatteverket har enligt paragrafen möjlighet att avvika från bestämmelserna om överlämnande för indrivning i 1 §.

Om förutsättningarna i 1 § för att lämna en fordran på skatt eller avgift till Kronofogdemyndigheten för indrivning är uppfyllda är Skatteverket i princip skyldigt att göra det. Enligt *punkten 1* får Skatteverket dock avstå från att lämna en fordran för indrivning om det finns särskilda skäl. Enligt förarbetena till skattebetalningslagen kan ett skäl att avvakta med att begära indrivning vara att det finns en ansökan om anstånd med betalning av skatt eller avgift som ännu inte har avgjorts och det finns skäl som talar för att anstånd kan komma att medges. Även när ett beslut att inte meddela anstånd har överklagats ska det enligt förarbetena finnas utrymme att avvakta med att begära indrivning (prop. 1996/97:100 s. 352 och 628). När Skatteverket övertog de offensiva borgenärsuppgifterna

från Kronofogdemyndigheten angavs som ett ytterligare exempel på när det kunde finnas skäl för att avvakta med överlämnande för indrivning att en ackordsuppgörelse övervägs (prop. 2006/07:99 s. 41).

Genom att Skatteverket avstår från att överlämna en fordran för indrivning kan den skatt- eller avgiftsskyldige undgå att registreras i Kronofogdemyndighetens register enligt lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet med de negativa konsekvenser det för med sig. Ett beslut om anstånd med betalningen har samma effekt. Räntekonsekvenserna blir dock olika. Om Skatteverket avvaktar med att begära indrivning löper hög kostnadsränta (basränta plus 15 procentenheter). Beviljas i stället anstånd löper låg kostnadsränta (basräntan).

Regeringen föreslår att Skatteverket ska få ökat utrymme att bevilja anstånd med betalningen (se avsnitt 19.12 och författningskommentarerna till 63 kap. 4 § första stycket och 23 §§). Skatteverket ska bl.a. få bevilja anstånd om det kan antas vara till fördel för det allmänna. De exempel på situationer då det kan finnas skäl att avvakta med indrivning som angavs i förarbetena till skattebetalningslagen bör enligt regeringens bedömning fortsättningsvis hanteras inom ramen för anståndsbestämmelserna. Det innebär att behovet av att avvakta med indrivning blir mycket litet. Situationer då Skatteverket bör ha en sådan möjlighet kan dock uppstå. Om betalning till Skatteverket t.ex. görs i anslutning till avstämningstidpunkten av skattekontot, men så sent att den inte hinner bokföras på Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar (62 kap. 2 §) före restföringstidpunkten kan det finnas skäl att avvakta med restföringen om det är troligt att försummelsen är en engångsföreteelse. Det bör bara gälla vid ett enstaka tillfälle och alltså inte om den betalningsskyldige tidigare har varit restförd.

Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, enligt *punkten 2* lämna en fordran för indrivning även om förutsättningarna enligt 1 § inte är uppfyllda. Bestämmelsen avser såväl beloppsgränserna som kravet på betalningsuppmaning. Däremot är det naturligtvis inte möjligt att begära indrivning av en fordran som ännu inte har förfallit till betalning. Skatt eller avgift som ska betalas registreras (debiteras) enligt 61 kap. 2 § på skattekontot på förfallodagen och ingår därför aldrig i ett skattekontounderskott före förfallodagen.

Bestämmelsen kan t.ex. tillämpas om en betalningsskyldig systematiskt utnyttjar beloppsgränserna för att skaffa sig kredit. Ett annat exempel är fall då det är fara i dröjsmål därför att den betalningsskyldige är i färd med att göra sina tillgångar oåtkomliga för exekution (prop. 1996/97:100 s. 628).

Paragrafen behandlas även i avsnitt 21.1.

3 §

Paragrafen motsvarar 20 kap. 4 § andra stycket SBL.

Av paragrafen framgår att en begäran om indrivning får verkställas enligt utsökningsbalken.

I 3 kap. 1 § UB anges de exekutionstitlar som kan ligga till grund för verkställighet. En förvaltningsmyndighets beslut som enligt särskild föreskrift får verkställas är en sådan exekutionstitel (3 kap. 1 § första stycket 6 UB). Innan skattekontoreformen infördes fungerade besluten att

debitera skatt som exekutionstitlar (prop. 1980/81:8 s. 288). Numera lämnas inte en viss preciserad skatt för indrivning utan indrivning begärs för ett underskott på skattekontot. Underskottet består av skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet och ränta. Underskottet har därför alltid sin grund i ett eller flera beslut om att skatt eller avgift ska betalas. Av skattekontot framgår dock inte vilka skatter eller avgifter som ett visst underskott avser. De bakomliggande besluten om att skatt eller avgift ska betalas används därför inte vid indrivningen.

Skatteverket har påtalat i sitt remissvar att Skatteverkets beslut att överlämna ett underskott på ett skattekonto för indrivning utgör exekutionstitel i fråga om det överlämnade beloppet. Detta framgår också av förarbetena till skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100 s. 355 och 628 f.). Beslutet utgör i praktiken en sammanställning av de bakomliggande skattebesluten som tidigare fungerade som exekutionstitlar.

Beslut enligt lagen gäller omedelbart enligt 68 kap. 1 §. En begäran om omprövning eller ett överklagande påverkar alltså inte skyldigheten att betala en beslutad skatt eller avgift. Bestämmelsen om omedelbar verkställbarhet innebär också att en begäran om indrivning och verkställighet enligt utsökningsbalken ska ske oberoende av om beslutet har fått laga kraft (jfr 3 kap. 23 § andra stycket UB).

Ränta

4 §

Paragrafen ersätter 20 kap. 6 § SBL.

I paragrafen regleras vad som gäller räntan för tiden efter det att en fordran på skatt eller avgift har lämnats för indrivning. Det är Kronofogdemyndigheten som ska beräkna denna ränta och driva in den.

Bestämmelser om hur räntan ska beräknas finns i 65 kap. Av 65 kap. 4 § första stycket och 13 § andra stycket framgår att kostnadsränta från och med dagen efter den dag då beslutet om att lämna fordran för indrivning har registrerats i utsöknings- och indrivningsdatabasen ska beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. En hänvisning till 65 kap. 13 § andra stycket har lagts till i paragrafen.

Kronofogdemyndigheten har i sitt remissvar anfört att bestämmelsen bör flyttas till indrivningslagen då den rör en fråga om att Kronofogdemyndigheten ska räkna ut ränta och driva in den. Som framgår ovan regleras beräkning och indrivning av ränta enligt gällande bestämmelser i skattebetalningslagen. Regeringen finner inte skäl att i detta lagstiftningsärende flytta bestämmelserna till den av Kronofogdemyndigheten föreslagna lagen.

Återtagande av en fordran från indrivning

5 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns bestämmelser om i vilka fall Skatteverket ska återta en fordran på skatt eller avgift från indrivning.

Syftet med paragrafen är att hindra indrivning av fordringar som omfattas av anstånd eller som har undanröjts och att fordringar som har satts ned inte ska drivas in med större belopp än vad som kvarstår efter nedsättningen.

Skattekontot saknar normalt avräkningsordning, vilket innebär att en inbetalning eller en annan kreditering på skattekontot inte hänförs till betalning av en viss skatt eller avgift. Systemet med skattekontot innefattar bara underskott och överskott på kontot och ger därför inte besked om huruvida en viss skattefordring eller avgiftsfordring är betald eller inte.

Som *Skatteverket* har påpekat lämnas underskott på skattekontot till indrivning och inte specifika fordringar. Vilka skatter eller avgifter som ingår i ett underskott framgår inte av skattekontot. För en fysisk person som bara har slutlig skatt att betala är det dock möjligt att räkna ut vilka skatter och avgifter som ingår i underskottet.

Anstånd med inbetalning av skatter och avgifter registreras som en kreditering på skattekontot. Detsamma gäller nedsättning av skatter och avgifter. Krediteringen räknas i första hand av från den aktuella periodens debiteringar på kontot (påförda skatter och avgifter) och eventuella ingående underskott och först därefter från den sammanlagda skatteskulden och avgiftsskulden hos Kronofogdemyndigheten. På skattekontot sker avräkningen från det sammanlagda beloppet medan avräkningen hos Kronofogdemyndigheten görs från den äldsta restförda skulden.

En följd av den beskrivna hanteringen är att en kreditering av ett anstånd eller en nedsättning på skattekontot inte alltid träffar den skatt eller avgift som beslutet om anstånd eller nedsättningen avser. Effekten av det kan i sin tur bli att fordringen får anses ligga kvar för indrivning trots att anstånd har beviljats eller nedsättning har beslutats.

Regeringen föreslår i avsnitt 21.2 att Skatteverket i fortsättningen ska återta en fordran från indrivning om anstånd beviljas med betalningen eller om fordran sätts ned eller undanröjs. Om fordran sätts ned ska bara så stort belopp som nedsättningen avser återtas från indrivning. Skälet för förslaget är att gällande ordning skapar problem bl.a. när det gäller företrädaransvar.

Som har nämnts ovan är det ett underskott på skattekontot och inte specifika fordringar som lämnas för indrivning. Varje nytt underskott som lämnas till Kronofogdemyndigheten betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag och ges ett eget skuldnummer. För att kunna återta en fordran från indrivning måste Skatteverket utreda i vilket skattekontounderskott fordran ingick. Nästa steg är att ta reda på om skulden, dvs. skattekontounderskottet, fortfarande är obetald eller om den av någon annan anledning inte längre är föremål för indrivning. Är skulden betald krävs inget återtagande.

Är skulden alltfjämt registrerad för indrivning i utsköknings- och indrivningsdatabasen ska Skatteverket återta den del av skulden som kan anses belöpa på den skatt eller avgift som anståndet eller nedsättningen avser. Återtagandet ska leda till att anståndsfordringar och fordringar som har undanröjts inte längre ingår i en skuld som är registrerad för indrivning och att fordringar som har satts ned inte ingår med större belopp än vad som kvarstår efter nedsättningen.

På skattekontot bör återtaget belopp tas bort från den post som anger hur stort belopp som ligger hos Kronofogdemyndigheten för indrivning. Det rör sig om en omfördelning inom kontot och skattekontots saldo påverkas därför inte. Omfördelningen bör göras samtidigt som anståndet, nedsättningen eller undanröjandet krediteras. Därigenom kommer omfördelningen att neutraliseras av krediteringen, dvs. när det återtagna beloppet förs över till Skatteverkets del av kontot möts det av krediteringen.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Orden ”tas bort helt” har ersatts med ”undanröjs”.

När underskott som inte lämnas för indrivning ska falla bort

6 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

I paragrafen finns en bestämmelse om att underskott på ett skattekonto som understiger 2 000 kronor ska falla bort. Sådana underskott lämnas inte över till Kronofogdemyndigheten för indrivning. De kommer därmed inte heller att preskriberas efter fem år.

Ett underskott som är mindre än 2 000 kronor ska enligt *första stycket* falla bort om det har varit obetalt i minst fem år och det inte har gjorts några andra registreringar än ränta på skattekontot under samma tid. Beloppsgränsen 2 000 kronor ska tillämpas utan inräknande av den kostnadsränta som påförs till följd av underskottet.

Om det finns förutsättningar för att låta det ursprungliga underskottet falla bort, ska det enligt *andra stycket* även gälla kostnadsräntan (jfr 8 § andra stycket preskriptionslagen [1981:130]). Att underskottet faller bort ska alltså resultera i att skattekontot nollställs.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 21.3.

71 kap. Övriga bestämmelser om verkställighet

När säkerhet tas i anspråk

1 §

Paragrafen ersätter hänvisningen till 13 § indrivningslagen i 18 § femte stycket betalningssäkringslagen samt 11 kap. 12 § första stycket och 17 kap. 3 § första stycket SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om vad som gäller när Kronofogdemyndigheten respektive Skatteverket beslutar om att ställd säkerhet ska tas i anspråk.

Av *första stycket* framgår att om Kronofogdemyndigheten beslutar att ställd säkerhet ska tas i anspråk, ska 13 § indrivningslagen tillämpas. Genom hänvisningen till 13 § i nyss nämnda lag regleras hur ett beslut om att ta säkerhet i anspråk får verkställas. Bestämmelsen gäller när Kronofogdemyndigheten har beslutat att ställd säkerhet ska tas i anspråk såväl enligt 46 kap. 18 §, som enligt 69 kap. 17 §.

Av *andra stycket* framgår att 13 § indrivningslagen även ska tillämpas när det i stället är Skatteverket som beslutar att ställd säkerhet enligt 58 kap. 1 § eller 63 kap. 8 § ska tas i anspråk. Det som anges om

I 11 kap. 12 § första stycket och 17 kap. 3 § första stycket SBL finns en mindre omfattande hänvisning till bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 indrivningslagen.

Bestämmelserna om skalbolagsdeklarationer och säkerhet för slutlig skatt finns i 27 och 58 kap. Bestämmelserna i 58 kap. innebär att Skatteverket på grundval av en skalbolagsdeklaration får besluta om säkerhet för slutlig skatt ska ställas. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas.

För anstånd med betalning av skatt eller avgift krävs i vissa fall att den som är skyldig att betala skatt eller avgift ställer säkerhet för skatten. Dessa bestämmelser finns i 63 kap.

Av gällande rätt framgår att säkerhet ska ställas i form av garantiförbindelse eller annan form av borgen (11 kap. 12 § första stycket och 17 kap. 3 § första stycket SBL). Som framgår av kommentarerna till bl.a. 58 kap. 3 § och 63 kap. 8 § ska bestämmelser om i vilken form säkerhet ska ställas i fortsättningen meddelas genom verkställighetsföreskrifter.

I 13 § indrivningslagen regleras vad som gäller sedan Kronofogdemyndigheten har beslutat att ta en säkerhet i anspråk. Av punkten 2 framgår att om säkerheten utgörs av borgen får den genast utsökas. Då gäller bestämmelserna om indrivning i den lagen. Vidare får utmätning av lön med företrädesrätt enligt 2 § indrivningslagen äga rum om det är medgivet för den fordran som säkerheten avser.

Skattebetalningslagen hänvisar inte till 13 § 1 och 3 indrivningslagen m.m., men där anges vad som gäller om säkerheten utgörs av pant eller företagshypotek.

Som har sagts ovan ska bestämmelser om säkerhetens form i fortsättningen meddelas genom verkställighetsföreskrifter. Genom sådana föreskrifter kan det beslutas att även andra former av säkerheter än garantiförbindelser ska vara godtagbara. Av den anledningen är hänvisningen i förevarande stycke vidare än de som i dag finns i 11 kap. 12 § första stycket och 17 kap. 3 § första stycket SBL. Hänvisningen i förevarande paragraf omfattar nämligen inte bara punkten 2 i 13 § indrivningslagen m.m. utan även punkterna 1 och 3.

Förbud mot överlåtelse

2 §

Paragrafen ersätter hänvisningarna i 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL till 6 § ersättningslagen samt 18 kap. 6 § andra stycket och 8 § SBL.

I paragrafen finns ett förbud mot överlåtelse av fordran på skatter och avgifter som ska betalas tillbaka samt på ersättning för kostnader för ställande av säkerhet.

En fordran som avser skatt eller avgift som ska betalas tillbaka eller ersättning för kostnader för ställande av säkerhet får enligt *första stycket* överlåtas först sedan beloppet kan betalas ut. Syftet med bestämmelsen är att hindra en skattskyldig som har skulder hos Kronofogdemyndigheten att överlåta en fordran och därigenom undgå utmätning. Avser fordran

skatt som ska föras över till en annan stat enligt 64 kap. 7 eller 8 § får den enligt *andra stycket* inte överlåtas. Prop. 2010/11:165

I paragrafen ersätts uttrycket ”kan lyftas” av språkliga skäl med ”kan betalas ut”. Ett överskott på skattekontot som kontohavaren avstår från att begära utbetalning av enligt 64 kap. 2 § första stycket 1 ”kan betalas ut” i paragrafens mening. Detsamma gäller ett överskott som normalt återbetalas utan begäran enligt 64 kap. 2 § första stycket 2, men som enligt kontohavarens begäran står kvar på skattekontot för att användas till betalning av framtida skatteskulder eller avgiftsskulder (64 kap. 4 § 5).

Enligt 6 § andra stycket första meningen ersättningslagen får en fordran på ersättning inte överlåtas innan ersättningen får betalas ut. Den bestämmelsen får inte någon motsvarighet i förevarande paragraf utan i fortsättningen ska fordringar på ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning enligt 43 kap. få överlåtas innan ersättningen kan betalas ut, dvs. innan ersättningsbeslutet har fått laga kraft mot det allmänna.

Ändringen bör ses i ljuset av det kvittningsförbud som föreslås i 4 § och av att även den som har skatteskulder bör ha möjlighet att anlita ett biträde när rätt till ersättning föreligger. Syftet är att säkerställa att ersättningen betalas ut, vilket nu möjliggörs genom att den som har rätt till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning kan överlåta fordran till biträdet för att därigenom undgå att ersättningen mäts ut (se avsnitt 14.4).

Om säkerhet som har ställts för slutlig skatt för skalbolag inte behöver tas i anspråk, har den som ställt säkerheten enligt 58 kap. 4 § rätt till skälig ersättning för kostnaderna. Detsamma gäller enligt 63 kap. 10 § om en säkerhet för anstånd inte behöver tas i anspråk. Av 68 kap. 2 § följer att i likhet med gällande rätt får ersättning för kostnader inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

Bestämmelser om skälig ersättning för ställd säkerhet finns i 11 kap. 12 § andra stycket SBL och 17 kap. 3 § andra stycket samma lag. Där hänvisas bl.a. till 6 § ersättningslagen, vilket innebär att inte heller ersättning för ställd säkerhet får överlåtas innan beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

Förevarande paragraf ersätter alltså även hänvisningarna i 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL till 6 § ersättningslagen. Det innebär att fordran på sådan ersättning inte heller får överlåtas innan beloppet kan betalas ut, dvs. inte förrän beslutet om ersättning har fått laga kraft mot Skatteverket (68 kap. 2 §).

3 §

Paragrafen ersätter 6 § andra stycket andra meningen ersättningslagen och hänvisningarna i 11 kap. 12 § andra stycket och 17 kap. 3 § andra stycket SBL till 6 § ersättningslagen samt 18 kap. 9 § SBL.

I paragrafen finns bestämmelser om utmätning av en fordran på skatt eller avgift som ska betalas tillbaka och på ersättning för kostnader för ställande av säkerhet.

Andra stycket har utformats i enlighet med lagrådets förslag. En hänvisning till 64 kap. 2 § första stycket 2 a har lagts till.

4 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i gällande rätt.

Av paragrafen följer att Skatteverket inte får 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.

Med kvittning avses i allmänhet att en gäldenär fullgör en förpliktelse mot en borgenär genom att avstå från en motfordran mot denne. Kvittningen sker genom att gäldenären avger en kvittningsförklaring.

Staten har i egenskap av gäldenär i princip samma möjligheter som andra gäldenärer att fullgöra sin betalningsskyldighet genom kvittning. Några särskilda förutsättningar för rätten till kvittning föreligger alltså inte i de fall då en myndighet eller ett annat statligt organ är part och i tvisten intar samma ställning som en fysisk eller juridisk person i allmänhet. I fall då staten är gäldenär är det emellertid inte ovanligt att huvudfordran eller motfordran kan vara av sådan art att kvittning är utesluten eller underkastad särskilda begränsningar (NJA 2005 s. 3).

Särskilda bestämmelser om kvittning eller avräkning från belopp som staten ska återbetala eller annars utbetala på grund av vissa särskilt angivna bestämmelser finns i lagen (1986:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. Den lagen gäller dock inte fordringar på ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning varför det allmänna inte med stöd av den lagen kan räkna av en fordran på ersättning mot en enskilds sammanlagda skatteskuld.

Det är i gällande rätt oklart om Skatteverket genom kvittning får fullgöra skyldigheten att betala ut beviljad ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Skatteverkets inställning är dock att kvittning får ske mot den enskildes sammanlagda skatteskuld. Rätten till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning är viktig för rättssäkerheten. Det bör därför inte råda något tvivel om att beviljad ersättning också ska betalas ut till den enskilde. Annars kan nämligen personer med skatteskulder få svårt att anlita ett ombud eller ett biträde. Med hänsyn härtill införs ett kvittningsförbud. Det bör även nämnas att förbudet mot att överlåta fordringar på ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning innan ersättningsbeslutet har fått laga kraft slopas. Se därför även kommentaren till 2 §.

Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 14.4.

Bestämmelser om verkställighet som inte får någon motsvarighet

Följande bestämmelser som inte har behandlats tidigare i kommentaren får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen:

- 4 kap. 23 § TL (taxeringsåtgärder),
 - 11 kap. 20 § SBL (debiteringsåtgärder),
 - 17 kap. 10 § SBL (anstånd), och
 - 20 kap. 4 § första stycket och 5 § SBL (hänvisningar till andra lagar).
- Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1653 f.

Punkten 1

Skatteförfarandelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. I tabellen anges när lagen ska tillämpas första gången. Utgångspunkten är att lagen ska tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012 och på redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012. För beskattningsår och redovisningsperioder som har börjat tidigare ska äldre bestämmelser gälla, dvs. bl.a. bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324), förkortad TL, skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK.

Att äldre bestämmelser fortfarande ska gälla för ett beskattningsår eller en redovisningsperiod innebär inte bara att skatten eller avgiften ska redovisas och betalas enligt äldre bestämmelser utan även att besluten ska omprövas och överklagas enligt äldre bestämmelser. Detsamma gäller i fråga om skattetillägg och förseningsavgifter.

Om en oriktig uppgift eller en försening avser ett beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012 eller en redovisningsperiod som har påbörjats före den 1 januari 2012 gäller alltså äldre bestämmelser.

Om skatteförfarandelagens bestämmelser om ansvar för skatter och avgifter eller äldre bestämmelser i skattebetalningslagen ska tillämpas avgörs också av vilket beskattningsår eller vilken period ansvaret avser. Med andra ord gäller äldre bestämmelser för ansvar för skatter och avgifter som avser beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012 och för redovisningsperioder som har påbörjats före den 1 januari 2012.

Det ovan sagda gäller även skatteförfarandelagens bestämmelser om föreläggande, utredning, kontroll, tvångsåtgärder och undantag från kontroll. Ett s.k. tredjemansföreläggande som avser uppgifter för kalenderåret 2012 ska alltså utfärdas enligt äldre bestämmelser.

I punkterna 10–12 finns vissa undantag från bestämmelserna i punkten 1. I punkterna 25 och 26 finns särskilda bestämmelser om förlängda och förkortade räkenskapsår.

Punkten 1 *a* innebär att de första besluten om debiterad preliminär skatt enligt skatteförfarandelagen ska meddelas senast den 20 maj 2012 och avse beskattningsåren den 1 februari 2012–den 31 januari 2013, den 1 mars 2012–den 28 februari 2013, den 1 april 2012–den 31 mars 2013 och den 1 maj 2012–den 30 april 2013 (55 kap. 2 § samt 3 kap. 4 och 5 §§). Fysiska personer och dödsbon kommer att lämna inkomstdeklaration för första gången den 2 maj 2014 (32 kap. 1 §, se även punkten 22). Andra juridiska personer än dödsbon kommer, beroende på valt beskattningsår, att lämna inkomstdeklaration för första gången den 1 november 2013, den 15 december 2013, den 1 mars 2014 eller den 1 juli 2014 (32 kap. 2 § samt 3 kap. 4 och 5 §§). De första beskederna om slutlig skatt och slutskatteberäkningarna ska skickas till andra juridiska personer än dödsbon senast den 15 april 2014 (56 kap. 10 §). Beslut om slutlig skatt måste fattas i sådan tid att beskederna om slutlig skatt och slutskatteberäkningarna kan skickas ut i tid.

Enligt punkten 1 *b* ska skatteförfarandelagen när det gäller arbetsgivaravgifter tillämpas första gången på avgifter som avser redovisnings-

perioden januari 2012. En effekt av det är att för tidigare perioder gäller äldre bestämmelser om bl.a. ansvar för arbetsgivaravgifter.

Av punkten *1 c* framgår att i fråga om skatteavdrag tillämpas skatteförfarandelagen första gången på skatt som ska dras av från ersättningar som betalas ut efter utgången av 2011. Det innebär bl.a. att bestämmelserna om ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp i 59 kap. 2–6 §§ inte gäller för ersättningar som betalas ut före ikraftträdandet utan för sådana ersättningar gäller äldre ansvarsbestämmelser.

När det gäller mervärdesskatt och punktskatt följer av punkten *1 d* att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på skatt som avser redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012 eller, om redovisningsperioden är ett beskattningsår, den redovisningsperiod som börjar den 1 februari 2012. Om beskattningsåret omfattar tiden den 1 februari 2012–den 31 januari 2013 ska den första mervärdesskattedeklarationen enligt skatteförfarandelagen ha kommit in till Skatteverket senast den 26 mars 2013 (26 kap. 33 §).

I fall där mervärdesskatt och punktskatt ska redovisas för varje förvärv eller händelser som medför skattskyldighet (i skattebetalningslagen skattepliktiga händelser) och som inte ska hänföras till redovisningsperioder tillämpas skatteförfarandelagen första gången på förvärv och händelser som genomförs respektive inträffar efter utgången av 2011 (se 26 kap. 7 och 8 §§).

Enligt punkten *1 e* ska skatteförfarandelagen i fråga om särskild inkomstskatt tillämpas första gången på inkomster som kommer den skattskyldige till del efter utgången av 2011.

I punkterna *1 f*, *h* och *i* föreskrivs när lagen ska börja tillämpas i fråga om vissa uppgifter, bl.a. ska kontrolluppgifter lämnas första gången rörande uppgifter som avser kalenderåret 2013.

När det gäller åtaganden ska skatteförfarandelagen enligt punkten *1 g* börja tillämpas första gången på pensionsförsäkringsavtal och avtal om tjänstepension som har ingåtts efter utgången av 2012. I 23 kap. 6 § regleras en skyldighet att för varje pensionsförsäkringsavtal eller avtal om tjänstepension som är jämförbar med en pensionsförsäkring ge in ett åtagande till Skatteverket om att lämna vissa kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar. Se även fjärde stycket i punkten 22.

I avsnitt 14.2 föreslås att rätten till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning ska omfatta samtliga ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen. Det innebär att ersättning framöver ska kunna beviljas i fler olika typer av ärenden och mål än vad som är möjligt enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen. Vidare ändras tiden för överklagande när det gäller beslut om ersättning som inte meddelas i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till (67 kap. 18 §). För att inte olika regler ska gälla i olika instanser föreskrivs i punkten *1 j* att skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning ska tillämpas första gången på ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. För ärenden och mål som inleds dessförinnan gäller alltså äldre bestämmelser i ersättningslagen. Med ”inleds” avses i detta sammanhang anhängiggjorts och även det förhållandet att ett ärende omprövas, revision

påbörjas etc. på initiativ av myndighet (jfr prop. 1993/94:151 s. 176 f. Prop. 2010/11:165 och 259).

