



*Skatte
förfarande
praktikan*

*– med straff- och
europarättsliga
aspekter*

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

Skatteförfarandepraktikan

-

med straff- och europarättsliga aspekter

Björn Forssén
Utgivare: Melker Förlag
ISBN 978-91-7615-168-6



Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter

FÖRORD

Här ges en introduktion till framför allt skatteförfarandet (beskattningsförfarandet), enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), som den 1 januari 2012 ersatte bl.a. de tidigare tre stora lagarna om beskattningsförfarandet, dvs. taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Boken utgör i första hand en handbok angående skattekontosystemet, deklarationsförfarandet och skatteprocessen etc. För den som hittar i skatteförfarandelagen och erhåller insikt i förhållandet mellan de olika bestämmelserna däri blir det också lättare att gå vidare till andra källor med sina problemställningar i vardagsjuridiken kring beslut om skatt etc., och kan påbörja arbetet med exempelvis ett överklagande.

Denna bok är inte bara praktiskt utan också teoretiskt orienterad. Den behandlar i första hand redovisning i olika deklarationer och lämnande av särskilda uppgifter samt frågor om begäran om omprövning och överklagande etc. Vidare berörs också pålagan skattetillägg och straffrättsliga aspekter. Dessutom redogörs översiktligt för det s.k. företrädaransvaret, vilket sedan år 2004 också handläggs i förvaltningsdomstolarna. Avslutningsvis innehåller boken mer specifikt teoretiska inslag i form av en översiktlig genomgång av europarättsliga aspekter på skatte- och straffrättsliga frågor.

De regler som beskrivs i denna bok är de som gällde per den 1 januari 2015.

Stockholm i april 2015
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 9

ALLMÄNT

1 INLEDNING, s. 11

1.1 ALLMÄNT, s. 11

1.2 TERMINOLOGI, SFL:s OMFATTNING OCH FÖRHÅLLET MELLAN SFL OCH ANDRA LAGAR, s. 13

1.3 BESKATTNINGÅR, s. 16

1.4 ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEFÖRFARANDET I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN, s. 18

1.5 DISPOSITION AV BOKEN, s. 20

DEKLARATIONSSKYLDIGHETEN – VAD, HUR, VEM OCH NÄR

2 VAD DEKLARATIONS-, UPPGIFTS- OCH

KONTROLLUPPGIFTSSKYLDIGHETERNA OMFATTAR, s. 22

2.1 ALLMÄNT, s. 22

2.2 INKOMSTDEKLARATIONER, INNEHÅLL, s. 24

2.3 SKATTEDEKLARATIONER OCH SÄRSKILDA SKATTEDEKLARATIONER, INNEHÅLL, s. 29

2.4 SÄRSKILDA UPPGIFTER, INNEHÅLL, s. 33

2.5 KONTROLLUPPGIFTER, INNEHÅLL OCH TID FÖR INLÄMNANDE, SAMT INFORMATIONSUPPGIFTER, s. 35

3 HUR DEKLARATIONS- OCH UPPGIFTSSKYLDIGHETEN SKA

FULLGÖRAS M.M., s. 40

3.1 ALLMÄNT OM DEKLARATIONS- OCH UPPGIFTSSKYLDIGHETEN SAMT OM REGISTRERINGSSKYLDIGHET, s. 40

3.2 INKOMSTDEKLARATIONER OCH SÄRSKILDA UPPGIFTER, s. 43

3.2.1 Inkomstdeklarationer för fysiska personer och dödsbon, s. 43

3.2.2 Inkomstdeklarationer för andra juridiska personer än dödsbon, s. 44

3.2.3 Särskilda uppgifter, s. 45

3.3 SKATTEDEKLARATIONER, s. 45

3.4 PERIODISKA SAMMANSTÄLLNINGAR, s. 47

3.5 SÄRSKILD UPPGIFT OM PRISSÄTTNINGSBESKED VID INTERNATIONELLA TRANSAKTIONER M.M., s. 48

4 VEM SOM OMFATTAS AV DEKLARATIONSSKYLDIGHETEN, s. 52

4.1 ALLMÄNT, s. 52

4.2 INKOMSTDEKLARATIONER, s. 52

4.2.1 Inkomstdeklaration 1, s. 53

4.2.2 Inkomstdeklaration 2, s. 54

4.3 DEKLARATIONSSKYLDIGHETEN, VAD SOM BEAKTAS VID GRÄNSBELOPP, s. 56

4.4 UNDERTECKNARE, s. 56

5 NÄR UPPKOMMEN DEKLARATIONSSKYLDIGHET SKA FULLGÖRAS SAMT DEKLARATIONSANSTÅND, s. 58

5.1 NÄR UPPKOMMEN SKYLDIGHET ATT LÄMNA DEKLARATION ELLER SÄRSKILDA UPPGIFTER SKA FULLGÖRAS, s. 58

5.1.1 Inkomstdeklarationer, s. 58

- 5.1.2 Särskilda uppgifter, s. 58
- 5.1.3 Skattedeklarationer och särskilda skattedeklarationer, s. 59
 - 5.1.3.1 Skattedeklarationer, s. 59
 - 5.1.3.2 Särskilda skattedeklarationer, s. 63
- 5.2 SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM REDOVISNING, s. 63
- 5.3 ÖVRIGT, s. 64
- 5.4 ANSTÅND MED ATT LÄMNA DEKLARATION ELLER SÄRSKILDA UPPGIFTER, s. 64
 - 5.4.1 Inkomstdeklaration och särskilda uppgifter, s. 64
 - 5.4.1.1 Fysiska personer och dödsbon, s. 64
 - 5.4.1.2 Juridiska personer, s. 65
 - 5.4.2 Skattedeklaration, s. 65
 - 5.4.3 Tidsplan med anledning av anstånd, s. 65

BESKATTNINGEN SAMT INDRIVNING ELLER ANSTÅND

6 BESKATTNINGEN SAMT INDRIVNING ELLER ANSTÅND, s. 66

- 6.1 INLEDNING, s. 66
- 6.2 BESKATTNING OCH UTREDNING, s. 66
 - 6.2.1 Skatteförfarandet, s. 66
 - 6.2.1.1 Översiktligt om skatteförfarandet och beslut samt omprövning, s. 66
 - 6.2.1.2 Kostnader för ombudsarvoden och deklarationshjälp, s. 69
 - 6.2.1.3 Allmänt om preliminär inkomstdeklaration och preliminär skatt, s. 69
 - 6.2.1.4 Förutsättningarna för godkännande för F-skatt, s. 71
 - 6.2.1.5 F-skatt med villkor, s. 72
 - 6.2.1.6 Återkallelse av godkännande för F-skatt, s. 72
 - 6.2.1.7 Skatteavdrag för preliminär skatt, s. 72
 - 6.2.1.8 Beslut om preliminär skatt, s. 75
 - 6.2.1.9 Återbetalning av skatter och avgifter, s. 76
 - 6.2.2 Utredning, s. 78
 - 6.2.2.1 Allmänt, s. 78
 - 6.2.2.2 Deklarantens dokumentationsskyldighet och SKV:s förvaring och gallring av deklARATIONER samt sekretess, s. 78
 - 6.2.2.3 Utredningsformer, s. 80
- 6.3 INDRIVNING ELLER ANSTÅND, s. 87
 - 6.3.1 Indrivning eller anstånd med betalning av fordran på skatt eller avgift, s. 87
 - 6.3.2 Anstånd på grund av deklarantens status, s. 87
 - 6.3.3 Anstånd på grund av en tvistig frågas status etc., s. 88
 - 6.3.4 Restföring och överlämnande till KFM för indrivning, s. 90
 - 6.3.5 Preskription av fordringar på skatt eller avgift, s. 92

OMPRÖVNING OCH ÖVERKLAGANDE

7 OMRÖVNING OCH ÖVERKLAGANDE, s. 93

- 7.1 PARTSFRÅGOR, s. 93
 - 7.1.1 Parterna, s. 93
 - 7.1.2 Partshabilitet och processhabilitet, s. 94
 - 7.1.3 Likvidation, s. 97
 - 7.1.4 Konkurs, s. 97
- 7.2 ALLMÄNT OM BEGÄRAN OM OMRÖVNING RESPEKTIVE ÖVERKLAGANDE, s. 98
- 7.3 OMRÖVNING, s. 101
 - 7.3.1 Omprövning på den skattskyldiges initiativ, s. 101
 - 7.3.2 Talefrist, s. 103
 - 7.3.3 Omprövning och efterbeskattning på SKV:s initiativ, s. 106

- 7.4 ÖVERKLAGANDE, s. 112
- 7.4.1 Överklagande på den skattskyldiges initiativ, s. 112
- 7.4.2 Överklagande på initiativ av allmänna ombudet hos SKV, s. 115
- 7.4.3 Överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut, s. 115
- 7.4.4 Handläggning vid domstol, s. 119
- 7.4.5 Vissa beslut, s. 124
- 7.4.6 Saken – otillåten ändring av talan och domens rättskraft m.m., s. 124
- 7.4.7 Förvaltningsdomstolarnas materiella processledning, s. 130
- 7.4.8 Ersättning för ombudskostnader, s. 131
- 7.5 BEFRIELSE FRÅN BETALNINGSSKYLDIGHET, s. 133
- 7.6 ANSÖKAN OM FÖRHANDSBESKED, s. 133

SANKTIONER

- 8 SANKTIONER M.M., s. 140
- 8.1 SÄRSKILDA AVGIFTER SAMT SKATTEBROTT, s. 140
- 8.2 SKATTETILLÄGG, s. 141
- 8.2.1 Allmänt om skattetilläggsinstitutet, s. 141
- 8.2.2 Oriktig uppgift, s. 142
- 8.2.3 Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift, s. 143
- 8.2.4 Skattetillägg vid skönsbeskattning, s. 145
- 8.2.5 Beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning, s. 146
- 8.2.6 Skattetillägg och underskott, s. 146
- 8.3 SITUATIONER DÄR SKATTETILLÄGG INTE FÅR TAS UT, s. 147
- 8.4 FÖRSENINGSAVGIFT, s. 148
- 8.5 KONTROLLAVGIFT, s. 151
- 8.6 BEFRIELSE FRÅN SÄRSKILD AVGIFT, s. 152
- 8.7 BESLUT OM SÄRSKILDA AVGIFTER, s. 154
- 8.8 SKATTEBROTT M.M., s. 156
- 8.8.1 Allmänt, s. 156
- 8.8.2 Saken och brottmålsprocessen, s. 165
- 8.8.3 Särskilt om skönsbeskattning och skattebrottet, s. 166

FÖRETRÄDARANSVAR ENLIGT SFL

- 9 FÖRETRÄDARANSVAR ENLIGT SFL, s. 168
- 9.1 ALLMÄNT, s. 168
- 9.2 ÖVERSIKTLIGT OM FÖRETRÄDARANSVARET I 59 KAP. 12-14 §§ SFL, s. 169

MER OM FÖRHÅLLET TILL EUROPARÄTTEN

- 10 MER OM FRÅGOR I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN, s. 175
- 10.1 INLEDNING, s. 175
- 10.2 ÖVERSIKTLIGT OM DOMAR M.M. SOM BERÖR *NE BIS IN IDEM*-FRÅGAN, s. 176
- 10.3 FRÅGOR HURUVIDA BEHOV FÖRELIGGER AV EN MER DJUPGÅENDE PRÖVNING AV *NE BIS IN IDEM*-PRINCIPEN ÄN SOM FÖLJER AV NJA 2013 s. 502, s. 178
- 10.4 VISSA FRÅGOR OM SVENSKA SKATTE- OCH STRAFFRÄTTLIGA REGLER I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN, s. 183

KÄLLFÖRTECKNING, s. 191

SAKREGISTER, s. 197

FÖRKORTNINGAR

ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
ang., angående
AO, allmänna ombudet hos SKV
B, brottmål
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
bl.a., bland annat
BrB, brottsbalken (1962:700)
C, curia (om EU-domstolen)
Cit., citeras
ECR, European Court Reports – engelskspråkiga versionen av REG
EEIG, europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EFL, lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
EG, de Europeiska gemenskaperna eller referens till EG-fördraget
EG-fördraget, Romfördraget från 1957 (ersatt av Fördraget om EU:s funktionssätt, dvs. ett av de båda fördragen i Lissabonfördraget, och som infördes i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2009:1110)
EGTS, europeiska grupperingar för territoriellt samarbete
EKMR, Europakonventionen
Eric-konsortier, konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur
Ersättningslagen, lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersatt av 43 kap. SFL)
etc., etcetera
EU, Europeiska Unionen
EUSGR, EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna
f, även nästföljande sida
FB, föräldrabalken (1949:381)
f.d., före detta
FEU, Fördraget om EU
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
FL, förvaltningslagen (1986:223)
FBL, folkbokföringslagen (1991:481)
FPL, förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FRA, Försvarets radioanstalt
GIF, gemenskapsinternt varuförvärv (numera UIF)
GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
HD, Högsta domstolen
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (före 2011 Regeringsrätten)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Jfr, jämför
KFM, Kronofogden (Kronofogdemyndigheten)
kr, kronor
LSK, lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter [Upphörde när SFL infördes]
men., meningen
m.fl., med flera
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
m.m., med mera
moms, vedertagen förkortning för mervärdesskatt
NJA, Nytt juridiskt arkiv, avd. I
no., number
not., notismål

nr, nummer
OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
pkt, punkt
prop., Regeringens proposition
RB, rättegångsbalken (1942:740)
ref., referatmål
REG, Rättsfallssamling från EG-domstolen, Förstainstansrätten och Personaldomstolen – (benämns enligt Lissabonfördraget EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen)
RF, regeringsformen (1974:152)
RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
RÅ, Regeringsrättens årsbok
s., sida/-or
SAL, socialavgiftslagen (2000:980)
SBL, skattebetalningslagen (1997:483) [Upphörde när SFL infördes]
SFB, socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFF, skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SINK-lagen, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkBrL, skattebrottslagen (1971:69)
SKD, skattedeklaration
SKV, Skatteverket (den rikstäckande myndighet som den 1 januari 2004 ersatte RSV och de 10 regionala skattemyndigheterna)
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, skatterättsnämnden
st., stycket/-na
t.ex., till exempel
TL, taxeringslagen (1990:324) [Upphörde när SFL infördes]
tp, tilläggsprotokoll
TVL, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet [Upphörde när SFL infördes]
UIF, unionsinterna förvärv

1 INLEDNING

1.1 ALLMÄNT

Allmänt om skatteförfarandet (beskattningsförfarandet) och deklaraionsplikten i Sverige kan sägas att nämnda plikt fullgörs av fysiska och juridiska personer angående deras inkomster. Plikten fullgör de genom att årligen lämna inkomstdeklaration och eventuellt också skattedeklarationer under året. Genom införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, den 1 januari 2012 samlades reglerna om beskattningsförfarandet i en gemensam lag för i stort sett hela skatteförfarandet. Därmed upphörde de tidigare tre stora lagarna för skatteförfarandet: taxeringslagen (1990:324), TL, skattebetalningslagen (1997:483), SBL, och lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Skatteförfarandet styrs idag av framför allt SFL och förvaltningslagen (1986:223), FL. För mål om skatt eller avgift (skatteprocessen) gäller förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL.

Genom SFL har begreppet *självdeklaration* ersatts med begreppet *inkomstdeklaration*,¹ och begreppet *taxering* har ersatts med begreppet *beslut om slutlig skatt*.²

Genom SFL har *skattedeklaration* gjorts till ett samlingsbegrepp för olika sorters skattedeklarationer.³ De olika sorterna av skattedeklarationer är:

- arbetsgivardeklaration;⁴
- förenklad arbetsgivardeklaration;⁵
- mervärdesskattedeklaration;⁶
- punktskattedeklaration;⁷ och
- särskilda skattedeklarationer för mervärdesskatt respektive punktskatt.⁸

Därutöver finns det enligt SFL s.k. skalbolagsdeklaration (se avsnitt 2.2)⁹ respektive preliminär inkomstdeklaration.¹⁰ Dessutom finns regler om möjlighet att lämna särskild mervärdesskattedeklaration på elektronisk väg i lag (2011:1245) om

¹ Se 29 kap. 1 § SFL.

² Se 56 kap. 2 § SFL. Se även prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 1 s. 285, 287 och 288 och prop. 2010/11:165 Del 2 s. 935

³ Se 26 kap. 1 § andra strecksatsen SFL.

⁴ Se 26 kap. 3 § SFL.

⁵ Se 26 kap. 4 § SFL.

⁶ Se 26 kap. 5 § SFL.

⁷ Se 26 kap. 6 § SFL.

⁸ Se 26 kap. 7-9 §§ SFL.

⁹ Se 27 kap. SFL.

¹⁰ Se 28 kap. SFL.

särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.¹¹

Vidare har skattenämnderna avskaffats genom SFL:s införande – utom beträffande fastighetstaxering. Beslut som tidigare fattades av skattenämnd fattas numera av tjänstemän hos Skatteverket (SKV). Om deklaranter begär omprövning av beslut om slutlig skatt (inkomstdeklaration) eller av någon sorts skattedeklaration, och tvist uppstår med SKV, ska en särskilt kvalificerad beslutsfattare (som inte tidigare har prövat ärendet) avgöra omprövningsärendet (om inte prövningen är enkel).¹² Den största förfarandemässiga skillnaden mellan å ena sidan handläggningen av lämnade inkomstdeklarationer och å andra sidan handläggningen av skattedeklarationer är alltså att i först nämnda hänseende sker alltid granskning (utredning) hos SKV före beslut om slutlig skatt, medan beslut i sistnämnda hänseende anses ha fattats automatiskt av SKV baserat på lämnad eller icke lämnad skattedeklaration. Beträffande årliga beslut om slutlig skatt är det nya enligt SFL att det som tidigare kallades beslut om årlig taxering (taxeringsbeslutet) respektive grundläggande beslut om slutlig skatt (debiteringsbeslutet) har sammanförts till ett enda beslut, nämligen beslut om slutlig skatt, vilket ska fattas för varje beskattningsår.¹³ Lagstiftaren har ansett att det inte längre finns något behov av den tidigare särskilda bestämmelsen i 4 kap. 1 § andra st. TL om att underrättelse ska ske utan dröjsmål till den skattskyldige beträffande beslut till dennes nackdel. Bestämmelsen om att besked om slutlig skatt ska skickas ut senast den 15 december efter beskattningsårets utgång har ansetts tillräcklig.¹⁴ Således gäller enligt SFL följande beträffande beslut om slutlig skatt och besked om slutlig skatt (avseende inkomstdeklarationer) respektive beslut avseende skattedeklarationer:

Inkomstdeklarationer

Beslut om slutlig skatt

SKV ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter och vad som har kommit fram vid utredning och kontroll.¹⁵

Besked om slutlig skatt

Ett besked om den slutliga skatten och om resultatet av beräkningen om skatt ska betalas eller tillgodoräknas ska skickas till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång.¹⁶

¹¹ Se mer om dessa s.k. särskilda ordningar i Forssén 2015 (1) s. 59-61.