Punkten 1 har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

Punkten 2

Skattebetalningslagen ska enligt punkten 1 alltså gälla för beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012 och för redovisningsperioder som har påbörjats före den 1 januari 2012. Skatteförfarandelagen och skattebetalningslagen kommer därför att gälla parallellt under en förhållandevis lång övergångsperiod.

För att underlätta administrationen ska det också under övergångsperioden bara finnas ett skattekontosystem. Det ska alltså inte spela någon roll om en nedsättning eller höjning av en skatt eller avgift beslutas enligt skatteförfarandelagen eller enligt äldre bestämmelser utan alla korrigeringar ska registreras i ett och samma skattekontosystem. För att uppnå det sägs att den som vid utgången av 2011 har ett skattekonto enligt skattebetalningslagen ska vid ingången av 2012 anses ha ett skattekonto enligt skatteförfarandelagen. Ingående saldo enligt skatteförfarandelagen är utgående saldo enligt skattebetalningslagen.

Punkten 3

Från och med den 1 januari 2012 ska det bara finnas ett skattekontosystem. För att det ska fungera krävs att en persons sammanlagda skatteskuld även omfattar skatter och avgifter som har registrerats före ikraftträdandet, dvs. enligt skattebetalningslagen. I punkten sägs därför att den som vid utgången av 2011 har en sammanlagd skatteskuld enligt 16 kap. 9 § SBL ska vid ingången av 2012 anses ha en lika stor sammanlagd skatteskuld enligt 62 kap. 11 §.

Punkten 4

Under en övergångsperiod kommer skattebetalningslagen att gälla parallellt med skatteförfarandelagen. Från och med den 1 januari 2012 ska det dock bara finnas ett skattekontosystem. På skattekonto enligt skatteförfarandelagen ska därför även registreringar enligt skattebetalningslagen göras, vilket anges i förevarande punkt. Se även kommentarerna till punkterna 2 och 3.

Punkten 5

Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket inte ska behöva fatta nya beslut om deklarationsombud i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Det bör noteras att enligt skatteförfarandelagen utvidgas deklarationsombudets behörighet. Ett deklarationsombud får enligt skatteförfarandelagen lämna alla sorters skattedeklarationer och inkomstdeklaration.

Punkten 6

För att underlätta övergången från nuvarande ordning med F-skattsedel och F-skattebevis till skatteförfarandelagens ordning med godkännande för F-skatt anges i förevarande punkt att den som vid utgången av 2011 har en F-skattsedel vid ingången av 2012 ska anses vara godkänd för F-skatt enligt 9 kap. 1 §.

Om F-skattsedeln har utfärdats under villkor att den får återopas bara i personens näringsverksamhet, ska personen anses vara godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 §.

Punkten 7

Skatteförfarandelagen, inklusive bestämmelserna om godkännande för F-skatt, ska tillämpas första gången i fråga om skatteavdrag från ersättning som betalas ut efter utgången av 2011 (se punkten 1 c). Särskilda övergångsbestämmelser behövs eftersom förhållanden före utbetalningen kan ha betydelse för skyldigheten att göra skatteavdrag. Enligt 10 kap. 11 § ska skatteavdrag inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Den som hade en F-skattsedel när ersättningen för ett arbete bestämdes (5 kap. 5 § SBL), bör därför anses ha varit godkänd för F-skatt vid den tidpunkten. I annat fall skulle undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag inte gälla om betalningsmottagaren, efter det att ersättningen för arbetet har bestämts, fått sin F-skattsedel återkallad och därefter inte blivit godkänd för F-skatt.

En särskild övergångsbestämmelse behövs också för att återkallelsebestämmelserna ska fungera. Ett godkännande för F-skatt ska återkallas enligt 9 kap. 4 § bl.a. om förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda, t.ex. om godkännandet har missbrukats. Missbruk av F-skattsedel före utgången av 2011 bör kunna beaktas vid bedömningen av om ett godkännande för F-skatt ska återkallas.

Den som har haft en F-skattsedel före den 1 januari 2012 bör alltså vid tillämpningen av skatteförfarandelagen anses ha varit godkänd för F-skatt under motsvarande tid.

Punkten 8

De första besluten om debiterad preliminär skatt enligt skatteförfarandelagen ska meddelas senast den 20 maj 2012 och avse beskattningsåren den 1 februari 2012–den 31 januari 2013, den 1 mars 2012–den 28 februari 2013, den 1 april 2012–den 31 mars 2013 och den 1 maj 2012–den 30 april 2013 (55 kap. 2 § samt 3 kap. 4 och 5 §§). Inkomstdeklaration lämnas enligt skatteförfarandelagen första gången i november 2013 (32 kap. 2 §). De första beskederna om slutlig skatt och slutskatteberäkningarna ska skickas till andra juridiska personer än dödsbon senast den 15 april 2014 (56 kap. 10 §). Beslut om slutlig skatt måste fattas i sådan tid att beskederna om slutlig skatt och slutskatteberäkningarna kan skickas ut i tid.

För att det ska finnas en utgångspunkt för schablonberäkningen av F-skatt och särskild A-skatt enligt 55 kap. 3 § föreskrivs i förevarande punkt att fram till dess att beslut om slutlig skatt har meddelats enligt skatteförfarandelagen ska schablonberäkningen ske med utgångspunkt i den slutliga skatten vid 2011 och 2012 års taxeringar.

I punkterna 25 och 26 finns särskilda bestämmelser om förlängda och förkortade räkenskapsår.

Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket inte ska behöva meddela nya beslut om undantag från skyldigheten att använda kassaregister när skatteförfarandelagen träder i kraft.

Punkten 10

Av punkten 1 framgår att skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012 och på redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012. Om redovisningsperioden för mervärdesskatt eller punktskatt är ett beskattningsår, ska skatteförfarandelagen dock tillämpas första gången på den redovisningsperiod som börjar den 1 februari 2012. För beskattningsår och redovisningsperioder som har börjat tidigare ska äldre bestämmelser gälla.

Det innebär inte bara att skatten eller avgiften ska redovisas och betalas enligt äldre bestämmelser utan även att skattetillägg och förseningsavgift avseende sådana år och perioder ska följa äldre regler. Motsvarande gäller för merparten av de övriga förfarandebestämmelserna. Att låta perioden styra när de nya bestämmelserna om särskilda avgifter ska börja tillämpas på detta sätt är en fördel eftersom bestämmelserna har samband med övriga förfarandebestämmelser.

Några undantag bör dock göras för att de lindringar av sanktionssystemet som regeringen föreslår ska få genomslag så snart som möjligt. Av första stycket framgår att detta gäller undantaget från skattetillägg för oriktig uppgift som kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret (49 kap. 10 § 1). Kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret ska även beaktas vid beräkning av skattetillägg som tas ut vid skönsbeskattning (49 kap. 15 § första stycket 1 b). Delvis befrielse från en särskild avgift ska kunna beviljas på annat sätt än till hälften eller en fjärdedel (51 kap. 1 §). Även dessa lindringar ska få genomslag så snart som möjligt.

Övergångsbestämmelserna i första stycket gäller uppgifter som ska lämnas den 1 januari 2012 eller senare. Det som regleras är alltså uppgifter som enligt äldre bestämmelser ska lämnas från och med detta datum. Ett exempel på en uppgiftsskyldighet som omfattas är större företags skattedeklaration för redovisningsperioden december 2011. Den ska enligt 10 kap. 19 § SBL lämnas senast den 26 januari 2012. Ett annat exempel är självdeklaration som ska lämnas senast den 2 maj 2012 enligt 4 kap. 5 § första stycket LSK.

Uppgiftsskyldigheter som enligt äldre bestämmelser ska fullgöras före den 1 januari 2012 omfattas inte av första stycket. Den som t.ex. i februari 2012 lämnar en oriktig uppgift i en begäran om omprövning av ett beslut om mervärdesskatt för redovisningsperioden mars 2011 omfattas alltså inte av dessa övergångsbestämmelser.

I 49 kap. 15 § regleras beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning. Den sistnämnda termen täcker in det som i taxeringslagen benämns som skönstaxering. Avsikten med aktuell övergångsbestämmelse är att göra skatteförfarandelagens mer generösa bestämmelse tillämplig i vissa fall trots att äldre bestämmelser om särskilda avgifter ska tillämpas i övrigt.

Att även skattetillägg vid skönstaxering omfattas är därför självklart och behöver inte anges särskilt.

Bestämmelsen om rättelse på eget initiativ i 49 kap. 10 § 2 är också generösare än gällande regler. Den bör tillämpas på rättelser som den uppgiftsskyldige vidtar efter ikraftträdandet även om rättelsen avser uppgifter som har lämnats eller skulle ha lämnats före ikraftträdandet. Det framgår av *andra stycket*.

Avslutningsvis ska något nämnas om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts. Skatteförfarandelagen ska enligt punkten 1 c tillämpas på skatt som ska dras av från ersättningar som betalas ut efter utgången av 2011. Det innebär att de nya bestämmelserna om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts ska tillämpas på skatt som skulle ha dragits av från och med den 1 januari 2012. För skatt som skulle ha dragits av tidigare gäller äldre bestämmelser. Det innebär att skattetillägg tas ut enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen om oriktig uppgift om skatteavdrag lämnas i en skattedeklaration som avser redovisningsperiod före den 1 januari 2012. Av *tredje stycket* i förevarande övergångsbestämmelse framgår dock att den helt nya bestämmelsen om befrielse ska tillämpas.

Bestämmelsen i 49 kap. 10 § 2 om att skattetillägg inte får tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, ska också tillämpas om åtgärden vidtas efter den 1 januari 2012. Det gäller även om skatteavdraget skulle ha gjorts tidigare. Detta framgår av *andra stycket*.

Punkten har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Punkten 11

Som har sagts i kommentarerna till punkterna 2–4 ska det från och med den 1 januari 2012 bara finnas ett skattekontosystem trots att skattebetalningslagen under en övergångsperiod kommer att gälla parallellt med skatteförfarandelagen. Det innebär att skatteförfarandelagens bestämmelser om skattekonto m.m. ska gälla från och med ikraftträdandet och det även om skattebetalningslagen gäller för aktuellt beskattningsår eller aktuell redovisningsperiod.

Av förevarande punkt följer att skatteförfarandelagens bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. även ska gälla för skatter och avgifter som avser beskattningsår eller redovisningsperioder för vilka skattebetalningslagen gäller. Ansökningar om anstånd som görs från och med ikraftträdandet ska alltså utan undantag bedömas enligt de nya och något generösare bestämmelserna. Om anstånd beviljas före förfallodagen ska anståndet registreras på förfallodagen (61 kap. 3 §).

Det kan vidare noteras att bestämmelserna om betalning av skatter och avgifter i 62 kap. 10–16 §§ också ska gälla skatter och avgifter som avser beskattningsår och redovisningsperioder för vilka skattebetalningslagen är tillämplig. Av 62 kap. 10 § framgår bl.a. att kommuners och landstings betalning sker genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets debitering av skatt m.m. efter skatteförfarandelagens ikraftträdande. Detta gäller även om skatt eller avgift debiteras enligt skattebetalningslagen efter ikraftträdandet.

Även 64 kap. som handlar om återbetalning av skatter och avgifter samt 70 kap. 5 § som handlar om återtagande av fordran från indrivning ska tillämpas från och med ikraftträdandet. Prop. 2010/11:165

Punkten har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Punkten 12

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya bestämmelserna om ränta i 65 kap. föreskrivs i *första stycket* i förevarande punkt att dessa bestämmelser ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013.

För ränta som ska beräknas utanför skattekontot i enlighet med 65 kap. 2 § andra stycket samt 19 och 20 §§ om ränta vid beslut om ansvar enligt 59 kap. ska bestämmelserna dock tillämpas redan från och med ikraftträdandet, dvs från och med den 1 januari 2012.

Av *andra stycket* framgår att för ränta som hänför sig till tid före den 1 januari 2013 gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. skattebetalningslagen. Dessutom anges att bestämmelserna om kostnadsränta vid anstånd i 19 kap. 6 § första och tredje styckena SBL även ska tillämpas i fråga om anstånd enligt 63 kap. 23 §, dvs. vid anstånd som är till fördel för det allmänna.

Punkten 13

Första–tredje styckena

Bestämmelserna är hämtade från 2 kap. 2 § 7 och 4 § 4 samt 3 kap. 21 a § LSK. Uppgiftsskyldigheten gäller avyttringar under åren 2007–2009 och förhållanden som inträffar inom tre år från en avyttring. Bestämmelserna behöver alltså bara gälla en begränsad tid efter skatteförfarandelagens ikraftträdande. Bestämmelserna ges därför som övergångsbestämmelser i stället för i skatteförfarandelagen.

En terminologisk justering görs med anledning av att termen *taxering* inte används i skatteförfarandelagen.

Fjärde stycket

Av 4 kap. 17 § 6 TL framgår att följdändring genom eftertaxering får ske när ändringen föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats enligt 3 kap. 21 a § LSK. Termen eftertaxering används inte i skatteförfarandelagen utan i stället används termen efterbeskattning.

Behovet av att kunna besluta om efterbeskattning på aktuell grund är temporärt. Det beror givetvis på att skattesänkningen bara gäller övergångsvis och på sexårsfristen för efterbeskattning. Bestämmelsen i 4 kap. 17 § 6 TL ges därför inte i skatteförfarandelagen utan i övergångsbestämmelserna. I fjärde stycket anges att efterbeskattning får ske enligt 66 kap. 27–34 §§.

Det bör avslutningsvis nämnas att Skatteverket får ompröva till nackdel inom tvåårsfristen enligt 66 kap. 21 §. Den befogenheten att ompröva gäller ju till skillnad från efterbeskattning alla slags ändringar oavsett grund.

Punkten 14

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om betalningssäkring som ersätter lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och

avgifter, benämnd betalningssäkringslagen. Betalningssäkringslagen upphör därför att gälla vid utgången av 2011.

Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för betalningssäkring som avser beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser (i skatteförfarandelagen händelser som medför skattskyldighet) som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången.

Även i fortsättningen ska betalningssäkring kunna beslutas för skatter, tullar, avgifter, särskilda avgifter och ränta som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen (se 2 kap. 1 §). Detta uppnås genom hänvisningar i aktuella lagar till skatteförfarandelagens bestämmelser om betalningssäkring. Sådana hänvisningar ska tillämpas från och med den 1 januari 2012. I förevarande punkt föreskrivs därför att betalningssäkringslagen alltså ska gälla för skatter, tullar, avgifter, särskilda avgifter och ränta som avser beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före utgången av 2011.

Punkten har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Därutöver har vissa justeringar gjorts.

Punkten 15

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om rätten till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning samt bestämmelser om omprövning och överklagande. Ersättningslagen ska därför upphöra att gälla vid utgången av 2011. För att inte olika regler ska gälla i olika instanser och för att reglerna om överklagande ska vara desamma genom alla instanser föreskrivs i förevarande punkt att den upphävda lagen fortfarande ska gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Bestämmelsen innebär att om ett ärende har inletts före utgången av 2011 gäller äldre föreskrifter genom hela instanskedjan, dvs. även om beslutet i ärendet överklagas först efter utgången av 2011. Detsamma gäller mål som inleds före ikraftträdandet och där förvaltningsrättens eller kammarrättens dom överklagas först efter nämnda tidpunkt (jfr prop. 1993/94:151 s. 176 f. samt prop. 1996/97:100 s. 505 och 642).

I ärenden och mål om skatter och avgifter som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen men som enligt gällande rätt omfattas av ersättningslagen ska det även i fortsättningen vara möjligt att få ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Det uppnås genom hänvisningar i aktuella lagar till skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Förevarande övergångsbestämmelse om att ersättningslagen fortfarande ska gälla för ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011 gäller även ärenden och mål enligt lagar som i fortsättningen ska hänvisa till skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning.

Punkten 16

Även taxeringslagen ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen ska dock enligt *första stycket* fortfarande gälla, om inte annat följer av punkten 10, för 2013 och tidigare års taxeringar. I punkten

10 finns dock undantag som innebär att vissa bestämmelser om särskilda avgifter ska börja tillämpas tidigare än vad som följer av punkten 1.

Det innebär att taxeringslagen fortfarande ska gälla för beskattningsår som har börjat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången. För den som har kalenderår som beskattningsår kommer taxeringslagen alltså att tillämpas sista gången på beskattningsåret 2012, dvs. vid 2013 års taxering. För dem som har brutna räkenskapsår, som beskattningsår, kommer taxeringslagen att tillämpas sista gången på de beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012. I punkterna 25 och 26 finns särskilda bestämmelser om förlängda och förkortade räkenskapsår.

Taxeringslagens bestämmelser om bl.a. utredning i taxeringsärenden, taxeringsbeslut och överklagande ska alltså gälla för ovan nämnda beskattningsår. Detsamma gäller bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift. I punkt 10 finns dock vissa undantag rörande särskilda avgifter.

I avsnitt 20.2.3 föreslås att skattenämnderna ska avskaffas och vid omprövning ersättas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. I *andra stycket* föreskrivs att bestämmelserna i taxeringslagen om skattenämnd och dess medverkan i skatteärenden inte gäller efter utgången av 2011. I stället gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §. Det saknar alltså betydelse vilket beskattningsår som avses.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförfarandelagen ska med vissa undantag gälla omedelbart.

I avsnitt 22 föreslår regeringen att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få direkt genomslag, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförfarandelagen ska få överklagas. Det uppnås genom *tredje stycket* i förevarande punkt. Eftersom taxeringslagen inte innehåller någon bestämmelse om att beslut enligt lagen gäller omedelbart föreskrivs det i *andra stycket* att vitesförelägganden enligt taxeringslagen som meddelas efter utgången av 2011 gäller omedelbart. I övrigt gäller bestämmelserna om överklagande i taxeringslagen.

Punkten 17

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om bevissäkring som ersätter lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen. Tvångsåtgärdslagen ska därför upphöra att gälla vid utgången av 2011.

Den upphävda lagen ska dock fortfarande gälla för tvångsåtgärder som avser beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser (i skatteförfarandelagen händelser som medför skattskyldighet) som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången.

Tvångsåtgärdslagen ska även gälla för kontroller enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. som har inletts före utgången av 2011. Att tvångsåtgärdslagen gäller för

sådana kontroller följer av 1 § andra stycket nämnda lag. Se även kommentaren till punkten 21.

Även i fortsättningen ska tvångsåtgärder kunna beslutas för att kontrollera skatt, tull och avgift som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen (se 2 kap. 1 §). Detta uppnås genom hänvisningar i aktuella lagar till skatteförfarandelagens bestämmelser om bevissäkring. I förevarande punkt föreskrivs att tvångsåtgärdslagen alltså ska gälla för tvångsåtgärder som avser kontroll av skatt, tull och avgift som avser beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före utgången av 2011.

Punkten har, med viss smärre avvikelser, utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter. Därutöver har vissa justeringar gjorts.

Punkten 18

Skattebetalningslagen upphör att gälla vid utgången av 2011 men ska fortfarande gälla 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. Detta gäller dock bara om inte annat följer av punkterna 2–4, 10 och 11.

Enligt punkten 10 ska vissa bestämmelser om särskilda avgifter börja tillämpas tidigare än vad som följer av punkten 1. Dessa bestämmelser ska alltså tillämpas i stället för motsvarande bestämmelser i skattebetalningslagen.

Syftet med punkterna 2–4 och 11 är att det bara ska finnas ett skattekontosystem från och med den 1 januari 2012. Det uppnås genom att saldon på skattekonton och sammanlagda skatteskulder förs över till skatteförfarandelagens skattekontosystem och att registreringar som avser beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som skattebetalningslagen är tillämplig på ska göras på skattekonton enligt skatteförfarandelagen (punkterna 2–4).

Dessutom ska skatteförfarandelagens bestämmelser om avräkning m.m. i 62 kap. 10–16 §§ tillämpas i stället för skattebetalningslagens bestämmelser i samma ämnen (punkten 11).

De nya och något generösare bestämmelserna om anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. tillämpas även om ansökan avser en skatt eller en avgift för en period på vilken skattebetalningslagen är tillämplig (punkten 11). Det innebär att 17 kap. SBL inte ska tillämpas.

Det bör påpekas att bestämmelsen om återtagande av indrivningsuppdrag i 70 kap. 5 § ska tillämpas direkt från och med ikraftträdandet (punkten 11). Den bestämmelsen har dock inte någon motsvarighet i skattebetalningslagen.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförfarandelagen ska med vissa undantag gälla omedelbart.

I avsnitt 22 föreslår regeringen att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få genomslag direkt, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförfarandelagen ska få överklagas. Det uppnås genom *andra stycket*

i förevarande punkt. I övrigt gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen, vilket bl.a. innebär att en åtgärd får verkställas även om det beslut som föranleder åtgärden inte har fått laga kraft (23 kap. 8 § SBL).

Punkten har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter. Därutöver har vissa justeringar gjorts.

Punkten 19

Den som har ett brutet räkenskapsår som beskattningsår ska enligt punkten 1 a betala F-skatt eller särskild A-skatt enligt skatteförfarandelagens regler första gången för det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Från och med räkenskapsårets början till dess det brutna räkenskapsåret går ut ska skattebetalningslagens bestämmelser om beräkning och betalning av preliminär skatt för inkomstår i princip tillämpas. Bestämmelserna behöver dock justeras eftersom preliminär skatt inte ska betalas för ett helt inkomstår. Särskilda bestämmelser finns därför i förevarande punkt. Beslutet om F-skatt eller särskild A-skatt ska avse ett förkortat inkomstår. Beroende på vilket räkenskapsår som tillämpas är det förkortade inkomståret januari–april, januari–juni eller januari–augusti.

Som huvudregel ska inte någon ny beräkning av den preliminära skatten göras. Den ska i stället bestämmas till den andel av den senast debiterade preliminära skatten som motsvarar det förkortade inkomstårets andel av ett helt inkomstår. Är det förkortade inkomståret fyra månader ska skatten alltså bestämmas till fyra tolfedelar av den preliminära skatten som debiterades för inkomståret 2011. Om inte någon preliminär skatt debiterades för 2011 eller om det finns synnerliga skäl, får skatten bestämmas enligt preliminär taxering (6 kap. 3 och 4 §§ SBL).

Skatten ska betalas från och med den andra månaden i det förkortade inkomståret till och med månaden efter det förkortade inkomstårets utgång. Betalningen ska ske månadsvis med lika stora belopp på de vanliga förfallodagarna (16 kap. 5 § första stycket SBL). Den som har ett räkenskapsår som går ut den 30 april ska alltså betala preliminär skatt för det förkortade inkomståret januari 2012–april 2012 på förfallodagarna i februari, mars, april och maj 2012.

Se även punkterna 25 och 26 samt avsnitt 22.

Punkten 20

Lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel upphörde att gälla vid utgången av år 2009. Lagen tillämpas dock fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2010. Skatteförfarandelagen innehåller, till skillnad mot skattebetalningslagen, inte några bestämmelser om skatt på gödselmedel. För sådan skatt ska därför skattebetalningslagens bestämmelser alltså gälla.

Punkten 21

Skatteförfarandelagen ersätter torgkontrollagen, lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, benämnd branschkontrollagen, och kassaregisterlagen. De tre lagarna ska därför enligt *första stycket* upphöra att gälla vid utgången av 2011.

De upphävda lagarna ska dock alltjämt gälla för kontroller som har inletts före utgången av 2011. Med kontroll avses revision och kontrollbesök enligt torgkontrollagen, kontrollbesök enligt branschkontrollagen samt tillsyn och särskilda kontrollåtgärder enligt kassaregisterlagen. Om en sådan kontroll har inletts före utgången av 2011 gäller de upphävda lagarna för den fortsatta handläggningen och eventuella beslut till följd av kontrollen, som t.ex. förelägganden och kontrollavgifter.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden i fortsättningen ska få överklagas. Vitesförelägganden och andra beslut enligt skatteförfarandelagen ska med vissa undantag gälla omedelbart.

I avsnitt 22 föreslår regeringen att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få genomslag direkt, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförfarandelagen ska få överklagas. Det uppnås genom *andra stycket* i förevarande punkt. Eftersom de aktuella lagarna inte innehåller någon bestämmelse om att beslut gäller omedelbart föreskrivs det i andra stycket att vitesförelägganden enligt de tre lagarna som meddelas efter utgången av 2011 gäller omedelbart. Eftersom de tre lagarna inte innehåller några bestämmelser om överklagande av andra beslut än kontrollavgifter gäller förvaltningslagens bestämmelser vid överklagande av ett vitesföreläggande.

Punkten 22

Nya bestämmelser om uppgiftsskyldigheter finns i skatteförfarandelagen och LSK ska därför enligt *första* stycket upphöra att gälla vid utgången av 2011.

Den upphävda lagen ska dock fortfarande gälla för beskattningsår som har börjat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången. Det innebär för dem som har kalenderår som beskattningsår att de ska lämna självdeklaration enligt LSK sista gången för beskattningsåret 2012, dvs. vid 2013 års taxering. För dem med brutna räkenskapsår som beskattningsår ska självdeklaration enligt LSK lämnas avseende de beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012. I punkterna 25 och 26 finns särskilda bestämmelser om förlängda och förkortade räkenskapsår.

Av punkten 1 f och h framgår när kontrolluppgifter, informationsuppgifter och vissa särskilda uppgifter ska lämnas enligt skatteförfarandelagen. Kontrolluppgifter ska alltså lämnas sista gången enligt LSK rörande uppgifter som avser kalenderåret 2012.

LSK ska alltså fortfarande gälla för 2013 och tidigare års taxeringar.

I avsnitt 22 föreslår regeringen att den nya möjligheten att överklaga vitesförelägganden bör få genomslag direkt, dvs. även vitesförelägganden som meddelas enligt äldre lagstiftning men efter ikraftträdandet av skatteförfarandelagen ska få överklagas. Det uppnås genom *andra stycket* i förevarande punkt. Eftersom LSK inte innehåller någon bestämmelse om att beslut gäller omedelbart föreskrivs det i andra stycket att vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011 gäller omedelbart.

Enligt 13 kap. 1 eller 2 § LSK ska vissa utländska företag ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontroll-

uppgifter enligt LSK eller ett åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkring enligt 6, 11 och 12 kap. LSK.

I *tredje stycket* föreskrivs att den som före utgången av 2012 har gett in en skriftlig förbindelse enligt 13 kap. 1 § LSK ska vid ingången av 2013 även anses ha gett in en förbindelse enligt 23 kap. 5 §.