¹² Se 66 kap. 5 § första st. SFL och prop. 2010/11:165 Del 1 s. 2.

¹³ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 502 och 503.

¹⁴ SE prop. 2010/11:165 Del 1 s. 504.

¹⁵ Se 56 kap. 2 § SFL.

¹⁶ Se 56 kap. 10 § första st. SFL.

Till andra juridiska personer än dödsbon ska besked om slutlig skatt skickas senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång.¹⁷

Skattedeklarationer

Automatiska beslut

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.¹⁸

Om en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt eller om skatten eller avgifterna inte har redovisats i deklarationen, ska varje oredovisad skatt eller avgift anses ha beslutats till noll kronor.¹⁹

Om ett automatiskt beslut har fattats hos SKV och den deklarationsskyldige därefter lämnar en rättad skattedeklaration, behöver den därav föranledda omprövningen inte göras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare hos SKV, utan en annan tjänsteman hos SKV kan göra omprövningen.²⁰

Andra förändringar som skett genom att SFL infördes är bl.a. att mervärdesskatt (moms) inte längre kan redovisas i inkomstdeklarationen, om omsättningen i företaget är låg, utan numera redovisas moms alltid i mervärdesskattedeklaration,²¹ samt att s.k. F-skattebevis inte utfärdas längre, utan numera kan – såväl utbetalare som betalningsmottagare i ett uppdragsförhållande – få ett registerutdrag från SKV om godkännande för F-skatt avseende betalningsmottagaren.²²

1.2 TERMINOLOGI, SFL:s OMFATTNING OCH FÖRHÅLLET MELLAN SFL OCH ANDRA LAGAR

Skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet, vilket infördes genom SBL,²³ omfattas av SFL. Begreppet skattskyldig används inte i en generell betydelse i SFL, utan enbart i en specifik betydelse såsom i lydelsen ”skattskyldig enligt mervärdesskattelagen” i 7 kap. 1 § första st. 3 SFL eller som i termerna begränsat eller obegränsat skattskyldig.²⁴ Skattskyldig har således inte en generell betydelse av innebörd alla som är skyldiga att betala någon av de skatter som tas ut enligt SFL.

¹⁷ Se 56 kap. 10 § andra st. SFL.

¹⁸ Se 53 kap. 2 § första st. SFL.

¹⁹ Se 53 kap. 4 § första men. SFL.

²⁰ Se 66 kap. 5 § andra st. SFL.

²¹ I 10 kap. 31 § SBL angavs att moms skulle redovisas i självdeklarationen i stället för i skattedeklarationer, om beskattningsunderlaget för moms för beskattningsåret beräknades uppgå till högst 1 miljon kr, men någon motsvarande regel om momsredovisning i inkomstdeklarationen finns inte i SFL. Numera redovisas således moms alltid i den sorts skattedeklaration som är en mervärdesskattedeklaration.

²² Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 326.

²³ Se även prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 och Del 2.

²⁴ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 298 och Del 2 s. 964.

Begreppet skatt används emellertid dels i en specifik betydelse, som i uttrycken preliminär skatt och slutlig skatt, dels i en generell betydelse. Det är inte bara skatt som ska tas ut enligt SFL, utan även vissa avgifter, t.ex. arbetsgivaravgifter. Dessutom ska i förekommande fall s.k. särskilda avgifter beslutas, debiteras och betalas. Således gäller vissa bestämmelser i SFL inte bara skatt och skattskyldiga, utan även avgifter och avgiftsskyldiga.²⁵ I samband med regler om omprövning och överklagande används i 66 och 67 kap. SFL uttrycket ”den som beslutet gäller” i stället för ”den skattskyldige”. Det innebär ingen förändring i sak när det gäller vilka skattskyldiga som får överklaga, utan det rör sig bara om att det inte ska råda någon tvekan om att även den som inte är skattskyldig får överklaga om beslutet gäller denne.²⁶ I denna bok används därför båda uttrycken för variation.

Genom att SFL infördes upphörde de flesta av de s.k. likställighetsbestämmelserna, vilka tidigare återfanns i 1 kap. 4 § SBL. Genom att det ska framgå av en paragraf i SFL om den gäller både skatter och avgifter hålls antalet likställighetsbestämmelser nere.²⁷

Trots att SFL inte innehåller en likställighetsbestämmelse som föreskriver att vad som sägs om skatt och skattskyldig även ska gälla avgift och avgiftsskyldig, används vissa ord som kan ge intrycket av att det enbart är skatt som avses. Namnet på lagen är *skatteförfarandelagen* även om SFL också tillämpas på avgifter. Dessutom används i SFL ord som t.ex. skattekonto, skattetabell, skatteavdrag, preliminär skatt och slutlig skatt. Av 56 kap. 2-7 §§ SFL framgår betydelsen av slutlig skatt, och i ett *beslut om slutlig skatt* ska SKV fastställa underlaget för att ta ut skatter och avgifter samt bestämma storleken på skatter och avgifter. Genom att orden skattekonto etc. anknyter till beslut om slutlig skatt och att det i SFL tydligt framgår att slutlig skatt även omfattar avgifter, har lagstiftaren gjort bedömningen att orden kan användas i lagen utan särskilda definitioner eller förklaringar. Dessutom noterar lagstiftaren att huvuddelen av de belopp som registreras på skattekontot utgör skatt.²⁸

I SFL används också ord som beskattning, beskattningsår och efterbeskattning. I inkomstskattelagen (1999:1229), IL, användes termerna *taxeringsår* och *beskattningsår* med definitioner i 1 kap. 13–15 §§ IL. I likhet med termen *taxering* (se avsnitt 1.1) har också termen *taxeringsår* utmönstrats och används således inte i vare sig IL eller SFL. Med hänsyn till att IL använder termen *beskattningsår* har lagstiftaren ansett det lämpligt att använda termen även i SFL. Orden *beskattning* och *efterbeskattning* kan i och för sig ge intrycket av att det enbart är skatt som avses, men lagstiftaren har ansett dem lämpliga eftersom de också anknyter till slutlig skatt. På samma sätt är det med termen *avgifter*. Lagstiftaren har därför, som nämnts, bedömt att sådana ord kan användas i SFL utan särskilda definitioner eller förklaringar. Numera finns det bara tre likställighetsbestämmelser som gäller generellt för SFL. Två av dessa finns i 3 kap. 6 och 7 §§ SFL, och innebär att vad

²⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 298 och 299.

²⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1124.

²⁷ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 299.

²⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 300.

som sägs i SFL om svenska handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) respektive att vad som sägs i SFL om ekonomiska föreningar även gäller europeiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) och konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortier). Den tredje likställighetsbestämmelsen finns också i 3 kap. SFL, närmare bestämt i 12 § och avser belopp som debiterats i faktura och felaktigt betecknats som mervärdesskatt men ändå ska betalas till staten enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200), ML:

Det som sägs om moms i SFL gäller även belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt och som enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML ska betalas till staten, även om belopp således inte utgör moms enligt ML. Det som sägs om skattskyldig enligt ML gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp.²⁹

För övrigt finns det en likställighetsbestämmelse som bara gäller bestämmelserna om skattetillägg, nämligen i 49 kap. 3 § andra st. SFL, varav följer att vid uttag av skattetillägg gäller vad som sägs om skatt i 49 kap. även: avgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980), SAL; avgift enligt 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift; samt avgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.³⁰

Termer och uttryck som används i SFL har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms, förutsatt att inte annat anges i SFL.³¹

SFL omfattar, som nämnts, i princip alla skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet. SFL gäller även belopp som debiterats i faktura och därvid felaktigt betecknats som mervärdesskatt (se ovan).³²

■ SFL gäller således för skatt, men inte för skatt som tas ut enligt

1. kupongskattelagen (1970:624),
2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
3. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
4. tullagen (2000:1281),
5. lagen (2004:629) om trängselskatt,
6. vägtrafikskattelagen (2006:227), och
7. lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter.³³

■ SFL gäller också för avgifter enligt

1. begravningslagen (1990:1144),

²⁹ Se 3 kap. 12 § SFL.

³⁰ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 300.

³¹ Se 3 kap. 2 § SFL.

³² Se 2 kap. 1 § andra st. SFL.

³³ Se 2 kap. 1 § första st. SFL.

2. lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
3. lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
4. lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund,
5. SAL, och
6. lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.³⁴

■ SFL gäller inte för punktskattepliktiga varor som

1. är omhändertagna med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, eller
2. omfattas av ett beslut om skatt enligt samma lag.³⁵

Om ett sådant beslut om omhändertagande eller om skatt upphävs, ska dock SFL anses ha varit tillämplig som om beslutet aldrig hade fattats.³⁶

- SFL gäller inte heller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (se avsnitt 1.1).³⁷

För övrigt får följande nämnas särskilt beträffande tull. Tull har aldrig infogats i skattekontosystemet, varför beskattningsförfarandet avseende tull – som nämnts ovan – inte omfattas av SFL. I stället regleras det i tullagen (2000:1281), och Tullverket är beskattningsmyndighet avseende tull och annat som tas ut i samband med import av varor. Av 5 kap. 24 § första st. tullagen följer att företrädaransvar kan åläggas företrädare för en gäldenär som är juridisk person och som inte har betalat in tull i rätt tid och på rätt sätt, varvid dock 59 kap. 13, 15–21, 26 och 27 §§, 67 kap. 4 §, 68 kap. 1 § samt 70 kap. SFL tillämpas. Vidare gäller från och med 2015 att SKV är beskattningsmyndighet beträffande moms som tas ut i samband med import av varor (”importmoms”), när ”importmoms” tas ut av dem som är momsregistrerade i Sverige, medan Tullverket alltjämt är beskattningsmyndighet avseende andra gäldenärer beträffande deras ”importmoms”.³⁸

Med *juridisk person* avses enligt SFL också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.³⁹

1.3 BESKATTNINGÅR

Beskattningsår är ett ofta förekommande begrepp i SFL och i detta avsnitt anges (med början på nästa sida) vad som avses med beskattningsår i olika fall.

³⁴ Se 2 kap. 2 § SFL.

³⁵ Se 2 kap. 3 § första st. SFL.

³⁶ Se 2 kap. 3 § andra st. SFL.

³⁷ Se 2 kap. 4 § SFL.

³⁸ Se SFS 2014:50 och SFS 2014:51.

³⁹ Se 3 kap. 11 § SFL.

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:⁴⁰

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
1. skatt enligt a) IL, b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första st. 1-4, och d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt e) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift	beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ IL eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret
2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första st. 6–10	det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel
3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK-lagen) och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	det kalenderår då ersättningen betalas ut
4. skatt enligt ML som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § ML
5. annan mervärdesskatt	det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts eller förvärvet har skett
6. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § ML
7. annan punktskatt	det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
8. övriga skatter	det kalenderår som skatten ska betalas för
9. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt	det kalenderår som avgiften ska betalas för.

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.⁴¹

Om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti gäller vad som anges i de båda följande st.⁴²

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

- 1 januari–31 december,
- 1 maj–30 april,

⁴⁰ Se 3 kap. 4 § första st. SFL.

⁴¹ Se 3 kap. 4 § andra st. SFL.

⁴² Se 3 kap. 5 § första st. SFL.

- 1 juli–30 juni, eller
- 1 september–31 augusti.⁴³

Detta gäller vid tillämpning av följande lagrum i SFL:

- 26 kap. 33 b § (när en mervärdesskattedeclaration för redovisningsperioden beskattningsår ska lämnas),
- 28 kap. 3 § andra st. (när en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas),
- 32 kap. 2 § (när en inkomstdeklaration ska lämnas),
- 49 kap. 10, 12 och 15 §§ (normalt tillgängligt kontrollmaterial),
- 55 kap. 2 § första st. (debitering av preliminär skatt),
- 56 kap. 10 § (besked om slutlig skatt),
- 62 kap. 4 § första st. och 5 § (betalning av preliminär skatt),
- 65 kap. 5, 6, 9, 17 och 18 §§ (beräkning av ränta),
- 66 kap. 13 och 26 §§ (omprövning av beslut om debitering av preliminär skatt), samt
- 67 kap. 15 § (överklagande av beslut om debitering av preliminär skatt).⁴⁴

1.4 ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEFÖRFARANDET I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN

Beträffande förhållandet mellan å ena sidan den svenska konstitutionella rätten och grundlagarna – här regeringsformen (1974:152), RF – och å andra sidan europarätten med konventionsrätten (Europakonventionen – EKMR) respektive EU-rätten får i korthet följande nämnas.

Genom SFS 1994:1219 införlivades EKMR och bl.a. dess tilläggsprotokoll (tp) nr 1 och 7 som lag – inte grundlag – i Sverige den 1 januari 1995. Enligt 10 kap. 6 § RF (tidigare 10 kap. 5 § RF), och principen om tilldelade befogenheter (legalitetsprincipen) i artiklarna 4.1 och 5.2 Fördraget om EU (FEU), tilldelades EU:s institutioner kompetens på vissa områden av Sveriges Riksdag, när Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995, genom lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (kallas också anslutningslagen eller EU-lagen).⁴⁵ På skatte- och avgiftsområdena gäller att kompetensen avseende t.ex. de indirekta skatterna – framför allt moms, punktskatt och tull – generellt sett har tilldelats EU, medan det avseende direkt skatt – inkomstskatt etc. – generellt sett är så att kompetensen ligger kvar hos Sveriges Riksdag, genom att EU enbart har utfärdat direktiv för vissa frågor inom inkomstskatterätten. Lissabonfördraget med FEU och Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) – fördragen – samt EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (EUSGR) införlivades som vanlig lag i Sverige den 1 december 2009, genom SFS 2009:1110.

Det finns dock inte något europarättsligt förfarandemässigt regelverk som styr SFL. Även för skatteregler vars innehåll ska bedömas utifrån EU-rätten såsom t.ex. beträffande ML, som styrs av framför allt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) – mervärdesskattedirektivet – ligger kompetensen att bestämma *form och tillvägagångssätt* för implementeringen av EU-rätten kvar hos de nationella

⁴³ Se 3 kap. 5 § andra st. SFL.

⁴⁴ Se 3 kap. 5 § tredje st. SFL.

⁴⁵ Se även prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen).

myndigheterna.⁴⁶ Det finns i och för sig en genomförandeförordning som avser mervärdesskattedirektivet – Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen) – och den är direkt tillämplig i medlemsstaterna,⁴⁷ men det gäller tillämpningen av mervärdesskattedirektivets materiella regler. SFL, som behandlar beskattningsförfarandet, baseras inte på tillämpningsförordningen. Däremot kan principer från EU-rätten och konventionsrätten påverka skatteförfarandet. Exempelvis kan principer i eller uttolkade ur EKMR och dess tp influera vid tillämpningen av SFL och i skatteprocessen. Sedan EKMR och bl.a. dess tp nr 1 och 7 införlivades som lag i Sverige 1995 har t.ex. den s.k. proportionalitetsprincipen kommit att framstå som en allt viktigare regel i svensk rätt.⁴⁸ Lagstiftaren föreslog också att det i början av SFL skulle finnas en paragraf där det anges att beslut enligt SFL ska fattas med iakttagande av proportionalitetsprincipen.⁴⁹ Därför anges följande i 2 kap. 5 § SFL:

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

Proportionalitetsprincipen kan också anses ha kommit till uttryck i de svenska förfarandemässiga skattereglerna, när det gäller reglerna om befrielse från särskilda avgifter,⁵⁰ vilka i SFL återges i 51 kap. 1 §, som lyder:

”Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrollavgifter,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, eller
4. felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har

⁴⁶ Se artikel 288 tredje st. FEUF: ”Ett direktiv ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.”

⁴⁷ Se artikel 288 andra st. FEUF: ”En förordning ska ha allmän giltighet. Den ska till alla delar vara bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat.”

⁴⁸ Se Nergelius 2012 s. 25, där tre mål nämns som illustrerande framväxten av proportionalitetsprincipens betydelse i svensk rätt: RÅ 1996 ref. 40, RÅ 1996 ref. 44 och RÅ 1996 ref. 56. Även i t.ex. RÅ 2000 ref. 66 I behandlas (bl.a.) proportionalitetsprincipen, och då med avseende på skattetilläggsinstitutet.

⁴⁹ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 2.

⁵⁰ Av 3 kap. 17 § SFL framgår att med särskilda avgifter avses förseningsavgift (48 kap. SFL), skattetillägg (49 kap. SFL) och kontrollavgift (50 kap. SFL).

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.”⁵¹

Här berör således skatteförfarandereglerna straffrätten, genom kopplingen av frågan om oskälighet med pålagan skattetillägg till skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, och brottsbalken (1962:700), BrB (se avsnitt 8.6). Beträffande straffrätten får, angående kompetensfrågan i förhållande till EU, nämnas att på det området är kompetensen exklusivt nationell.⁵² Däremot är det av intresse att europarätten påverkar den särskilda frågan om principen *ne bis in idem*⁵³ (förbud mot dubbel lagföring och bestraffning) angående skattetillägg och skattebrott. *Ne bis in idem*-principen uttrycks genom 30 kap. 9 § första st. och 45 kap. 1 § tredje st. rättegångsbalken (1942:740), RB. Eftersom det redan av förarbetena till TL framgår att skatteprocessen utvecklas under influens också av de allmänna processrättsliga principer som ligger till grund för RB:s bestämmelser,⁵⁴ har nyss nämnda regler i RB om *ne bis in idem* betydelse för frågor om dubbla förfaranden avseende skattetillägg och skattebrott etc., men det har också europarättens regler om *ne bis in idem*, nämligen artikel 50 EUSGR och artikel 4.1 i tp nr 7 till EKMR. I förarbetena till SFL uppmärksammades behovet av att utreda *ne bis in idem*-frågan,⁵⁵ vilket ledde till att Regeringen den 8 mars 2012 tillsatte en utredning, som lämnade sitt slutbetänkande i augusti 2013,⁵⁶ vilket ännu inte har lett till lagförslag. I samband med genomgången av straffrättsliga aspekter behandlas *ne bis in idem*-frågan mer i detta arbete (se avsnitten 8.8.1 och 10.3).

1.5 DISPOSITION AV BOKEN

Boken disponeras i fortsättningen enligt följande.

- Deklarationsskyldigheten – vad, hur, vem och när, **kapitlen 2-5**:
 - vad deklarations-, uppgifts- och kontrolluppgiftsskyldigheterna omfattar (kapitel 2),
 - hur deklarations- och uppgiftsskyldigheten ska fullgöras m.m. (kapitel 3),
 - vem som omfattas av deklarationsskyldigheten (kapitel 4) och
 - när uppkommen deklarationsskyldighet ska fullgöras samt deklaraionsanstånd (kapitel 5).