Av *fjärde stycket* framgår att den som före utgången av 2012 har gett in ett åtagande enligt 13 kap. 2 § LSK ska vid ingången av 2013 även anses ha gett in ett åtagande enligt 23 kap. 6§.

Syftet med bestämmelserna i tredje och fjärde styckena är att de utländska företagen inte ska behöva ge in nya förbindelser eller åtaganden när skatteförfarandelagen träder i kraft.

Tredje och fjärde stycket har införts på förslag av *Lagrådet*. Vissa smärre justeringar har dock gjorts. Tidpunkterna avseende förbindelser och åtaganden bör vara desamma, eftersom skatteförfarandelagens bestämmelser om kontrolluppgifter ska tillämpas för första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2013.

Punkten 23

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om allmänt ombud och lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket ska därför upphöra att gälla vid utgången av 2011.

Som anges i kommentaren till punkten 1 ska dock äldre bestämmelser om överklagande, som t.ex. bestämmelserna i skattebetalningslagen, fortfarande gälla för beslut avseende 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. För sådana beslut ska alltså lagen om allmänt ombud hos Skatteverket alltså gälla.

Punkten 24

Enligt *första stycket* ska lagen om deklarationsombud upphöra att gälla vid utgången av 2011. Av punkten 5 följer att den som vid utgången av 2011 är registrerad som deklarationsombud enligt 5 § lagen (2005:1117) om deklarationsombud ska vid ingången av 2012 anses vara godkänd som deklarationsombud enligt 6 kap. 6 §. Ett godkännande som deklarationsombud kan t.ex. återkallas enligt 6 kap. 8 § även om grunden för återkallelsen har inträffat före utgången av 2011 (jfr kommentaren till punkten 7).

Ett sådant beslut om registrering eller avregistrering som avses i 5 eller 6 § lagen om deklarationsombud ska enligt 9 § samma lag ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet. Det innebär att ett beslut enligt lagen om deklarationsombud kan överklagas efter det att lagen har upphört att gälla. Av *andra stycket* framgår att i sådana fall ska 3 kap. 10 §, 67 kap. 7–10 §§, 12 § andra stycket 1 och 19–22 §§ gälla. Andra stycket har införts efter synpunkt från *Lagrådet*.

Punkten 25

I punkten föreskrivs att vid tillämpningen av vissa angivna punkter 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, dvs. ett förlängt eller ett förkortat räkenskapsår.

Bestämmelsen innebär t.ex. att om ett beskattningsår som är ett förlängt räkenskapsår löper ut den 30 april 2012 ska skatteförfarandelagen i fråga om slutlig skatt tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar den 1 maj 2012. Om det förlängda räkenskapsåret är företagets sista kommer skatteförfarandelagen aldrig att tillämpas på företagets slutliga skatt. Däremot kan skatteförfarandelagens bestämmelser om arbetsgivaravgifter och anstånd med betalning av skatter och avgifter hinna tillämpas innan företaget avslutar sin verksamhet (punkten 1 b och punkten 11).

Om ett förkortat räkenskapsår börjar t.ex. den 1 september 2011 och slutar den 30 juni 2012 innebär bestämmelsen att räkenskapsåret ska hanteras på samma sätt som räkenskapsåret den 1 juli 2011–den 30 juni 2012. Inte heller i detta fall kommer skatteförfarandelagen att tillämpas på företagets slutliga skatt. Däremot ska skatteförfarandelagens bestämmelser om arbetsgivaravgifter och anstånd med betalning av skatter och avgifter tillämpas från och med den 1 januari 2012.

Punkten 26

I punkten föreskrivs att skatteförfarandelagen ska tillämpas även på andra beskattningsår än som följer av punkterna 1 och 25. Det gäller dels förlängda räkenskapsår som avslutas efter utgången av 2012, dels förkortade räkenskapsår som både påbörjas och avslutas under 2012. I punkten anges dock ett undantag som innebär att de nya tidpunkterna för inkomstdeklaration i 32 kap. och betalning av slutlig skatt i 62 kap. senareläggs i det senare fallet.

Bestämmelsen i *första meningen* gäller t.ex. för en juridisk person som startar sin verksamhet i november 2011 och väljer den 30 april som bokslutsdatum men som inte upprättar något bokslut 2012 utan förlänger sitt första räkenskapsår så att det omfattar tiden den 1 november 2011–den 30 april 2013. Trots att räkenskapsåret börjar före den 1 februari 2012 ska bestämmelserna i skatteförfarandelagen tillämpas. Om det förlängda räkenskapsåret slutar den 30 april 2013 eller tidigare ska inkomstdeklarationen lämnas senast den 1 november 2013.

Bestämmelsen i *andra meningen* gäller t.ex. i det fallet att en juridisk person med det brutna räkenskapsåret den 1 maj–den 30 april efter bokslutet 2012 lägger om sitt räkenskapsår till kalenderår. Det första nya räkenskapsåret omfattar då tiden den 1 maj 2012–den 31 december 2012 (förkortat räkenskapsår). Bestämmelsen gäller vidare om en juridisk person börjar sin verksamhet under 2012 och väljer att avsluta räkenskapsåret t.ex. den 31 augusti. Trots att räkenskapsåren i nämnda exempel avslutas under 2012 ska bestämmelserna i skatteförfarandelagen tillämpas.

I bestämmelsen i *tredje meningen* föreskrivs att när det gäller förkortade räkenskapsår ska bestämmelserna i 32 och 62 kap. tillämpas som om räkenskapsåret hade avslutats den 30 april 2013. Det innebär att inkomstdeklarationen i dessa fall ska lämnas senast den 1 november 2013.

Bestämmelsen i andra meningen gäller dessutom om en juridisk person som startar sin verksamhet i början av 2012, t.ex. den 15 januari, och väljer den 30 april som bokslutsdatum. Det innebär att den juridiska personen ska lämna två deklarationer senast den 1 november 2013; den ena avseende räkenskapsåret den 15 januari 2012–den 30 april 2012 och den andra avseende räkenskapsåret den 1 maj 2012–den 30 april 2013. I detta fall får den juridiska personen hela 18 månader på sig för att avlämna deklaration för det första räkenskapsåret. Det rör sig dock sannolikt om mycket få fall.

1.2 Förslaget till lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Tillämpningsområde

1 §

Paragrafen har inte någon direkt motsvarighet i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde. Av bestämmelsen framgår att lagen gäller vid redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. För att lagen ska vara tillämplig föreskrivs dessutom att tjänsten ska tillhandahållas av en icke-etablerad näringsidkare till en person som inte är näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land. Vad som avses med en icke-etablerad näringsidkare framgår av 2 §.

Definitioner

2 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 1 § SBL.

Paragrafen innehåller definitioner av termerna och uttrycken ”icke-etablerad näringsidkare”, ”elektroniska tjänster”, ”motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land” och ”e-handelsdeklaration”.

Termen näringsidkare ska tolkas i enlighet med bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, benämnt mervärdesskattedirektivet. I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

Offentligrättsliga organ ska enligt artikel 13 i mervärdesskattedirektivet inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin

egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar. Under vissa förutsättningar ska dock även offentligrättsliga organ anses som beskattningsbara personer. Enligt artikelns andra stycke ska offentligrättsliga personer i sådana fall anses som beskattningsbara personer om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Beslutande myndighet

3 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i 10 a kap. SBL.

I paragrafen anges att Skatteverket fattar beslut enligt denna lag. Detta är inte någon ändring i sak. Enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL fattas beslut av Skatteverket. Detta följer av 2 kap. 1 § SBL.

Identifiering

Identifieringsbeslut

4 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 2 § SBL.

I paragrafen anges förutsättningarna för att fatta identifieringsbeslut. Vilka uppgifter en ansökan ska innehålla bör regleras i förordning.

5 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 3 § SBL.

I paragrafen anges att skatteförfarandelagens, förkortad SFL, bestämmelser om redovisning och betalning av mervärdesskatt inte gäller för de tjänster som omfattas av ett identifieringsbeslut.

6 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 4 § SBL.

I paragrafen anges hur mervärdesskatten ska redovisas och betalas av den som omfattas av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land.

7 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 5 § SBL.

I paragrafen anges att Skatteverket ska ge ett identifieringsnummer till den som har fått ett identifieringsbeslut. I 10 a kap. 5 § andra stycket SBL anges särskilt att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om identifieringsnumrets utformning. Sådana föreskrifter kan regeringen meddela som verkställighetsföreskrifter (jfr avsnitt 6.2). Informationsbestämmelsen förs inte över till denna lag.

8 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 6 § SBL.

I paragrafen anges att en näringsidkare ska underrätta Skatteverket om verksamheten upphör eller ändras eller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifiering har ändrats. Prop. 2010/11:165

Återkallelse

9 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 7 § SBL.

I paragrafen anges förutsättningarna för att återkalla ett identifieringsbeslut.

Redovisning och betalning av mervärdesskatt

10 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 8 § SBL.

I paragrafen regleras skyldigheten att redovisa mervärdesskatt.

11 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 9 § SBL.

I paragrafen anges redovisningsperiodens längd.

12 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 10 § SBL.

I paragrafen anges vilka uppgifter som ska framgå av en e-handelsdeklaration.

13 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 11 § första stycket SBL.

Av paragrafen framgår att belopp som redovisas i en e-handelsdeklaration ska anges i euro.

I 10 a kap. 11 § andra stycket SBL finns också närmare upplysningar om valutaomräkning. En sådan konkretisering av lagens bestämmelser behöver inte regleras i lag. Vad som anges i 10 a kap. 11 § andra stycket SBL kommer i fortsättningen att regleras i förordning (jfr avsnitt 6.2).

14 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 12 § SBL.

I paragrafen anges när en e-handelsdeklaration senast ska ha kommit in till Skatteverket.

15 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 13 § SBL.

I paragrafen anges att ett beslut om mervärdesskatt anses ha fattats i enlighet med lämnad deklaration.

16 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 14 § SBL.

I paragrafen anges när och hur mervärdesskatt som redovisas i en e-handelsdeklaration ska betalas.

17 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 15 § SBL.

I paragrafen regleras omprövning av beslut om identifiering eller återkallelse.

18 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 16 § SBL.

I paragrafen anges de tidsfrister som gäller när Skatteverket på eget initiativ omprövar beslut om identifiering eller återkallelse.

19 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 17 § SBL.

I paragrafen, som har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter, anges vilka bestämmelser i skatteförfarandelagen som gäller vid omprövning av beslut om mervärdesskatt som redovisas enligt denna lag.

Överklagande**20 §**

Paragrafen ersätter 10 a kap. 18 § SBL.

I paragrafen regleras överklagande av beslut om identifiering eller återkallelse.

Tredje stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

21 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 19 § SBL.

I paragrafen regleras överklagande av beslut om mervärdesskatt som redovisas enligt denna lag.

Andra stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Förfarandet i övrigt**22 §**

Paragrafen ersätter 10 a kap. 20 § SBL.

I paragrafen anges att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter som lämnas för någon annans räkning, begäran om omprövning som lämnas i rätt tid till domstol samt besluts verkställbarhet ska tillämpas i fråga om identifiering och återkallelse.

I 10 a kap. 20 § SBL hänvisas dessutom till följande paragrafer i skattebetalningslagen: 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 § och 7 § första stycket samt 23 kap. 9 §.

Dessa hänvisningar får inte någon motsvarighet. Hänvisningarna till 1 kap. 1 och 3 §§ fyller inte någon funktion i förevarande lag och slopas därför. Bestämmelserna i 2 kap. 5 och 7 §§ SBL om beskattningsverksamhetens organisation är upphävda. Bestämmelsen i 23 kap. 9 § SBL anger hur skattedeklarationer och andra handlingar ska förvaras och gallras hos Skatteverket. Detta kommer fortsättningsvis att regleras i förordning.

Paragrafen ersätter 10 a kap. 21 § SBL.

Paragrafen innehåller hänvisningar till de bestämmelser i skatteförfarandelagen som ska tillämpas vid redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt enligt denna lag.

Punkten 13 har utformats i enlighet med Lagrådets synpunkter.

I 10 a kap. 21 § SBL hänvisas även till 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 § och 7 § första stycket samt 23 kap. 9 § samma lag. Dessa hänvisningar ersätts inte, se kommentaren till 22 §.

Översynen av skatteförfarandereglererna har, som tidigare nämnts, lett till att bestämmelserna i skattebetalningslagen i viss mån har ändrats eller helt slopats. Så är fallet med följande bestämmelser som omfattas av hänvisningarna i 10 a kap. 21 § SBL:

- 10 kap. 37 §,
- 11 kap. 1 och 20 §§,
- 14 kap. 6 och 8 §§,
- 17 kap. 10 §, samt
- 23 kap. 7 och 9 §§.

Bestämmelserna kommenteras nedan.

10 kap. 37 § SBL handlar om redovisningsskyldighet vid avveckling. Bestämmelsen fördes över från mervärdesskattelagen när skattekontosystemet infördes. Bestämmelsen är en kvarleva från år 1973 som hänger samman med att redovisningsskyldighet vid den tiden uppkom först när den skattepliktiga omsättningen för kalenderår översteg 10 000 kronor. I samband med 1990 års reformering av mervärdesskatten slopades begreppet redovisningsskyldig som självständigt begrepp och i fortsättningen skulle i princip samtliga skattskyldiga vara redovisningsskyldiga (prop. 1989/90:111 s. 132 f.). Eftersom den tidigare årsomsättningsgränsen var det direkta skälet till att aktuell bestämmelse om redovisningsskyldighet vid avveckling infördes förs bestämmelsen inte över till skatteförfarandelagen. Hänvisningen till 10 kap. 37 § SBL i denna lag utgår på samma grund.

I 11 kap. 1 § SBL anges vad som avses med beskattningsbeslut. Termen beskattningsbeslut används inte i skatteförfarandelagen. I stället används uttrycket ”beslut om skatt” med olika preciseringar, som t.ex. beslut om arbetsgivaravgifter. Att definiera vad som avses med uttrycket bedöms inte vara nödvändigt. Motsvarande lagtekniska metod används i denna lag.

I 11 kap. 20 § SBL anges bl.a. att om ett beslut om omprövning har meddelats och beslutet är av betydelse för debiteringen av skatt, avgift eller ränta, ska Skatteverket göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller om en domstol har meddelat ett beslut enligt skattebetalningslagen.

I fortsättningen ska både underlag och skatt fastställas i ett och samma beslut. De beräkningar och åtgärder som ska göras på grund av en omprövning kommer därför i fortsättningen alltid att ingå i omprövningen. Bestämmelser om taxerings- och debiteringsåtgärder efter Skatteverkets beslut blir därför överflödiga.

Även när det gäller beslut fattade av domstol kan behovet av bestämmelser om taxerings- och debiteringsåtgärder ifrågasättas. Givetvis är det Skatteverkets uppgift att vidta de verkställighetsåtgärder som föranleds

av domen. Det är en självklarhet som gäller utan att det särskilt anges i lagen. Skatteförfarandelagen innehåller därför inte någon motsvarighet till 11 kap. 20 § SBL.

I 14 kap. 6 § SBL finns bestämmelser om att Skatteverket och skattskyldiga får komma överens om att träffas för att diskutera oklarheter i ett aktuellt ärende. Besöksinstitutet infördes ursprungligen 1978 som ett smidigt och informellt komplement till revisionsinstitutet (prop. 1977/78:131 s. 254).

Redan i förarbetena till besöksinstitutet framhölls att den omständigheten att det saknades bestämmelser om besök inte hindrade att tjänstemän och skattskyldiga träffades för att reda ut oklarheter i ett aktuellt ärende utan att det snarare var önskvärt att sådana besök kom till stånd. Skälet till regleringen var alltså inte att frivilliga besök kräver författningsstöd. Det som motiverade en reglering var i stället att det inom skatteförvaltningen fanns en osäkerhet om det var tillåtet att använda frivilliga besök för att reda ut oklarheter i ett ärende (prop. 1977/78:131 s. 149 f., 158 f. och 247 f.). I dag är läget helt annorlunda och bestämmelsen framstår därför som onödig och förvirrande i den meningen att det kan uppfattas som oklart om frivilliga besök som inte omfattas av bestämmelsen är tillåtna. Med hänsyn härtill och till att det ur rättsskyddssynpunkt saknas skäl att ha en bestämmelse om besök tas den inte med i skatteförfarandelagen.

Bestämmelserna i 14 kap. 8 § SBL handlar om myndighets skyldighet att lämna ut uppgifter. Det rör sig dels om bestämmelser som bryter sekretessen hos myndigheter så att de kan lämna uppgifter som behövs för skattekontrollen till Skatteverket, dels om under vilka förutsättningar Skatteverket får lämna sekretessbelagda uppgifter till utländska myndigheter. Bestämmelser i dessa ämnen kommer i fortsättningen ges i förordning. Hänvisningen till 14 kap. 8 § SBL kommer därför ersättas med en bestämmelse i förordning.

Hänvisningen till 17 kap. 10 § SBL ersätts inte, se kommentaren till 24 §.

Hänvisningen till 23 kap. 7 och 8 §§ SBL ersätts av en gemensam hänvisning till 68 kap. SFL. Härav följer att ett beslut gäller omedelbart. Laga kraft krävs alltså inte för att besluten ska bli gällande. Det innebär t.ex. att skyldigheten att betala en beslutad skatt inte påverkas av en begäran om omprövning eller ett överklagande.

I 23 kap. 8 § SBL sägs att verkställighet enligt utsökningsbalken får äga rum innan det aktuella beslutet fått laga kraft. Av 70 kap. 3 § SFL framgår att verkställighet enligt utsökningsbalken får ske. Att det gäller även om beslutet inte fått laga kraft följer av att beslut gäller omedelbart enligt aktuell bestämmelse.

I 23 kap. 9 § SBL anges hur skattedeklaration och andra handlingar ska förvaras och gallras hos Skatteverket. Detta kommer i fortsättningen att regleras i förordning (se avsnitt 6.2). Hänvisningen till 23 kap. 9 § SBL kommer därför att ersättas med en bestämmelse i förordning.

Bestämmelserna om betalningssäkring och bevissäkring finns i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, benämnd betalningssäkringslagen, och lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, benämnd tvångsåtgärdslagen. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras i

lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen. Dessa lagar upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Bestämmelserna om bevissäkring, betalningssäkring och ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras därefter i skatteförfarandelagen. För att ersättning ska kunna beviljas och åtgärder i form av bevis- och betalningssäkring ska kunna vidtas även fortsättningsvis hänvisas här till 43, 45 och 46 kap. SFL.

24 §

Paragrafens innehåll motsvarar bestämmelsen i 17 kap. 10 § SBL.

Enligt 17 kap. 10 § SBL får indrivning inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd. Någon motsvarande bestämmelse förs inte in i skatteförfarandelagen. Anledningen är att bestämmelsen – i fråga om de skatter och avgifter som registreras på skattekontot – blir helt överflödig i och med att anstånd, som har beviljats före skattens eller avgiftens förfallodag, föreslås bli registrerat på skattekontot på förfallodagen. Mervärdesskatt som redovisas och betalas enligt förevarande lag och motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land, ska inte registreras på skattekontot. Det finns därför skäl att i lagen föra in en bestämmelse som förhindrar indrivning av skatt som omfattas av anstånd.

25 §

Paragrafen ersätter 10 a kap. 22 § SBL.

I paragrafen regleras näringsidkarens skyldighet att dokumentera och presentera erforderligt underlag för beskattningen och kontroll.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. Den ska tillämpas på mervärdesskatt hänförlig till redovisningsperioder som börjar efter utgången av år 2011. Äldre föreskrifter ska alltså fortfarande gälla för redovisningsperioder som har börjat före ikraftträdandet.

Betalningssäkringslagen, ersättningslagen och tvångsåtgärdslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. I punkterna 14, 15 och 17 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser anges att nämnda lagar fortfarande ska gälla för betalningssäkring och tvångsåtgärder som avser redovisningsperioder före den tidpunkt då skatteförfarandelagen för första gången ska tillämpas samt för kostnader i ärenden och mål om skatt som har inletts före utgången av 2011.

1.3 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

1 §

Ändringen är föranledd av att betalningssäkringslagen, tvångsåtgärdslagen och ersättningslagen ska upphävas och ersättas med bestämmelser i skatteförfarandelagen. De tre förstnämnda lagarna gäller för kupongskatt.

Skatteförfarandelagen gäller dock inte för kupongskatt. För att behålla den gällande ordningen hänvisas till skatteförfarandelagens bestämmelser om bevissäkring, betalningssäkring, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning samt om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll.

4 §

Ändringen i *tredje stycket* föranleds av att termen taxering inte används i skatteförfarandelagen (se avsnitt 5.3.2).

23 §

I nuvarande andra stycket hänvisas till 6 kap. 2 § samt 7 kap. 1 och 2 §§ taxeringslagen (1990:324), förkortad TL. Taxeringslagen upphävs och ersätts av skatteförfarandelagen.

Bestämmelsen i 6 kap. 2 § TL om att föreläggande vid vite inte får överklagas förs inte över till skatteförfarandelagen. I fortsättningen ska nämligen vitesförelägganden få överklagas. Skälen för förslaget redovisas i avsnitt 20.9.

Bestämmelsen i 7 kap. 1 § TL om att vite inte får föreläggas staten, kommunen eller tjänsteman i tjänsten slopas också. Denna ändring behandlas i utredningens betänkande under rubriken Bestämmelser om vite som inte får någon motsvarighet (se betänkandet s. 1159 f.).

I *första stycket* anges vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva en ansökan om utdömande av vite. Som redan har nämnts ska vitesförelägganden i fortsättningen få överklagas, vilket innebär att det inte längre finns behov av en bestämmelse om att vid utdömande av vitet får även vitets lämplighet prövas. Hänvisningen till 7 kap. 2 § TL behöver därför inte heller ersättas. Hela andra stycket slopas därför.

Ett beslut om föreläggande vid vite ska enligt 68 kap. 1 § SFL gälla omedelbart. För att ett beslut om föreläggande vid vite enligt första stycket också ska gälla omedelbart tas en sådan bestämmelse in i *andra stycket*. Stycket har införts i enlighet med *Lagrådets* förslag.

24 §

Ändringen i paragrafen föranleds av att taxeringslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Begreppen skatte-revision och taxeringsrevision ersätts i skatteförfarandelagen med begreppet revision (se avsnitt 5.3.2).

Hänvisningen till bestämmelserna i taxeringslagen om taxeringsrevision ersätts i *första stycket* med en hänvisning till bestämmelserna om revision i 41 kap. och vitesföreläggande i 44 kap. skatteförfarandelagen. Stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Ett beslut om föreläggande vid vite ska enligt 68 kap. 1 § SFL gälla omedelbart. För att ett beslut om föreläggande vid vite enligt förevarande paragraf också ska gälla omedelbart tas en sådan bestämmelse in i ett nytt *andra stycke*. Stycket har införts i enlighet med *Lagrådets* förslag.

27 §

Ändringen i paragrafen föranleds av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Ändringarna i *sjunde stycket* föranleds av att termen eftertaxering inte används i skatteförfarandelagen (se avsnitt 5.3.2). Prop. 2010/11:165

Hänvisningen i *åttonde stycket* till 18 kap. SBL ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

29 §

I avsnitt 20.9 föreslår regeringen att vitesförelägganden ska få överklagas. Det avses även gälla vitesförelägganden enligt förevarande lag, vilket uppnås genom ändringen i *första stycket*.

Andra stycket har ändrats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

30 §

Hänvisningen i *första stycket* till taxeringslagens bestämmelser om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Hänvisningen till taxeringslagen i nuvarande *andra stycket* innebär att det allmänna ombudet även får föra talan till förmån för den skattskyldige.

Den förvaltningsrättsliga principen om att ett beslut ska ha gått parten emot för att denne ska få överklaga går inte att tillämpa på det allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut. Av själva syftet med funktionen allmänt ombud följer dock att det allmänna ombudet får överklaga alla Skatteverkets beslut.

Det behövs därför inte någon särskild bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut till fördel för den som det gäller. Innehållet i 6 kap. 9 a § TL och dess motsvarighet i 22 kap. 8 § SBL flyttas därför inte över till skatteförfarandelagen. Av den anledningen utgår *andra stycket*.

Däremot behövs det en bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga förvaltningsrättens och kammarrättens beslut till fördel för den som beslutet gäller. Den bestämmelsen ges i 67 kap. 30 § SFL och omfattas alltså av hänvisningen i *första stycket*.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på utdelning som lämnas efter utgången av 2011.

Betalningssäkringslagen och tvångsåtgärdslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. I punkterna 14 och 17 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser sägs att nämnda lagar fortfarande ska gälla för skattepliktiga händelser som har inträffat före utgången av 2011. Det innebär att nämnda lagar alltså gäller i fråga om utdelning som har lämnats före ikraftträdandet.

Punkten 2

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas

första gången på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla den nya hänvisningen i 1 § tredje stycket 1 till nämnda bestämmelser om ersättning.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Punkten 3

Punkten har införts i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Bestämmelsen klargör när de nya lydelseerna av 4 § tredje stycket och 27 § sjunde stycket ska tillämpas första gången och vad som gäller i fråga om förlängda respektive förkortade räkenskapsår. Se även kommentaren till punkten 26 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten 4

För att rätten att överklaga vitesförelägganden ska få genomslag direkt anges att de nya lydelseerna av 23 § och 29 § första stycket ska tillämpas på vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Sådana vitesförelägganden får alltså överklagas även om de skulle avse en utdelning som har lämnats före ikraftträdandet.

1.4 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

6 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om skatteavdragsbrott. Enligt nuvarande lydelse döms den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skattebetalningslagen för skatteavdragsbrott. Reglerna om skatteavdrag kommer i fortsättningen att finnas i skatteförfarandelagen.

Skatteavdrag för dem som är skyldiga att betala skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, ska hädanefter regleras i skatteförfarandelagen. Det straffrättsliga ansvaret bör vara detsamma oavsett om skatteavdraget avser preliminär skatt eller särskild inkomstskatt.

Hänvisningen till skattebetalningslagen ersätts därför med en hänvisning till skatteförfarandelagen. Det innebär att det straffrättsliga ansvaret utvidgas till att även omfatta skatteavdrag för särskild inkomstskatt.

7 §

Begreppet självdeklaration ersätts med begreppet inkomstdeklaration i skatteförfarandelagen. Genom ändringen i förevarande paragraf anpassas ordalydelsen till den nya terminologin. Se avsnitt 5.3.2.

12 §

Ändringen av paragrafen är en konsekvens av förslaget att utvidga undantaget från skattetillägg vid frivillig rättelse. Se avsnitt 17.7.2 och författningskommentaren till 49 kap. 10 § 2 SFL.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 10 § 2 SFL inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften. Skattetillägg ska inte tas ut av den som på grund av Skatteverkets information om verkets generella kontrollaktioner rättar en oriktig uppgift. Om den uppgiftsskyldige agerar på grund av informationen från Skatteverket anses rättelsen gjord på den uppgiftsskyldiges initiativ. Är det däremot så att Skatteverket har beslutat om revision eller annan kontroll av den uppgiftsskyldige som omfattar den aktuella frågan, kan en rättelse inte anses gjord på den uppgiftsskyldiges initiativ. Detsamma gäller en rättelse som sker efter att den uppgiftsskyldige av någon annan anledning har skäl att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet.

Sambanden mellan de straffrättsliga och administrativa sanktions-systemen gör att förutsättningarna för att frivilligt rätta en oriktig uppgift utan att riskera sanktioner bör vara desamma. Förevarande paragraf bör därför utformas på samma sätt som bestämmelsen i 49 kap. 10 § 2 SFL. Därför ersätts ”frivilligt” med ”på eget initiativ”. Den omständigheten att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion ska alltså i fortsättningen inte hindra en åtgärd på eget initiativ. När det gäller frågan om ”rättelser” som görs i andra situationer ska anses ha skett på eget initiativ får praxis och förarbeten till bestämmelserna om ”frivillig rättelse” även i fortsättningen vara vägledande för bedömningen (se t.ex. NJA 1974 s. 26, NJA 2003 s. 499 och prop. 1971:10 s. 261). Ändringen påverkar givetvis inte nivån på det beviskrav som åklagaren har att fullgöra (NJA 2004 s. 692).

14 §

Begreppen skatterevision och taxeringsrevision som används i skattebetalningslagen respektive taxeringslagen används inte i skatteförfarandelagen, se avsnitt 5.3.2. Om orden ”skatte- eller taxeringsrevision” byts ut mot endast ”revision” kommer, som *Lagrådet* har påpekat, den nödvändiga anknytningen till skatteförfarandet att gå förlorad. Ordet ”revision” har därför i *första stycket* ersatts med orden ”revision av Skatteverket”.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*Punkten 1*

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

De äldre bestämmelserna i 6, 7 och 14 §§ gäller fortfarande i fråga om gärningar som har begåtts före ikraftträdandet.

Bestämmelsen klargör när den nya bestämmelsen i 7 § andra stycket ska tillämpas första gången och vad som gäller i fråga om förlängda respektive förkortade räkenskapsår. Se kommentaren till punkten 26 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten har införts efter förslag av *Lagrådet*.

Punkten 4

Det ökade utrymmet för ansvarsbefrielse bör få genomslag direkt. Bestämmelserna i 12 § i dess nya lydelse ska därför tillämpas på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet oavsett när den brottsliga gärningen har begåtts. Se kommentaren till punkten 10 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

1.5 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

17 kap.

3–3 g §§

De nya bestämmelserna i 3–3 g §§ ersätter 2 kap. 1 och 3–7 §§ samt 7 kap. 5–8 §§ TL.

Taxeringslagen ska upphävas och ersättas med bestämmelser i skatteförfarandelagen. Skattenämnderna avskaffas och besluten ska i stället fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare (se avsnitt 20.2.3). Nuvarande bestämmelser om skattenämnd i 2 kap. 1 och 3–7 §§ samt 7 kap. 5–8 §§ TL slopas alltså.

Bedömningen att skattenämnderna bör avskaffas gäller enbart inom det område som regleras i taxeringslagen. Avskaffandet av skattenämnderna omfattar därför inte användandet av en skattenämnd vid fastighetstaxeringen. Inom fastighetstaxeringsförfarandet kommer det alltså även i fortsättningen att finnas skattenämnder.

Hänvisningen i 3 § till en skattenämnd enligt taxeringslagen ersätts därför med självständiga bestämmelser i förevarande lag.

I 3 § anges att det ska finnas en skattenämnd vid varje skattekontor och att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får besluta att en skattenämnd ska bestå av flera avdelningar. Bestämmelserna om skattenämnd ska i så fall även gälla avdelning.

I 20 kap. 3 § anges vilka ärenden som ska avgöras i skattenämnd.

7 §

Paragrafen är ny.

Enligt 1 § ersättningslagen gäller lagen ärenden och mål om bl.a. avgifter och taxering av fastighet. Ersättningslagen ska upphävas när skatteförfarandelagen träder i kraft och bestämmelser om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning kommer i fortsättningen att ges i den lagen. Skatteförfarandelagen gäller inte för fastighetstaxering och förseningsavgift enligt förevarande lag. För att behålla gällande ordning tas det in en hänvisning till bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i skatteförfarandelagen.

18 kap.*Upphävandet av 13 §*

Taxeringslagen ska upphävas och ersättas av skatteförfarandelagen. Hänvisningar till bestämmelser i taxeringslagen byts ut mot hänvisningar till bestämmelser i skatteförfarandelagen.

I 3 kap. 16 § TL, dit förevarande paragraf hänvisar, finns bestämmelser om myndigheters skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket. Syftet är att sekretess hos den andra myndigheten – bortsett från de fall som anges i 3 kap. 16 § andra och tredje styckena TL – inte ska hindra att uppgiften lämnas ut till Skatteverket. Det rör sig om sådana sekretessbrytande bestämmelser som avses i 10 kap. 28 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Skatteförfarandelagen innehåller inte någon motsvarighet till bestämmelsen i 3 kap. 16 § TL. Skälet därtill är att innehållet i paragrafen i fortsättningen kommer att ges i förordning. Se vidare under rubriken ”Bestämmelser om utredning och kommunikation som inte får någon motsvarighet” i kommentaren till 40 kap. SFL och avsnitt 6.2.

Det ovan sagda är skälet till att förevarande paragraf upphävs. Den kommer i stället att ersättas med en hänvisning i fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199) till motsvarande sekretessbrytande bestämmelser i skatteförfarandeförordningen.

Upphävandet av 16 §

Taxeringslagen och lagen (2001:1227) om deklarationer och kontrolluppgifter, förkortad LSK, ska upphävas och ersättas av skatteförfarandelagen. Hänvisningar till bestämmelser i taxeringslagen och LSK byts ut mot hänvisningar till bestämmelser i skatteförfarandelagen.

I *första stycket* görs en hänvisning till 3 kap. 17 § TL, som innehåller bestämmelser om att vissa uppgifter får tillhandahållas myndighet i främmande stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse om handräckning i skatteärenden. Denna bestämmelse i taxeringslagen kommer att ges i förordningen till skatteförfarandelagen. Se vidare under rubriken ”Bestämmelser om utredning och kommunikation som inte får någon motsvarighet” i kommentaren till 40 kap. SFL och avsnitt 6.2.

Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i 19 kap. 4 § LSK ska tillämpas på handlingar som avses i första stycket. Även denna bestämmelse i LSK kommer att ges i skatteförfarandeförordningen (se avsnitt 6.2.) Bestämmelsen får alltså inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen.

Det nyss sagda är skälet till att förevarande paragraf slopas. Den kommer att ersättas med en hänvisning i fastighetstaxeringsförordningen till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandeförordningen.

46 §

Ändringen är föranledd av att skattebetalningslagen ska upphävas och ersättas av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Av 1 kap. 2 § 2 SBL framgår att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen. Någon motsvarande bestämmelse tas inte in i skatteförfarandelagen och behövs inte heller för att förseningsavgiften även i fortsättningen ska kunna hanteras inom skattekontosystemet. Redan av

förevarande paragraf följer nämligen att i fråga om förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen gäller bestämmelserna om betalning och återbetalning i 61–65 kap. SFL.

Paragrafen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

22 kap.

3 §

Ändringen beror på att taxeringslagen ska upphävas och ersättas av skatteförfarandelagen. Hänvisningen till bestämmelserna om överklagande i taxeringslagen byts därför ut mot en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningen till 6 kap. 8 § tredje stycket TL ska rätteligen vara till 6 kap. 1 § andra stycket TL. I andra meningen föreskrivs att vad som i taxeringslagen sägs om skattskyldig ska gälla fastighetsägare. I skatteförfarandelagen används inte begreppet skattskyldig i aktuella paragrafer, varför en motsvarande bestämmelse inte behövs i fortsättningen.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

26 kap.

3 §

Ändringen i *första stycket* är en följd av att 18 kap. 13 och 16 §§ upphävs.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla den nya hänvisningen i 17 kap. 7 §.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

1.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

35 a §

Paragrafen är ny och har placerats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Betalningssäkringslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. För att det även i fortsättningen ska vara möjligt att genom betalningssäkring säkerställa betalning av skatt och avgift

enligt förevarande lag anges här att bestämmelserna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen gäller för stämpelskatt och dröjsmålsavgift. Av 46 kap. 5 § SFL framgår att beslut om betalningssäkring fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket. Överklagande-bestämmelserna i förevarande lag är inte tillämpliga på förvaltningsrättens beslut om betalningssäkring avseende stämpelskatt och dröjsmålsavgift. Ett sådant beslut överklagas därmed, precis som enligt gällande rätt, enligt 33 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) hos kammarrätten.

40 a §

Paragrafen är ny och har placerats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Rubriken närmast före paragrafen har införts på förslag av Lagrådet.

Bestämmelsen införs därför att ersättningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och avgift som tas ut med stöd av förevarande lag. För att behålla gällande ordning hänvisas därför till bestämmelserna om ersättning för kostnader i skatteförfarandelagen.

Det anges att vid tillämpningen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning ska vad som sägs om Skatteverket i skatteförfarandelagens aktuella bestämmelser i stället gälla den myndighet som ska betala ut ersättningen.

Beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning fattas av den myndighet som handlägger eller har handlagt huvudfrågan, dvs. frågan om stämpelskatt eller dröjsmålsavgift. Ett ersättningsbeslut av den myndigheten är ett beslut enligt förevarande lag.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Lagen tillämpas i fråga om förvärv som görs efter den 31 december 2011 och ansökningar om inteckning som beviljas efter denna dag.

Betalningssäkringslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. I punkten 14 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser anges att betalningssäkringslagen fortfarande gäller för skattepliktiga händelser som har inträffat före utgången av 2011. Det innebär att äldre bestämmelser om betalningssäkring alltså gäller för skatt och avgift som hänförs till händelser för vilka skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

Punkten 3

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen i den nya 40 a §.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om förvärvet har gjorts eller inteckningen har beviljats före eller efter utgången av 2011 spelar alltså inte någon roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller den nya 40 a § ska tillämpas är när ärendet eller målet inleds.

1.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

4 §

Andra stycket i paragrafen införs därför att ersättningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna om ersättning för kostnader finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och avgift som tas ut med stöd av förevarande lag. För att behålla den nuvarande ordningen hänvisas här till bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i skatteförfarandelagen.

12 §

Ändringen är föranledd av att taxeringslagen och tvångsåtgärdsagen, upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. För att behålla gällande ordning hänvisas till skatteförfarandelagens bestämmelser om revision, vite, bevissäkring samt uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll. *Andra stycket punkten 3* har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden ska få överklagas varför skatteförfarandelagen inte innehåller något sådant överklagandeförbud. Eftersom inte heller förevarande lag gör det kommer vitesförelägganden som beslutas med stöd av hänvisningen till 41 och 44 kap. SFL att få överklagas.

13 §

Begreppet skatterevision som används i skattebetalningslagen används inte i skatteförfarandelagen, se avsnitt 5.3.2.

14 §

Hänvisningen till vissa bestämmelser i 6 kap. TL ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i 67 kap. SFL.

Hänvisningen till 6 kap. 9 a § TL innebär att det allmänna ombudet även får föra talan till förmån för den skattskyldige.

Den förvaltningsrättsliga principen om att ett beslut ska ha gått parten emot för att denne ska få överklaga går inte att tillämpa på allmänna ombudets rätt att överklaga Skatteverkets beslut. Av själva syftet med funktionen allmänt ombud följer dock att det allmänna ombudet får överklaga alla Skatteverkets beslut.

Det behövs därför inte någon bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut till fördel för den som det

gäller. Innehållet i 6 kap. 9 a § TL och dess motsvarighet i skattebetalningsslagen, 22 kap. 8 §, flyttas därför inte över till skatteförfarandelagen. Av den anledningen utgår hänvisningen till 6 kap. 9 a § TL.

Däremot behövs det en bestämmelse om att det allmänna ombudet får överklaga förvaltningsrättens och kammarrättens beslut till fördel för den som beslutet gäller. Den bestämmelsen ges i 67 kap. 30 § SFL och omfattas alltså av den nya hänvisningen i förevarande paragraf.

Upphävandet av 15 §

När skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012 upphävs betalningssäkringslagen. Eftersom skatteförfarandelagen inte gäller för skatt som tas ut enligt förevarande lag är den förstnämnda lagens bestämmelser om betalningssäkring inte direkt tillämpliga på sådan skatt. Det krävs alltså inte längre ett undantag från bestämmelserna om betalningssäkring för att betalningssäkring inte ska få ske utan i stället krävs det en hänvisning för att betalningssäkring ska vara tillåten. Undantaget i förevarande paragraf behövs alltså inte längre och paragrafen utgår därför.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Lagen tillämpas på ränta som gottskrivs efter utgången av 2011.

Tvångsåtgärdslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. I punkten 17 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser anges att tvångsåtgärdslagen fortfarande ska gälla för skattepliktiga händelser som har inträffat före utgången av 2011. Det innebär att tvångsåtgärdslagen alltjämt gäller vid kontroll av skatt på ränta som har gottskrivits före ikraftträdandet.

Punkten 3

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen i 4 § andra stycket.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om skattskyldighet har inträtt före eller efter utgången av 2011 spelar alltså inte någon roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller 4 § andra stycket ska tillämpas är när ärendet eller målet inleds.

2 §

Förfarandet för uttag av särskild inkomstskatt regleras genom hänvisningar till skattebetalningslagen. Skattebetalningslagen ska dock upphävas och ersättas av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Särskild inkomstskatt ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Skatteförfarandelagen kommer till skillnad från skattebetalningslagen att vara direkt tillämplig på särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

I förevarande paragraf anges att termer och uttryck som används i bl.a. skattebetalningslagen har samma betydelse och tillämpningsområde i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Termen beskattningsår används i 21 §. De ändringar som görs innebär dock att den termen inte längre kommer att användas. Vad som avses med beskattningsår behöver därför inte anges i förevarande paragraf. I 3 kap. 4 § SFL anges att med beskattningsår avses det kalenderår då ersättningen betalas ut.

Enligt 1 kap. 6 § första stycket SBL avses med arbetsgivare den som betalar ut ersättning för arbete. Den definitionen förs inte över till skatteförfarandelagen. Eftersom begreppet arbetsgivare används i 5 § första stycket 12 samt 6 § första stycket 1 och 2 ges definitionen i förevarande bestämmelse.

Med hänsyn till det ovan sagda och till att det inte finns något behov av att ange att termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har samma betydelse i denna lagen ersätts inte den bestämmelse som hänvisar till termer och uttryck i skattebetalningslagen.

5 §

I *första stycket 6 a* har "taxeringen" ersatts med "beskattningen". Ändringen är en följd av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

8 §

Den särskilda inkomstskatten ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Skatteverket beslutar enligt 13 kap. 1 § SFL huruvida skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK (*beslut om särskild inkomstskatteredovisning*). I beslutet ska Skatteverket bl.a. ange om skatteavdrag ska göras för särskild inkomstskatt. Beslut om särskild inkomstskatteredovisning ligger alltså till grund för hur skatten ska redovisas och betalas och ersätter i det avseendet beslut enligt förevarande paragraf.

I stället för att ha en bestämmelse om beskattningsmyndighet lämnas en upplysning om att bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatten finns i skatteförfarandelagen.

Upphävandet av 9 §

Bestämmelserna i 9 § första stycket om när en utbetalare ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt (SINK-skatteavdrag) flyttas till 13 kap. 3 § SFL.

I 9 § andra stycket anges genom en hänvisning till skattebetalningslagen hur förmåner ska värderas vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag för särskild inkomstskatt. En motsvarande bestämmelse finns i 13 kap. 5 § 3 SFL.

I fall där förmånernas andel av en ersättning är så stor att den kontanta ersättningen inte räcker för att betala skatten på hela den skattepliktiga ersättningen, ska enligt 9 § tredje stycket utbetalaren betala skillnaden mellan den skatt som borde ha dragits av och den skatt som har dragits av. Ursprungligen gällde att den som betalade ut skattepliktig ersättning var ensam ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt. Den skattskyldige var endast betalningsskyldig om utbetalaren var hemmahörande i utlandet (prop. 1990/91:107 s. 36). Denna ursprungliga fördelning av betalningsskyldigheten är sannolikt skälet till att en utbetalare som finns i Sverige är skyldig att betala skatt som avdrag inte har kunnat göras för på grund av att den kontanta ersättningen var för låg.

Betalningsskyldigheten för skattskyldiga utvidgades år 2005 till att även omfatta ersättningar från utbetalare som finns i Sverige. Som förutsättning för betalningsskyldigheten gäller att utbetalaren inte har gjort skatteavdrag eller inte har varit skyldig att göra skatteavdrag (prop. 2004/05:19 s. 51 f.). Utbetalares betalningsskyldighet för skatteavdrag som inte har kunnat göras på grund av för låg kontant ersättning lämnades oförändrad.

I 13 kap. 3 § SFL anges under vilka förutsättningar en utbetalare ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt. Som framgår av kommentaren till den paragrafen påverkas inte mottagarens skattskyldighet av utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag och ansvar när något skatteavdrag inte görs. Mottagaren har nämligen i egenskap av skattskyldig alltid ett ansvar för att skatten betalas. En annan sak är att om utbetalaren gör ett korrekt skatteavdrag behöver mottagaren aldrig betala någon skatt.

Det innebär att i fall där skatteavdrag inte kan göras är det den skattskyldige som är skyldig att betala skatten. Detsamma gäller om utbetalaren inte gör skatteavdrag med rätt belopp, låt vara att i sådana fall är även utbetalaren skyldig att betala skatten.

Mot bakgrund av det ovan sagda är det inte längre nödvändigt att utbetalaren är ansvarig för betalningen av skatt när ett fullt skatteavdrag inte kan göras på grund av att den kontanta ersättningen är för låg. Med hänsyn härtill och till att det är rimligare att den skattskyldige betalar skatten i sådana fall slopas bestämmelsen i 9 § tredje stycket. Någon motsvarighet till den bestämmelsen tas alltså inte in i skatteförfarandelagen.

Upphävandet av 9 a och 9 c §§

Särskild inkomstskatt ska tas ut enligt skatteförfarandelagen. I 59 kap. 2–6 §§ SFL finns bestämmelser om ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp. Bestämmelserna reglerar inte enbart ansvaret utan även utbetalarens regressrätt och när ett beslut om ansvar senast ska meddelas. Dessutom finns det en bestämmelse om att skatten får uppskattas till vad som är skäligt. I 59 kap. SFL finns även gemensamma bestämmelser om indrivning och preskription.

Enligt 62 kap. 8 § andra stycket 4 SFL ska skatt som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Om Skatteverket har beslutat att en fysisk person ska betala särskild inkomstskatt ska den som i Sverige betalar ut ersättning till personen göra SINK-skatteavdrag. Detta gäller dock bara om utbetalaren känner till att Skatteverket har beslutat att mottagaren ska betala särskild inkomstskatt (13 kap. 3 § SFL). Gör utbetalaren inte det ska skatteavdrag för betalning av preliminär skatt göras på vanligt sätt.

Ansvar för utbetalare som inte gör skatteavdrag regleras i gällande rätt i två olika lagar, nämligen dels i 9 a § förevarande lag, dels i 12 kap. 1 § SBL. Avgörande för vilken lag som är tillämplig är om ersättningen ska beskattas enligt SINK eller inkomstskattelagen. Om skatteavdrag inte har gjorts från en ersättning som ska beskattas enligt SINK ska också ansvaret beslutas enligt SINK. Det gäller oavsett om utbetalaren var skyldig att göra SINK-skatteavdrag eller preliminärskatteavdrag. Som redan har nämnts ska preliminärskatteavdrag göras på vanligt sätt om utbetalaren inte känner till att Skatteverket har beslutat att mottagaren ska beskattas enligt SINK.

Bestämmelserna om ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts hänger ihop på ett sätt som gör att det finns fördelar med att reglera ansvaret i en enda lag. Dessutom är det lämpligt att bestämmelserna är gemensamma i fråga om skönsrättsliga beslut, regress, preskription, betalning m.m. Bestämmelserna om ansvar för skatt i 9 a § ersätts därför av bestämmelser i skatteförfarandelagen, närmare bestämt 59 kap. 2–6, 26 och 27 §§.

Enligt 9 c § får betalningsskyldighet för den som ska betala någon annans skatt efterges, om det finns särskilda skäl (prop. 2004/05:19 s. 51 f.). Någon sådan befrielsemöjlighet finns inte i skattebetalningslagen för utbetalare som åläggs ansvar för mottagarens skatt på grund av att skatteavdrag inte har gjorts och kommer inte heller att finnas i skatteförfarandelagen. Det är inte rimligt att möjligheterna att få befrielse är olika beroende på enligt vilken lag ersättningen ska beskattas. Bestämmelsen om befrielse i 9 c § slopas därför.

Däremot finns det en bestämmelse om befrielse i 60 kap. 1 § SFL som bl.a. omfattar betalningsskyldighet för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp. För befrielse enligt den paragrafen krävs dock synnerliga skäl.

Upphävandet av 9 b §

Bestämmelserna om när särskild inkomstskatt ska betalas genom att utbetalaren gör skatteavdrag ska i fortsättningen finnas i skatteförfarandelagen. I vilka fall den skattskyldige ska redovisa och betala skatten framgår av 13 kap. 6 § nämnda lag.

Upphävandet av 10 och 12–14 §§

Regleringen av när särskild inkomstskatt ska betalas genom skatteavdrag ska i fortsättningen ges i 13 kap. SFL. Dit flyttas också bestämmelsen i 10 § om att den som ska vidkännas skatteavdraget genast ska informera utbetalaren om att särskild inkomstskatt ska betalas på ersättningen och

bestämmelsen i 12 § första stycket om att utbetalaren vid varje utbetalningstillfälle ska informera mottagaren om skatteavdragets belopp.

I 12 § andra stycket anges att om ersättningen betalas ut i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Av 12 a § följer att om beloppet har angetts i utländsk valuta ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.

Bestämmelser om att uppgift om skatteavdrag i vissa fall ska anges i utländsk valuta finns även i 5 kap. 12 § andra stycket och 8 kap. 30 § SBL. I kommentaren till 10 kap. 19 § SFL görs bedömningen att bestämmelserna är verkställighetsföreskrifter och de förs därför inte över till skatteförfarandelagen. I linje därmed förs inte heller aktuella bestämmelser över till skatteförfarandelagen utan de kommer i likhet med dess motsvarigheter i skattebetalningslagen att ges i förordning.

Enligt 13 § ska beskattningsmyndigheten övervaka att den som är ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt fullgör sina skyldigheter. Dessutom ska beskattningsmyndigheten på begäran lämna besked i frågor, som angår skyldigheten att verkställa skatteavdrag, beräkandet av sådant avdrag eller tillämpningen i övrigt av bestämmelserna i 9–12 §§ (prop. 1990/91:107 s. 38). I förarbetena anges bara att skyldigheterna motsvarar de skyldigheter som dåvarande skattemyndigheter hade enligt 44 § uppbördslagen (1953:272).

Uppbördslagen upphävdes i samband med skattekontoreformen. Bestämmelsen i 44 § uppbördslagen fördes aldrig över till skattebetalningslagen. Något skäl till det ges inte i förarbetena (prop. 1996/97:100). Det är dock rimligt att anta att det berodde på att det inte behövs något lagstöd för att Skatteverket ska få lämna besked i tillämpningsfrågor och att det framgår av andra bestämmelser att Skatteverket ansvarar för kontrollen av att skatteavdrag görs. Bestämmelserna i 13 § slopas därför, dvs. de förs inte över till skatteförfarandelagen.

Enligt 14 § första stycket får Skatteverket besluta att skatteavdrag inte behöver göras om den skattskyldige är hemmahörande i en stat som Sverige har ingått skatteavtal med och avdrag för skatt på grund av arbetet här görs i den stat där den skattskyldige är hemmahörande. Denna bestämmelse om befrielse flyttas till 13 kap. 5 § 1 SFL.

Om Skatteverket beslutar om undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer enligt 14 § andra stycket besluta att redan gjorda skatteavdrag ska överföras till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där. Sådan överföring får i fortsättningen beslutas enligt 64 kap. 7 § SFL.

Upphävandet av 17 §

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen. Förevarande paragraf som reglerar hur särskild inkomstskatt, som ska betalas av den skattskyldige, ska redovisas och betalas ersätts därför av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Av 26 kap. 2 § 6 och 9 § SFL följer att den som är skattskyldig enligt den här lagen och som själv ska redovisa skatten ska lämna en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 § SFL. Enligt 26 kap. 35 § SFL ska deklarationen 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 januari och augusti då deklarationen i stället ska ha kommit in senast den 17. Av 62 kap. 3 § SFL följer att skatten ska vara betald senast på den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket.

Upphävandet av 18 §

Bestämmelser om kontrolluppgifter ska i fortsättningen finnas i skatteförfarandelagen. Bestämmelser om när kontrolluppgifter ska lämnas för begränsat skattskyldiga finns i 23 kap. 2 § SFL.

Upphävandet av 19 §

En upplysning om att bestämmelser om förfarandet för uttag av skatt finns i skatteförfarandelagen lämnas i 8 §. Skatteförfarandelagen gäller alltså också i fråga om återbetalning. Bestämmelserna om återbetalning i förevarande paragraf ersätts av 54 kap. 3 och 4 §§ SFL.

Upphävandet av 20 §

Bestämmelserna om återbetalning ersätts av 54 kap. 3 och 4 §§ SFL.

Upphävandet av 21 §

Paragrafen behövs inte längre eftersom skattebetalningslagen ska upphävas och särskild inkomstskatt i fortsättningen ska tas ut enligt skatteförfarandelagen dit skattebetalningslagens bestämmelser flyttas. En upplysning om att skatten tas ut enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen finns i 8 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av 2011.

1.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

2 §

Eftersom skattebetalningslagen ska ersättas av bestämmelser i skatteförfarandelagen slopas hänvisningen till skattebetalningslagens termer och uttryck. Skatt enligt förevarande lag ska i fortsättningen tas ut enligt skatteförfarandelagen.