- Beskattningen samt indrivning eller anstånd, **kapitel 6**.

⁵¹ Detta lagrum hade sin motsvarighet i 5 kap. 14 § TL, 15 kap. 10 och 11 §§ SBL, 5 § andra st. lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., 16 § första st. lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher och 27 § första st. lagen (2007:592) om kassaregister m.m. (vilka samtliga har ersatts av SFL – se pkt 21 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i SFL).

⁵² Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 429, 472 och 524.

⁵³ *Ne bis in idem: Inte två gånger om samma sak* – se Melin 2010 s. 275.

⁵⁴ Se prop. 1989/90:74 (Ny taxeringslag m.m.) s. 371.

⁵⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 3.

⁵⁶ Se SOU 2013:62 (Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet).

- Omprövning och överklagande, *kapitel 7*.
- Sanktioner m.m., *kapitel 8*.
- Företrädaransvar enligt SFL, *kapitel 9*. Företrädaransvaret enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL berörs enbart översiktligt, och behandlas mer djupgående i annat sammanhang.⁵⁷
- I det närmast föregående avsnittet ges en översikt om skatteförfarandet i förhållande till europarätten. Boken avslutas med mer om frågor i förhållande till europarätten i *kapitel 10*.

⁵⁷ Se Forssén 2015 (2).

2 VAD DEKLARATIONS-, UPPGIFTS- OCH KONTROLLUPPGIFTSSKYLDIGHETERNA OMFATTAR

2.1 ALLMÄNT

Deklarationskyldigheten omfattar i huvudsak fysiska och juridiska personers, t.ex. aktiebolags, egna inkomster och, beträffande handelsbolag och EEIG, delägares skyldighet att lämna särskilda uppgifter för inkomster i sådan juridisk person.⁵⁸ Kontrolluppgiftsskyldigheten omfattar uppgifter avseende annan än uppgiftslämnaren själv, t.ex. arbetsgivares uppgift om anställds lön och förmåner och bankers uppgifter om bankkundernas räntor,⁵⁹ och i avsnitt 2.5 anges vad en *kontrolluppgift* ska innehålla.

Inkomstdeklarationer lämnas av fysiska personer och t.ex. sådana juridiska personer som aktiebolag och ekonomiska föreningar, och i avsnitt 2.2 anges vad en *inkomstdeklaration* ska innehålla. I avsnitt 2.3 anges vad *skattedeklarationer* och *särskilda skattedeklarationer* ska innehålla. Vad de s.k. *särskilda uppgifter* ska innehålla, som exempelvis stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och handelsbolag ska lämna, berörs i avsnitt 2.4.

- Beträffande de juridiska personerna sker inkomstbeskattningen på delägarnivå för handelsbolag och kommanditbolag. Detsamma gäller EEIG samt i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.⁶⁰ Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster, utan inkomsterna beskattas i stället hos delägarna.⁶¹ Det gäller också i fråga om EEIG.⁶² Obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldiga för personens inkomster.⁶³ Svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige ska till SKV lämna *särskilda uppgifter* till ledning för delägarnas beskattning (se avsnitt 2.4).⁶⁴
- Beträffande momsen betraktas handelsbolag och kommanditbolag samt EEIG som juridiska personer, och det anges uttryckligen i 6 kap. 1 § ML att handelsbolag och EEIG själva är skattskyldiga för sina verksamheter. Handelsbolag och kommanditbolag samt EEIG lämnar således *mervärdesskattedeklarationer* (se avsnitt 2.3). För övrigt kan noteras att det

⁵⁸ Se ang. inkomstdeklarationer, 29 kap. 1 §, 30 kap. 1-5 §§ och 31 kap. 1 § SFL; och ang. skattedeklarationer, 26 kap. 2 § SFL.

⁵⁹ Se 14 kap. 1 § och 15 kap. 3-7 §§ SFL.

⁶⁰ Se 2 kap. 3 § och 5 kap. IL.

⁶¹ Se 5 kap. 1 § IL.

⁶² Se 5 kap. 2 § IL.

⁶³ Se 5 kap. 2 a § IL.

⁶⁴ Se 33 kap. 6 § SFL.

numera är onödigt att särskilt ange i 6 kap. 1 § ML att handelsbolag (inklusive kommanditbolag) är skattskyldiga till moms. Den koppling som före den 1 juli 2013 fanns i 4 kap. 1 § ML till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet upphävdes nämligen genom SFS 2013:368. Numera innehåller 4 kap. 1 § ML en självständig bestämning av vem som är beskattningsbar person, vilken motsvarar huvudregeln för beskattningsbarperson i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.⁶⁵

Tidigare har det varit tradition i svensk lagstiftning beträffande indirekt skatt med anknytningar till den direkta beskattningen.⁶⁶ För bestämmandet av vem som hade yrkesmässig verksamhet – dvs. av skattesubjektet – gjordes redan från början, när momsen infördes i Sverige den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML), kopplingen till inkomstskatterättens begreppsvärld och inkomstlagen rörelse och jordbruksfastighet (sedermera – tillsammans med inkomstslaget annan fastighet – sammanslagna till inkomstslaget näringsverksamhet). När ML den 1 juli 1994 ersatte GML upphävdes den generella kopplingen från mervärdesskatterätten till inkomstskatterätten för bestämning av begrepp, genom att 75 § GML upphörde.⁶⁷ Den 1 juli 2013 upphävdes också, som nämnts, kopplingen från 4 kap. 1 § ML till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet.⁶⁸ Idag finns enbart enstaka sådana kopplingar från ML till IL kvar, där det framför allt beträffande skattesubjektsfrågan kan noteras att 4 kap. 8 § ML stipulerar undantag, från vem som anses ha ekonomisk verksamhet enligt ML, för ideella föreningar eller registrerade trossamfund vars inkomster av verksamheten undantas från skattskyldighet enligt IL.

- Beträffande punktskatterna finns för övrigt kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL för bestämningen av vem som är yrkesmässig kvar i t.ex. 1 kap. 4 § lagen (1994:1776) om skatt på energi. Därför är det alltså nödvändigt att det i 4 kap. 1 § i den lagen anges att med skattskyldig avses *den*, dvs. rättssubjekt såsom fysiska personer och juridiska personer av alla slag, även t.ex. handelsbolag. Personer skattskyldiga till punktskatt lämnar *punktskattedeklarationer* (se avsnitt 2.3).
- En annan sorts skattedeklaration än nyss nämnda mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer är *arbetsgivardeklarationer* (se avsnitt 1.1). Arbetsgivardeklarationer lämnas också av alla rättssubjekt, förutsatt att de betalar löner till anställda (se avsnitt 2.3).
- Beträffande s.k. europabolag kan noteras att de räknas som aktiebolag, enligt 2 kap. 4 § IL. Europabolag lämnar således, precis som fysiska personer och t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar, egna *inkomstdeklarationer* (se avsnitt 2.2). Ett europabolag bildas i syfte att ha en associationsform för

⁶⁵ Se Forssén 2015 (3) s. 27 och 28.

⁶⁶ I prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.) s. 81 och 82 framgår att t.ex. motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen (1994:1776) om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp enbart var att behålla traditionen med att just knyta den indirekta beskattningen till den direkta. Se även Forssén 2011 s. 54.

⁶⁷ Se prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag) s. 326, där det framgår att 75 § GML saknar motsvarighet i ML. Se även Forssén 2011 s. 54.

⁶⁸ Det var för övrigt huvudfråga A i Forssén 2011: se t.ex. s. 23 och 25 i Forssén 2011.

gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Det kännetecknas av att dess firma ska innehålla beteckningen ”SE” och säte och huvudkontor ska finnas i en och samma medlemsstat i EU.⁶⁹ Europabolag ska således inte förväxlas med en EEIG, vilken ska underlätta affärer mellan EU:s medlemsstater men där, som nämnts, inkomstbeskattningen sker på delägarnivå i likhet med för handelsbolag.

- Beträffande EGTS och Eric-konsortier och försäkringsföreningar kan noteras att de räknas inkomstskattmässigt sett som ekonomiska föreningar,⁷⁰ vilket innebär att de också lämnar egna *inkomstdeklarationer* (se avsnitt 2.2). Dessutom anges, som nämnts (se avsnitt 1.2), uttryckligen att EGTS och Eric-konsortier omfattas av SFL.

2.2 INKOMSTDEKLARATIONER, INNEHÅLL

För samtliga slags inkomstdeklarationer gäller att de ska innehålla:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag,
3. uppgifter om de allmänna avdrag som den deklarationsskyldige har rätt till,
4. de uppgifter som behövs för beräkning av skatt eller avgift enligt
 - a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - b) 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
 - c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
 - d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - e) 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
 - f) 34 kap. IL,
 - g) 3 kap. SAL, och
 - h) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
5. de uppgifter som behövs för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken (2010:110), SFB, samt
6. de uppgifter som behövs för att avgöra om en begränsat skattskyldig uppfyller kraven för att få allmänna avdrag enligt 62 kap. 5–8 §§ eller grundavdrag enligt 63 kap. IL.⁷¹

En inkomstdeklaration ska innehålla följande identifikationsuppgifter för den deklarationsskyldige:

1. namn,
2. personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande

⁶⁹ Se prop. 2003/04:134 (Beskattning av europabolag) s. 13.

⁷⁰ Se 2 kap. 4 b § IL.

⁷¹ Se 31 kap. 2 § SFL.

registreringsnummer, och
3. postadress.⁷²

En inkomstdeklaration som avser en utländsk juridisk person ska även innehålla uppgift om det land där styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades vid beskattningsårets utgång.⁷³

Den som är deklarationsskyldig ska också lämna de övriga uppgifter som SKV behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.⁷⁴ Den som har varit begränsat skattskyldig under mindre än hela beskattningsåret ska lämna uppgift om den tid han eller hon har varit obegränsat skattskyldig.⁷⁵

Vidare gäller särskilda krav på uppgifter i inkomstdeklarationer enligt följande:

- Deklarationsskyldiga ska lämna uppgifter för de olika inkomstlagen,⁷⁶ varvid får noteras att fysiska personer betalar kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i samtliga av de tre inkomstlagen, dvs. tjänst, kapital och näringsverksamhet,⁷⁷ samt statlig inkomstskatt på avsättning till expansionsfond (expansionsfondsskatt),⁷⁸ medan juridiska personer enbart betalar statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet.⁷⁹
- Deklarationsskyldiga ska lämna uppgift om tillkommande belopp kan beräknas på grund av att vinsten vid beräkning av kapitalvinsten vid avyttring av en tillgång är beroende av framtida händelse.⁸⁰ Det gäller dock inte om uppgiften ska lämnas av ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige som har avyttrat en fastighet, varvid särskild uppgift i stället lämnas av sådant subjekt (se avsnitt 2.4).⁸¹
- Dessutom finns i 31 kap. SFL regler om att deklarationsskyldiga också ska lämna
 - uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21-24 §§),
 - uppgifter för beräkning av egenavgifter [fysiska personer (25 och 26 §§)],

⁷² Se 6 kap. 7 § första st. skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF.

⁷³ Se 6 kap. 7 § andra st. SFF.

⁷⁴ Se 31 kap. 3 § SFL.

⁷⁵ Se 6 kap. 8 § SFF.

⁷⁶ Se 31 kap. 6-19 §§ SFL.

⁷⁷ Se 1 kap. 3 § första st. 1 och 2 IL.

⁷⁸ Se 1 kap. 3 § första st. 3 IL.

⁷⁹ Se 1 kap. 3 § andra st. IL.

⁸⁰ Se 31 kap. 20 § första men. SFL.

⁸¹ Se 31 kap. 20 § andra men. SFL.

- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27-29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag [fysiska personer (30 §)],
- uppgift, om den deklarationsskyldige är fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag eller enskild näringsidkare, angående betalning till utlandet under vissa omständigheter (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion för hushållsarbete och gåva [fysiska personer (33 §)], och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Den som i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om *näringsverksamhet* ska för varje näringsverksamhet lämna följande uppgifter från bokföringen:

1. intäkter och kostnader,
2. bokslutsdispositioner,
3. skatter och skattemässiga avsättningar,
4. tillgångar och skulder,
5. avsättningar och obeskattade reserver, samt
6. eget kapital.⁸²

Den som i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om *näringsverksamhet* ska även för varje näringsverksamhet lämna uppgifter om:

1. arten och omfattningen av verksamheten,
2. hur värdesättningen på lager och fordringar har skett,
3. hur det bokföringsmässiga resultatet har justerats för att stämma överens med bestämmelserna IL,
4. hur avdrag för värdeminskning har beräknats,
5. den deklarationsskyldiges tillskott till eller uttag ur näringsverksamheten och andra förmåner som den deklarationsskyldige har fått av verksamheten,
6. ändrade redovisningsprinciper, samt
7. värdet av inventarier som har anskaffats och avyttrats under året.⁸³

Fysiska personer och dödsbon som i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om *näringsverksamhet* ska även lämna uppgift om kapitalunderlaget för räntefördelning enligt 33 kap. 8 § IL. Uppgiften ska avse kapitalunderlagets belopp vid utgången av närmast föregående beskattningsår och motsvarande belopp vid beskattningsårets utgång.⁸⁴

⁸² Se 6 kap. 9 § SFF.

⁸³ Se 6 kap. 10 § SFF.

⁸⁴ Se 6 kap. 11 § SFF.

Kreditinstitut och försäkringsföretag

Företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i *kreditinstitut och värdepappersbolag* eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i *försäkringsföretag* ska, i stället för att lämna sådana uppgifter som anges i 6 kap. 9 och 10 §§ SFF, tillsammans med inkomstdeklarationen ge in sin årsredovisning.⁸⁵

Ett svenskt *skadeförsäkringsföretag* ska tillsammans med inkomstdeklarationen ge in en bestyrkt kopia av protokoll eller annan handling, som visar hur resultaträkningen och balansräkningen för beskattningsåret slutligt har fastställts samt hur vinsten för samma år har disponerats.⁸⁶

Ett *utländskt försäkringsföretag* som bedriver skadeförsäkringsverksamhet i Sverige ska, i stället för vad som anges i 6 kap. 9–12 §§ SFF, tillsammans med inkomstdeklarationen ge in sitt årsbokslut.⁸⁷

Pensionsutfästelser tryggade med avdragsrätt

I inkomstdeklarationen ska uppgifter om sådana pensionsutfästelser som är tryggade med avdragsrätt lämnas av den som:

1. har intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet, och
2. för beskattningsåret enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. redovisar pensionsutfästelse i sin balansräkning under rubriken Avsatt till pensioner eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag.⁸⁸

Uppgifterna ska avse förhållandena både vid beskattningsårets ingång och utgång.⁸⁹

Den som enligt 16 kap. 14 § eller 28 kap. 3 § IL har gjort avdrag för medel som har avsatts till personalstiftelse eller pensionsstiftelse ska lämna uppgift om namn och organisationsnummer för stiftelsen.⁹⁰

Sammanfattning poster

SKV får meddela föreskrifter om att den som ska lämna uppgifter från bokföringen i särskilda fall får lämna sådana uppgifter som avses i 6 kap. 9 § 1–3 SFF (dvs. 1. intäkter och kostnader, 2. bokslutsdispositioner och 3. skatter och skattemässiga

⁸⁵ Se 6 kap. 12 § första st. SFF.

⁸⁶ Se 6 kap. 12 § andra st. SFF.

⁸⁷ Se 6 kap. 13 § SFF.

⁸⁸ Se 6 kap. 14 § första st. SFF.

⁸⁹ Se 6 kap. 14 § andra st. SFF.

⁹⁰ Se 6 kap. 14 § tredje st. SFF.

avsättningar) i sammansatta poster om SKV ändå kan fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.⁹¹

Betalning till utlandet av fåmansföretag m.fl.

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

1. annan ränta än dröjsmålsränta, eller
2. betalning för
 - a) nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, inklusive biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, eller
 - b) upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.⁹²

En sådan uppgift ska avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land.⁹³ Uppgiften behöver dock bara lämnas om utgiften ska dras av vid beskattningen.⁹⁴

Bemyndigande

SKV får meddela ytterligare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för att SKV ska kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.⁹⁵

Något om skalbolagsdeklarationen

En s.k. skalbolagsdeklaration ska lämnas om en fysisk eller juridisk person *avyttrar* en andel i ett skalbolag och en kapitalvinst i inkomstslaget kapital uppkommer eller, om fråga är om avyttring av andel i ett handelsbolag som är skalbolag. I förstnämnda fall ska det avyttrade företaget lämna skalbolagsdeklarationen och i sistnämnda fall ska den lämnas av delägaren som avyttrat handelsbolagsandelen.⁹⁶

Med skalbolag avses det avyttrade företaget – som inte är ett marknadsnoterat företag – om summan av marknadsvärdet av företagens likvida tillgångar, varmed avses kontanter, värdepapper och liknande samt – under vissa villkor – andra tillgångar anskaffade tidigast två år före avyttringen, överstiger ett jämförelsebelopp som vid tidpunkten för avyttringen utgörs av halva ersättningen (om samtliga andelar avyttrats) eller hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.⁹⁷

⁹¹ Se 6 kap. 15 § SFF.

⁹² Se 31 kap. 31 § första st. SFL.

⁹³ Se 6 kap. 16 § SFF.

⁹⁴ Se 31 kap. 31 § andra st. SFL.

⁹⁵ Se 6 kap. 17 § SFF.

⁹⁶ Se 49 a kap. 2 § IL och 27 kap. 1 och 2 §§ SFL.

⁹⁷ Se 49 a kap. 6-9 §§ IL.

En skalbolagsdeklaration ska lämnas till SKV senast 60 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller, i fråga om handelsbolag, avyttrats eller tillträtts.⁹⁸

En skalbolagsdeklaration ska innehålla:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för den som har avyttrat andelen och för den som har förvärvat andelen.
2. uppgift om det avyttrade företagets överskott eller underskott enligt ett sådant särskilt bokslut som avses i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § IL,
3. uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som har tagits upp i bokslutet, och
4. de övriga uppgifter som SKV behöver för att kunna fatta beslut om säkerhet för slutlig skatt.⁹⁹

2.3 SKATTEDEKLARATIONER OCH SÄRSKILDA SKATTEDEKLARATIONER, INNEHÅLL

De olika sorterna av skattedeclarationer är enligt 26 kap. SFL:

- arbetsgivardeklarationer,
- förenklade arbetsgivardeklarationer,
- mervärdesskattedeclarationer,
- punktskattedeclarationer, och
- särskilda skattedeclarationer för moms respektive punktskatt (se avsnitt 1.1).

Angående innehållskraven gäller följande.