I 3 kap. SFL finns definitioner och förklaringar. Av 3 kap. 2 § SFL framgår att om inget annat anges har termer och uttryck som används i den lagen samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka skatten eller avgiften bestäms. I 3 kap. 4 § SFL anges vad som avses med beskattningsår enligt förevarande lag. Se kommentaren till nämnda paragraf.

I 3 § används uttrycket juridisk person, närmare bestämt i definitionen av uttrycket ”hemmahörande i utlandet”. Med hemmahörande i utlandet avses en juridisk person som inte är registrerad i Sverige och inte heller

har ett fast driftställe här. Uttrycket ”hemmahörande i utlandet” används i bestämmelserna om skattskyldighet i 4 och 5 §§. Där bör definitionen i inkomstskattelagen av juridisk person gälla, som till skillnad från skatteförfarandelagens definition, inte omfattar dödsbon och svenska handelsbolag. Det görs därför inte någon hänvisning till definitionen av juridisk person i 3 kap. 11 § SFL.

Av 8 § första stycket 2 A-SINK följer att inkomster av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige är undantagna från skatteplikt enligt lagen. Enligt förevarande paragraf har termen näringsverksamhet samma betydelse och tillämpningsområden som i inkomstskattelagen. Någon hänvisning till skatteförfarandelagens definition av näringsverksamhet behövs därför inte.

Termen beskattningsår används i 19 § men den paragrafen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Med hänsyn till det ovan sagda och till att det inte finns något behov av att ange att termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har samma betydelse i den här lagen ersätts inte den bestämmelse som i gällande rätt hänvisar till termer och uttryck i skattebetalningslagen.

Upphävandet av 3 a §

I förevarande paragraf anges att uppgifter om belopp ska lämnas i svenska kronor. Undantag görs för fall som avses i 17 § andra stycket. Bestämmelsen infördes i samband med att det blev möjligt för aktiebolag m.fl. att välja att ha sin redovisning i euro (prop. 1999/2000:23 s. 252). Bestämmelser med samma innehåll finns i 1 kap. 7 § SBL och 1 kap. 9 § LSK. Dessa bestämmelser får dock inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Skälet till det är att bestämmelser om att uppgifter om belopp ska anges i svenska kronor kan ges som verkställighetsföreskrifter, se även kommentaren till 10 kap. 19 § SFL. Dessa föreskrifter ska alltså även ersätta förevarande paragraf.

Upphävandet av 6 §

Skatteförfarandelagen innehåller inte någon direkt motsvarighet till *första stycket*. Däremot anges i 13 kap. 4 § SFL att den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt A-SINK ska göra skatteavdrag för sådan skatt. Gjorda avdrag ska redovisas i en skattedeklaration och vara inbetalda senast på den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket (26 kap. 2 § och 62 kap. 3 § SFL). Dessutom får Skatteverket enligt 59 kap. 2 § SFL besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av.

Enligt *andra stycket* får betalningsskyldighet för den som ska betala annans skatt efterges, om det föreligger särskilda skäl. Någon sådan befrielsemöjlighet finns inte i skattebetalningslagen för utbetalare som åläggs ansvar för mottagarens skatt på grund av att skatteavdrag inte har gjorts och kommer inte heller att finnas i skatteförfarandelagen. Det är inte rimligt att möjligheterna att få befrielse är olika beroende på enligt vilken lag ersättningen ska beskattas. Bestämmelsen om befrielse i andra stycket slopas därför.

Däremot finns det en bestämmelse om befrielse i 60 kap. 1 § SFL som bl.a. omfattar betalningsskyldighet för den som inte har gjort skatteav-

10 §

I stället för att ange att Skatteverket är beskattningsmyndighet lämnas i *första stycket* en upplysning om att bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatten finns i skatteförfarandelagen.

Av *andra stycket* framgår att beslut enligt 5 a § tredje stycket får omprövas och överklagas enligt de bestämmelser som gäller för omprövning och överklagande av beslut om slutlig skatt i 66 och 67 kap. SFL. Sådana beslut får i gällande rätt omprövas och överklagas enligt 21 och 22 kap. SBL, vilket framgår av 23 § A-SINK (prop. 2008/09:182 s. 60). Ett beslut enligt 5 a § tredje stycket om att den som begärt det i stället ska beskattas enligt inkomstskattelagen är ett beslut enligt förevarande lag och inte ett beslut enligt skatteförfarandelagen. Därför behövs det även i fortsättningen en hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser om omprövning och överklagande trots att den lagen enligt första stycket ska gälla förfarandet.

Det bör nämnas att en begäran enligt 5 a § om att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen alltid leder till två beslut, nämligen ett beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen och ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 2 § SFL.

Om begäran görs först efter det att beskattningsårets sista ersättning har betalats ut kan Skatteverket besluta om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen och slutlig skatt i ett sammanhang, eftersom beslutet då saknar betydelse för vilket skatteavdrag som ska göras. Ett beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen är en förutsättning för att Skatteverket ska kunna besluta om slutlig skatt. Det beror på att enligt 3 kap. 18 § IL krävs det ett beslut enligt 5 a § tredje stycket A-SINK för att den som är begränsat skattskyldig ska vara skattskyldig i inkomstlaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket (prop. 2008/09:182 s. 57 f.).

Mot bakgrund av det ovan sagda bör omprövnings- och överklagandetiden för beslut enligt 5 a § tredje stycket följa tiderna för beslut om slutlig skatt, dvs. omprövnings- och överklagandefristen bör vara sex år. Det sägs därför att beslut enligt 5 a § tredje stycket får omprövas och överklagas enligt de bestämmelser som gäller för omprövning och överklagande av beslut om slutlig skatt i 66 och 67 kap. SFL.

Upphävandet av 12 §

Bestämmelserna i *första stycket* om när en utbetalare ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt flyttas till 13 kap. 4 § SFL.

I *andra stycket* anges genom en hänvisning till skattebetalningslagen hur förmåner ska värderas vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag för särskild inkomstskatt. En motsvarande bestämmelse finns i 13 kap. 5 § 3 SFL.

Om förmånernas andel av en ersättning är så stor att den kontanta ersättningen inte räcker för att betala skatten på hela den skattepliktiga ersättningen, ska enligt *tredje stycket* utbetalaren betala skillnaden mellan den skatt som borde ha dragits av och den som har dragits av.

Bestämmelsen i tredje stycket slopas och i stället ska mottagaren betala mellanskillnaden. Skälen för det redovisas i avsnitt 18.3. Prop. 2010/11:165

I fall där fullt skatteavdrag inte har kunnat göras kan Skatteverket med stöd av 54 kap. 2 § SFL besluta om att mottagaren ska betala det belopp som inte kunde dras av.

Upphävandet av 14 §

Bestämmelser om redovisning och betalning av skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen ges i skatteförfarandelagen. Gjorda avdrag ska redovisas i en arbetsgivardeklaration, som är en skattedeklaration och vara inbetalda senast på den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket (26 kap. 2 och 3 §§ och 62 kap. 3 § SFL).

Den som är skattskyldig arrangör ska redovisa och betala in skatten. Skatten ska redovisas i en särskild skattedeklaration och vara inbetald senast på den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket (13 kap. 7 §, 26 kap. 2 § 6 och 9 § samt 62 kap. 3 § SFL).

Skatten är betald den dag betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar (62 kap. 2 § SFL).

Av *andra stycket* följer att om en betalningsmottagare är företrädare för en grupp av artister eller idrottsmän utan att vara artistföretag ska den redovisningsskyldige lämna uppgift om inkomstens och skattens fördelning på medlemmarna i gruppen.

I avsnitt 11.3 föreslår regeringen att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK i likhet med övriga skatteavdrag (avdrag för preliminär skatt och skatt enligt SINK) ska redovisas tillsammans. Det innebär att skattedeklarationen inte innehåller några uppgifter om betalningsmottagarna utan enbart uppgifter om redovisningsperiodens sammanlagda ersättningar och skatteavdrag samt periodens samlade arbetsgivaravgifter. I nyss nämnda avsnitt föreslås det också att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK bör lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen. Det rör sig om uppgifter om betalningsmottagaren, ersättningen m.m., dvs. de uppgifter som enligt nuvarande ordning ska lämnas enligt 15 § A-SINK. Om dessa uppgifter lämnas i samband med redovisningen av skatteavdragen behöver utbetalaren inte lämna kontrolluppgift om ersättningen.

Bestämmelsen i andra stycket fanns med i den ursprungliga lydelsen av A-SINK. Vid sin granskning av förslaget till A-SINK konstaterade Lagrådet att bestämmelsen närmast skapade oreda eftersom en betalningsmottagare enligt Lagrådets mening antingen bör vara ett ombud för artisterna eller idrottsmännen eller också ett artistföretag som tillhandahåller artister. Lagrådet ansåg därför att bestämmelsen borde utgå. Bestämmelsen ansågs dock fylla ett praktiskt behov och blev därför kvar (prop. 1990/91:159 s. 47).

Det förtjänar att nämnas att när det gäller kontrolluppgifter finns det inga bestämmelser om vad som gäller när ersättningen tas emot av en företrädare och frågan förefaller inte heller ha berörts i förarbetena (prop. 2001/02:25). Mot den bakgrunden förs bestämmelserna i andra stycket inte över till skatteförfarandelagen utan de slopas.

I *tredje stycket* anges att redovisning enligt denna paragraf ska lämnas på heder och samvete samt skrivas på blankett enligt fastställt formulär. Skatteförfarandelagen innehåller inget krav på att deklarationer ska

lämnas på heder och samvete och det kravet försvann också i fråga om självdeklARATIONER i samband med att lagen om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter beslutades (prop. 2001/02:25 s. 84). Däremot framgår av 38 kap. 1 § SFL att bl.a. deklARATIONER ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

Upphävandet av 15 §

I paragrafen finns bestämmelser om vilka uppgifter en redovisning av gjorda skatteavdrag ska innehålla och vilka uppgifter en arrangör ska lämna i sin redovisning.

Av paragrafen framgår att en redovisning av skatteavdrag inte enbart ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren och avdragen skatt utan även vissa uppgifter om den verksamhet som ersättningen avser och tidpunkten för utbetalningen av ersättningen. De uppgifter om verksamheten som ska lämnas är tid, plats och art.

Skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen enligt 26 kap. SFL redovisas i en arbetsgivardeklARATION, som är en skattedeklaration. Detsamma gäller skatt enligt A-SINK som ska redovisas och betalas av arrangörer. Den skatten ska emellertid redovisas i en särskild skattedeklaration. Vad skattedeklarationerna ska innehålla anges i 26 kap. 18, 19 och 25 §§ SFL. Dessa bestämmelser ersätter förevarande paragraf.

Här bör nämnas att i avsnitt 11.3 föreslår regeringen att skatteavdrag för skatt enligt A-SINK i likhet med övriga skatteavdrag (avdrag för preliminär skatt och skatt enligt SINK) ska redovisas tillsammans. Det innebär att skattedeklarationerna inte innehåller några uppgifter om betalningsmottagarna utan enbart uppgifter om redovisningsperiodens sammanlagda ersättningar och skatteavdrag samt periodens samlade arbetsgivaravgifter. I nyss nämnda avsnitt föreslås det också att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK bör lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklARATIONEN. Det rör sig om uppgifter om betalningsmottagaren, ersättningen m.m., dvs. de uppgifter som ska lämnas enligt förevarande paragraf. Om dessa uppgifter lämnas i samband med redovisningen av skatteavdragen behöver utbetalaren inte lämna kontrolluppgift om ersättningen.

En skattedeklaration ska bl.a. innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter och utöver uppgifter om periodens sammanlagda skatteavdrag och arbetsgivaravgifter de ytterligare uppgifter som behövs för kontrollen av skatten eller avgiften (26 kap. 18 och 19 §§ SFL). Detaljerade föreskrifter om att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK ska lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklARATIONEN kan ges som verkställighetsföreskrifter till nyss nämnda bestämmelser. Skatteförfarandelagen innehåller därför inte någon direkt motsvarighet till *första stycket* utan de bestämmelser som behövs kommer att meddelas av regeringen eller efter regeringens bemyndigande av Skatteverket.

Enligt *andra stycket* ska en arrangör i sin redovisning utöver nödvändiga identifikationsuppgifter lämna uppgift om tid och plats samt uppgift om skatten för de tillställningar som redovisningen avser. En arrangör ska i fortsättningen lämna en särskild skattedeklaration enligt 26 kap. 9 § SFL. Deklarationerna ska bl.a. innehålla uppgift om den

skattepliktiga ersättningen och skatten samt de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatten (26 kap. 18 och 25 §§ SFL). Bestämmelser om att en särskild skattedeklaration även ska innehålla uppgifter om tid och plats för de tillställningar som redovisningen avser kan ges i verkställighetsföreskrifter, dvs. i förordning eller efter regeringens bemyndigande i föreskrifter med lägre valör. Skatteförfarandelagen innehåller därför inte någon motsvarighet till punkten 2 i andra stycket.

Upphävandet av 16 §

Skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska redovisas tillsammans i en arbetsgivardeklaration. Uppgifter om ersättningar som är undantagna från skatteplikt på grund av skatteavtal ska tillsammans med de uppgifter som ska lämnas enligt 15 § lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen. Föreskrifter om att vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK ska lämnas i en bilaga till arbetsgivardeklarationen kan ges som verkställighetsföreskrifter till bestämmelserna om att en deklaration ska innehålla bl.a. nödvändiga identifikationsuppgifter och utöver uppgifter om periodens sammanlagda skatteavdrag och arbetsgivaravgifter de ytterligare uppgifter som behövs för kontrollen av skatten eller avgiften (26 kap. 18 och 19 §§ SFL).

Den del av förevarande paragraf som avser ersättningar som är undantagna från skatteplikt på grund av skatteavtal ersätts alltså av nyss nämnda bestämmelser och de verkställighetsföreskrifter som regeringen eller efter regeringens bemyndigande Skatteverket meddelar.

En utbetalare ska lämna kontrolluppgift om tjänsteinkomster som inte är skattepliktiga på grund av 8 § första stycket 4. Om uppgifter om en ersättning som är undantagen från skatteplikt har lämnats redan i samband med redovisningen av skatteavdragen följer av 15 kap. 8 § 4 SFL att kontrolluppgift inte behöver lämnas.

Arrangörer som undantar inkomster med stöd av 8 § första stycket 7 ska i stället för att lämna redovisning enligt förevarande paragraf lämna de särskilda uppgifter som Skatteverket behöver för att pröva frågan om undantag från skatteplikt. Se vidare avsnitt 11.9 och kommentaren till 33 kap. 5 § SFL.

Upphävandet av 17 och 17 a §§

Regleringen av när en utbetalare ska göra skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen ges i 10 kap. 8 § och 13 kap. 4 § SFL. Dit flyttas också bestämmelsen i 17 § *första stycket* om att utbetalaren vid varje utbetalningstillfälle ska informera mottagaren om skatteavdragets belopp (13 kap. 5 § första stycket 2 SFL).

I 17 § *andra stycket* anges att om ersättningen betalas ut i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Av 17 a § följer att om beloppet angetts i utländsk valuta ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.

Bestämmelser om att uppgift om skatteavdrag i vissa fall ska anges i utländsk valuta finns även i 5 kap. 12 § och 8 kap. 30 § SBL. I kommentaren till 10 kap. 19 § SFL görs bedömningen att bestämmelserna är verkställighetsföreskrifter och de förs därför inte över till skatte-

förfarandelagen. I linje därmed förs inte heller aktuella bestämmelser över till skatteförfarandelagen utan de kommer i likhet med sina motsvarigheter i skattebetalningslagen att ges i förordning.

Upphävandet av 18 §

Enligt förevarande paragraf ska beskattningsmyndigheten övervaka att den som är ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt fullgör sina skyldigheter. Dessutom ska beskattningsmyndigheten på begäran lämna besked i frågor, som angår skyldigheten att verkställa skatteavdrag, beräkandet av sådant avdrag eller tillämpningen i övrigt av bestämmelserna i 12–16 §§ (prop. 1990/91:159 s. 37 f.).

Det behövs inte något lagstöd för att Skatteverket ska få lämna besked i tillämpningsfrågor om det framgår av andra bestämmelser att Skatteverket ansvarar för kontrollen av att skatteavdrag görs. Bestämmelserna i 18 § slopas därför, dvs. de förs inte över till skatteförfarandelagen.

Upphävandet av 19 §

När skatteavdrag ska göras för skatt enligt A-SINK ska i fortsättningen regleras i skatteförfarandelagen. Utgångspunkten är att den som tar emot skattepliktig ersättning enligt A-SINK i egenskap av skattskyldig alltid har ett ansvar för att skatten betalas. Om utbetalaren inte gör något skatteavdrag, är därför mottagaren skyldig att betala skatten. Även utbetalaren har ett ansvar och Skatteverket ska därför normalt även besluta att utbetalaren ska betala skatten, dvs. göra utbetalaren och mottagaren solidariskt betalningsansvariga.

Med stöd av 54 kap. 2 § SFL kan Skatteverket besluta att den skattskyldige ska betala skatteavdrag för skatt enligt A-SINK i fall där utbetalaren inte har gjort skatteavdrag eller gjort skatteavdrag med för lågt belopp och när skatten på en ersättning inte kan betalas med skatteavdrag.

I 59 kap. 2–6 §§ SFL finns bestämmelser om ansvar för utbetalare som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp. Bestämmelserna reglerar inte enbart ansvaret utan även utbetalarens regressrätt och när ett beslut om ansvar senast ska meddelas. Dessutom finns det en bestämmelse om att skatten får uppskattas till vad som är skäligt. Beslut om ansvar för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp ska meddelas senast sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts. I 59 kap. SFL finns även gemensamma bestämmelser om indrivning och preskription.

Nämnda bestämmelser i skatteförfarandelagen ersätter bestämmelserna i förevarande paragraf.

Upphävandet av 20 §

Bestämmelserna om återbetalning ersätts av 54 kap. 3 § SFL. Se vidare kommentaren till den paragrafen.

Upphävandet av 21 §

Paragrafen behövs inte längre eftersom beslut om särskild inkomstskatt för artister m.fl. i fortsättningen ska fattas, omprövas och överklagas enligt skatteförfarandelagen.

I 54 kap. SFL finns bestämmelser om beslut om särskild inkomstskatt. Prop. 2010/11:165
Bestämmelser om omprövning och överklagande finns i 66 respektive 67 kap SFL.

När det gäller beslut om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen enligt 5 a § tredje stycket, se kommentaren till 10 §.

Upphävandet av 23 §

Paragrafen innehåller bl.a. hänvisningar till vissa bestämmelser i skattebetalningslagen. Eftersom skatteavdrag för skatt enligt A-SINK i fortsättningen ska tas ut enligt skatteförfarandelagen, som ersätter bl.a. skattebetalningslagen, behövs inte hänvisningarna längre.

I 10 § lämnas en upplysning om att bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatten finns i skatteförfarandelagen. Bestämmelserna om kontrolluppgifter är en del av förfarandet och någon särskild upplysning om att sådana bestämmelser finns i skatteförfarandelagen behövs därför inte.

Skatteförfarandelagen innehåller bestämmelser om kostnadsränta vid sen betalning. Hänvisningen till bestämmelserna om dröjsmålsavgift i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift slopas därför.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av 2011.

1.10 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

6 kap.

2 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

7 kap.

4 §

Skattebetalningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft. Bestämmelserna i 9 kap. 2 § SBL förs dock inte över till skatteförfarandelagen utan till socialavgiftslagen, närmare bestämt till 2 kap. 10 a och 10 b §§ SAL. Det är bakgrunden till den ändring som görs. I enlighet med *Lagrådets* förslag har hänvisningarna korrigerats. Se vidare kommentaren till förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen.

8 kap.

1 a §

Ändringen är en följd av att 10 a kap. SBL upphävs och ersätts av bestämmelser i den nya lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

9 §

Ändringen i *första stycket 2* beror på att termen *taxering* inte används i skatteförfarandelagen.

9 kap.**11 §**

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. *Första stycket fjärde meningen* har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

9 a kap.**11 §**

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

10 kap.**4 a §**

Ändringen i *första stycket* är en följd av att 10 a kap. SBL upphävs och ersätts av bestämmelser i den nya lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

11 kap.**12 och 13 §§**

Innehållet i paragraferna, som är nya, kommer från 14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL. Bestämmelserna infördes 2004 för att genomföra delar av rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG (prop. 2003/04:26 s. 125).

Paragraferna innehåller bestämmelser om bevarande av sådana fakturor som ska utfärdas enligt förevarande kapitel. När skattebetalningslagen upphävs placeras bestämmelserna i förevarande paragraf i stället för i skatteförfarandelagen.

13 kap.**1 §**

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen och lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

8 c §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

15 a och 23 a §§

I 1 kap. 7 § SBL, som förevarande paragrafer hänvisar till, anges att uppgifter om belopp ska anges i svenska kronor. Bestämmelser om att

uppgifter om belopp ska anges i svenska kronor kommer i fortsättningen att ges som verkställighetsföreskrifter. Se kommentaren till 10 kap. 19 § SFL. Prop. 2010/11:165

27 §

Andra stycket slopas. Skälet till det är att det följer av 26 kap. 7 § första stycket SFL att den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 e § förevarande lag ska redovisa betalningen i en särskild skattedeklaration. Något skäl att ange det även här finns inte.

19 kap.

1, 21, 22 och 34 §§

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

35 §

I paragrafen anges att en ansökan om återbetalning enligt 34 § ska göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket SBL. Denna hänvisning ändras eftersom skattebetalningslagen upphävs och ersätts med bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklaration slopas i samband med att bestämmelserna om redovisning av mervärdesskatt förs över till skatteförfarandelagen (avsnitt 11.5.2). I fortsättningen ska alltså mervärdesskatt utan undantag redovisas i en skattedeklaration.

Ansökan om återbetalning av mervärdesskatt ska i fortsättningen göras i en skattedeklaration och för att uppnå det hänvisas till 26 kap. SFL där bestämmelserna om redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration finns.

Upphävandet av 36 §

I samband med att bestämmelserna om redovisning av mervärdesskatt i 10 kap. SBL förs över till skatteförfarandelagen slopas möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklaration (avsnitt 11.5.2). I fortsättningen ska alltså mervärdesskatt utan undantag redovisas i en skattedeklaration.

Bestämmelserna om skattedeklaration och redovisningsperioder finns i 26 kap. SFL. Av 26 kap. 11 § SFL framgår att de som enligt nuvarande ordning redovisar i självdeklaration i fortsättningen ska redovisa i skattedeklaration för beskattningsår. Mot bakgrund av det nyss sagda upphävs förevarande paragraf.

38 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

20 kap.*1 och 2 §§*

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

3 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Någon hänvisning motsvarande den som finns till 10 kap. 31 § första stycket SBL har inte tagits med eftersom mervärdesskatt inte längre ska få redovisas i självdeklarationen. Se även kommentaren till 19 kap. 35 §.

6 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

22 kap.*1 §*

Ändringen i *första stycket* är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

I *andra stycket*, som är nytt, anges att för skatt som ska betalas till Tullverket gäller tullagen (2000:1281). Det följer av 1 kap. 2 a § SBL som försvinner när den lagen upphör att gälla. Se även kommentaren till 2 kap. 1 § SFL.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*Punkten 1*

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkterna 2 och 3

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Ändringarna är föranledda av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av skatteförfarandelagen. Den nya lagen ska därför börja tillämpas samtidigt som skatteförfarandelagen. Se vidare skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser i punkten 1 d. Detta innebär i fråga om skatt som ska hänföras till redovisningsperioder att lagen tillämpas för första gången på skatt som avser redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012 eller, om redovisningsperioden är ett beskattningsår, den redovisningsperiod som börjar den 1 februari 2012. För förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet ska alltså äldre bestämmelser fortfarande tillämpas. Det innebär att ett beslut om skatt för tid före ikraftträdandet ska omprövas och överklagas enligt de äldre bestämmelserna. Vidare ska exempelvis bestämmelserna i skattebetalningslagen om skyldighet att bevara fakturor tillämpas där sådan skyldighet uppkommit före ikraftträdandet.

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Detsamma ska gälla för bestämmelserna om ränta i förevarande lag.

1.11 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

1 §

Hänvisningen i *första stycket 1* till taxeringslagen ersätts med en motsvarande uppräkningspunkt i den aktuella punkten eftersom det i skatteförfarandelagen inte finns någon bestämmelse motsvarande 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen till vilken en hänvisning skulle ha kunnat ske. Hänvisningen i *punkten 1 b* har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Hänvisningen i *första stycket 2* till en viss bestämmelse i skattebetalningslagen ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelse i skatteförfarandelagen.

9 §

Termen taxering i *första stycket* har ersatts med uttrycket ”beslut om slutlig skatt eller den taxering”. Termen taxering används inte i skatteförfarandelagen men kommer även i fortsättningen att användas i fråga om fastighetstaxering. Någon ändring i sak avses inte. Stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Orden ”eller den taxering” har infogats efter ”beslut om slutlig skatt”.

I gällande rätt beslutas den slutliga skatten i två steg. Först fastställs underlaget för skatten genom ett taxeringsbeslut. Därefter fattas ett beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet. I fortsättningen ska bara ett beslut fattas, nämligen ett beslut om slutlig skatt. Ett beslut om slutlig skatt ska fattas för varje beskattningsår.

10 §

I paragrafen, som har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter, har tidsfristen för en ansökan angetts till ”utgången av andra året efter det år beskattningsåret löpte ut eller före utgången av året efter taxeringsåret”. Ändringen är en anpassning till skatteförfarandelagens terminologi.

20 och 22 §§

Ändringarna införs därför att ersättningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för förhandsbesked enligt förevarande lag. För att behålla nuvarande ordning hänvisas därför, i enlighet med *Kammarrätten i Stockholms* påpekande, i 20 § till skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning för kostnader för

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Bestämmelsen klargör när de nya lydelseerna av 9 § första stycket och 10 § första stycket ska tillämpas första gången och vad som gäller i fråga om förlängda respektive förkortade räkenskapsår. Se kommentaren till punkten 26 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser. Punkten har införts efter förslag av *Lagrådet*.

Punkten 3

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningarna i 20 och 22 §§.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011. Avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller nya bestämmelserna i 20 och 22 §§ ska tillämpas är alltså när ärendet eller målet inleds.

- 1.12 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

2 kap.

13 §

Ändringen i *tredje stycket* beror på att skattebetalningslagen upphävs. Motsvarande bestämmelser finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och transporttillägg enligt denna lag. Hänvisningen till skattebetalningslagen ersätts därför med en hänvisning till skatteförfarandelagen. Eftersom termen beskattningsbeslut inte används i skatteförfarandelagen ersätts det med orden ”beslut om skatt”.

3 kap.

5 §

Ändringen i *andra stycket* är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Eftersom termen beskattningsbeslut inte används i skatteförfarandelagen ersätts det med orden ”beslut om skatt”.

4 kap.**2 §**

Ändringen i *andra stycket* beror på att skattebetalningslagen upphävs. Motsvarande bestämmelser finns därefter i skatteförfarandelagen. Hänvisningen till skattebetalningslagen ersätts därför med en hänvisning till skatteförfarandelagen.

5 §

Ändringen i *första stycket* beror på att betalningssäkringslagen och ersättningslagen upphävs. Bestämmelserna om betalningssäkring och ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och transporttillägg enligt denna lag. En hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser om betalningssäkring och ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning tas därför in i förevarande paragraf. *Punkten 1* har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

I *andra stycket* anges att när Tullverket tillämpar bestämmelserna i första stycket ska vad som sägs i nämnda kapitel om Skatteverket i stället gälla Tullverket. Det innebär att i fråga om betalningssäkring av fordringar på transporttillägg och skatt som beslutats enligt denna lag har Tullverket samma befogenheter som Skatteverket har enligt skatteförfarandelagen. Att Tullverket för det allmännas talan även i mål om betalningssäkring av fordringar på skatt enligt förevarande lag är en nyhet (se 3 § betalningssäkringslagen).

Tullverket beslutar om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i ärenden som verket handlägger (43 kap. 6 § SFL).

Transporttillägg avseende den som är skattskyldig för bränsle till följd av bestämmelsen i 4 kap. 1 a § *andra stycket* lagen (1994:1776) om skatt på energi beslutas enligt 9 a § av Skatteverket. Transporttillägg som beslutas av Skatteverket ska enligt 6 § tredje stycket och 9 a § *andra stycket* betalas och debiteras enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Skatteverket för det allmännas talan i mål om betalningssäkring för sådant transporttillägg.

I ärenden där Skatteverket beslutar om transporttillägg är det också verket som beslutar om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Ansökan om ersättning ska nämligen enligt 43 kap. 6 § SFL göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit.

5 a §

I 5 § finns en hänvisning till 46 kap. SFL, dvs. till bestämmelserna om betalningssäkring. Enligt 46 kap. 19 § SFL ska frågor om betalningssäkring prövas av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. SFL är behörig att pröva ett överklagande av den som betalningssäkringen gäller när ansökan görs. Det innebär att om t.ex. den betalningsskyldige är en fysisk person ska ansökan göras hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen har sin hemortskommun det år ansökan görs (67 kap. 7 § SFL).

Förevarande lag innehåller inte någon särskild forumbestämmelse för överklagande. Det innebär enligt 14 § *andra stycket* lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar att beslut om skatt och transporttillägg

överklagas hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats.

Mål om betalningssäkring och mål om skatt eller transporttillägg kan alltså komma att handläggas vid olika domstolar. Genom förevarande paragraf, som är ny, ges Tullverket möjlighet att ansöka om betalningssäkring hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut om skatt eller det transporttillägg som betalningssäkringen gäller. En motsvarande bestämmelse finns i gällande rätt i 20 § andra stycket betalningssäkringslagen (prop. 1999/2000:126 s. 107 f. och 160).

Bestämmelsen gäller även när Skatteverket för det allmännas talan om betalningssäkring, dvs. i mål om betalningssäkring för transporttillägg som Skatteverket beslutar om (9 a §).

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

6 §

Ändringen beror på att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningarna till vissa bestämmelser om kostnadsränta i skattebetalningslagen byts därför ut mot hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Enligt gällande ordning hänvisar förevarande paragraf bl.a. till 19 kap. 15 § SBL där det anges att om ett beslut som har legat till grund för en beräkning av ränta ändras, ska motsvarande ändringar göras i ränteberäkningen. Skatteförfarandelagen innehåller inte någon motsvarighet till den bestämmelsen. Skälet till det är bl.a. att det inte behöver föreskrivas särskilt att Skatteverket ska ändra beräkningen av ränta om ett beslut som har legat till grund för beräkningen ändras. Se vidare under rubriken "Bestämmelser om ränta som inte får någon motsvarighet" i författningskommentaren till 65 kap. SFL.

7 §

Ändringen i *andra stycket* beror på att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningen till bestämmelserna om anståndsränta i skattebetalningslagen byts därför ut mot en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

8 §

Ändringen beror på att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Nuvarande hänvisning till bestämmelsen om räntesats för intäktsränta i skattebetalningslagen byts därför ut mot en hänvisning till motsvarande bestämmelse i skatteförfarandelagen. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

8 a §

Skattebetalningslagen upphävs och ersätts med bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningen till skattebetalningslagens bestämmelser om företrädaransvar, indrivning och verkställighet ersätts därför med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Någon

9 a §

Skattebetalningslagen upphävs och ersätts med bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningen i *andra stycket* ändras därför.

I 1 kap. 2 § 6 SBL anges att skattebetalningslagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av transporttillägg som beslutas av Skatteverket enligt 4 kap. 9 a § i förevarande lag. Någon motsvarande bestämmelse tas inte in i skatteförfarandelagen och behövs inte heller för att transporttillägget även i fortsättningen ska kunna hanteras inom skattekontosystemet. Redan av förevarande paragraf följer nämligen att transporttillägg som beslutas av Skatteverket ska betalas på samma sätt som skattetillägg enligt skatteförfarandelagen. Det behöver därför inte även föreskrivas i skatteförfarandelagen. För att öka tydligheten anges de kapitel i skatteförfarandelagen som innehåller bestämmelser om betalning och återbetalning av avgift. *Punkten 1* har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

Hänvisningen till skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande och förfarandet i övrigt ersätts i *punkten 2* med en hänvisning till bestämmelserna om omprövning och överklagande av beslut om skattetillägg i 66 och 67 kap. SFL. Det innebär att för omprövning och överklagande av beslut om transporttillägg gäller samma regler som för skattetillägg.

I förarbetena till gällande bestämmelser sägs att ett överklagande av ett beslut om transporttillägg ska ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket den skattepliktiga händelsen inträffade (prop. 2008/09:48 s. 47). För att behålla denna ordning anges i *tredje stycket* att med beskattningsår avses det kalenderår då den omständighet som utgör grund för att ta ut transporttillägg inträffade.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär exempelvis att om det vid en transportkontroll som utförs före ikraftträdandet framkommer att sådana omständigheter föreligger som utgör grund för ett beslut om skatt eller transporttillägg ska äldre bestämmelser fortfarande tillämpas vid ett eventuellt överklagande av beslutet som sker efter ikraftträdandet. Det innebär vidare att vad avser betalningssäkring kommer äldre bestämmelser i bl.a. 4 kap. 5 § fortfarande att gälla om de förhållanden som ligger till grund för den skatt eller det transporttillägg som betalningssäkringen avser hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Punkten 3

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla den nya hänvisningen i 4 kap. 5 § till nämnda bestämmelser om ersättning.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om kontrollen har inletts före eller efter utgången av 2011 spelar alltså inte någon roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller de nya bestämmelserna i 4 kap. 5 § andra stycket ska tillämpas är när ärendet eller målet inleddes. Se vidare kommentaren till punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten 4

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Detsamma ska gälla bestämmelserna om ränta i förevarande lag.

1.13 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

1 kap.*5 och 7 §§*

I paragraferna har begreppet ”taxerad” ersatts med begreppet ”fastställd”. Den nya terminologin beror på att taxeringslagen upphävs och ersätts med bestämmelser i skatteförfarandelagen där begrepp och uttryck som ”taxering”, ”beslut om taxering” och liknande begrepp och uttryck inte används, se avsnitt 23.5.

13 §

I paragrafen definieras termen ”beskattningsår” för fysiska personer som ett kalenderår. Bestämmelsen i nuvarande lydelse pekar i stället ut ett i förhållande till taxeringsåret specifikt kalenderår. Termen ”taxeringsår” används dock inte i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5. Ändringarna i förevarande paragraf innebär att anknytningen till taxeringsåret utgår.

14 §

Enligt nuvarande lydelse av paragrafen ska inkomster i ett svenskt handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. För delägare som är fysiska personer gäller detta dock bara sådana inkomster som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Bestämmelsens nuvarande lydelse innebär att handelsbolagets räkenskapsår styr beskattningstidpunkten. Om handelsbolaget har ett brutet räkenskapsår och delägaren har samma räkenskapsår kommer intäkten från handelsbolaget att tas upp till beskattning hos delägaren vid den taxering som skulle ha gällt om delägaren själv bedrivit verksamheten. Om handelsbolaget har brutet räkenskapsår och delägaren har kalenderår kommer resultatet från handelsbolaget att tas upp vid taxeringen året efter utgången av handelsbolagets räkenskapsår. Inkomsten tas enligt nuvarande bestämmelse i sådana fall upp vid taxeringen av en senare period än handelsbolagets räkenskapsår. I den motsatta situationen, dvs. handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår och delägaren brutet räkenskapsår, tas resultatet från handelsbolaget upp vid taxeringen av en tidigare period än handelsbolagets räkenskapsår.

Regeringens förslag till nya deklarationstidpunkter för juridiska personer (se avsnitt 11.8.3) innebär att den nuvarande ordningen inte i sin helhet kan upprätthållas. Om handelsbolaget och delägaren har samma räkenskapsår blir det givetvis inga problem att upprätthålla nuvarande ordning. Inte heller situationen då delägaren har kalenderår som räkenskapsår och handelsbolaget har brutet räkenskapsår ställer till några problem. Delägaren tar upp resultatet i deklarationen för det beskattningsår som slutar närmast efter utgången av handelsbolagets räkenskapsår. Resultatet kommer alltså även fortsatt att tas upp för en senare period än handelsbolagets räkenskapsår.

I de fall delägaren har brutet räkenskapsår och handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår tar delägaren enligt gällande regler upp resultatet vid taxeringen av en tidigare period än handelsbolagets räkenskapsår. Enligt regeringens förslag ska en juridisk person lämna deklaration den 1 mars, den 1 juli, den 1 november eller den 15 december. Deklarationstiden beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har (3 kap. 4 och 5 §§ SFL). Det innebär att delägaren ska lämna deklaration ett brutet räkenskapsår som löper ut under år 2013 redan den 1 november 2013, den 15 december 2013, den 1 mars 2014 eller den 1 juli 2014. I de två första fallen ska deklarationen alltså lämnas vid en tidigare tidpunkt än då handelsbolagets räkenskapsår (kalenderåret 2013) löper ut. Det är inte genomförbart. Delägaren bör i stället ta upp resultatet i deklarationen för det beskattningsår som slutar närmast efter handelsbolagets räkenskapsår. Principen blir med andra ord densamma som när det är handelsbolaget som har brutet räkenskapsår.

Gällande bestämmelse justeras därför så att en inkomst från ett handelsbolag ska beskattas hos delägarna det beskattningsår som motsvarar handelsbolagets räkenskapsår eller, om beskattningsåret inte avser samma period som handelsbolagets räkenskapsår, det beskattningsår som går ut närmast efter handelsbolagets räkenskapsår.

Som nedanstående exempel visar innebär de nya tidsfristerna för deklaration och betalning av skatt att den föreslagna justeringen av förevarande paragraf inte leder till så stora skillnader i dessa avseenden. Exemplet avser handelsbolagets resultat för kalenderåret 2013. Delägarrens räkenskapsår är den 1 juli–den 30 juni.

Delägaren skulle lämna deklaration och betala slutlig skatt enligt gällande regler enligt följande.

– Den 2 maj 2014 lämnar delägaren deklaration för beskattningsåret den 1 juli 2012–den 30 juni 2013.

– Den slutliga skatten betalas senast den 12 mars 2015.

När delägaren i stället tar upp inkomsten i deklarationen för det senare beskattningsåret blir, med de nya bestämmelserna för deklaration och betalning av slutlig skatt, resultatet följande.

– Den 15 december 2014 lämnar delägaren deklaration för beskattningsåret den 1 juli 2013–den 30 juni 2014.

– Den slutliga skatten betalas senast den 12 september 2015.

15 §

I paragrafen definieras termen beskattningsår för juridiska personer som ett räkenskapsår eller, för näringsverksamhet som bokföringslagen (1990:1078) inte tillämpas på, ett kalenderår. Bestämmelsen i nuvarande lydelse pekar i stället ut ett i förhållande till taxeringsåret specifikt kalenderår. Termen taxeringsår används dock inte i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5. Ändringarna i förevarande paragraf innebär att den del av bestämmelsen som anknyter till taxeringsåret utgår.

16 §

Hänvisningarna till taxeringslagen, skattebetalningslagen och LSK har ersatts med en hänvisning till skatteförfarandelagen. Ordalydelsen anpassas också till den terminologi som används i skatteförfarandelagen.

2 kap.

1 §

Vad som avses med hemortskommun för fysiska personer och dödsbon anges i 65 kap. 3 § andra och tredje styckena. En hänvisning dit tas in i uppräkningsdelen i *andra stycket*.

Termen taxeringsår ska inte användas i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5. Den termen tas därför bort från uppräkningsdelen i *andra stycket*.

27 §

Paragrafen anpassas till terminologin i skatteförfarandelagen. Termen taxeringsår ska inte användas i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

7 kap.

11 §

Andra stycket anpassas till terminologin i skatteförfarandelagen. Enligt den lagen beslutar Skatteverket inte om taxeringen utan fattar beslut om slutlig skatt. I beslutet om slutlig skatt ingår det nuvarande taxeringsbeslutet.

8 kap.

7 §

I *tredje strecksatsen* har hänvisningen till räntebestämmelserna i skattebetalningslagen ersatts med en hänvisning till motsvarande

bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningen har utformats i Prop. 2010/11:165 enlighet med *Lagrådets* förslag.

8 §

Hänvisningen i paragrafen till vissa bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgifter för räntor i LSK har ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

9 kap.

8 §

I paragrafen har en hänvisning till vissa räntebestämmelser i skattebetalningslagen ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

11 §

I paragrafen har en hänvisning till en bestämmelse i skattebetalningslagen ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelse i skatteförfarandelagen. Ändringen från "arbetsgivare" till "utbetalare" är en anpassning till skatteförfarandelagens terminologi.

10 kap.

14 §

I paragrafen har hänvisningen till skattebetalningslagen ersatts med en hänvisning till skatteförfarandelagen.

15 kap.

6 §

I *andra och tredje styckena* har termen "taxeringen" ersatts med termen "beskattningen". Ändringen är en följd av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

16 kap.

16 §

I *andra stycket* har termen "taxeringen" ersatts med termen "beskattningen". Ändringen är en följd av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

19 kap.

3 §

Paragrafen begränsar avdragsrätten för kostnader för reparation och underhåll av andelshus. Avdragsutrymmet är bl.a. beroende av fastighetens taxeringsvärde året före taxeringsåret. Det kan också uttryckas som fastighetens taxeringsvärde vid utgången av beskattningsåret. Eftersom termen taxeringsår inte längre ska användas väljs det sistnämnda uttrycket. Se avsnitt 23.5.

21 kap.**24 §**

I paragrafen har hänvisningen till taxeringslagen ersatts med en hänvisning till skatteförfarandelagen.

33 och 38 §§

I paragraferna har hänvisningarna till LSK ersatts med hänvisningar till skatteförfarandelagen och begreppet "självdeklaration" har ersatts med begreppet "inkomstdeklaration".

25 kap.**12 §**

Punkten 1 justeras med anledning av den nya terminologin i skatteförfarandelagen. Uttrycket "samma års taxering" har ersatts med "för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen". Det nuvarande kravet på att inblandade juridiska personer ska yrka avdrag vid samma års taxering har sin motsvarighet i andra bestämmelser, se 35 kap. 3 § 2 och 48 kap. 26 § 1. Som framgår av kommentaren till förstnämnda bestämmelse kan de nya reglerna om beskattningstidpunkt i vissa fall medföra att företag som tidigare kunnat vidta relevanta åtgärder "vid samma års taxering" inte kommer att kunna göra det med avseende på "ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt". Av ett exempel framgår att så kan bli fallet när ett av de inblandade företagen upphör med sin verksamhet varvid bokföringsskyldigheten också upphör. Från att tidigare ha haft samma deklarationstidpunkt kan de komma att få olika deklarationstidpunkter för tid som de i och för sig hade samma beskattningsår. För att de möjligheter som den aktuella bestämmelsen erbjuder inte ska begränsas genom den nya lydelsen görs därför ytterligare ett tillägg. Således ska den relevanta åtgärden avse ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen eller som skulle ha haft det om inte någon av de juridiska personernas bokföringsskyldighet upphör.

25 a kap.**11 §**

Hänvisningarna till bestämmelser i skattebetalningslagen i *första stycket 1* och 3 har ersatts av hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

30 kap.**3 §**

Ändringen innebär att *andra stycket* upphävs.

Den upphävda bestämmelsen reglerar för en viss situation tidpunkten för avdrag till periodiseringsfond och avsättning i bokslutet. Bestämmelsen gäller för en juridisk person som gör avsättning för en andel i ett svenskt handelsbolag om den juridiska personen och handelsbolaget inte har samma räkenskapsår. Den tar sikte på den situationen att delägaren

har brutet räkenskapsår och handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår. Enligt gällande lydelse av 1 kap. 14 § ska inkomst hos handelsbolag tas upp till beskattning hos delägare vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. Om delägaren t.ex. har det brutna räkenskapsåret den 1 juli 2011–den 30 juni 2012 och handelsbolaget har kalenderåret 2012 som räkenskapsår innebär det att delägaren ska ta upp handelsbolagets resultat vid 2013 års taxering, dvs. när delägaren taxeras för räkenskapsåret den 1 juli 2011–den 30 juni 2012. Enligt aktuell bestämmelse ska avdrag för periodiseringsfond avseende resultatandelen i handelsbolaget medges vid den taxering då resultatet tas upp, i vårt exempel vid 2013 års taxering. Avsättningen ska dock göras i bokslutet för det räkenskapsår då handelsbolagets räkenskapsår löper ut, dvs. i bokslutet för perioden den 1 juli 2012–den 30 juni 2013. Bestämmelsen innebär att eftersyn blir nödvändig. Görs inte någon avsättning vid taxeringen efter den då avdraget görs, får den förra taxeringen omprövas och avdraget vägras i efterhand (prop. 1993/94:234 s. 140).

I den motsatta situationen, delägaren har kalenderår som räkenskapsår och handelsbolaget har brutet räkenskapsår, sammanfaller de tre tidpunkterna. Delägaren ska vid samma års taxering ta upp inkomsten från handelsbolaget och göra avdrag för periodiseringsfond. Avsättningen i räkenskaperna ska göras i bokslutet för det räkenskapsår som taxeras detta år. För denna situation är aktuell bestämmelse överflödig.

Regeringen föreslår att 1 kap. 14 § ska ändras så att delägaren, om handelsbolaget och delägaren har olika räkenskapsår, ska ta upp inkomsterna från handelsbolaget det beskattningsår som går ut närmast efter handelsbolagets räkenskapsår. Effekten av ändringen är att delägaren alltid kommer att ta upp inkomsten från handelsbolaget samma beskattningsår som inkomsten kan läggas till grund för avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Avsättningen ska göras i räkenskaperna för samma år.

Ändringen innebär att regleringen i andra stycket i förevarande paragraf inte längre fyller någon funktion. Andra stycket utgår därför.

6 a §

Juridiska personer som har gjort avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder ska enligt paragrafen ta upp en schablonintäkt till beskattning. Intäkten beräknas enligt nuvarande lydelse bl.a. utifrån statslåneräntan vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret. Termen taxeringsår ska inte längre användas, se avsnitt 23.5. Uttrycket ”andra året före taxeringsåret” i *första stycket* ersätts därför med ”året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut”. Justeringen innebär inte någon ändring i sak.

Andra stycket i 3 § upphävs, vilket medför att även *andra stycket* i förevarande paragraf kan upphävas.

7 §

Paragrafen reglerar när avdrag för avsättning till periodiseringsfond senast ska återföras. I bestämmelsens nuvarande lydelse regleras tidsperioden med utgångspunkt i det taxeringsår som avdraget hänför sig

till. Termen *taxeringsår* ska inte längre användas, se avsnitt 23.5. *Första stycket* formuleras därför om och tidsperioden räknas i stället med utgångspunkt från det beskattningsår som avdraget gjordes. Den föreslagna regleringen gör att den särskilda regleringen för förlängda räkenskapsår blir överflödig. Justeringen innebär inte någon ändring i sak.

13 §

I *första stycket* har uttrycket ”vid de taxeringar som avdragen hänför sig till” ersatts med ”för de beskattningsår som avdragen hänför sig till.” Ändringen är en följd av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

15 §

Paragrafen justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

31 kap.

19 §

I paragrafen finns bestämmelser om återföring av ersättningsfonder som inte har tagits i anspråk inom viss tid. Fonden ska enligt *första styckets* nuvarande lydelse tas i anspråk senast under ”det beskattningsår för vilket taxering sker under det tredje taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till”. Uttrycket ersätts med ”det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes”. Den föreslagna lydelsen innebär att det inte behövs någon särskild reglering för taxeringsår då inte någon taxering sker på grund av ett förlängt räkenskapsår.

Enligt *andra stycket* får Skatteverket medge att fonden behålls under en längre tid. Även denna bestämmelse utgår från taxeringsåret och justeras därför så att tidsfristen räknas från det beskattningsår då avdraget gjordes.

Skälet till dessa ändringar, som är av redaktionell natur, är att termen *taxeringsår* inte längre ska användas, se avsnitt 23.5.

26 §

Paragrafen justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

32 kap.

6 och 10 §§

I paragraferna ersätts en hänvisning till LSK med en hänvisning till skatteförfarandelagen. En anpassning görs också till skatteförfarandelagens terminologi.

11 §

Andra stycket justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

33 kap.**3 §**

I *första stycket* görs en ändring på grund av ändrad terminologi i skatteförfarandelagen. Se även kommentaren till 30 kap. 6 a §.

10 §

I paragrafen anges att fordringar och skulder avseende vissa skatter och avgifter inte ska ses som tillgångar eller skulder i näringsverksamheten när kapitalunderlaget för räntefördelning fastställs för en enskild näringsidkare.

Paragrafen innebär att skatter som debiteras som preliminär skatt i allmänhet inte räknas som tillgång eller skuld. I *åttonde strecksatsen* undantas mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklaration enligt 10 kap. 31 § SBL. Mervärdesskatt som redovisas för beskattningsår ska i fortsättningen alltid redovisas i en skattedeklaration och inte längre ingå i den preliminära skatten. Fordringar och skulder avseende mervärdesskatt som redovisas för ett beskattningsår bör därför i fortsättningen, på samma sätt som gäller annan mervärdesskatt, ses som tillgångar eller skulder i näringsverksamheten. Undantaget slopas därför.

Undantaget i den *tionde strecksatsen* gäller skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen. Taxeringslagen ska upphävas och ersättas av skatteförfarandelagen. Motsvarigheten till skattetillägg enligt taxeringslagen är i skatteförfarandelagen skattetillägg på skatter och avgifter för vilka underlaget fastställs i beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 § 1–4 och 6 § SFL. En hänvisning görs därför till skattetillägg på dessa skatter och avgifter.

Förseningsavgift tas enligt taxeringslagen ut av den som inte lämnar självdeklaration eller särskilda uppgifter i rätt tid. Enligt skatteförfarandelagen tas förseningsavgift ut även i andra situationer. Förseningsavgifterna enligt taxeringslagen motsvaras i skatteförfarandelagen av förseningsavgift för den som inte lämnar inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter i rätt tid. Undantaget för förseningsavgift tas in i en ny strecksats och justeras så att innebörden blir oförändrad.

Den *fjärde* och den *tionde strecksatsen* har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

35 kap.**3 §**

Bestämmelsen i *första stycket 2* justeras med anledning av den nya terminologin i skatteförfarandelagen. Uttrycket ”samma års taxering” har ersatts med ”för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen”.

Enligt paragrafens nuvarande lydelse är en förutsättning för koncernbidrag att både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att beskattningen av koncernens vinster genom överföringar skjuts på framtiden (prop. 1965:126 s. 66). Det är givetvis också av kontrollskäl en fördel att redovisningen sker samtidigt.

Företag som ingår i en koncern ska ha gemensamt räkenskapsår. Dispens kan dock ges om det finns synnerliga skäl (3 kap. 5 §

bokföringslagen). Det kan alltså förekomma att företag i en koncern har olika räkenskapsår och därmed också olika beskattningsår. Kravet på samtidig redovisning hindrar inte koncernbidrag mellan en givare och en mottagare som har olika räkenskapsår (prop. 1965:126 s. 73).

Regeringen föreslår emellertid att dagens enda deklarationstidpunkt för juridiska personer ska ersättas med fyra olika deklarationstidpunkter. Deklarationstidpunkten beror på vilket beskattningsår den juridiska personen har (se avsnitt 11.8.3 och 3 kap. 4 och 5 §§ SFL). Enligt 1 kap. 15 § är beskattningsåret för juridiska personer räkenskapsåret. Eftersom något taxeringsår inte längre kommer att finnas kan detta inte längre samla upp de olika räkenskapsår som har löpt ut närmast före taxeringsåret. Juridiska personer med olika beskattningsår ska inte längre lämna deklaration samtidigt. Kravet på samtidig redovisning kommer därför inte att kunna uppfyllas av företag med olika räkenskapsår. I praktiken är det dock endast i rena undantagsfall som två företag i samma koncern inte har samma räkenskapsår. Den begränsning i koncernbidragsrätten som blir en följd av de nya deklarationsbestämmelserna bör därför normalt inte ha någon praktisk betydelse.

I vissa fall kan emellertid de nya bestämmelserna om deklarationstidpunkter för juridiska personer innebära en inskränkning i koncernbidragsrätten. Ett exempel är när ett av företagen upphör med sin verksamhet på grund av konkurs eller likvidation. När bokföringsskyldigheten upphör, avslutas även räkenskapsåret och därmed också beskattningsåret. Enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska inkomstdeklaration då lämnas vid närmast följande deklarationstidpunkt. I och med detta uppfylls inte kravet i första stycket 2 på samma deklarationstidpunkt och koncernbidrag kan därmed inte lämnas till eller från det likviderade företaget för det sista beskattningsåret. Detta kan även påverka andra bestämmelser som hänvisar till koncernbidragsreglerna, t.ex. reglerna om fördelning av inkomst i ett kommissionärsförhållande. Ett konkret exempel kan illustrera.