Samliga sorters skattedeclarationer ska innehålla:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för, och
3. de ytterligare uppgifter som SKV behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna.¹⁰⁰

En skattedeclaration enligt 26 kap. SFL ska innehålla följande identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige:

1. namn,
2. personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer, och
3. postadress.¹⁰¹

Därutöver gäller följande angående identifikationsuppgifter.

Den som i en arbetsgivardeklaration ska redovisa skatteavdrag för skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska i en bilaga till deklARATIONEN ÄVEN LÄMNA följande identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren:

⁹⁸ Se 27 kap. 4 § SFL.

⁹⁹ Se 27 kap. 3 § SFL:

¹⁰⁰ Se 26 kap. 18 § SFL.

¹⁰¹ Se 6 kap. 1 § första st. SFF.

1. namn,
2. personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer,
3. postadress,
4. hemvistland, och
5. sådana identifikationsuppgifter som anges i 2 §.¹⁰²

En förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § SFL ska också innehålla motsvarande identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren som för den uppgiftsskyldige.¹⁰³

Om en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § SFL avser en betalningsmottagare som är begränsat skattskyldig, ska deklarationen även innehålla uppgift om mottagarens:

1. utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande, och
2. medborgarskap.¹⁰⁴

Undantag gäller dock om sådan uppgift saknar betydelse för:

1. bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt de lagar som anges i 14 kap. 1 § 1 SFL,
2. bestämmande av underlag för att ta ut egenavgifter enligt 3 kap. SAL,
3. registrering av skatteavdrag,
4. bestämmande av skattereduktion,
5. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. SFB,
6. beskattning enligt
 - a) SINK-lagen, och
 - b) lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och
7. Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.¹⁰⁵

SKV får meddela föreskrifter om tillämpningen av undantaget.¹⁰⁶

En mervärdesskattedeklaration enligt 26 kap. 5 § SFL ska utöver nämnda uppgifter om den uppgiftsskyldige även innehålla uppgift om dennes registreringsnummer för mervärdesskatt.¹⁰⁷

I övrigt gäller följande krav på innehåll för de olika skattedeklarationerna.

En *arbetsgivardeklaration* ska innehålla uppgift om:

1. den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för,
2. sammanlagt avdraget belopp,
3. den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för,
4. sammanlagt avdrag med tillämpning av 2 kap. 21 § SAL, och
5. periodens sammanlagda arbetsgivaravgifter.¹⁰⁸

¹⁰² Se 6 kap. 3 § första st. SFF.

¹⁰³ Se 6 kap. 1 § andra st. SFF.

¹⁰⁴ Se 6 kap. 2 § första st. SFF.

¹⁰⁵ Se 6 kap. 2 § andra st. SFF.

¹⁰⁶ Se 6 kap. 2 § tredje st. SFF.

¹⁰⁷ Se 6 kap. 1 § tredje st. SFF.

¹⁰⁸ Se 26 kap. 19 § SFL.

En sådan bilaga till arbetsgivardeklarationen som ovan nämns ska även innehålla uppgift om:

1. skattepliktig ersättning som har betalats ut till varje mottagare,
2. tid och plats för den verksamhet som skattepliktig ersättning har betalats ut för samt verksamhetens art,
3. tidpunkt för när ersättningen betalades ut, och
4. skatteavdrag för varje betalningsmottagare.¹⁰⁹

Kraven på uppgifter i bilaga till arbetsgivardeklarationen gäller även inkomst som är undantagen från skatteplikt på grund av skatteavtal enligt 8 § första st. 4 lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.¹¹⁰

En *förenklad arbetsgivardeklaration* ska innehålla uppgift om:

1. den ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för och betala arbetsgivaravgifter för,
2. verkställt skatteavdrag,
3. periodens arbetsgivaravgifter, och
4. avdrag för sådan preliminär skattereduktion för hushållsarbete som avses i 17 § första st. 2 lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.¹¹¹

SKV får meddela ytterligare föreskrifter om vilka uppgifter en förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla.¹¹²

En *mervärdesskattedeklaration* ska innehålla uppgift om:

1. utgående skatt,
2. ingående skatt, och
3. omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder.¹¹³

I en mervärdesskattedeklaration ska utgående skatt som avser sådana unionsinterna förvärv (UIF) som anges i 1 kap. 1 § första st. 2 ML redovisas särskilt.¹¹⁴

En mervärdesskattedeklaration som ska lämnas av en gruppövudman i en *mervärdesskattegrupp* enligt 6 a kap. ML ska innehålla uppgifter för hela gruppen.¹¹⁵

¹⁰⁹ Se 6 kap. 3 § andra st. SFF.

¹¹⁰ Se 6 kap. 3 § tredje st. SFF.

¹¹¹ Se 26 kap. 20 § SFL.

¹¹² Se 6 kap. 1 § fjärde st. SFF.

¹¹³ Se 26 kap. 21 § första st. SFL.

¹¹⁴ Se 6 kap. 5 § SFF.

¹¹⁵ Se 26 kap. 21 § andra st. SFL.

En *punktskattedeclaration* ska innehålla uppgift om:

1. skattens bruttobelopp,
 2. yrkade avdrag, och
 3. skattens nettobelopp.¹¹⁶
- Till varje redovisningsperiod ska den punktskatt hänföras för vilken redovisningsskyldighet har inträtt under perioden. Skatt enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. ska dock hänföras till den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.¹¹⁷
 - Redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Är den deklarationsskyldige inte bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten. Detsamma gäller om skattskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd.¹¹⁸
 - Vid försäljning mot kredit får SKV, om principerna för den redovisningsskyldiges bokföring föranleder det, besluta att redovisningsskyldigheten ska inträda vid beskattningsårets utgång, dock inte senare än när betalning inflyter eller fordran diskonteras eller överlåts.¹¹⁹
 - Om en deklarationsskyldig försätts i konkurs, inträder redovisningsskyldighet genast för de affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet.¹²⁰

En sådan *särskild skattedeclaration* som avser felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML (se avsnitt 1.2)¹²¹ och punktskatt i fall där registreringskyldighet inte föreligger etc.¹²² ska innehålla uppgift om:

1. det förvärv eller den händelse som medför skattskyldighet och skatten på grund av förvärvet eller händelsen, eller
2. det belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje st. ML.¹²³

¹¹⁶ Se 26 kap. 22 § SFL.

¹¹⁷ Se 26 kap. 23 § första st. SFL.

¹¹⁸ Se 26 kap. 23 § andra st. SFL.

¹¹⁹ Se 26 kap. 23 § tredje st. SFL.

¹²⁰ Se 26 kap. 23 § fjärde st. SFL.

¹²¹ Se 26 kap. 7 § SFL.

¹²² Se 26 kap. 8 § SFL.

¹²³ Se 26 kap. 24 § SFL.

En sådan *särskild skattedeklaration* som ska lämnas för varje skattepliktig ersättning av den som ska lämna punktskattedeklaration för varje redovisningsperiod¹²⁴ ska lämna avses i 26 kap. 9 § ska innehålla uppgift om:

1. den skattepliktiga ersättningen, och
2. skatten på ersättningen.¹²⁵

En sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 § SFL och som avser skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska även innehålla uppgift om tid och plats för de tillställningar som redovisningen lämnas för.¹²⁶

2.4 SÄRSKILDA UPPGIFTER, INNEHÅLL

Syftet med särskilda uppgifter är att de ska lämnas till ledning för:

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt IL,
2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,
4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. IL när ersättningsbostaden är belägen utomlands, och
5. beslut om avräkning av utländsk skatt.¹²⁷

Beträffande stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund gäller att om de är undantagna från skattskyldighet för inkomst enligt IL ska de lämna särskilda uppgifter om:

1. intäkter och kostnader under räkenskapsåret,
2. tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut, samt
3. övriga omständigheter som SKV behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är undantagen från skattskyldighet.¹²⁸

Skyldigheten att lämna särskilda uppgifter gäller dock inte pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.¹²⁹

SKV får besluta om undantag från skyldigheten för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst att

¹²⁴ Se 26 kap. 6 och 9 §§ SFL.

¹²⁵ Se 26 kap. 25 § SFL.

¹²⁶ Se 6 kap. 4 § SFF.

¹²⁷ Se 33 kap. 2 § SFL.

¹²⁸ Se 33 kap. 3 § första st. SFL.

¹²⁹ Se 33 kap. 3 § andra st. SFL.

lämna särskilda uppgifter, om uppgifterna inte behövs för kontroll av undantag från skattskyldigheten. Ett beslut om undantag ska avse en viss tid och får återkallas.¹³⁰

Beträffande utländska arrangörer som motsvarar ideella föreningar och som har inkomster som hade varit undantagna från skatteplikt enligt IL om arrangören hade varit sådan förening, ska lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som SKV behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är undantagen från skatteplikt.¹³¹

Beträffande svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige gäller att de ska lämna särskilda uppgifter till SKV till ledning för delägarnas beskattning om:

1. näringsverksamheten enligt det innehållskrav som gäller enligt 31 kap. 2 och 3 §§ för samtliga slags inkomstdeklarationer (se avsnitt 2.2),
2. varje delägars andel av bolagets eller den juridiska personens inkomst av varje inkomstslag och näringsverksamhet,
3. varje delägars andel eller lott i bolaget eller den juridiska personen,
4. s.k. återköp och skalbolag enligt 31 kap. 14 § (som hänvisar till 25 a kap. 18 eller 49 a kap. 10 § IL), och
5. erhållna prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner (31 kap. 34 §).¹³²

Om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige har avyttrat en fastighet och kapitalvinsten inte kan beräknas på grund av att den är beroende av någon händelse i framtiden, ska bolaget eller den juridiska personen lämna uppgift om detta.¹³³

I övrigt ska särskilda uppgifter lämnas till SKV av:

- den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som äger en ersättningsbostad i utlandet med ett uppskottsbelopp enligt 47 kap. IL, beträffande förhållanden som avses i 31 kap. 18 §;¹³⁴
- redare, för tillämpning av 64 kap. 2 § och 67 kap. 3 § IL, om
 1. storleken av de fartyg som redaren ska använda i sin näringsverksamhet,
 2. vilka entreprenörer som redaren ska anlita för sin verksamhet, och
 3. övriga förhållanden som SKV behöver känna till för att kunna bestämma vilka fartområden fartygen avses gå i;¹³⁵ och

¹³⁰ Se 33 kap. 4 § SFL.

¹³¹ Se 33 kap. 5 § SFL med hänvisning till 8 § första st. 7 lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

¹³² Se 33 kap. 6 § första st. SFL.

¹³³ Se 33 kap. 6 § andra st. SFL.

¹³⁴ Se 33 kap. 7 § SFL.

¹³⁵ Se 33 kap. 8 § SFL.

- den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt enligt bestämmelser i skatteavtal eller enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och därefter har fått nedsättning av den utländska skatten, beträffande nedsättningen.¹³⁶

2.5 KONTROLLUPPGIFTER, INNEHÅLL OCH TID FÖR INLÄMNANDE, SAMT INFORMATIONSUPPGIFTER

Kontrolluppgifter, innehåll

Syftet med skyldigheten att lämna kontrolluppgifter till SKV avseende andra än uppgiftslämnaren själv, t.ex. arbetsgivares uppgift om anställds lön och förmåner och bankers uppgifter om bankkundernas räntor, är att uppgifterna ska användas av SKV till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatter och avgifter (se avsnitt 2.1).¹³⁷ I detta avsnitt behandlas vad en kontrolluppgift ska innehålla och när sådana ska lämnas.

Kontrolluppgiftsskyldigheten omfattar uppgifter avseende annan än uppgiftslämnaren själv, t.ex. arbetsgivares uppgift om anställds lön och förmåner och bankers uppgifter om bankkundernas räntor,¹³⁸

Alla kontrolluppgifter ska innehålla:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för,
2. uppgift om skatteavdrag och innehållen utländsk källskatt, samt
3. uppgift om huruvida den person som kontrolluppgiften lämnas för är företagsledare, närstående till en sådan person eller delägare, om uppgiften lämnas av ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag.¹³⁹

Följande gäller dessutom för följande slag av kontrolluppgifter.

- Kontrolluppgift om intäkt i *inkomstslaget tjänst* ska innehålla uppgifter om:

1. värdet av den ersättning eller förmån som har getts ut,
2. den tid ersättningen eller förmånen avser, om den bara avser del av året,
3. antalet dagar med sjöinkomst samt på vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen har ägt rum,
4. om SKV har bestämt värdet av en förmån enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § SAL,
5. om ersättningen ges ut på grund av tjänstepensionsförsäkring eller sådant avtal

¹³⁶ Se 33 kap. 9 § SFL.

¹³⁷ Se 14 kap. 1 § SFL.

¹³⁸ Se 14 kap. 1 § SFL.

¹³⁹ Se 24 kap. 4 § SFL.

om tjänstepension som avses i 28 kap. 2 § andra st. IL, och 6. arbetsställesnummer enligt lagen (1984:533) om arbetsställesnummer m.m., om ett sådant har tilldelats.¹⁴⁰

Om kontrolluppgiften avser en ersättning med ett sådant engångsbelopp på grund av personskada som avses i 11 kap. 38 § IL, ska det i kontrolluppgiften anges om engångsbelopp på grund av samma skada har getts ut tidigare samt i så fall med vilket belopp och under vilket utbetalningsår.¹⁴¹

Om kontrolluppgiften avser ersättning eller förmån som inte ska tas upp till beskattning men är avgiftspliktig enligt socialavgiftslagen, ska i kontrolluppgiften värdet på sådan ersättning eller förmån anges särskilt.¹⁴²

Om den uppgiftsskyldige har gett ut ersättning för sådana utgifter som avses i 12 kap. 2 § första och andra st. IL och det av 10 kap. 3 § andra st. 9 eller 10 följer att skatteavdrag inte ska göras från ersättningen, är det tillräckligt att det i kontrolluppgiften anges att sådan ersättning har getts ut.¹⁴³

- Beträffande kontrolluppgift om intäkt och avdrag i *inkomstlaget näringsverksamhet* gäller att en sådan ska lämnas för fysiska personer, och i de fall som avses i pkt 1 och pkt 4 nedan även för juridiska personer, av den som har gett ut ersättning eller förmån, och ska innehålla uppgifter om:

1. ersättning och förmån som har getts ut för arbete och som utgivaren har gjort eller varit skyldig att göra skatteavdrag från,
2. sjukpenning och annan sådan ersättning som avses i 15 kap. 8 § IL,
3. sådant utbetalt stöd eller efterskänt belopp som avses i 29 kap. IL, och
4. betalning för
 - a) nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, inklusive biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, eller
 - b) upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.¹⁴⁴

Beträffande skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto ska kontrolluppgift lämnas om:

1. insättning enligt
 - a) 21 kap. IL på skogskonto eller skogsskadekonto, och
 - b) 32 kap. IL på upphovsmannakonto,
2. uttag och utbetalning enligt

¹⁴⁰ Se 15 kap. 9 § första st. SFL.

¹⁴¹ Se 15 kap. 9 § andra st. SFL.

¹⁴² Se 15 kap. 9 § tredje st. SFL.

¹⁴³ Se 15 kap. 10 § SFL.

¹⁴⁴ Se 16 kap. 3 § SFL. Se även 16 kap. 1 och 2 §§ SFL.

- a) 21 kap. 36 § IL från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto, och
- b) 32 kap. 8 § IL från ett upphovsmannakonto, samt
- 3. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt
 - a) 21 kap. 40 och 41 §§ IL på skogskonto eller skogsskadekonto, och
 - b) 32 kap. 11 § första st. 1 eller 2 IL på upphovsmannakonto.¹⁴⁵

Kontrolluppgiften ska i dessa fall lämnas för kontohavaren av det kontoförande kreditinstitutet,¹⁴⁶ och uppgift ska lämnas om:

1. insatt belopp,
 2. uttaget eller utbetalt belopp, och
 3. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.¹⁴⁷
- Beträffande kontrolluppgifter om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter gäller i första hand följande krav på innehåll.
 - I kontrolluppgift om ränteinkomster ska uppgifter lämnas om tillgodoräknad eller utbetald ränta och annan avkastning.¹⁴⁸
 - I kontrolluppgift om ränteutgifter ska uppgifter lämnas om mottagen ränta.¹⁴⁹
 - I kontrolluppgift om avkastning på delägarrätter ska uppgifter lämnas om tillgodoräknad eller utbetald ränta, utdelning och annan avkastning.¹⁵⁰
 - I kontrolluppgift om avyttring av andelar i vissa fonder och fondföretag ska uppgifter lämnas om:
 1. kapitalvinst eller kapitalförlust,
 2. slag av fond,
 3. fondens identifikationsuppgifter,
 4. om fonden är marknadsnoterad, och
 5. om det är fråga om en avyttring som avses i 44 kap. 8 a § IL.¹⁵¹
 - I kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och vissa andra delägarrätter ska uppgifter lämnas om:
 1. den ersättning som har överenskommit efter avdrag för försäljningsprovision och liknande utgifter,
 2. antalet delägarrätter eller fordringsrätter,
 3. delägarrätternas eller fordringsrätternas slag och sort,
 4. den kontanta ersättningen vid sådana byten av andelar som avses i 48 a kap. 2 § och 49 kap. 2 § IL, samt

¹⁴⁵ Se 16 kap. 4 § SFL.

¹⁴⁶ Se 16 kap. 5 § SFL.

¹⁴⁷ Se 16 kap. 6 § SFL.

¹⁴⁸ Se 17 kap. 5 § första st. SFL.

¹⁴⁹ Se 18 kap. 5 § första st. SFL.

¹⁵⁰ Se 19 kap. 5 § SFL.

¹⁵¹ Se 20 kap. 6 § första st. SFL.

5. om det är fråga om en avyttring som avses i 44 kap. 8 a § IL samt den ersättning som avses i den paragrafen.¹⁵²

Kontrolluppgifter ska också lämnas

- om vissa andra förhållanden, bl.a. om överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag och om gåva,¹⁵³ samt
- om utländska förhållanden, nämligen i första hand om direkta och indirekta betalningar till eller från utlandet som överstiger 150 000 kr etc.¹⁵⁴

För övrigt föreligger generellt sett undantag från kontrolluppgiftsskyldighet beträffande uppgifter som saknar betydelse för:

1. bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt de lagar som anges i 14 kap. 1 § 1,
2. bestämmande av underlag för att ta ut egenavgifter enligt 3 kap. SAL,
3. registrering av skatteavdrag,
4. bestämmande av skattereduktion,
5. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. SFB,
6. beskattning enligt
 - a) SINK-lagen, och
 - b) lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och
7. Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.¹⁵⁵

När kontrolluppgifter ska lämnas

Kontrolluppgifter ska lämnas för varje kalenderår och ha inkommit till SKV senast den 31 januari närmast följande kalenderår.¹⁵⁶

Kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal respektive om skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto ska dock ha kommit in till SKV inom 14 dagar från den dag då den omständighet som utlöste kontrolluppgiftsskyldigheten inträffade respektive senast den 30 juni närmast följande kalender år.¹⁵⁷

Informationsuppgifter

Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift till SKV enligt 15-22 kap. SFL, t.ex. en arbetsgivare som ska lämna kontrolluppgift avseende anställdas löner till SKV, har också en informationskyldighet gentemot den för vilken kontrolluppgiften lämnas,

¹⁵² Se 21 kap. 5 § första st. SFL.