Antag att moderbolaget AB1 och det helägda dotterbolaget AB2 båda har kalenderår som räkenskapsår och därmed också kalenderår som beskattningsår. De ska enligt de nya reglerna i skatteförfarandelagen lämna inkomstdeklaration senast den 1 juli året efter beskattningsåret och har således samma deklarationstidpunkt ett normalt år. Antag vidare att AB2 likvideras den 1 mars 2012. Enligt 3 kap. 5 § och 32 kap. 2 § SFL ska AB2 lämna inkomstdeklaration senast den 1 november 2012. Eftersom AB1 lämnar sin inkomstdeklaration för motsvarande period den 1 juli 2013 brister det i förutsättningarna för koncernbidrag avseende AB2:s sista räkenskapsår den 1 januari – 1 mars 2012.

För att koncernbidrag ska kunna lämnas även i den ovan beskrivna situationen har uttrycket ”eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör” lagts till i första stycket punkten 2. Den nya bestämmelsen avser de tillfällen när givaren och mottagaren inte kan redovisa bidraget vid samma deklarationstidpunkt på grund av att givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör. I sådana fall ska givaren och mottagaren redovisa bidraget vid de ordinarie deklarationstidpunkter som gäller för respektive beskattningsår. I exemplet ovan måste således koncernbidraget redovisas av AB2 i

inkomstdeklarationen som lämnas den 1 november 2012 och av AB1 i Prop. 2010/11:165 deklARATIONEN som lämnas den 1 juli 2013.

35 a kap.

5 §

Punkterna 3 och 4 justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

38 kap.

15 §

Första stycket justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

38 a kap.

15 §

Första stycket justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen.

39 kap.

22 §

Andra stycket justeras med anledning av den nya terminologi som används i skatteförfarandelagen. Se även kommentaren till 30 kap. 6 a §.

39 a kap.

11 §

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster. Paragrafens nuvarande lydelse hänvisar till 3 kap. 9 b och 9 c §§ LSK. I dessa paragrafer finns bestämmelser dels om hur resultat- och balansräkningarna som ska läggas till grund för inkomstberäkningen ska upprättas, dels om hur omräkning till svenska kronor ska ske. Bestämmelserna i LSK har direkt betydelse för inkomstberäkningen och därigenom också för storleken på den andel av överskottet som delägaren är skattskyldig för enligt 39 a kap. 13 § IL. Det är därför lämpligare att placera dessa bestämmelser här i anslutning till övriga materiella skattebestämmelser än i den nya skatteförfarandelagen. Bestämmelserna tas in i det befintliga *första stycket* och i ett nytt *andra stycke*. Några ändringar i sak är inte avsedda.

I ett nytt *tredje stycke* finns en bestämmelse som ersätter 18 kap. 3 § LSK. I nyss nämnda paragraf anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att resultat- och balansräkningar som avses i 3 kap. 9 b § andra stycket får upprättas enligt andra regler än de som anges där om den upprättade redovisningen kan förväntas innehålla tillförlitliga och för beskattningen tillräckliga uppgifter. Bestämmelsen är en sådan föreskrift som ska meddelas genom lag (8 kap. 2 och 3 §§ regeringsformen).

Förslaget innebär att delegationsbestämmelsen ersätts med ett uttryckligt undantag. Av undantaget framgår att inkomstberäkningen får ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar som har upprättats enligt andra regler än som anges i första stycket 1 och 2, om den upprättade redovisningen innehåller tillförlitliga uppgifter som är tillräckliga för beskattningen. Med lokutionen tillförlitliga i 18 kap. 3 § LSK förstås enligt förarbetena bl.a. att redovisningen har varit föremål för granskning av revisor på motsvarande sätt som enligt svenska redovisningsregler. Kravet på tillräckliga uppgifter för en korrekt beskattning kan enligt förarbetena exempelvis vara uppfyllt om redovisningen uppfyller EU:s direktiv på området eller annars följer kriterier som är internationellt accepterade och därför eventuellt efter några enklare justeringar bör kunna utgöra en tillräcklig grund för beskattning (prop. 2003/04:10 s. 136). Rekvisiten bör ges motsvarande innebörd i aktuell bestämmelse.

13 §

I paragrafens *tredje stycke* regleras när en delägare ska ta upp överskottet från ett CFC-bolag (Controlled Foreign Company). Enligt nuvarande bestämmelse är det avgörande vid vilken taxering CFC-bolaget hade taxerats om det hade varit skattskyldigt. Som CFC-bolagets beskattningsår räknas den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där bolaget hör hemma eller, om sådan period saknas, räkenskapsåret enligt lagstiftningen i den staten (39 a kap. 12 §). Delägaren ska ta upp överskottet vid den taxering då en skattskyldig person med samma beskattningsår hade taxerats.

Om delägaren har brutet räkenskapsår och CFC-bolaget har kalenderår innebär bestämmelsen att delägaren ska ta upp överskottet från CFC-bolaget vid taxeringen av det brutna räkenskapsår som löpte ut under det kalenderår som bolagets överskott avser. Med de nya deklarationstidpunkter som regeringen föreslår för juridiska personer (se avsnitt 11.8.3) skulle det innebära att delägaren i vissa fall ska ta upp överskottet i en deklaration som ska lämnas före utgången av bolagets beskattningsår. Det är givetvis inte möjligt.

Regeringen föreslår därför att delägaren, om beskattningsåren inte överensstämmer, ska ta upp överskottet det beskattningsår som går ut närmast efter den utländska juridiska personens beskattningsår.

En liknande justering görs i 1 kap. 14 §.

48 kap.

26 §

Första stycket 1 justeras med anledning av den nya terminologin i skatteförfarandelagen. Uttrycket "samma års taxering" har ersatts med "för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen". Det nuvarande kravet på att inblandade juridiska personer ska yrka avdrag vid samma års taxering har sin motsvarighet i andra bestämmelser, se 25 kap. 3 § och 35 kap. 3 § 2. Som framgår av kommentaren till sistnämnda bestämmelse kan de nya reglerna om beskattningstidpunkt i vissa fall medföra att företag som tidigare kunnat vidta relevanta åtgärder "vid samma års taxering" inte kommer att kunna

göra det med avseende på "ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt". Av ett exempel framgår att så kan bli fallet när ett av de inblandade företagen upphör med sin verksamhet varvid bokföringsskyldigheten också upphör. Från att tidigare ha haft samma deklarationstidpunkt kan de komma att få olika deklarationstidpunkter för tid som de i och för sig hade samma beskattningsår. För att de möjligheter som den aktuella bestämmelsen erbjuder inte ska begränsas genom den nya lydelsen görs därför ytterligare ett tillägg. Således ska den relevanta åtgärden avse ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen eller som skulle ha haft det om inte någon av de juridiska personernas bokföringsskyldighet upphör.

49 a kap.

13 §

Hänvisningarna till bestämmelserna i skattebetalningslagen i första stycket 1 och 3 har ersatts av hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

51 kap.

6 §

I *andra stycket* har hänvisningen till uppgifter till ledning för taxering som avses i 3 kap. 5 § LSK ersatts med en hänvisning till de bestämmelser i skatteförfarandelagen som ersätter den paragrafen, nämligen 31 kap. 2 och 3 §§ SFL.

Terminologin justeras också eftersom termen taxering inte används i skatteförfarandelagen. Termen ersätts med beskattning, se avsnitt 23.5.

58 kap.

16 a §

I *första* och *andra styckena* har hänvisningarna till vissa bestämmelser i LSK ersatts med hänvisningar till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

18 a §

Andra stycket justeras med anledning av ändrad terminologi i skatteförfarandelagen.

Hänvisningen i *tredje stycket* till 19 kap. 12 § SBL har ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelse i skatteförfarandelagen.

19 b §

Första stycket justeras med anledning av dels att LSK upphävs och ersätts med skatteförfarandelagen, dels att termen taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen.

Hänvisningen i *andra stycket* till bestämmelser i LSK ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

61 kap.**5 §**

I paragrafens *andra stycke* görs en ändring på grund av förändrad terminologi i skatteförfarandelagen. Se även kommentaren till 30 kap. 6 a §.

63 kap.**3 och 3 a §§**

I paragraferna ersätts *taxerad förvärvsinkomst* med *fastställd förvärvsinkomst*. Den nya terminologin beror på att *taxeringslagen* upphävs och ersätts med *skatteförfarandelagen* där termer eller uttryck som ”*taxering*”, ”*beslut om taxering*” och liknande inte används, se avsnitt 23.5.

65 kap.**1 §**

Ändringen innebär att *andra meningen* upphävs. Den upplyser om att bestämmelser om *avrundning av skatt* finns i *skattebetalningslagen*. *Skattebetalningslagen* upphävs och ersätts med *skatteförfarandelagen*. Bestämmelserna om *avrundning* placeras dock i *förordning*. En upplysning om att det i en *förordning* till *skatteförfarandelagen* finns bestämmelser om *avrundning* bedöms inte fylla någon funktion och har därför inte tagits med.

3 §

Första stycket justeras med anledning av ny terminologi i *skatteförfarandelagen*.

I *andra stycket* första meningen finns en hänvisning till *skattebetalningslagens* definition av *hemortskommun* i den lagens *forumbestämmelser* (22 kap. 1 a § SBL). *Skattebetalningslagen* upphävs och ersätts av *skatteförfarandelagen*. Hänvisningen till *skattebetalningslagen* ersätts med en definition av *hemortskommun*. Bestämmelsen motsvarar den innebörd som definitionen i 22 kap. 1 a § SBL (3 kap. 10 § SFL) och förevarande paragraf har tillsammans.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om *hemortskommunen för dödsbon* är hämtad från *andra och tredje meningarna* i det nuvarande *andra stycket*. Terminologiska förändringar görs.

Termen *taxeringsår* används inte i *skatteförfarandelagen*. Aktuella bestämmelser anknyter därför i stället till *beskattningsåret*. För att bestämmelsernas nuvarande innebörd ska bibehållas även för personer som har ett annat *beskattningsår* än *kalenderår* behövs en särskild bestämmelse. Den finns i *fjärde stycket* och innebär att *beskattningsåret* i sådana fall ska anses vara det *kalenderår* under vilket *beskattningsåret* går ut.

5 §

Bestämmelserna i *andra och tredje styckena* ändras så att *skiktgränserna* inte längre ska fastställas för *taxeringsår* utan för *beskattningsår*. Bakgrunden till förslaget är att termen *taxeringsår* inte används i den nya

skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5. Paragrafen avser statlig inkomstskatt för fysiska personer. Beskattningsåret för fysiska personer är enligt 1 kap. 13 § första stycket kalenderår. När beskattningsåret är ett kalenderår innebär de föreslagna justeringarna inte några ändringar i sak.

Det finns dock enligt 1 kap. 13 § andra stycket i undantagsfall möjlighet för en fysisk person att ha ett beskattningsår för näringsverksamheten som avviker från kalenderåret, ett så kallat brutet beskattningsår. För att regleringen ska kunna tillämpas även i sådana undantagsfall föreslås en ny bestämmelse i *tredje stycket*. Enligt bestämmelsen ska de skiktgränser som gäller vid det brutna beskattningsårets utgång tillämpas. Om det brutna beskattningsåret exempelvis löper ut den 30 april 2011, ska alltså skiktgränserna för beskattningsåret 2011 tillämpas. Motsvarande gäller enligt nuvarande bestämmelser genom att taxeringsåret 2012 gäller för såväl det ovan angivna brutna beskattningsåret som beskattningsåret 2011.

66 kap.

11 §

I paragrafen finns en beräkningsregel som används vid den särskilda skatteberäkningen för ackumulerad inkomst. Paragrafen justeras med anledning av att termen taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen, se avsnitt 23.5.

”Taxeringsår” ersätts med ”beskattningsår” i paragrafen. Ändringen saknar helt betydelse för skattskyldiga som har kalenderår som beskattningsår. Eftersom bestämmelserna om ackumulerad inkomst endast är tillämpliga för fysiska personer och dödsbon gäller det nästan samtliga fall.

12 §

I paragrafen finns särskilda beräkningsregler för tre situationer. De två första gäller taxeringsår då den skattskyldige inte har taxerats på grund av att han eller hon antingen har ändrat räkenskapsår eller varit begränsat skattskyldig (*första stycket*). Den beskattningsbara förvärvsinkomsten ska då tas upp till noll. Den tredje situationen är att det för ett taxeringsår fattas beslut om två taxeringar (*andra stycket*). Dessa taxeringar ska behandlas som två skilda taxeringsår. De särskilda beräkningsreglerna infördes 1962 för att klargöra tveksamheter i tillämpningen av den dåvarande lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst (prop. 1962:114 s. 86 och 94). När bestämmelserna om ackumulerad inkomst ändrades i samband med skattereformen behölls den särskilda beräkningsregeln för fall då räkenskapsåret ändras. Härvid konstaterade regeringen att enskild näringsverksamhet i det nya skattesystemet ska ha kalenderår som beskattningsår. Med hänvisning till att det finns en möjlighet till dispens behölls bestämmelsen även om den torde bli tillämplig endast i något enstaka fall (prop. 1990/91:54 s. 331).

Ett förlängt räkenskapsår kan innebära att det inte fattas något taxeringsbeslut under ett taxeringsår och ett förkortat räkenskapsår kan innebära att det fattas beslut om två taxeringar under ett taxeringsår. Under sådana förhållanden blir den nuvarande huvudregeln om beräkning av genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst i 11 § svår

att tillämpa. De beror på att taxeringsåret, eller med andra ord beslutsperioden, enligt bestämmelsen är avgörande för vilka inkomster som ska ingå i beräkningen. De särskilda hjälpreglerna i förevarande paragraf har reglerat hur beräkningen ska ske i dessa fall.

När beräkningen i stället ska göras med utgångspunkt i summan av beskattningsbara förvärvsinkomster för ett antal beskattningsår skapar ändrade räkenskapsår inte motsvarande tillämpningsproblem. Besluts-tidpunkten för beskattningen avseende dessa beskattningsår blir ointressant. Det kommer alltid att finnas beskattningsår som föregår det beskattningsår för vilket särskild skatteberäkning aktualiseras, låt vara att beskattningsårens längd kan variera. Bestämmelsen i 11 § kan alltså tillämpas även utan särskild reglering för situationer då räkenskapsåret ändras. Det talar för att de särskilda beräkningsbestämmelserna i förevarande paragraf kan avvaras.

I de fall det fattas beslut om två taxeringar under ett taxeringsår motsvarar taxeringarna två beskattningsår. Ändringen från ”taxeringsår” till ”beskattningsår” i 11 § uppnår därför samma resultat som i andra stycket i förevarande paragraf.

När det däremot gäller förlängda räkenskapsår kommer en tillämpning av 11 § att i vissa undantagsfall innebära att utfallet förändras om inte en motsvarighet till första stycket i förevarande paragraf införs. Dagens reglering är dock inte konsekvent när det gäller hur ett förlängt räkenskapsår påverkar den period under vilken inkomster ska beaktas. Det är därför inte givet att den nuvarande tillämpningen i detalj bör upprätthållas.

Om det förlängda räkenskapsåret taxeras det första av de taxeringsår som ska ingå i beräkningen kommer inkomstperioden att bli längre än det antal år som den ackumulerade inkomsten hänför sig till. Det beror på att första stycket i förevarande paragraf inte är tillämplig i dessa fall. Infaller det förlängda räkenskapsåret senare tillämpas däremot bestämmelsen i första stycket vilket innebär att den inkomstperiod som beaktas blir kortare än de antal år som den ackumulerade inkomsten hänför sig till. Om inte någon särskild beräkningsregel införs kommer det förlängda räkenskapsåret, oberoende av när under beräkningsperioden det infaller, att räknas som ett beskattningsår.

Enligt regeringens bedömning bör en konsekvent tillämpning vara en fördel. Regeringen föreslår därför inte någon särskild regel för de fall då räkenskapsåret har ändrats. Som ovan har sagts är det ovanligt med fysiska personer som har beskattningsår som avviker från kalenderåret. Den praktiska betydelsen av ändringen är således liten.

I förevarande paragraf finns också en särskild bestämmelse för fall då den skattskyldige inte har taxerats på grund av att han eller hon har varit begränsat skattskyldig. Den bestämmelsen bör vara kvar. Paragrafen justeras med anledning av terminologin i skatteförfarandelagen.

14 §

Skiktgränserna ska enligt förslaget till ändring av 65 kap. 5 § i fortsättningen fastställas för beskattningsår i stället för taxeringsår. Aktuell paragraf justeras därför på motsvarande sätt.

67 kap.*11, 12 och 16–19 §§*

I paragraferna har hänvisningar till lagar som ska upphävas ersatts med hänvisningar till skatteförfarandelagen. Paragraferna anpassas också till skatteförfarandelagens terminologi.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*Punkten 1*

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012.

För tidigare beskattningsår ska alltså äldre bestämmelser tillämpas. Det behöver inte anges särskilt utan följer av att annat inte anges.

Punkterna 2 och 3

Om de nya bestämmelserna i 1 kap. 14 § och 39 a kap. 13 § tillämpas utan särskilda övergångsbestämmelser kan inkomsterna från handelsbolagen och överskotten från de utländska juridiska personerna komma att tas upp vid två olika tillfällen. De aktuella bestämmelserna avser att förhindra detta.

Punkten 4

Övergångsbestämmelsen införs för att klargöra vad som gäller om de nya bestämmelserna i 25 kap. 12 §, 35 kap. 3 § och 48 kap. 26 § enligt punkten 1 bara har trätt i kraft för den ena parten. De nya bestämmelserna innebär att det inte kommer att vara möjligt att lämna koncernbidrag eller begära koncernkvittning mellan två företag som inte har ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen. Om ett av företagen har förlängt eller förkortat sitt räkenskapsår ska de nya reglerna tillämpas även under det första räkenskapsåret. Detta gäller även om redovisningsskyldigheten har upphört för en av parterna under det första året. Punkten har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Punkten 5

Av 58 kap. 16 a § första stycket framgår att ett pensionsförsäkringsavtal måste innehålla ett villkor om att försäkringsgivaren åtar sig att lämna vissa kontrolluppgifter enligt LSK. Saknas detta villkor är försäkringen inte att betrakta som en pensionsförsäkring. Om försäkringsgivaren meddelar försäkringen från ett fast driftsställe beläget i en utländsk stat inom EES, och i vissa fall när försäkringsgivaren eller en del av dennes verksamhet är etablerad i en sådan stat, gäller dessutom enligt andra och tredje styckena samma paragraf att försäkringsgivaren ska ha kommit in med ett skriftligt åtagande till Skatteverket enligt LSK. Enligt punkterna 1 f och g i de föreslagna övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen ska den lagen när det gäller kontrolluppgifter tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2013 och när det gäller åtaganden avseende försäkringsavtal och avtal om tjänstepension som har ingåtts efter utgången av 2012. Av punkten 22 i de föreslagna övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen framgår att LSK ska

upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för 2013 och tidigare års taxeringar. Ändringarna i 58 kap. 16 a §, som alltså innebär att hänvisningen till LSK ersätts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen, föreslås därför börja tillämpas på pensionsförsäkringsavtal som har ingåtts efter utgången av 2012.

I *andra stycket* föreskrivs att pensionsförsäkringsavtal som har ingåtts före utgången av 2012 och som innehåller villkor om att lämna vissa kontrolluppgifter enligt LSK, ska vid ingången av 2013 även anses innehålla villkor om att lämna motsvarande kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen. Syftet med bestämmelsen är att pensionsförsäkringsavtal som redan har ingåtts inte ska behöva ändras för att avtalen inte ska riskera att inte längre betraktas som pensionsförsäkringar.

I 58 kap. 16 a § andra och tredje styckena anges ytterligare ett krav för att villkoret om kontrolluppgiftsskyldigheten ska vara uppfyllt för försäkringen. Kravet innebär att försäkringsgivaren för varje försäkringsavtal ska ha kommit in med ett åtagande till Skatteverket. Bestämmelser om innehållet i åtagandet och att det ska ges in på fastställt formulär finns i 13 kap. 2 och 3 §§ LSK. I *tredje stycket* föreskrivs att den som har gett in ett åtagande före utgången av 2012 ska vid ingången av 2013 även anses ha gett in ett åtagande enligt 23 kap. 6 § och 38 kap. 1 § SFL. Syftet med bestämmelsen är att försäkringsgivarna inte ska behöva ge in nya åtaganden när skatteförfarandelagen träder i kraft. Se kommentarerna till punkten 1 g och 22 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten har införts på förslag av *Lagrådet*. Vissa justeringar har dock gjorts. Lagrådet har framhållit att den av Lagrådet föreslagna bestämmelsen om åtagande i punkten 22 fjärde stycket i övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen delvis synes motsvara tredje stycket i förevarande punkt. Lagrådet anser att det är oklart vilken utformning övergångsbestämmelsen bör ha och om den ska placeras både i skatteförfarandelagen och inkomstskattelagen. Regeringen anser att det innebär en fördel för försäkringsbolagen att övergångsbestämmelsen även finns i inkomstskattelagen, eftersom de kvalitativa villkoren för pensionsförsäkringsavtalen finns i den lagen.

Punkten 6

Syftet med bestämmelsen är att tydliggöra att övergångsbestämmelserna om pensionsförsäkringsavtal i tillämpliga delar också gäller för avtal om tjänstepension.

1.14 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

1 kap.

5 §

Ändringen i *första stycket* föranleds av att i skatteförfarandelagen ersätts den nuvarande F-skattsedeln med ett godkännande för F-skatt (9 kap. 1 § SFL).

2 kap.**5 §**

Paragrafen reglerar F-skattsedelns rättsverkningar på avgiftsområdet. Genom skatteförfarandelagen ersätts den nuvarande F-skattsedeln med ett godkännande för F-skatt. Ändringarna görs för att anpassa paragrafen till skatteförfarandelagens terminologi och för att anpassa texten till den som finns i 10 kap. 11 och 12 §§ SFL.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

7 §

Ändringen i *andra stycket* föranleds av att i skatteförfarandelagen ersätts den nuvarande F-skattsedeln med ett godkännande för F-skatt (9 kap. 1 § SFL).

10 §

Enligt gällande rätt ges bestämmelser om värdering av förmåner i skattebetalningslagen. I samband med att den lagen upphävs och ersätts av skatteförfarandelagen flyttas bestämmelserna om värdering över till förevarande lag, se avsnitt 23.6. Hänvisningen i *andra stycket* till skattebetalningslagen slopas därför. Bestämmelser om värdering av förmåner ges i fortsättningen i 10 a–10 d §§.

10 a §

Paragrafen ersätter delvis 9 kap. 2 § första stycket SBL.

I paragrafen finns huvudregeln för hur förmåner ska värderas. Värderingen ska även i fortsättningen ske enligt de bestämmelser som gäller vid fastställande av underlag för inkomstskatt. Detta följer enligt gällande rätt av hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till 8 kap. 17 § samma lag.

I två fall ska dock värderingen inte följa inkomstskattelagen. Genom hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till 8 kap. 15 § samma lag gäller en särskild regel om värdering av förmån av annan bostad i Sverige än semesterbostad och bostad i en annan fysisk persons hushåll. Värdet av sådan bostadsförmån värderas enligt särskilda värdetabeller, som Skatteverket årligen fastställer. Att denna särskilda värderingsregel ska gälla alltså följer av *första stycket punkten 1*. Denna punkt ersätter alltså hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till 8 kap. 15 § samma lag.

Enligt *punkten 2* ska drivmedelsförmån som avses i 61 kap. 10 § IL värderas till marknadsvärdet och inte, som sägs i nämnda paragraf, till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2.

Hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till bestämmelserna i 8 kap. 14 § första–fjärde styckena samma lag förs inte över hit. Beträffande skälen för detta hänvisas till betänkandet s. 1748 f.

10 b §

Paragrafen ersätter 9 kap. 2 § andra stycket 1 SBL.

Av paragrafen följer att en arbetsgivare kan begära att få tillämpa ett justerat förmånsvärde.

I 10 a § sägs att vid värderingen av förmåner gäller inkomstskattelagen med vissa undantag. Enligt 61 kap. 18 § IL får värdet av kostförmån och

bilförmån justeras uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl. I 61 kap. 19 § IL anges vad som kan anses som synnerliga skäl för att justera ett bilförmånsvärde nedåt och i 19 b § finns en särskild justeringsregel för testbilar. Dessa bestämmelser om justering av förmånsvärden gäller även vid beräkning av arbetsgivaravgifter. Bestämmelserna ska dock bara tillämpas på begäran av arbetsgivaren och efter beslut av Skatteverket. För att arbetsgivaren ska få lägga ett justerat förmånsvärde till grund för beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifter krävs alltså att Skatteverket först har beslutat om en justering.

10 c §

Paragrafen ersätter 9 kap. 2 § andra stycket 2 SBL.

I paragrafen finns en bestämmelse om justering av bostadsförmånsvärde.

Av 10 a § första stycket 1 följer att förmånen av egen permanentbostad ska värderas enligt särskilda värdetabeller, dvs. enligt schablon. Om schablonvärdet avviker med mer än tio procent från det värde som följer av värderingsreglerna i inkomstskattelagen, dvs. 61 kap. 2 eller 20 § IL, får Skatteverket på begäran av arbetsgivaren bestämma värdet på bostadsförmånen.

10 d §

Paragrafen ersätter 9 kap. 2 § tredje stycket SBL.

I paragrafen föreskrivs att arbetsgivaren ska underrätta arbetstagaren om Skatteverkets beslut om justering av ett förmånsvärde.

11 §

Ändringen i *punkten 1* föranleds av att bestämmelserna i 8 kap. 19 och 20 §§ SBL har ersatts av bestämmelserna i 10 kap. 3 § andra stycket 9 och 10 SFL.

21 §

Bestämmelserna i *fyärde* och *femte styckena* ersätter hänvisningen i 9 kap. 3 § SBL till 8 kap. 22 § andra och tredje styckena samma lag.

En huvudprincip inom såväl socialförsäkringsområdet som socialavgiftsområdet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet varken är förmånsgrundande eller avgiftsgrundande. Denna princip kommer bl.a. till uttryck i förevarande paragraf där det anges att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på en ersättning till den del denna motsvarar utgifter i arbetet. För avgiftsfrihet krävs att utgifterna kan beräknas till minst tio procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under året. Regeln avser fall där någon särskild kostnadsersättning inte utgår utan där ersättningen bestämts med hänsyn till att den ska täcka arbetstagarens utgifter i arbetet.

Enligt *tredje stycket* får utgifterna för vissa bestämda yrkesgrupper beräknas enligt schablon grundad på de genomsnittliga utgifterna inom respektive grupp. I 4 kap. 3 § anges att närmare föreskrifter för tillämpningen av tredje stycket meddelas av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer. I 21 § 1 skattebetalningsförordningen (1997:750) bemyndigas Skatteverket att meddela föreskrifter om beräkning av

Om det inte finns någon schablon ska utgivaren begära att Skatteverket bestämmer hur kostnadsavdraget ska beräknas. Att utgivaren ska vända sig till Skatteverket om det inte finns någon tillämplig schablon anges dock enligt gällande rätt inte i socialavgiftslagen utan det följer av en hänvisning i 9 kap. 3 § SBL till 8 kap. 22 § andra stycket samma lag. Regelverket för beräkningen av arbetsgivaravgifter blir tydligare om denna bestämmelse i stället ges här i direkt anslutning till bestämmelsen om att utgifterna för bestämda yrkesgrupper får beräknas enligt schablon, dvs. i *fyärde stycket*.

I ett nytt *femte stycke* sägs att om en arbetstagares kostnader har beräknats enligt schablon eller bestämts av Skatteverket i ett särskilt beslut ska utgivaren underrätta mottagaren om detta.

24 §

Paragrafen ersätter hänvisningen i 9 kap. 2 § första stycket SBL till 8 kap. 14 § femte stycket andra meningen samma lag.

Av ett nytt *andra stycke* följer att sådana förmåner som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL ska räknas med då rättigheten utnyttjas eller överlåts. Det följer enligt gällande rätt av att 9 kap. 2 § SBL hänvisar till bl.a. 8 kap. 14 § samma lag.

Enligt 34 kap. 6 § SFL ska den som har utnyttjat eller överlåtit en sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL till den kontrolluppgiftsskyldige (den i vars tjänst rättigheten har förvärvats, 15 kap. 5 § SFL) lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Uppgiften ska enligt 34 kap. 10 § samma lag lämnas senast månaden efter det att skyldigheten att lämna kontrolluppgift uppkom, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. Av den anledningen korrigeras nuvarande ordalydelse något, dvs. det anges här att förmånen ska räknas med när den som ska anses som utgivare av förmånen har fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtit (jfr 11 kap. 8 § SFL).

I ett nytt *tredje stycke* föreskrivs när ersättningar som avses i 2 och 3 §§ ska räknas in i underlaget för arbetsgivaravgifter. Den nya bestämmelsen kan sägas vara ett nödvändigt avsteg från den s.k. kontantprincipen som kommer till uttryck i första stycket.

Den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter. Detta gäller dock enligt 2 § inte om en avgiftspliktig ersättning utgörs av rabatt, bonus eller annan ersättning på grund av kundtrohet eller liknande. I sådana fall ska arbetsgivaravgifter i stället betalas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för ersättningen, dvs. normalt arbetsgivaren. En liknande bestämmelse finns i 3 § för ersättningar från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen. Arbetsgivaravgifter ska i sådana fall betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

De ersättningar som avses i 2 och 3 §§ ska räknas in i avgiftsunderlaget för den kalendermånad under vilken den avgiftsskyldige fick kännedom om ersättningen. Av 34 kap. 7, 8 och 10 §§ SFL följer att den som har fått en ersättning som avses i 2 eller 3 § ska meddela den som ska lämna kontrolluppgift senast månaden efter det att ersättningen mottogs. Det

innebär att ersättningen normalt räknas in i avgiftsunderlaget för kalendermånaden efter den månad då ersättningen utgick.

Prop. 2010/11:165

3 kap.

12 §

Ändringarna i *första* och *tredje styckena* föranleds av att termerna taxering och taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen.

15–16 §§

Ändringarna föranleds av att termen taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen.

18 §

Ändringarna i *första stycket* och *andra stycket 3* föranleds av att begreppen självdeklaration och taxeringsår inte används i skatteförfarandelagen.

4 kap.

1 §

Ändringen i *första stycket* är en följd av att bestämmelser om förfarandet för att ta ut socialavgifter i fortsättningen kommer att finnas i skatteförfarandelagen.

Förmåner är avgiftspliktiga och ska värderas enligt inkomstskattelagen. På begäran av en avgiftsskyldig ska Skatteverket besluta om justerade förmånsvärden för bilförmån, kostförmån och bostadsförmån. Ersättningar för utgifter i arbetet är inte avgiftspliktiga. Om sådana utgifter ingår i ersättningen för arbetet och det inte finns någon schablon för hur utgifterna ska beräknas kan den avgiftsskyldige begära att Skatteverket bestämmer hur det ska ske. Genom nu nämnda underlagsbeslut fastställer Skatteverket vilka värden den avgiftsskyldige ska använda vid beräkningen av avgiftsunderlaget. Dessa värden ligger därmed till grund för redovisningen av arbetsgivaravgifterna och därmed också för besluten om avgifterna.

Enligt gällande rätt fattas underlagsbeslut och beslut om arbetsgivaravgifter enligt skattebetalningslagen. I framtiden kommer beslut om arbetsgivaravgifter att fattas enligt 53 kap. 1 § SFL och underlagsbesluten enligt 2 kap. 10 b och 10 c §§ samt 21 § fjärde stycket förevarande lag. Skatteförfarandelagen kommer, i likhet med skattebetalningslagen, att innehålla särskilda bestämmelser om omprövning och överklagande. För att aktuella underlagsbeslut, som ligger till grund för besluten om arbetsgivaravgifter, ska kunna omprövas och överklagas i samma omfattning och utsträckning som besluten om arbetsgivaravgifter föreskrivs i *andra stycket* att bestämmelserna om omprövning och överklagande i 66 och 67 kap. SFL gäller för beslut enligt 2 kap. 10 b och 10 c §§ samt 2 kap. 21 § fjärde stycket. Besluten ska vid tillämpningen av bestämmelserna i skatteförfarandelagen anses

som beslut om arbetsgivaravgifter. Det innebär bl.a. att omprövningsfristen och överklagandetiden är sex år. Prop. 2010/11:165

2 §

När skatteförfarandelagen träder i kraft upphör betalningssäkringslagen att gälla. Bestämmelser om betalningssäkring finns i fortsättningen i skatteförfarandelagen, närmare bestämt i 46 kap. Eftersom den lagen gäller för avgifter som tas ut enligt förevarande lag behöver det inte sägas här att bestämmelserna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen gäller i fråga om socialavgifter. Det är skälet till den ändring som görs.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

I fråga om arbetsgivaravgifter ska de nya bestämmelserna tillämpas på ersättning som betalas ut efter den 31 december 2011, dvs. i fråga om redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012.

Punkten 3

I fråga om egenavgifter ska de nya bestämmelserna tillämpas på inkomst som uppbärs efter den 31 januari 2012, dvs. på inkomst som ska redovisas i en inkomstdeklaration för beskattningsåret 2013. Om beskattningsåret har börjat före den 1 februari 2012 gäller dock äldre bestämmelser.

1.15 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

1 kap.

8 §

Paragrafen är ny.

Tvångsåtgärdslagen, betalningssäkringslagen och ersättningslagen gäller för tull, skatt som ska betalas till Tullverket, ränta, tulltillägg och avgifter. Lagarna upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Bestämmelser om tvångsåtgärder, betalningssäkring och ersättning finns därefter i skatteförfarandelagen, som enligt 2 kap. 1 § SFL inte gäller för tull och skatt m.m. som tas ut enligt förevarande lag. För att ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning ska kunna beviljas och betalningssäkring och bevissäkring ska kunna vidtas även i fortsättningen hänvisas i *första stycket* till skatteförfarandelagens bestämmelser i dessa ämnen.

I *andra stycket* anges att vid tillämpningen av första stycket ska det som sägs om Skatteverket i skatteförfarandelagen i stället gälla Tullverket. Vidare ska det som sägs om Kronofogdemyndigheten i 69 kap. 3 och 11 §§ i stället gälla Tullverket.

Det innebär att Tullverket i likhet med gällande rätt för det allmännas talan i mål om betalningssäkring av fordringar enligt denna lag. Enligt

gällande rätt följer det av 3 § andra stycket betalningssäkringslagen (prop. 1999/2000:126 s. 107 f och 160).

Tullverket ska vidare även i fortsättningen få verkställa tvångsåtgärder som grundar sig på kontroll enligt förevarande lag. Det följer av att vad som sägs om Kronofogdemyndigheten i 69 kap. 3 och 11 §§ SFL i stället ska gälla Tullverket vid tillämpningen av första stycket. Enligt gällande rätt följer det av 21 § andra stycket tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151 s. 160).

Eftersom förevarande lag innehåller bestämmelser om att handlingar och uppgifter får undantas från kontroll behövs det inte någon hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser i ämnet (47 kap.). Bestämmelser om undantag från kontroll finns i 6 kap. 34–38 §§ och dessa gäller alltså även vid bevissäkring i samband med kontroll enligt förevarande lag.

Paragrafen har, med viss smärre avvikelse, utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

5 kap.

13 §

Bestämmelsen i *fjärde stycket* om nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull vid synnerliga skäl ändras. Enligt nuvarande bestämmelse är det Tullverket som beslutar om nedsättning eller befrielse. Ändringen innebär att regeringen får rätt att besluta om nedsättning eller befrielse och ge myndighet rätt att fatta sådana beslut. Det är inte uteslutet att situationer då regeringen bör ha beslutanderätt kan uppkomma. Motsvarande gäller redan för befrielse på grund av synnerliga skäl från ränta på annan skatt än tull enligt 5 kap. 19 §.

Möjligheten till befrielse helt eller delvis från skatt som ska betalas till Tullverket vid synnerliga skäl enligt 13 kap. 1 § andra stycket SBL avskaffas. Nedsättning eller befrielse på grund av synnerliga skäl för sådan skatt kommer alltså att uttömmande regleras här. Beträffande skälen för att slopa bestämmelsen i 13 kap. 1 § andra stycket SBL hänvisas till betänkandet s. 1359 f.

I 9 kap. 2 § första stycket föreslås en särskild bestämmelse om överklagande.

16 och 20 §§

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. Paragraferna har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

21 §

Ändringen är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

24 §

Nuvarande bestämmelse i *första stycket* hänvisar till skattebetalningslagens bestämmelser om betalningsskyldighet för företrädare för en gäldenär som är juridisk person, dvs. till 12 kap. 6, 6 b, 7–7 e §§, 12 § första stycket och 13 §, 21 kap. 3 § andra stycket samt 22 kap. 2 och 14 §§ SBL. Skattebetalningslagen upphävs i samband med att skatteför-

farandelagen träder i kraft. Hänvisningarna ändras därför till att avse motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Hänvisningar sker dessutom till bestämmelserna om verkställighet och indrivning i skatteförfarandelagen. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Bestämmelsen om förbud mot att ompröva fullföljda överenskomelser om betalningsskyldighet i 21 kap. 3 § andra stycket SBL får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Detsamma gäller överklagandeförbudet i 22 kap. 2 § SBL. Skälet till att dessa bestämmelser slopas framgår av kommentarerna till 66 kap. 3 § andra stycket och 67 kap. SFL.

Övriga överklagandeförbud i 22 kap. 2 § SBL förs, bortsett från förbudet att överklaga vitesförelägganden, över till 67 kap. 5 § SFL. Inget av förbuden har dock relevans för mål om företrädaransvar varför det här inte behövs någon hänvisning dit.

Nuvarande bestämmelse hänvisar även till 22 kap. 14 § SBL. Den paragrafen får inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Om en företrädare överklagar ett beslut om företrädaransvar, ska enligt nämnda paragraf överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då företrädaren fick del av beslutet. Överklagar det allmänna ombudet räknas tvåmånadersfristen från den dag då beslutet meddelades. I skatteförfarandelagen ersätts uttrycket ”den skattskyldige” med uttrycket ”den som beslutet gäller”. Ändringen görs för att det inte ska råda någon tvekan om att även den som inte är skattskyldig får överklaga om beslutet gäller denne. Skatteförfarandelagens bestämmelse om tid för överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut i 67 kap. 28 § omfattar därför även företrädare.

Genom hänvisningen till 67 kap. 4 § SFL får företrädaren överklaga ett beslut om skatt som omfattas av företrädaransvaret inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen. Genom hänvisningen till 28 § samma kapitel blir överklagandetiden för företrädaren två månader från den dag då han eller hon fick del av beslutet. Samma överklagandetid blir gällande om företrädaren vill överklaga ett beslut om företrädaransvar. För Skatteverket och det allmänna ombudet blir överklagandetiden två månader från den dag då beslutet meddelades.

6 kap.

30 §

Ändringen är en följd av att tvångsätgärdslagen upphävs och ersätts av bestämmelser om bevissäkring i skatteförfarandelagen.

Tredje stycket har ändrats efter Lagrådets förslag.

8 kap.

2 §

Ändringarna är av endast språklig och redaktionell karaktär.

6 §

Undantagen för rättelse av felräkning eller skrivfel och avvikelser som avser bedömning av ett yrkande i punkterna 1 och 2 slopas.

Enligt *punkten 1* ska tulltillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av tulldeklaration eller annat dokument som lämnats till ledning för tulltaxering. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs att felet direkt framgår av de handlingar som lämnats. Felaktigheten ska vidare vara så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felet (prop. 1985/86:41 s. 39). Att denna typ av fel inte ska leda till tulltillägg framgår numera redan av definitionen av oriktig uppgift i 2 §. Enligt definitionen ska en uppgift nämligen inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut (2 § tredje stycket 1). Bestämmelsen har således inte någon funktion och slopas därför.

Punkten 2 anger att tulltillägg inte ska tas ut om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak. Den har inte heller någon självständig betydelse. Ett riktigt yrkande ska nämligen framgå av de lämnade uppgifterna. Dessutom måste den deklarationsskyldige i någon form ha redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet (prop. 1985/86:41 s. 27 f. samt prop. 1977/78:136 s. 144 f.). Om sakomständigheterna redovisats korrekt föreligger inte någon oriktig uppgift eftersom uppgiften (yrkandet) tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut (2 § tredje stycket 1). Om de lämnade uppgifterna visserligen har varit ofullständiga, men det av övriga uppgifter från den deklarationsskyldige framgår att uppgifterna är motstridiga, orimliga eller att det föreligger en uppenbar brist, föreligger inte heller någon oriktig uppgift. I sådana fall är det uppenbart att uppgiften (yrkandet) inte kan läggas till grund för ett beslut (2 § fjärde stycket 2).

Motsvarande bestämmelser om skattetillägg slopas också (se författningskommentaren till 49 kap. 10 § SFL).

10 §

I paragrafen görs endast redaktionella och språkliga ändringar.

Sista stycket har i utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Upphävandet av 14 §

Enligt *första stycket* ska bestämmelserna om befrielse från tulltillägg och förseningsavgift beaktas, även om yrkande om detta inte framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om tulltillägg eller förseningsavgift.

Om tull sätts ned, ska enligt *andra stycket* också beslutet om tulltillägg ändras på det sätt som nedsättningen kan föranleda.

Bestämmelserna är utformade efter mönster av skatteförfarandet (prop. 1985/86:41 s. 42). Skatteförfarandebestämmelserna finns enligt gällande rätt i 5 kap. 15 och 19 §§ TL samt 15 kap. 12 och 14 §§ SBL. De får emellertid inte någon motsvarighet i skatteförfarandelagen. Skälet till det är att det som sägs i bestämmelserna gäller ändå. Detsamma gäller för bestämmelserna i 14 §. Beträffande skälen för att slopa bestämmelserna i 5 kap. 15 och 19 §§ TL och 15 kap. 12 och 14 §§ SBL hänvisas till betänkandet s. 1288 f.

9 kap.**2 §**

I paragrafens *första stycke* förs en ny bestämmelse in. Bestämmelsen gäller beslut om nedsättning eller befrielse från annan skatt än tull enligt 5 kap. 13 § fjärde stycket och ränta på annan skatt än tull enligt 19 § samma kapitel. Beslut om nedsättning eller befrielse fattas enligt dessa paragrafer av regeringen eller den förvaltningsmyndighet som regeringen bestämmer. Det handlar om en diskretionär bedömning som, om myndighet fattat beslutet, lämpligen överprövas av regeringen. Förslaget innebär att beslut enligt tullagen hanteras på samma sätt som motsvarande beslut enligt skatteförfarandelagen (60 kap. 1 § och 67 kap. 6 § SFL).

14 §

I 3 § betalningssäkringslagen anges att bestämmelserna i 9 kap. 14 § tullagen också gäller i mål om betalningssäkring. Eftersom betalningssäkringslagen upphävs tas en liknande bestämmelse in i förevarande paragraf.

Ett nytt *tredje stycke* har införts i enlighet med *Lagrådets* förslag.

15 §

I 3 § betalningssäkringslagen anges att bestämmelserna i 9 kap. 15 § tullagen också gäller i mål om betalningssäkring. Eftersom betalningssäkringslagen upphävs tas en liknande bestämmelse in i förevarande paragraf.

Ett nytt *andra stycke* har införts i enlighet med *Lagrådets* förslag.

23 §

Ändringarna är en följd av att skattebetalningslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

24 §

Enligt 45 kap. 17 § SFL prövas frågor om bevissäkring av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den som bevissäkringen gäller när ansökan görs. Hänvisningen i 1 kap. 8 § omfattar inte denna forumbestämmelse. Enligt gällande rätt finns det i 28 § tvångsåtgärdslagen en särskild forumbestämmelse för tvångsåtgärder som avser kontroll av tull eller skatt som beslutas av Tullverket. Enligt bestämmelsen prövas frågor om sådana tvångsåtgärder av den förvaltningsrätt inom vars domkrets åtgärden ska verkställas eller har verkställts. Det anges i stället i förevarande paragraf. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

25 §

I 1 kap. 8 § första stycket 3 finns en hänvisning till 46 kap. SFL, dvs. till bestämmelserna om betalningssäkring. Enligt 46 kap. 19 § SFL ska frågor om betalningssäkring prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande från den som betalningssäkringen gäller när ansökan görs. Det innebär att ansökan ska göras hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 67 kap. 7–10 §§ SFL, dvs. hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets en fysisk

person har sin hemortskommun eller en juridisk person sitt säte eller liknande.

Förevarande lag innehåller inte någon särskild bestämmelse om behörig förvaltningsrätt. Det innebär enligt 14 § andra stycket lagen om allmänna förvaltningsdomstolar att beslut om tull m.m. överklagas hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats.

Mål om betalningssäkring och mål enligt denna lag kan alltså komma att handläggas vid olika domstolar. Förevarande paragraf införs för att ge Tullverket möjlighet att ansöka om betalningssäkring hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den fordran som betalningssäkringen gäller. En motsvarande bestämmelse finns enligt gällande rätt i 20 § andra stycket betalningssäkringslagen (prop. 1999/2000:126 s. 107 f. och 160). Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Punkten 2

Lagen tillämpas på förhållanden som hänför sig till tid efter utgången av 2011. Se vidare kommentaren till skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser och då särskilt punkterna 14, 17 och 18 där upphävandet av betalningssäkringslagen, tvångsätgårdslagen och skattebetalningslagen behandlas.

Punkten 3

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen i 1 kap. 8 § till nämnda bestämmelser om ersättning.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om ärendet eller målet avser ett förhållanden som hänför sig till tiden före eller efter utgången av 2011 spelar alltså inte någon roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller nya 1 kap. 8 § ska tillämpas är när ärendet eller målet inleddes. Se vidare kommentaren till punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten 4

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid

1.16 Förslaget till lag om ändring i lagen (2004:629) om trängselskatt

3 b §

Paragrafen är ny.

Paragrafen införs därför att betalningssäkringslagen och ersättningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna om betalningssäkring och ersättning för kostnader finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för skatt och tilläggsavgift som tas ut med stöd av förevarande lag. För att behålla nuvarande ordning hänvisas här till bestämmelserna om betalningssäkring och ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i skatteförfarandelagen.

17 §

Skattebetalningslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Hänvisningarna i förevarande paragraf ändras därför till att avse motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. Dessutom hänvisas till den nya bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL om att Skattverket får bevilja anstånd om det är till fördel för det allmänna. Sådana beslut om anstånd får enligt 67 kap. 5 § första stycket 6 samma lag inte överklagas, varför det även tas in en hänvisning till detta överklagandeförbud.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på skatt för vilken skattskyldighet inträder efter utgången av 2011.

Betalningssäkringslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. I punkten 14 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser sägs att betalningssäkringslagen fortfarande gäller för skattepliktiga händelser som har inträffat före utgången av 2011. Det innebär att gällande bestämmelser om betalningssäkring alltså gäller för skatt och avgift som hänför sig till skattepliktiga händelser för vilka skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

Även skattebetalningslagen upphävs men gäller fortfarande, med vissa undantag, för skattepliktiga händelser som har inträffat före ikraftträdandet av skatteförfarandelagen. Det sägs i punkten 18 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten 2

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas

första gången på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen i nya 3 b §.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om skattskyldighet har inträtt före eller efter utgången av 2011 spelar alltså inte någon roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller nya 3 b § ska tillämpas är när ärendet eller målet inleds.

Punkten 3

Skatteförfarandelagens bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter är något generösare än skattebetalningslagens bestämmelser och bör få genomslag direkt. Det uppnås genom förevarande övergångsbestämmelse. Ansökningar om anstånd som behandlas efter ikraftträdandet ska alltså utan undantag bedömas enligt de nya och något generösare bestämmelserna i 17 § och det oavsett om ansökan avser skatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya ränteregler i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Detsamma ska gälla bestämmelserna om ränta vid anstånd enligt 17 §.

1.17 Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)

1 kap.

8 §

Ändringarna införs därför att skattebetalningslagen upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012.

Nuvarande bestämmelse hänvisar till 10 kap. 27 §, 14 kap. och 23 kap. 2 § SBL. Hänvisningarna i förevarande paragraf ändras därför till att avse de bestämmelser i skatteförfarandelagen som behövs för att kontrollera vägtrafikskatten.

Hänvisningen till bestämmelserna om föreläggande i 10 kap. 27 § SBL ersätts inte med någon motsvarande hänvisning till skatteförfarandelagen. Att hänvisningen slopas beror på att den här lagen inte innehåller någon skyldighet som kan jämföras med skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration eller skattedeklaration.

De bestämmelser i 14 kap. SBL som inte är relevanta vid kontroll av vägtrafikskatt och som därför inte får några motsvarigheter här är 1 a, 2 a och 2 b §§ SBL. Bestämmelsen om besök eller annat personligt sammanträffande i 14 kap. 6 § SBL slopas och förs alltså inte över till skatteförfarandelagen. Någon sådan bestämmelse kommer därför inte heller att finnas i förevarande lag (se avsnitt 13.3).

Bestämmelser om tvångsåtgärder och betalningssäkring finns i tvångsåtgärdslagen och betalningssäkringslagen. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras i ersättningslagen. Dessa lagar, som gäller för vägtrafikskatt, upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Bestämmelser om bevissäkring, betalningssäkring och ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning finns därefter i skatteförfarandelagen, som inte gäller för vägtrafikskatt. För att behålla nuvarande ordning hänvisas här till skatteförfarandelagens bestämmelser i nyss nämnda ämnen.

Förevarande paragraf hänvisar till bestämmelser om utlämnande av uppgifter i 14 kap. 8 § SBL. Det rör sig dels om bestämmelser som bryter sekretessen hos myndigheter så att de kan lämna uppgifter som behövs för skattekontrollen till Skatteverket, dels om under vilka förutsättningar Skatteverket får lämna sekretessbelagda uppgifter till utländska myndigheter. Bestämmelser i dessa ämnen ska i fortsättningen ges i förordning, dvs. i skatteförfarandeförordningen. Dagens hänvisning till 14 kap. 8 § SBL bör därför ersättas med en hänvisning i vägtrafikskatteförordningen (2006:242) till bestämmelserna i skatteförfarandeförordningen (se avsnitt 6.2).

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

4 kap.

9 §

Skattebetalningslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Hänvisningarna i förevarande paragraf ändras därför till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

5 kap.

8 §

Hänvisningarna till skattebetalningslagen, som upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft, ersätts här med hänvisningar till de aktuella bestämmelserna om ränta i skatteförfarandelagen.

7 kap.

1 §

Regeringen föreslår i avsnitt 20.9 att vitesförelägganden beslutade med stöd av skatteförfarandelagen ska få överklagas. Det bör även gälla förfarandet för vägtrafikskatt och överklagandeförbudet i *andra stycket* slopas därför. I skatteförfarandelagen ersätts skattebetalningslagens begrepp "skatterevision" med begreppet "revision". Motsvarande ändring görs även i förevarande stycke (se avsnitt 5.3.2).

2 §

Lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket upphävs när skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2012. Även ersättningslagen upphävs vid den tidpunkten. I förevarande paragraf hänvisas därför till 67 kap. 11 § andra stycket SFL som innehåller de nya bestämmelser som ska ersätta aktuella bestämmelser i de båda lagarna som upphävs.

Ändringarna är föranledda av att taxeringslagen upphävs och ersätts av bestämmelser i skatteförfarandelagen. För att behålla nuvarande ordning hänvisas till motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkten 1

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Tvångsätgärdslagen och betalningssäkringslagen upphävs i samband med att skatteförfarandelagen träder i kraft. Enligt punkterna 14 och 17 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser ska nämnda lagar fortfarande gälla för tvångsätgärder och betalningssäkring i fråga om skatter och avgifter som inte ska tas ut enligt skatteförfarandelagen och som avser perioder eller händelser före ikraftträdandet.

Även skattebetalningslagen upphävs men gäller fortfarande med vissa undantag för skattepliktiga händelser som har inträffat före ikraftträdandet. Det sägs i punkten 18 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Lagen om allmänt ombud hos Skatteverket upphävs i samband med ikraftträdandet av skatteförfarandelagen, men gäller fortfarande för beslut som ska överklagas enligt äldre bestämmelser, se punkten 23 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

Punkten 2

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning regleras från och med den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen. De nya bestämmelserna om ersättning i skatteförfarandelagen ska tillämpas på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011. Detsamma ska gälla hänvisningen gällande ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 1 kap. 8 §.

Den upphävda ersättningslagen ska enligt punkten 15 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser fortfarande gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av 2011.

Om skattskyldighet har inträtt före eller efter utgången av 2011 spelar alltså inte någon roll utan avgörande för om den upphävda ersättningslagen eller de nya bestämmelserna om ersättning i 1 kap. 8 § ska tillämpas är när ärendet eller målet inleds.

Punkten 3

För att underlätta ränteberäkningen vid övergången till de nya räntereglererna i 65 kap. SFL föreskrivs i punkten 12 i skatteförfarandelagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att dessa regler ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För tid dessförinnan ska ränteberäkningen ske enligt bestämmelserna i 19 kap. SBL. Detsamma ska gälla bestämmelserna om ränta vid anstånd enligt 5 kap. 8 §.

För att rätten att överklaga vitesförelägganden ska få genomslag direkt sägs här att den nya lydelsen av 7 kap. 1 § ska tillämpas på vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Sådana vitesförelägganden får alltså överklagas även om de skulle avse kontroll av fordonsskatt för skatteår eller skatteperiod före ikraftträdandet.