¹⁵³ Se 22 kap. 1 § SFL.

¹⁵⁴ Se 23 kap. 1 § SFL.

¹⁵⁵ Se 25 kap. 1 § SFL.

¹⁵⁶ Se 24 kap. 1 § SFL.

¹⁵⁷ Se 24 kap. 2 § respektive 24 kap. 3 § SFL.

dvs. gentemot den anställde etc. Uppgiftslämnaren ska nämligen också informera den som uppgiften avser om de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften, och det ska ske senast den 31 januari året närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller.¹⁵⁸ Syftet med att lämna sådana informationsuppgifter är således att någon annan ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet, dvs. deklARATIONSSKYLDIGHET etc.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Se 34 kap. 3 § SFL.

¹⁵⁹ Se 34 kap. 2 § SFL.

3 HUR DEKLARATIONS- OCH UPPGIFTSSKYLDIGHETEN SKA FULLGÖRAS M.M.

3.1 ALLMÄNT OM DEKLARATIONS- OCH UPPGIFTSSKYLDIGHETEN SAMT OM REGISTRERINGSSKYLDIGHET

Deklarationsskyldigheten för egna inkomster fullgörs genom lämnande av inkomstdeklarationer till SKV av fysiska och juridiska personer (se avsnitten 1.1, 2.1 och 2.2).

Beträffande handelsbolag, kommanditbolag, EEIG och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer gäller att den juridiska personen lämnar särskilda uppgifter till SKV, vilka är till ledning för delägarna när de lämnar sina inkomstdeklarationer. Särskilda uppgifter ska dessutom lämnas för bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt IL (se avsnitten 2.1 och 2.4).

Skattedeklaration är ett samlingsbegrepp för olika sorters skattedeklarationer avseende mervärdesskatt, punktskatt och arbetsgivaravgifter. De olika sorterna av skattedeklarationer är:

- arbetsgivardeklaration;
- förenklad arbetsgivardeklaration;
- mervärdesskattedeklaration;
- punktskattedeklaration; och
- särskilda skattedeklarationer för mervärdesskatt respektive punktskatt (se avsnitt 1.1).

Dessutom finns s.k. skalbolagsdeklaration (se avsnitt 2.2) respektive preliminär inkomstdeklaration (se avsnitt 1.1). Preliminär inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av preliminär skatt (se avsnitt 1.1).¹⁶⁰ Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år.¹⁶¹ Den preliminära skatten ska betalas enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt) eller genom skatteavdrag (A-skatt).¹⁶² F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt.¹⁶³ SKV ska normalt senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret besluta om debitering av F-skatt och särskild A-skatt (*beslut om debitering av preliminär skatt*) för den som ska betala sådan skatt.¹⁶⁴ F:et i F-skatt står för Företagare.¹⁶⁵ F-skatt och särskild A-

¹⁶⁰ Se 28 kap. 1 § SFL.

¹⁶¹ Se 8 kap. 1 § SFL.

¹⁶² Se 8 kap. 2 § SFL.

¹⁶³ Se 8 kap. 3 § första st. SFL. Förutsättningarna för godkännande för F-skatt anges i 9 kap. 1 och 2 §§ SFL.

¹⁶⁴ Se 55 kap. 2 § första st. SFL.

skatt ska beräknas med ledning av lämnad preliminär inkomstdeklaration,¹⁶⁶ eller enligt schablon om sådan inte lämnats,¹⁶⁷ varvid den preliminära skatten i stället beräknas till 110 eller 105 procent av den slutliga skatten för närmast föregående beskattningsår.¹⁶⁸ För en fysisk person som inte är godkänd för F-skatt eller är godkänd för F-skatt med villkoret att godkännandet bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet ska SKV senast den 18 januari under beskattningsåret besluta om tillämplig skattetabell för skatteavdrag från inkomst eller särskild beräkningsgrund (*beslut om preliminär A-skatt*).¹⁶⁹

Därutöver finns s.k. särskild mervärdesskattedeclaration som lämnas på elektronisk väg enligt lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Dessa s.k. särskilda ordningar berörs i annat sammanhang.¹⁷⁰

Registreringskyldighet – anmälan ska lämnas till SKV

Om den som är deklarations- och uppgiftsskyldig dessutom är skyldig att registrera sig enligt SFL, är det grundläggande för kontrolländamål att denne också fullgör den skyldigheten gentemot staten. Den som startar företag och ansöker om F-skatt och/eller anmäler sig för moms och företagare eller andra som anmäler sig för arbetsgivarregistrering samt den som ansöker om FA-skatt ska använda blanketten Företagsregistrering (SKV 4620), f.d. Skatte- och avgiftsanmälan, för sin anmälan till SKV. Följande gäller beträffande registrering enligt 7 kap. SFL.

Vem ska registreras?

SKV ska registrera:

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag,
2. den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
3. den som är skattskyldig enligt ML, med undantag för den som är skattskyldig bara på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första st. 1 och 2 ML,
4. den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § ML har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ ML,
5. den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första st. ML,
6. en utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ ML utan att omfattas av 19 kap. 1 § ML och inte heller ska registreras enligt pkt 3, 4 eller 5,
7. en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet,
8. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML,

¹⁶⁵ Se prop. 1991/92:112 (F-skattebevis, m.m.) s. 76.

¹⁶⁶ Se 55 kap. 4 § första st. 1 SFL.

¹⁶⁷ Se 55 kap. 4 § första st. 2 SFL.

¹⁶⁸ Se 55 kap. 3 § första st. SFL.

¹⁶⁹ Se 55 kap. 6 § första st. SFL.

¹⁷⁰ Se Forssén 2015 (1) s. 59-61.

9. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
10. den som är skattskyldig enligt
- a) lagen (1972:820) om skatt på spel,
 - b) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
 - c) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
 - d) lagen (1991:1482) om lotteriskatt,
 - e) 10 eller 13 § eller 16 § första st. eller 38 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
 - f) 9 eller 12 § eller 15 § första st. lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
 - g) 4 kap. 3 eller 6 § eller 9 § första st. eller 12 § första st. 1 eller 11 kap. 5 § första st. 1 eller 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi,
 - h) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
 - i) lagen (1999:673) om skatt på avfall,
 - j) lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, eller
 - k) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.,
11. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§ SFL, och,
12. från och med 2016, den som enligt 39 kap. 11 b § SFL är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats.¹⁷¹

Om den som ska registreras enligt vad som anges i närmast föregående st. har en företrädare enligt 5 kap. SFL, ska dock företrädaren registreras i stället.¹⁷² [I 5 kap. SFL finns bestämmelser om uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare, nämligen: ombud för en generalrepresentation (1 §); representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi (2§);¹⁷³ huvudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML (3 §); skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare (4 §); och mottagare som ingått socialavgiftsavtal med utgivare som saknar fast driftställe enligt 2 kap. 29 § IL (5 §).]

Anmälan för registrering

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos SKV innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.¹⁷⁴

Den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet.¹⁷⁵

En sådan mottagare av ersättning som avses i 5 kap. 5 § SFL ska anmäla sig för registrering hos SKV inom två veckor från det att avtalet ingicks.¹⁷⁶

Från och med 2016 ska den som är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats anmäla sig för registrering hos SKV innan byggverksamheten på byggarbetsplatsen påbörjas. Anmälan ska innehålla uppgift om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas.¹⁷⁷

Om den som ska anmäla sig för registrering är skyldig att använda kassaregister, ska anmälan innehålla uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten.¹⁷⁸

¹⁷¹ Se 7 kap. 1 § första st. SFL.

¹⁷² Se 7 kap. 1 § första st. SFL.

¹⁷³ Se även Forssén 2015 (3).

¹⁷⁴ Se 7 kap. 2 § första st. SFL.

¹⁷⁵ Se 7 kap. 2 § andra st. SFL.

¹⁷⁶ Se 7 kap. 2 § tredje st. SFL.

¹⁷⁷ Se 7 kap. 2 a § SFL.

¹⁷⁸ Se 7 kap. 3 § SFL.

Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta SKV om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade.¹⁷⁹

Föreläggande

SKV får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt 7 kap. 2–4 §§ SFL (se pkt 2-4 här ovan) att fullgöra dem eller att lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om någon sådan skyldighet finns.¹⁸⁰

Avregistrering

SKV får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska SKV besluta om avregistrering.¹⁸¹

Om den som inte längre bedriver näringsverksamhet begär att få bli avregistrerad, får SKV besluta att registreringen ska bestå till dess att avvecklingen av verksamheten har slutförts.¹⁸²

3.2 INKOMSTDEKLARATIONER OCH SÄRSKILDA UPPGIFTER

Deklarationer och särskilda uppgifter ska lämnas enligt fastställda formulär.¹⁸³

En inkomstdeklaration ska lämnas till SKV eller till ett mottagningsställe som har godkänts av SKV.¹⁸⁴ Särskilda uppgifter ska också lämnas till SKV.¹⁸⁵

3.2.1 Inkomstdeklarationer för fysiska personer och dödsbon

Inkomstdeklarationer för fysiska personer och dödsbon ska lämnas på fastställt formulär,¹⁸⁶ nämligen *Inkomstdeklaration 1*.¹⁸⁷ SKV ska före den 15 april året efter utgången av beskattningsåret underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklARATIONSSKYLDIGA om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som har kommit in till SKV som underlag för beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst samt övriga uppgifter som SKV känner till (se avsnitt 2.5).

En sådan underrättelse till deklARATIONSSKYLDIGA fysiska personer och dödsbon om kontrolluppgifter och övriga uppgifter som har kommit in till SKV ska innehålla:

¹⁷⁹ Se 7 kap. 4 § SFL.

¹⁸⁰ Se 7 kap. 5 § SFL.

¹⁸¹ Se 7 kap. 6 § första st. SFL.

¹⁸² Se 7 kap. 6 § andra st. SFL.

¹⁸³ Se 38 kap. 1 § 3 och 4 SFL. Med ”deklarationer” i pkt 3 avses både inkomstdeklarationer och skattedeklarationer.

¹⁸⁴ Se 32 kap. 3 § SFL.

¹⁸⁵ Se 33 kap. 10 § SFL.

¹⁸⁶ Se 38 kap. 1 § 3 SFL.

¹⁸⁷ Jfr 30 kap. 1, 2 och 3 §§ SFL, där det anges att fysiska personer och dödsbon ska lämna inkomstdeklarationer, medan det anges i 30 kap. 4 § SFL vilka ’andra juridiska personer än dödsbon’ som ska lämna inkomstdeklarationer.

1. identifikationsuppgifter för den deklarationsskyldige (namn, personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och postadress samt, beträffande utländsk juridisk person, även uppgift om det land där styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades vid beskattningsårets utgång),
2. uppgifter om intäkter i inkomstslaget tjänst samt intäkter och kostnader i inkomstslaget kapital,
3. uppgifter om avdrag för avgift för pensionsförsäkring och för inbetalning på pensionssparkonto,
4. uppgifter som behövs för beräkning av fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
5. uppgift om underlag för skattereduktion för hushållsarbete, gåva och mikroproduktion av förnybar el enligt 67 kap. IL, och
6. uppgifter som behövs för beräkning av fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.¹⁸⁸

Underrättelsen ska ske genom att uppgifterna anges i det fastställda formuläret för inkomstdeklarationen som SKV skickar till den fysiska personen eller dödsboet.¹⁸⁹

Den deklarationsskyldiga fysiska personen eller dödsboet ska godkänna sådan uppgift som SKV underrättat denne om.¹⁹⁰ Om en uppgift är felaktig eller saknas, ska den deklarationsskyldige genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs.¹⁹¹

3.2.2 Inkomstdeklarationer för andra juridiska personer än dödsbon

Inkomstdeklarationer för andra juridiska personer än dödsbon ska också lämnas på fastställt formulär,¹⁹² nämligen *Inkomstdeklaration 2 Aktiebolag, ekonomisk förening m.fl.*¹⁹³ Emellertid innehåller de, till skillnad från inkomstdeklarationer för fysiska personer och dödsbon, inte några förtryckta uppgifter (jfr avsnitten 2.5 och 3.2.1). Namn och adressuppgifter har dock förtryckts, om den juridiska personen finns med i centrala skatteregistret och med automatik får deklaraionsblanketten från SKV.

Att en juridisk person registrerats hos Bolagsverket innebär inte med automatik att den kommer med i centrala skatteregistret, utan så blir fallet när deklaration lämnats eller anmälan om Företagsregistrering (blankett SKV 4620) lämnats för erhållande av F-skattedebitering och godkännande för F-skatt, mervärdesskatteregistrering eller arbetsgivarregistrering (se avsnitt 3.1).

¹⁸⁸ Se 6 kap. 6 § första st. och 7 § SFF.

¹⁸⁹ Se 6 kap. 6 § andra st. SFF.

¹⁹⁰ Se 31 kap. 5 § första men. SFL.

¹⁹¹ Se 31 kap. 5 § andra men. SFL.

¹⁹² Se 38 kap. 1 § 3 SFL.

¹⁹³ Jfr 30 kap. 4 § SFL, där det anges vilka 'andra juridiska personer än dödsbon' som ska lämna inkomstdeklarationer.

3.2.3 Särskilda uppgifter

Särskilda uppgifter ska i likhet med deklARATIONER lämnas enligt fastställda formulär (se avsnitt 3.2).¹⁹⁴ Det finns två slags banketter i förevarande hänseende: *Inkomstdeklaration 3 Ideella föreningar, stiftelser m.fl.* respektive *Inkomstdeklaration 4 Särskilda uppgifter – Handelsbolag*.

Se mer i avsnitt 2.4 om vilka särskilda uppgifter som ska lämnas av:

- Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund,
- utländska arrangörer som motsvarar ideella föreningar och som har inkomster som hade varit undantagna från skatteplikt enligt IL om arrangören hade varit sådan förening,
- svenska handelsbolag,
- i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige,
- den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som äger en ersättningsbostad i utlandet med ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. IL,
- redare,
- den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt enligt bestämmelser i skatteavtal eller enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
- utländska handelsbolag med fast driftställe i Sverige och
- EEIG som inte är skyldiga att lämna inkomstdeklaration.

3.3 SKATTEDEKLARATIONER

Företag och arbetsgivare etc. ska lämna skattedeklarationer till SKV.¹⁹⁵ Även skattedeklarationer ska lämnas enligt fastställda formulär.¹⁹⁶ De olika sorterna av skattedeklarationer är, som nämnts (se avsnitten 1.1 och 3.1):

- arbetsgivardeklaration;
- förenklad arbetsgivardeklaration;
- mervärdesskattedeklaration;
- punktskattedeklaration; och
- särskilda skattedeklarationer för mervärdesskatt respektive punktskatt.

Vad de olika skattedeklarationerna ska innehålla behandlas i avsnitt 2.3. Beträffande hur deklarationsskyldigheten ska fullgöras gäller att skattedeklarationer kan avse olika *redovisningsperioder*, varvid följande gäller:

¹⁹⁴ Se 38 kap. 1 § 4 SFL.

¹⁹⁵ Se 26 kap. 26, 30, 32, 33, 34, 35, 36 och 37 §§ SFL.

¹⁹⁶ Se 38 kap. 1 § 3 SFL.

Kalendermånad är huvudregeln

En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs.¹⁹⁷

Kalenderkvartal och beskattningsår för mervärdesskatt

Om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret, ska redovisningsperioden för mervärdesskatt vara ett kalenderkvartal. Om samma underlag beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor, ska redovisningsperioden vara ett beskattningsår.¹⁹⁸

För den som är skyldig att lämna skattedeklaration enligt på grund av skyldighet att momsregistrera sig för återbetalning av ingående moms, för UIF eller på grund av att vederbörande är utländsk beskattningsbar person med rätt till återbetalning av ingående moms här är redovisningsperioden ett kalenderkvartal.¹⁹⁹

Kortare redovisningsperiod än kalenderkvartal eller beskattningsår

SKV ska besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal eller en kalendermånad eller ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår om:

1. den deklarationsskyldige begär det, eller
2. det finns särskilda skäl.²⁰⁰

Ett beslut enligt pkt 1 ska gälla minst 24 på varandra följande kalendermånader, om inte särskilda skäl talar emot det.²⁰¹

Från vilken tidpunkt gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?

Ett beslut enligt pkt 2 (närmast här ovan) om att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal gäller från ingången av det kalenderkvartal som har gått ut närmast före dagen för beslutet. Om beslutet meddelas efter den tidpunkt då deklaration enligt 26 § ska lämnas för kalenderkvartalet (se avsnitt 5.1.3.1 ang. mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration) eller om deklaration har lämnats för kalenderkvartalet då beslutet meddelas, ska beslutet dock gälla från ingången av det kalenderkvartal då det meddelades.²⁰²

¹⁹⁷ Se 26 kap. 10 § SFL.

¹⁹⁸ Se 26 kap. 11 § SFL.

¹⁹⁹ Se 26 kap. 12 § SFL vari hänvisning sker till 26 kap. 2 § 3 och vidare där till 7 kap. 1 § första st. 4, 5 eller 6 SFL.

²⁰⁰ Se 26 kap. 13 § första st. 1 och 2 SFL.

²⁰¹ Se 26 kap. 13 § andra st. SFL.

²⁰² Se 26 kap. 14 § första st. SFL.

Om det finns särskilda skäl, gäller vad som sägs i föregående st. även beslut enligt nämnda pkt 1 ovan.²⁰³

Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ändras till en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal eller omvänt i andra fall än de som avses i de båda närmast föregående st., ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då den deklarationsskyldige underrättade SKV om ändringen enligt 7 kap. 4 § (vari stipuleras att SKV ska underrättas inom två veckor om ändring av registrerade uppgifter) eller SKV beslutade om ändringen.²⁰⁴

Från vilken tidpunkt gäller en ändring från eller till beskattningsår?

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 SKV om ändringen enligt 7 kap. 4 § (vari stipuleras att SKV ska underrättas inom två veckor om ändring av registrerade uppgifter) eller SKV beslutade om ändringen.²⁰⁵

Beskattningsår som redovisningsperiod för punktskatt

För den som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp på högst 50 000 kronor för beskattningsåret får SKV besluta att redovisningsperioden för punktskatten ska vara ett beskattningsår.²⁰⁶

Redovisningsperioden för punktskatt ska bestämmas att gälla från ingången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige ansökte om att ha beskattningsår som redovisningsperiod eller från utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättade SKV om en ändring av redovisningsperioden enligt 7 kap. 4 § eller SKV beslutade om en sådan ändring.²⁰⁷

Beslutet upphör att gälla om den deklarationsskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av den kalendermånad då konkursbeslutet har fattats.²⁰⁸

3.4 PERIODISKA SAMMANSTÄLLNINGAR

Den som är momsregistrerad eller registreringskyldig till moms ska under vissa omständigheter inte bara lämna en mervärdesskattedeklaration till SKV, utan ska också lämna en s.k. periodisk sammanställning till SKV. Den ska i så fall också

²⁰³ Se 26 kap. 14 § andra st. SFL vari hänvisning sker till 26 kap. 13 § första st. 1 SFL.

²⁰⁴ Se 26 kap. 15 § SFL vari hänvisning sker till 26 kap. 14 § SFL.

²⁰⁵ Se 26 kap. 16 § SFL.

²⁰⁶ Se 26 kap. 17 § första st. SFL.

²⁰⁷ Se 26 kap. 17 § andra st. SFL.

²⁰⁸ Se 26 kap. 17 § tredje st. SFL.

lämnas enligt fastställt formulär.²⁰⁹ En periodisk sammanställning ska nämligen lämnas för gränsöverskridande omsättning *till* annat EU-land av varor eller tjänster av momsregistrerad eller registreringskyldig som har:

- sålt en vara och omsättningen undantas från skatteplikt på grund av att köparen har åberopat ett giltigt VAT-nummer och varan har transporterats till denne i ett annat EU-land (3 kap. 30 a § ML);
- överfört en vara från sin verksamhet i Sverige till en verksamhet som vederbörande bedriver i ett annat EU-land;
- sålt en tjänst och omsättningen föranleder inte skyldighet att redovisa utgående moms på grund av att den, enligt huvudregeln 5 kap. 5 § ML för placeringen av omsättning av tjänster, skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land, om denne är skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet.

En periodisk sammanställning ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad.²¹⁰

3.5 SÄRSKILD UPPGIFT OM PRISSÄTTNINGSBESKED VID INTERNATIONELLA TRANSAKTIONER M.M.

Den som har ansökt om och erhållit ett prissättningsbesked från SKV enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner ska, till ledning för delägarer i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige beskattning, lämna särskild uppgift till SKV om s.k. prissättningsbesked (se avsnitten 2.2 och 2.4).²¹¹ Den särskilda uppgiften ska lämnas angående huruvida:

1. beskedet har tillämpats, och
2. de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som har angivits i beskedet har uppfyllts.²¹²

En ansökan om s.k. prissättningsbesked (*Advance Pricing Agreement*) ska göras skriftligen till SKV, och dessförinnan kan, om inte särskilda talar däremot, ett förmöte hållas mellan näringsidkaren och SKV, för att diskutera förutsättningarna för ett prissättningsbesked och vad ansökan därom bör innehålla.²¹³

²⁰⁹ Se 38 kap. 1 § 5 SFL.

²¹⁰ Se 35 kap. 2 § första st. och 3 § första och andra st. SFL samt prop. 2010/11:165 Del 2 s. 841. Se även Forssén 2015 (1) s. 20.

²¹¹ Se 33 kap. 6 § första st. 5 SFL vari hänvisning sker till 31 kap. 34 § SFL.

²¹² Se 31 kap. 34 § SFL.

²¹³ Se 9 och 10 §§ lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

Ett prissättningsbesked, dvs. besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i ekonomisk intressegemenskap, är tillämpligt när statlig och kommunal inkomstskatt ska bestämmas.²¹⁴ Sådana prissättningsbesked är däremot inte tillämpliga och bindande för SKV vid fastställande av underlaget för moms, då de prissättningsbesked som avses har sin grund i att en överenskommelse ingås mellan de berörda staterna med stöd av bestämmelser i ett skatteavtal och skatteavtalen normalt bara omfattar skatt på inkomst och kapital – inte moms.²¹⁵

Med stat avses även annan jurisdiktion med vilken Sverige har ingått skatteavtal.²¹⁶ Lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner tillämpas på motsvarande sätt i ett ärende där en ömsesidig överenskommelse om prissättning av internationella transaktioner kan ingås enligt det avtal som avses i lagen om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis – dvs. Taiwans – delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.²¹⁷

Översiktligt om prissättningsbesked

Ett prissättningsbesked kompletterar andra förfaranden såsom skatteprocesser och ömsesidiga överenskommelser, och genom ett sådant besked får företagen i förväg en bedömning av om en avsedd prissättningsmetod kan accepteras av de berörda staterna.²¹⁸ Både inhemska näringsidkare och utländska näringsidkare med fast driftställe i Sverige kan ansöka om prissättningsbesked, medan handelsbolag och andra delägarbeskattade juridiska personer – som t.ex. EEIG – kan göra sådan ansökan om någon av delägarna är eller kan förväntas bli skattskyldig i Sverige (jfr avsnitten 2.2, 2.4 och 3.2.3).²¹⁹

Ansökan om prissättningsbesked från SKV är avgiftsbelagd. Avgiften ska betalas till SKV när ansökan ges in, och den är på 150 000 kronor vid första ansökan. Vid förnyad ansökan om prissättningsbesked är avgiften 100 000 kronor, och vid ansökan om förnyelse med ändringar är den på 125 000 kronor.²²⁰ Omfattar en ansökan mer än en utländsk stat, ska avgifter som nyss sagts betalas som för en ansökan per utländsk stat.²²¹ Om särskilda skäl föreligger i det enskilda fallet, får SKV besluta om befrielse från hela eller en del av ansökningsavgiften.²²²

På grund av den nära kopplingen till bestämmelserna i IL har lagstiftaren ansett det naturligt att termer och uttryck i lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner ska ha samma betydelse och tillämpningsområde som i IL. Detta gäller t.ex. begreppen fast driftställe respektive skatteavtal, vilka definieras i 2 kap. 29 § respektive 35 § IL.²²³ Beträffande begreppet ekonomisk

²¹⁴ Se 1 och 7 §§ lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²¹⁵ Se prop. 2009/10:17 (Prissättningsbesked vid internationella transaktioner) s. 49.

²¹⁶ Se 5 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²¹⁷ Se 6 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²¹⁸ Se prop. 2009/10:17 s. 63.

²¹⁹ Se 8 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och prop. 2009/10:17 s. 1.

²²⁰ Se 23 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och 7 § och 9 § första men. förordning (2009:1295) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²²¹ Se 8 § förordning (2009:1295) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²²² Se 24 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²²³ Se 2 § första st. lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och prop. 2009/10:17 s. 50. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § IL en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs, och det anges att fast driftställe

intressegemenskap görs en definition i 4 § i lagen i fråga,²²⁴ i stället för genom en hänvisning till IL, men det handlar bara om att underlätta läsningen. 4 § med definitionen av begreppet ekonomisk intressegemenskap är utformad med 14 kap. 20 § IL som förebild, och därmed avses i förevarande sammanhang detsamma som när begreppet används i den s.k. korrigeringsregeln 14 kap. 19 § IL. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL avser att motverka en oriktig prissättning mellan näringsidkare vilka – enligt den s.k. armlängdsprincipen – sinsemellan inte är oberoende, om sådan prissättning leder till att det beskattningsbara resultatet hos parten som ska beskattas i Sverige minskas, medan resultatet ökar hos den som inte ska beskattas här.²²⁵ Angående armlängdsprincipen anses den komma till uttryck i t.ex. artikel 9 i OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning.²²⁶

Eftersom ett prissättningsbesked är bindande för SKV, kan SKV inte med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL ompröva och korrigera näringsidkarens beslut om slutlig skatt i den mån transaktionerna omfattas av ett prissättningsbesked. Däremot kan näringsidkaren begära omprövning av eller överklaga beslut om slutlig skatt även i frågor som omfattas av ett prissättningsbesked från SKV.²²⁷

Även om de inte är bindande för SKV, kan, enligt HFD:s uppfattning i t.ex. RÅ 1991 ref. 107, OECD:s riktlinjer för prissättning tjäna till ledning vid tillämpning av den nyss nämnda korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Lagstiftaren anser att på motsvarande sätt bör ledning kunna hämtas i OECD:s riktlinjer för prissättning vid bedömningen av om den i en ansökan om prissättningsbesked valda prissättningsmetoden ger ett pris i det aktuella fallet förenligt med armlängdsprincipen. Det är emellertid inte meningen att förfarandet med prissättningsbesked ska användas för att i största allmänhet få veta SKV:s uppfattning i en prissättningsfråga, utan lagstiftaren poängterar att ansökan om prissättningsbesked måste koppla transaktionerna till en faktisk situation och inte avse transaktioner av rent teoretisk karaktär.²²⁸

Om inte de grundläggande förutsättningarna för prissättningsbesked enligt 12 och 13 §§ lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner är uppfyllda i ansökan som lämnats av näringsidkaren till SKV, får SKV avslå ansökan. Bl.a. får inte ansökan avse en fråga av enkel beskaffenhet eller transaktioner av mindre värde (12 § 1). Förutsättningarna i de båda lagrummen är av sådan karaktär att det inte är lämpligt eller möjligt för SKV att lämna ett prissättningsbesked om de inte är uppfyllda. Lagstiftaren har ansett det onödigt att ange i en särskild bestämmelse att SKV får avslå en ansökan om nämnda förutsättningar inte är uppfyllda, då den möjligheten för SKV anses följa av allmänna förvaltningsrättsliga grundsatsar.²²⁹

särskilt innefattar plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad m.m. Med skatteavtal avses enligt 2 kap. 35 § IL avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

²²⁴ Ekonomisk intressegemenskap anses föreligga enligt 4 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, *eller* samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

²²⁵ Se prop. 2009/10:17 s. 51 och 121. Notera i sammanhanget, beträffande korrigeringsregeln 14 kap. 19 § IL, att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) fastlade i RÅ 1991 ref. 107 att den regeln ska tillämpas försiktigt.

²²⁶ Se prop. 2009/10:17 s. 123.

²²⁷ Se 16 § första st. och 18 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och prop. 2009/10:17 s. 125.

²²⁸ Se prop. 2009/10:17 s. 70. Sistnämnda ska anses komma till uttryck i 12 § 5 lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²²⁹ Se prop. 2009/10:17 s. 64.

Vidare har lagstiftaren angivit att enligt OECD:s riktlinjer och flertalet av de utländska systemen med prissättningsbesked kan näringsidkaren när som helst dra sig ur förfarandet med prissättningsbesked. Därför har i lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner införts en regel om en motsvarande ordning i Sverige (13 § 2), som innebär att SKV bör lämna ett prissättningsbesked bara i de fall näringsidkaren och SKV är överens om innehållet i den överenskommelse som framtagits mellan SKV och berörda utländska skatteförvaltningar. Därför måste SKV, innan en ömsesidig överenskommelse ingås med en stat som anges i ansökan om prissättningsbesked och med vilken Sverige har ingått skatteavtal (13 § 1), stämma av innehållet i överenskommelsen med näringsidkaren och inhämta dennes godkännande (om inte överenskommelsen helt överensstämmer med ansökan). Hur ett sådant godkännande ska dokumenteras får enligt lagstiftaren avgöras utifrån förhållandena i det enskilda fallet. Om SKV överlämnat till Regeringen att ingå den ömsesidiga överenskommelsen, gäller detta i stället Regeringen.²³⁰

²³⁰ Se prop. 2009/10:17 s. 71 och 72.

4 VEM SOM OMFATTAS AV DEKLARATIONSSKYLDIGHETEN

4.1 ALLMÄNT

Fysiska personer, dödsbon och 'andra juridiska personer än dödsbon' ska lämna inkomstdeklarationer.²³¹

Beträffande de juridiska personerna sker inkomstbeskattningen på delägarnivå för handelsbolag, kommanditbolag, EEIG och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (se avsnitt 2.1). Sådana delägare lämnar inkomstdeklarationer. Däremot lämnar inte dessa juridiska personer inkomstdeklarationer. Beträffande svenska handelsbolag (och kommanditbolag) och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige gäller att de i stället ska lämna *särskilda uppgifter* till SKV till ledning för delägarnas beskattning (se avsnitten 2.1 och 2.4).²³² De lämnar en *Inkomstdeklaration 4 Särskilda uppgifter – Handelsbolag* (se avsnitt 3.2.3).

Särskilda uppgifter ska också lämnas till SKV av stiftelser (utom pensionsstiftelser enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.), ideella föreningar och registrerade trossamfund (till ledning för bedömning av deras skattskyldighet enligt IL).²³³ Det gäller även utländska arrangörer som motsvarar ideella föreningar (och som har inkomster som hade varit undantagna från skatteplikt enligt IL om arrangören hade varit sådan förening).²³⁴ Se i övrigt avsnitt 2.4 angående vilka som är skyldiga att lämna särskilda uppgifter. I nu nämnda fall ska särskilda uppgifter lämnas i *Inkomstdeklaration 3 Ideella föreningar, stiftelser m.fl.* (se avsnitt 3.2.3).

Fysiska personer och dödsbon lämnar *Inkomstdeklaration 1* till SKV (se avsnitt 3.2.1), medan 'andra juridiska personer än dödsbon' lämnar *Inkomstdeklaration 2 Aktiebolag, ekonomisk förening m.fl.* till SKV (se avsnitt 3.2.2). I fortsättningen berörs huvudsakligen dessa båda situationer, dvs. skyldigheten att lämna inkomstdeklarationer (deklarationsskyldigheten). Beträffande förutsättningarna för skyldighet att lämna särskilda uppgifter, av handelsbolag etc, hänvisas till avsnitt 2.4.

4.2 INKOMSTDEKLARATIONER

I princip alla fysiska och juridiska personer kan bli deklarationspliktiga. I avsnitt 4.2.1 respektive avsnitt 4.2.2 behandlas deklarationsplikten för fysiska personer och dödsbon respektive för 'andra juridiska personer än dödsbon'. I avsnitt 4.3 behandlas

²³¹ Se 30 kap. 1-4 §§ SFL.

²³² Se 33 kap. 6 § SFL.

²³³ Se 33 kap. 2 § 1 och 3 § andra st. SFL.

²³⁴ Se 33 kap. 5 § SFL med hänvisning till 8 § första st. 7 lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

vad som beaktas beträffande de i dessa avsnitt angivna gränobeloppen för deklaraonsplikten. Dessa regler och bestämmelserna om undertecknare av deklaraonen i avsnitt 4.4 kan med fördel läsas i förhållande till vad som i avsnitten 7.1.2 och 7.1.4 anges beträffande underåriga och att deras inkomster ibland ska deklareraras av föräldrarna och beträffande när juridiska personer ska anses bildade samt rådighetsinskränkningar på grund av konkurs.

4.2.1 Inkomstdeklaraon 1

Fysiska personer

En fysisk person ska lämna en inkomstdeklaraon, om:

1. intäkterna i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattaingsåret (för år 2015, 44 500 kr),
2. sådan intäkt i inkomstslaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20 och 21 §§ IL eller intäkt av passiv näringsverksamhet har uppgått till sammanlagt minst 100 kr under beskattaingsåret,
3. intäkterna i inkomstslaget kapital, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. och för sådan schablonintäkt som kontrolluppgift har lämnats om enligt 22 kap. 16 § eller 17–21 §§, har uppgått till sammanlagt minst 200 kr under beskattaingsåret,
4. han eller hon är begränsat skattsyldig och den skatte- eller avgiftspliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kr under beskattaingsåret,
5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller
6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.²³⁵

Dödsbon

Det som skulle ha gällt för den avlidne i fråga om deklaraonssyldighet ska för dödsåret tillämpas på dödsboet.²³⁶

För år efter dödsåret ska ett dödsbo lämna en inkomstdeklaraon, om:

1. de skattepliktiga intäkterna, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. och för sådan schablonintäkt som kontrolluppgift har lämnats om enligt 22 kap. 16 § eller 17–21 §§, har uppgått till sammanlagt minst 100 kr under beskattaingsåret,
2. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt

²³⁵ Se 30 kap. 1 § SFL.

²³⁶ Se 30 kap. 2 § SFL.

på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller 3. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.²³⁷

Obeграnsat skattskyldiga är i första hand personer bosatta i Sverige, de som stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatta här.²³⁸ De är skattskyldiga enligt IL för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.²³⁹ Undantag förekommer i stort sett enbart för inkomster av anställning vid vistelse utomlands under vissa förutsättningar (se även avsnitt 6.2.1.1).²⁴⁰

Begränsat skattskyldiga är i första hand personer vilka inte är obeграnsat skattskyldiga,²⁴¹ dvs. i stort sett utomlands bosatta. Sådana personer är exempelvis normalt skattskyldiga enbart enligt SINK-lagen med endast 20 procent av skattepliktig inkomst, och, beträffande sjoinkomster (enligt 64 kap. 3 och 4 §§ IL), med 15 procent av skattepliktig inkomst.²⁴² De är vidare enligt IL skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet eller inkomst av kapital, i stort sett enbart för inkomster som härrör från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.²⁴³

Här kan också nämnas att den som bedöms som företagare i sitt hemland normalt sett ska anses ha samma status i Sverige, vilket får betydelse vid val av inkomstslag för det fall vederbörande etablerar en filial (fast driftställe) här och måste deklarerar den. Enligt två mål från EU-domstolen ska bedömningen från socialavgiftssynpunkt i ett EU-land av om en person enligt det landets lagstiftning anses som anställd eller självständig företagare godtas i ett annat EU-land där vederbörande arbetar.²⁴⁴ Med anledning av dessa båda EU-mål har Riksskatteverket (RSV) i en skrivelse 2000-04-06 relaterat till EG-fördragets (numera FEUF, se avsnitt 1.4) principer om fri rörlighet, och uttrycker att ”begreppet yrkesmässighet” ska ”bedömas enligt gemenskapsrättsliga principer”.²⁴⁵ RSV uttalar i skrivelsen att ”[d]et ankommer inte på SKM (skattemyndigheten, författarens anm.) att ifrågasätta ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig”.

4.2.2 Inkomstdeklaration 2

Beträffande ’andra juridiska personer än dödsbon’ gäller att en inkomstdeklaration ska lämnas av:

1. aktiebolag, ekonomiska föreningar och sådana stiftelser, andra liknande subjekt eller andra tillgångsmassor som enligt stiftelseförordnande eller motsvarande bestämmelse har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss släkts, vissa släkters eller bestämda fysiska personers ekonomiska intressen,

²³⁷ Se 30 kap. 3 § SFL.

²³⁸ Se 3 kap. 3 § första st. IL.

²³⁹ Se 3 kap. 8 § IL.

²⁴⁰ Se 3 kap. 9 § IL.

²⁴¹ Se 3 kap. 17 § IL.

²⁴² Se 3 kap. 18 § första st. 1 och 2 IL och 3, 4, 5, 6 och 7 §§ SINK-lagen.

²⁴³ Se 3 kap. 18 § IL.

²⁴⁴ Se EU-målen C-178/97 (Banks m.fl.) och C-202/97 (FTS).

²⁴⁵ Se RSV:s skrivelse 2000-04-06 (dnr 3997-00/100).

2. sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som avses i 7 kap. 3 § IL, om intäkterna under beskattningsåret har överstigit grundavdraget enligt 63 kap. 11 § IL (för år 2015, 15 000 kr),
3. andra juridiska personer än sådana som avses i 1 och 2, med undantag för dödsbon och svenska handelsbolag, om de skattepliktiga intäkterna under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 200 kr, och 4. andra juridiska personer än dödsbon för vilka underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas.²⁴⁶

Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer.²⁴⁷ De är skattskyldiga enligt IL för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.²⁴⁸ Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga.²⁴⁹

Med utländsk juridisk person avses i första hand en utländsk association, om den enligt lagstiftningen i den stat där den hör hemma har rättshandlingsförmåga (rättskapacitet) och därmed partshabilitet, och enskilda delägare inte fritt kan förfoga över dess förmögenhetsmassa.²⁵⁰

Även om nyss nämnda villkor inte är uppfyllda, ska bestämmelserna om utländska juridiska personer tillämpas på utländska associationer som bedriver verksamhet avseende skadeförsäkring genom sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige *eller* bedriver tjänstepensionsverksamhet i Sverige enligt den lagen.²⁵¹

Den begränsade skattskyldigheten för en utländsk juridisk person innebär att den är skattskyldig enligt IL i stort sett enbart för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.²⁵²

Här får också nämnas, med hänvisning till avsnitt 4.2.1, att den som bedöms som företagare i sitt hemland normalt sett ska anses ha samma status i Sverige. En i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska lämna *särskilda uppgifter* till SKV till ledning för delägarnas beskattning (se avsnitten 2.1, 2.4 och 4.1). Delägarbeskattning i Sverige får bedömas för sig. Även om en delägare inte är bosatt här kan vederbörande vara deklaraationspliktig på grund av att denne genom sitt företags filial här stadigvarande vistas i Sverige eller tidigare varit bosatt här och anses ha väsentlig anknytning hit genom företags filial (se avsnitt 4.2.1).

²⁴⁶ Se 30 kap. 4 § SFL.

²⁴⁷ Se 6 kap. 3 § IL.

²⁴⁸ Se 6 kap. 4 § IL.

²⁴⁹ Se 6 kap. 7 § IL.

²⁵⁰ Se 6 kap. 8 § första st. IL.

²⁵¹ Se 6 kap. 8 § andra st. IL.

²⁵² Se 6 kap. 11 § IL.

4.3 DEKLARATIONSSKYLDIGHETEN, VAD SOM BEAKTAS VID GRÄNSBELOPP

Vid bedömning av deklarationsskyldighet som enligt vad som anges i avsnitten 4.2.1 och 4.2.2. är beroende av att intäkterna har uppgått till visst gränsbelopp ska hänsyn inte tas till sådan intäkt som är skattefri eller som den fysiska personen inte är skattskyldig för enligt IL.²⁵³ Det gäller inte i fråga om:

1. inkomst som enligt skatteavtal helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige, och
2. inkomst som ingår i avgiftsunderlaget för egenavgifter.²⁵⁴

I 8 kap. IL anges inkomster som uttryckligen är skattefria, t.ex. förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning (8 kap. 2 § IL) och lotterivinster (8 kap. 3 § IL). Vid bedömningen om nämnda gränsbelopp för deklarationsskyldigheten uppnåtts, ska hänsyn inte heller tas till inkomster som faller utanför inkomstbeskattningen på grund av att de faller utanför samtliga av de tre befintliga inkomstslagen (tjänst, kapital och näringsverksamhet).²⁵⁵

Inkomst som enligt skatteavtal, s.k. dubbelbeskattningsavtal, helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige, får inte undantas vid bedömningen av deklarationsplikten.²⁵⁶ Det är i granskningen av deklarerade dylika belopp som beskattningsrätten för svensk del eller kreditering av erlagd utländsk skatt avgörs.

4.4 UNDERTECKNARE

Deklarationer, dvs. såväl skattedeklarationer som inkomstdeklarationer, samt särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och ägare av ersättningsbostad i utlandet (se avsnitt 2.4) ska vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna inkomstdeklarationen eller de särskilda uppgifterna.²⁵⁷ Den som är uppgiftsskyldig eller behörig ställföreträdare för denne ska underteckna.²⁵⁸

Om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig företrädare, anses uppgiften ha lämnats av den som företräds.²⁵⁹

Behöriga företrädare är:

²⁵³ Se 30 kap. 5 § första st. SFL.

²⁵⁴ Se 30 kap. 5 § andra st. SFL.

²⁵⁵ Se prop. 1989/90:110 (Reformerad inkomst- och företagsbeskattning) Del 1 s. 307f.

²⁵⁶ Se 30 kap. 5 § andra st. SFL.

²⁵⁷ Se 38 kap. 2 § SFL.

²⁵⁸ Se 38 kap. 3 § första st. SFL.

²⁵⁹ Se 4 kap. 1 § SFL.

- för en omyndig, förmyndare eller sådan god man som har förordnats enligt 11 kap. 1 § föräldrabalken (1949:381), FB, beträffande rättshandling som omfattas av förmyndarens ansvar eller den gode mannens förordnande;
- för en sådan person för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 § FB, den gode mannen eller förvaltaren om upprättande och avgivande av deklaration etc omfattas av förordnandet;
- för en avliden person och hans dödsbo, en sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar; samt
- för en annan juridisk person än ett dödsbo, en ställföreträdare (se avsnitt 7.1.2).

Ett ombud får underteckna deklARATIONER i följande fall:

1. Ett deklARATIONSOMBUD får underteckna uppgifter i en deklaration som lämnas elektroniskt.
2. Ett ombud för en utländsk beskattningsbar person får underteckna uppgifter i en mervärdesskattedeklaration.
3. En dödsbodelägare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklaration.²⁶⁰

Ett deklARATIONSOMBUD är en fysisk person som den deklARATIONSSKYLDIGE har utsett och som är godkänd av SKV som ombud för den deklARATIONSSKYLDIGE.²⁶¹

Se för övrigt avsnitt 8.4 angående att förseningsavgift kan tas ut om lämnad inkomstdeklaration lämnats av obehörig undertecknare.²⁶² Där behandlas även HFD:s uppfattning huruvida skattetillägg ska påföras när deklaration undertecknats av icke behörig ställföreträdare för bolag.

Presumptionsregeln

Om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats för en juridisk person, anses uppgiften ha lämnats av den juridiska personen, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen.²⁶³

²⁶⁰ Se 38 kap. 3 § andra st. SFL.

²⁶¹ Se 6 kap. 4 § SFL.

²⁶² Se 48 kap. 4 § SFL.

²⁶³ Se 4 kap. 2 § SFL.

5 NÄR UPPKOMMEN DEKLARATIONSSKYLDIGHET SKA FULLGÖRAS SAMT DEKLARATIONSANSTÅND

5.1 NÄR UPPKOMMEN SKYLDIGHET ATT LÄMNA DEKLARATION ELLER SÄRSKILDA UPPGIFTER SKA FULLGÖRAS

5.1.1 Inkomstdeklarationer

En inkomstdeklaration ska lämnas till SKV eller till ett mottagningsställe som har godkänts av SKV. Detsamma gäller särskilda uppgifter (se avsnitt 3.2).

Fysiska personer och dödsbon (se avsnitt 4.2.1) ska lämna *inkomstdeklaration* senast den 2 maj året efter utgången av beskattningsåret.²⁶⁴

'Andra juridiska personer än dödsbon' (se avsnitt 4.2.2) ska lämna *inkomstdeklaration* för ett beskattningsår enligt följande uppställning:²⁶⁵

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

Den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt får lämna deklaration en månad senare än enligt uppställningen ovan.²⁶⁶

5.1.2 Särskilda uppgifter

För dem som ska lämna *särskilda uppgifter* (se avsnitt 2.4) gäller följande angående när så ska ske:

- Särskilda uppgifter från stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska ha kommit in till SKV senast sista dagen för inkomstdeklaration enligt uppställningen ovan eller enligt vad som gäller för inkomstdeklaration som lämnas elektroniskt.²⁶⁷
- För utländska arrangörer som motsvarar ideella föreningar (och som har inkomster som hade varit undantagna från skatteplikt enligt IL om arrangören hade varit sådan förening) ska särskilda uppgifter ha kommit in till SKV senast den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum.²⁶⁸

²⁶⁴ Se 32 kap. 1 § SFL.

²⁶⁵ Se 32 kap. 2 § första st. SFL.

²⁶⁶ Se 32 kap. 2 § andra st. SFL.

²⁶⁷ Se 33 kap. 10 § SFL.

²⁶⁸ Se 33 kap. 11 § SFL.

- Från den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som äger en ersättningsbostad i utlandet med ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. IL ska särskilda uppgifter ha kommit in till SKV senast den 2 maj året efter beskattningsåret.²⁶⁹
- Från redare ska särskilda uppgifter ha kommit in till SKV senast den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser.²⁷⁰
- Från den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt enligt bestämmelser i skatteavtal eller enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och därefter har fått nedsättning av den utländska skatten ska särskilda uppgifter ha kommit in till SKV senast tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det.²⁷¹

Om det för en redare inträffar någon ändring av de förhållanden som avses för dessa enligt ovan, ska redaren inom två veckor från den dag förhållandena ändrades underrätta SKV om detta.²⁷²

5.1.3 Skattedeclarationer och särskilda skattedeclarationer

5.1.3.1 Skattedeclarationer

Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeclaration

Den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som exklusive UIF och import beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr för beskattningsåret ska som huvudregel lämna skattedeclaration enligt följande uppställning:²⁷³

<i>Arbetsgivardeklaration för redovisningsperioden</i>	<i>Punktskatte-deklaration för redovisningsperioden</i>	<i>Mervärdesskatte-deklaration för redovisningsperioden</i>	<i>ska ha kommit in till SKV senast den</i>
januari	december	oktober–december	12 februari
februari	januari		12 mars
mars	februari		12 april
april	mars	januari–mars	12 maj
maj	april		12 juni
juni	maj		12 juli
juli	juni	april–juni	17 augusti
augusti	juli		12 september
september	augusti		12 oktober
oktober	september	juli–september	12 november
november	oktober		12 december
december	november		17 januari

Om SKV har beslutat att redovisningsperioden för moms ska vara en kalendermånad, ska mervärdesskattedeclaration lämnas enligt vad som anges i uppställningen närmast här ovan för punktskattedeclaration.²⁷⁴

Om den deklarationsskyldige begär det, ska SKV besluta att mervärdesskattedeclaration som enligt

²⁶⁹ Se 33 kap. 11 § SFL.

²⁷⁰ Se 33 kap. 11 § SFL.

²⁷¹ Se 33 kap. 11 § SFL.

²⁷² Se 33 kap. 12 § SFL.

²⁷³ Se 26 kap. 26 § SFL.

²⁷⁴ Se 26 kap. 27 § SFL.

närmast föregående st. ska lämnas enligt uppställningen för punktskattedeklaration i stället ska lämnas enligt uppställningen närmast här nedan. Beslutet ska, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder.²⁷⁵

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeklaration i rätt tid på grund av att redovisningsperioden har ändrats från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad, eller från ett kalenderkvartal till en kalendermånad, ska lämna mervärdesskattedeklaration senast vid den deklarationstidpunkt som kommer närmast efter den dag då den deklarationskyldige underlättade SKV om ändringen (inom två veckor efter att den inträffade) eller SKV beslutade om ändringen.²⁷⁶

Om mervärdesskattedeklarationen ska lämnas för mer än en ny redovisningsperiod, får perioderna slås samman till en period och redovisas i en skattedeklaration.²⁷⁷

Större företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration

Den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som exklusive UIF och import beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kr för beskattningsåret ska, om inte SKV har beslutat något annat (enligt vad som anges i st. närmast efter uppställningen nedan), lämna skattedeklaration enligt följande uppställning:²⁷⁸

*Arbetsgivardeklaration,
mervärdesskattedeklaration
och punktskattedeklaration
för redovisningsperioden*

*ska ha kommit in till SKV
senast den*

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

Tidigare deklarationstidpunkt för arbetsgivardeklaration

Om den som avses i uppställningen närmast här ovan inte har skött betalningarna av skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter, får SKV besluta att han eller hon ska lämna arbetsgivardeklaration senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i januari senast den 17.²⁷⁹

Enbart arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration

Den som inte ska lämna mervärdesskattedeklaration, ska lämna arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration enligt följande uppställning.²⁸⁰

²⁷⁵ Se 26 kap. 28 § SFL.

²⁷⁶ Se 26 kap. 29 § första st. SFL.

²⁷⁷ Se 26 kap. 29 § andra st. SFL.

²⁷⁸ Se 26 kap. 30 § SFL.

²⁷⁹ Se 26 kap. 31 § SFL.

²⁸⁰ Se 26 kap. 32 § SFL.

*Arbetsgivardeklaration,
förenklad arbetsgivardeklaration och
punktskattedeklaration för redovisningsperioden*

*ska ha kommit in till SKV
senast den*

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

Särskild deklARATIONSTIDPUNKT

Den som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad ska, om inte annat följer av 26 kap. 33 a eller 33 b § SFL (se nedan), redovisa skatten i en skattedeklaration som ska ha kommit in till SKV senast den 26 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för december då deklARATIONEN i stället ska ha kommit in senast den 27.²⁸¹

Det närmast föregående st. gäller inte den som enligt 11, 12 eller 13 § har kalenderkvartal som redovisningsperiod för mervärdesskatt.²⁸² Det gäller inte heller sådan ny redovisningsperiod för mervärdesskattedeklaration som enligt 26 kap. 29 § andra st. SFL består i sammanslagna perioder (se ovan).²⁸³

26 kap. 33 a §: Fysiska personer och dödsbon som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna mervärdesskattedeklaration senast den 12 maj året efter utgången av beskattningsåret.²⁸⁴

Det närmast föregående st. gäller inte den som under redovisningsperioden har genomfört:

1. omsättningar, förvärv eller överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder, eller
2. omsättningar eller förvärv av tjänster som förvärvaren är skattskyldig för i Sverige eller ett annat EU-land i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i EU:s mervärdesskattedirektiv.²⁸⁵

26 kap. 33 b §: Juridiska personer, med undantag för dödsbon och handelsbolag, som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna mervärdesskattedeklaration enligt följande uppställning.²⁸⁶

²⁸¹ Se 26 kap. 33 § första st. SFL.

²⁸² Se 26 kap. 33 § andra st. SFL.

²⁸³ Se 26 kap. 33 § tredje st. SFL.

²⁸⁴ Se 26 kap. 33 a § första st. SFL.

²⁸⁵ Se 26 kap. 33 a § andra st. SFL.

²⁸⁶ Se 26 kap. 33 b § första st. SFL.

*Om beskattningsåret
går ut den*

*ska deklarationen ha kommit in
senast den*

31 december
30 april
30 juni
31 augusti

12 juli
12 november
27 december
12 mars

Den som lämnar mervärdesskattedeklarationen elektroniskt får lämna den i månaden efter den månad som följer av uppställningen närmast här ovan. I januari och augusti ska deklarationen i så fall ha kommit in senast den 17, i april och december den 12.²⁸⁷

Uppställningen närmast här ovan och närmast föregående st. gäller inte den som under redovisningsperioden genomfört sådana omsättningar, förvärv eller överföringar som avses i 26 kap. 33 a § andra st. SFL (se ovan).²⁸⁸

26 kap. 33 c §: SKV ska besluta att mervärdesskattedeklaration ska ha kommit in senast vid den tidpunkt som anges i 33 § i stället för vid den tidpunkt som anges i 26 kap. 33 a eller 33 b § SFL, om:

1. den deklarationsskyldige begär det, eller
2. det finns särskilda skäl.²⁸⁹

Ett beslut enligt närmast föregående st. ska gälla minst två på varandra följande redovisningsperioder, om inte särskilda skäl talar emot det.²⁹⁰

26 kap. 33 d §: Om deklarationstidpunkten för mervärdesskatt för den som har beskattningsår som redovisningsperiod ändras från eller till vad som gäller enligt 26 kap. 33 a eller 33 b §, ska den nya deklarationstidpunkten gälla från ingången av beskattningsåret före det beskattningsår då:

1. den deklarationsskyldige underrättade SKV om ändringen, eller
2. SKV beslutade om ändringen.²⁹¹

SKV får dock besluta att den nya deklarationstidpunkten ska gälla från en senare tidpunkt.²⁹²

26 kap. 33 e §: Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeklaration i rätt tid på grund av ett beslut enligt 26 kap. 33 c § SFL ska lämna deklarationen senast den 12 i månaden efter beslutet, i januari eller augusti senast den 17.²⁹³

Kommuner och landsting

Kommuner och landsting ska lämna arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration enligt uppställningen i 26 kap. 26 § SFL (dvs. för Mindre företag som ska lämna mervärdesskattedeklaration). Mervärdesskattedeklaration ska lämnas enligt uppställningen för punktskattedeklaration i den paragrafen. De skattedekclarationer som ska lämnas i januari och augusti ska dock ha kommit in till SKV senast den 12 i månaden.²⁹⁴

²⁸⁷ Se 26 kap. 33 b § andra st. SFL.

²⁸⁸ Se 26 kap. 33 b § tredje st. SFL.

²⁸⁹ Se 26 kap. 33 c § första st. SFL.

²⁹⁰ Se 26 kap. 33 c § andra st. SFL.

²⁹¹ Se 26 kap. 33 d § första st. SFL.

²⁹² Se 26 kap. 33 d § andra st. SFL.

²⁹³ Se 26 kap. 33 e § SFL.

²⁹⁴ Se 26 kap. 34 § SFL.

5.1.3.2 Särskilda skattedeclarationer

Särskilda skattedeclarationer ska, om inte annat följer av 26 kap. 36 eller 37 § SFL, lämnas enligt följande uppställning:²⁹⁵

<i>Deklaration som avses i</i>	<i>ska ha kommit in till SKV senast</i>
26 kap. 7 § första st. SFL	den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång
26 kap. 7 § andra st. SFL	35 dagar efter förvärvet
26 kap. 8 § 1 SFL	fem dagar efter den händelse som medför skattskyldighet
26 kap. 8 § 2 SFL	vid den händelse som medför skattskyldighet
26 kap. 8 § 3 SFL	25 dagar efter den händelse som medför skattskyldighet
26 kap. 9 § SFL	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

26 kap. 36 §: Deklaration som avses i 26 kap. 8 § 1 SFL och som ska lämnas av den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § andra st. lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha kommit in till SKV senast en månad efter dagen för tillsynsmyndighetens beslut.²⁹⁶

26 kap. 37 §: Deklaration som avses i 26 kap. 8 § 1 SFL ska ha kommit in till SKV senast vid den händelse som medför skattskyldighet, om den som ska lämna deklARATIONEN är skattskyldig enligt:

1. 9 § första st. 5 lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 8 § första st. 5 lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi och som inte har ställt säkerhet för skattens betalning,
2. 9 § första st. 8 eller 16 c § lagen om tobaksskatt,
3. 8 § första st. 8 eller 15 c § lagen om alkoholskatt, eller
4. 4 kap. 1 § 9 eller 4 kap. 10 § lagen om skatt på energi.²⁹⁷

5.2 SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM REDOVISNING

Utländsk avgiftsskyldig

Om det finns särskilda skäl, får SKV besluta att den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter och är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe i Sverige redovisar avgifterna på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som anges i 26 kap. SFL.²⁹⁸

Viss verksamhet ska redovisas för sig

Om det finns särskilda skäl, får SKV besluta att en viss verksamhet ska redovisas för sig.²⁹⁹

²⁹⁵ Se 26 kap. 35 § SFL.

²⁹⁶ Se 26 kap. 36 § SFL.

²⁹⁷ Se 26 kap. 37 § SFL.

²⁹⁸ Se 26 kap. 38 § SFL.

²⁹⁹ Se 26 kap. 39 § SFL.

5.3 ÖVRIGT

För övrigt får SKV förelägga den som inte är skyldig att lämna deklARATION att göra det.³⁰⁰

Dessutom gäller att den uppgiftsskyldige inte ska 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.³⁰¹

5.4 ANSTÅND MED ATT LÄMNA DEKLARATION ELLER SÄRSKILDA UPPGIFTER

Anstånd kan beviljas efter ansökan från den som ska lämna deklARATION eller särskilda uppgifter.³⁰² Anstånd kan även beviljas efter ansökan från den som i näringsverksamhet lämnar deklARATIONSHJÄLP.³⁰³

5.4.1 InkomstdeklARATION och särskilda uppgifter

5.4.1.1 Fysiska personer och dödsbon

Om det finns särskilda skäl, ska SKV bevilja en fysisk person eller ett dödsbo anstånd med att lämna:

1. inkomstdeklARATION, och
2. särskilda uppgifter enligt 33 kap. 7 § SFL.³⁰⁴

Anstånd längre än till och med den 31 maj får beviljas bara om det finns synnerliga skäl.³⁰⁵

Anstånd med att lämna inkomstdeklARATION ska beviljas för fysiska personer och dödsbon som anlitar deklARATIONSHJÄLP om hjälpen lämnas i en näringsverksamhet. Om den som ska lämna deklARATIONSHJÄLPEN har misskött tidigare anstånd, får anstånd vägras.³⁰⁶

Anstånd får beviljas längst till och med den 15 juni.³⁰⁷

³⁰⁰ Se 37 kap. 4 § SFL.

³⁰¹ Se 48 kap. 2 § SFL.

³⁰² Se 36 kap. 1 § första st. SFL.

³⁰³ Se 36 kap. 1 § andra st. SFL.

³⁰⁴ Se 36 kap. 2 § första st. SFL.

³⁰⁵ Se 36 kap. 2 § andra st. SFL.

³⁰⁶ Se 36 kap. 3 § första st. SFL.

³⁰⁷ Se 36 kap. 3 § andra st. SFL.

5.4.1.2 Juridiska personer

Om det finns synnerliga skäl, ska SKV bevilja en annan juridisk person än ett dödsbo anstånd med att lämna:

1. inkomstdeklaration, och
2. särskilda uppgifter enligt 33 kap. 3 eller 6 § SFL.³⁰⁸

5.4.2 Skattedeklaration

Om det finns särskilda skäl, ska SKV bevilja en deklarationsskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration om inte annat följer enligt något av de båda närmast följande st.³⁰⁹

För den som ska lämna mervärdesskattedeklaration enligt 26 kap. 33 a § SFL (se avsnitt 5.1.3.1) får anstånd längre än till och med den 12 juni beviljas bara om det finns synnerliga skäl.³¹⁰

För den som ska lämna mervärdesskattedeklaration enligt 26 kap. 33 b § SFL (se avsnitt 5.1.3.1) får anstånd beviljas bara om det finns synnerliga skäl.³¹¹

Om förhållandena har ändrats så att det inte längre finns förutsättningar för anståndet, ska anståndet återkallas.³¹²

Anstånd med att lämna mervärdesskattedeklaration ska beviljas för fysiska personer och dödsbon som ska lämna mervärdesskattedeklaration i enlighet med 26 kap. 33 a § SFL (se avsnitt 5.1.3.1) och som anlitar deklarationshjälp, om hjälpen lämnas i en näringsverksamhet.³¹³ Om den som ska lämna deklarationshjälp har misskött tidigare anstånd, får anstånd vägras.³¹⁴ Anstånd får beviljas längst till och med den 26 juni.³¹⁵

5.4.3 Tidsplan med anledning av anstånd

Om anstånd med att lämna inkomstdeklarationer eller mervärdesskattedeklarationer har beviljats enligt 36 kap. 3 eller 6 § SFL, ska deklarationerna lämnas enligt en tidsplan som beslutas av SKV.³¹⁶

³⁰⁸ Se 36 kap. 4 § SFL.

³⁰⁹ Se 36 kap. 5 § första st. SFL.

³¹⁰ Se 36 kap. 5 § andra st. SFL.

³¹¹ Se 36 kap. 5 § tredje st. SFL.

³¹² Se 36 kap. 5 § fjärde st. SFL.

³¹³ Se 36 kap. 6 § första st. SFL.

³¹⁴ Se 36 kap. 6 § andra st. SFL.

³¹⁵ Se 36 kap. 6 § tredje st. SFL.

³¹⁶ Se 6 kap. 18 § SFF.

6 BESKATTNINGEN SAMT INDRIVNING ELLER ANSTÅND

6.1 INLEDNING

I detta kapitel beskrivs beskattningsförfarandet, varvid SKV:s utredning av skatteärenden också berörs. Den tid som SKV har på sig för att ompröva deklARATIONER och särskilda uppgifter berörs kort.

Frågor om omprövning och överklagande behandlas i kapitel 7. Sanktioner m.m. i samband med skatteärenden behandlas i kapitel 8. I kapitel 9 behandlas särskilt det ansvar som enligt 59 kap. SFL kan ifrågakomma för bl.a. en företrädare för en juridisk person beträffande den juridiska personens skatter och avgifter. I kapitel 10 berörs bl.a. vissa frågor om skatte- och straffrättsliga regler i förhållande till europarätten.

I förevarande kapitel berörs för övrigt frågor om indrivning av skatte- eller avgiftsskulder eller om anstånd med betalning av sådana skulder kan ifrågakomma.

6.2 BESKATTNING OCH UTREDNING

6.2.1 Skatteförfarandet

6.2.1.1 Översiktligt om skatteförfarandet och beslut samt omprövning

Beskattningsförfarandet för dem som lämnar inkomstdeklARATIONER eller särskilda uppgifter innebär att deklARANTEN lämnar deklARATION eller uppgifter till SKV inom stipulerad tid (se avsnitten 5.1.1 och 5.1.2). Sedan utreds deklARATIONEN eller uppgifterna av tjänsteman hos SKV, för att beslut om slutlig skatt ska fattas av SKV. Besked om slutlig skatt ska skickas ut av SKV till deklARANTEN senast den 15 december efter beskattningsårets utgång (se avsnitt 1.1).

Ett besked om slutlig skatt ska normalt innehålla följande uppgifter:

1. fastställd och beskattningsbar förvärvsinkomst,
2. inkomst av kapital,
3. storleken på de skatter och avgifter som anges i 56 kap. 6 § SFL,
4. summan av gjorda skattereduktioner enligt 56 kap. 7 § SFL, samt
5. pensionsgrundande inkomst.³¹⁷

Till den slutliga skatten ska bl.a. läggas skattetillegg 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.³¹⁸

³¹⁷ Se 13 kap. 6 § första st. SFF.

³¹⁸ Se 56 kap. 9 § tredje st. 4 och 5 SFL.

I beskedet om slutlig skatt för fysiska personer och dödsbon ska även skattesatserna för kommunal inkomstskatt anges.³¹⁹ Andra juridiska personer än dödsbon betalar enbart statlig inkomstskatt (se avsnitt 2.2).

Efter det att beslutet om slutlig skatt har fattats ska SKV beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning).³²⁰ Därvid ska från den slutliga skatten avdrag göras för den under beskattningsåret betalda preliminära skatten, dvs. för bl.a. debiterad F-skatt, särskild A-skatt och avdragen A-skatt (se avsnitt 3.1).³²¹

Om en skattskyldig gör sannolikt att det efter ett beslut om slutlig skatt har fattats kommer att finnas förutsättningar för att tillämpa bestämmelserna om undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands i 3 kap. 9-13 §§ IL, ska SKV inte ta upp inkomsten till beskattning.³²²

SKV får avstå från att besluta om avvikelser från en inkomstdeklaration om avvikelserna bara avser ett mindre belopp.³²³

På ett skattekonto ska SKV registrera skatter som ska betalas eller tillgodoräknas, belopp som ska dras ifrån eller läggas till slutlig skatt samt inbetalningar och utbetalningar. Skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. SFL ska dock inte registreras. Ersättningar ska inte heller registreras.³²⁴ SKV ska stämma av skattekontot för den skattskyldige varje månad om något annat än ränta har registrerats.³²⁵

Beträffande skattedeclarationer gäller att om en skattedeclaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten och avgifterna ha fattats med automatik i enlighet med deklARATIONEN. Om en skattedeclaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt eller om skatten eller avgifterna inte har redovisats i deklARATIONEN, ska varje oredovisad skatt eller avgift anses med automatik ha beslutats till noll kronor (se avsnitt 1.1).

Om den som är skyldig att lämna deklARATIONEN inte har gjort det, ska SKV bestämma skatten eller underlaget för skatten till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (*skönsbeskattning*). Detsamma gäller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN.³²⁶ Det sagda gäller även avgift.³²⁷

SKV har normalt sett till och med två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut (tvåårsfristen) – dvs. till och med året efter året då *beslut om slutlig skatt* fattas – på sig att besluta om en avvikelse från en persons deklARATION eller särskilda uppgifter till dennes nackdel.³²⁸ Därefter har SKV normalt till och med

³¹⁹ Se 13 kap. 6 § andra st. SFF.

³²⁰ Se 56 kap. 9 § första st. SFL.

³²¹ Se 56 kap. 9 § andra st. SFL.

³²² Se 56 kap. 4 § SFL.

³²³ Se 56 kap. 5 § SFL.

³²⁴ Se 61 kap. 1 § SFL.

³²⁵ Se 61 kap. 7 § SFL.

³²⁶ Se 57 kap. 1 § första st. SFL.

³²⁷ Se 57 kap. 1 § andra st. SFL.

³²⁸ Se 66 kap. 21 § SFL.

sjätte året från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut på sig att besluta om sådan avvikelse genom efterbeskattning.³²⁹

- SKV ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda,³³⁰ vilket är förenligt med den utredningsprincip som också gäller för förvaltningsdomstolarna enligt 8 § FPL. Den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan ett ärende avgörs till dennes nackdel, om det inte är uppenbart obehövt. Om beslutet är till deklarentens nackdel ska denne underrättas om hur vederbörande kan begära omprövning av eller överklaga beslutet.³³¹ Den skattskyldige har emellertid, beträffande uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv, rätt att få ta del av dem och att få tillfälle att yttra sig över dem, varvid bestämmelserna i 17 § FL gäller,³³² vilket innebär att ett beslut av SKV om avvikelse från deklARATIONEN baserat på sådana uppgifter måste föregås av ett s.k. övervägande till deklarenten, som därmed har meddelats och har möjlighet att bemöta uppgifterna innan beslut fattas i frågan. SKV lämnar underrättelse om sina beslut till den skattskyldige i vanligt brev eller, om det är av betydelse att få bevis för att ett föreläggande eller annan handling kommer den skattskyldige till handa, genom delgivning.³³³
- Undantag från den beskrivna kommunikationsplikten för SKV gäller enbart om det kan antas att den som ett ärende om slutlig skatt gäller inte är deklARATIONSSKYLDIG. Därvid får SKV fatta beslut om skatt på grundval av kontrolluppgift om intäkter i inkomstslaget utan att den deklARATIONSSKYLDIGE har underrättats om och fått tillfälle att yttra sig över kontrolluppgiften.³³⁴
- SKV ska, i likhet med andra förvaltningsmyndigheter, i beslut ange de skäl som har bestämt utgången av en omprövning av en deklARATION eller särskilda uppgifter, eftersom beskattningsärendet avser myndighetsutövning mot enskild, dvs. mot den skattskyldige. Skälen får utelämnas helt eller delvis endast i vissa angivna fall, där det som är av intresse här handlar om att om beslutet inte går den skattskyldige emot eller om att det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att upplysa om skälen.³³⁵ Har skälen för beslutet sålunda utelämnats, bör SKV på begäran av den skattskyldige om möjligt upplysa vederbörande om dem i efterhand.³³⁶

³²⁹ Se 66 kap. 27 § SFL.

³³⁰ Se 40 kap. 1 § SFL.

³³¹ Se 40 kap. 2 § SFL och 21 § första st. och andra st. första men. FL.

³³² Se 40 kap. 3 § första st. SFL.

³³³ Se 13 kap. 8 § SFF. En underrättelse om beslut om slutlig skatt med avvikelse från inkomstdeklARATIONEN till den skattskyldiges fördel (lägre beskattning) får – om inte särskilda skäl talar emot det – lämnas på beskedet om slutlig skatt till den skattskyldige.

³³⁴ Se 40 kap. 4 § SFL.

³³⁵ Se 20 § första st. 1 FL.

³³⁶ Se 20 § andra st. FL.

Om deklaranter begär omprövning av beslut om slutlig skatt (inkomstdeklaration) eller av någon sorts skattedeklaration, och tvist uppstår med SKV, ska en särskilt kvalificerad beslutsfattare (som inte tidigare har prövat ärendet) avgöra omprövningsärendet (om inte prövningen är enkel). Om ett automatiskt beslut har fattats hos SKV och den deklaraskyldige därefter lämnar en rättad skattedeklaration, behöver den därav föranledda omprövningen inte göras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare hos SKV, utan en annan tjänsteman hos SKV kan göra omprövningen (se avsnitt 1.1).

6.2.1.2 Kostnader för ombudsarvoden och deklaras-hjäl

Kostnader i skattemål anses inte avdragsgilla enligt gällande rätt. Avdrag medges således inte för ombudsarvoden i skattemål. Kostnader för deklaras-hjäl anses inte heller avdragsgilla. Dyliga kostnader anses åligga alla och envar i samband med beskattningen. Det innebär exempelvis för en företagare som deklarerar, att kostnaden för deklaras-hjäl inte anses som en avdragsgill kostnad för driften av rörelsen.³³⁷ Däremot anses kostnader för ombudsarvode i en mervärdesskatteprocess avdragsgilla, då moms är en skatt som kan påverka resultatet före inkomstskatt och därmed kan sägas vara en kostnad för driften av företaget.³³⁸

6.2.1.3 Allmänt om preliminär inkomstdeklaration och preliminär skatt

I avsnitt 3.1 har bl.a. följande berörts beträffande preliminär inkomstdeklaration och preliminär skatt:

- Syftet med preliminär inkomstdeklaration är att sådan ska lämnas till ledning för bestämmande av preliminär skatt (se även avsnitt 1.1).³³⁹
- Den preliminära skatten ska betalas enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt) eller genom skatteavdrag (A-skatt).³⁴⁰ F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt.³⁴¹ Särskild A-skatt ska betalas av den skattskyldige om SKV har beslutat det. SKV får besluta om särskild A-skatt för den som inte är godkänd för F-skatt, om det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten än om bara skatteavdrag görs.³⁴² Skatteavdrag ska göras av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning enligt 10 kap. SFL.³⁴³ Av 10 kap. SFL framgår att skatteavdrag i vissa fall ska göras även för den som är godkänd för F-skatt,³⁴⁴ t.ex. om det är fråga om utbetalning av

³³⁷ Se prop. 1996/97:154 (Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.) s. 48.

³³⁸ Se prop. 1996/97:154 s. 48.

³³⁹ Se 28 kap. 1 § SFL.

³⁴⁰ Se 8 kap. 2 § SFL.

³⁴¹ Se 8 kap. 3 § första st. SFL.

³⁴² Se 8 kap. 5 § SFL.

³⁴³ Se 8 kap. 4 § SFL.

³⁴⁴ Se 8 kap. 3 § andra st. SFL.

ersättning för arbete och ett uppenbart anställningsförhållande föreligger, och utbetalaren inte anmäler det skriftligen till SKV.³⁴⁵

- Den som ansöker om godkännande för F-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration till SKV.³⁴⁶
- Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år.³⁴⁷ Om den slutliga skatten för beskattningsåret beräknas överstiga särskild debiterad skatt (F-skatt eller särskild A-skatt) och skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om räkenskapsåret har lagts om enligt 3 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), BFL, ska en preliminär inkomstdeklaration ha kommit in till SKV senast en månad före beskattningsåret ingång.³⁴⁸ Om det kan antas under beskattningsåret att en sådan skillnad uppstår eller om räkenskapsåret läggs om enligt 3 kap. 6 § SFL under beskattningsåret, ska den skattskyldige också lämna en preliminär inkomstdeklaration till SKV, vilket då ska ske inom 14 dagar från det att deklareringskyldigheten uppkom, men inte om mindre än en månad av beskattningsåret återstår.³⁴⁹
- SKV ska normalt senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret besluta om debitering av F-skatt och särskild A-skatt (*beslut om debitering av preliminär skatt*) för den som ska betala sådan skatt.³⁵⁰
- F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av lämnad preliminär inkomstdeklaration,³⁵¹ eller enligt schablon om sådan inte lämnats,³⁵² varvid den preliminära skatten i stället beräknas till 110 eller 105 procent av den slutliga skatten för närmast föregående beskattningsår.³⁵³
- För en fysisk person som inte är godkänd för F-skatt eller är godkänd för F-skatt med villkoret att godkännandet bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet ska SKV senast den 18 januari under beskattningsåret besluta om tillämplig skattetablell för skatteavdrag från inkomst eller särskild beräkningsgrund (*beslut om preliminär A-skatt*).³⁵⁴

³⁴⁵ Se 10 kap. 14 § SFL.

³⁴⁶ Se 28 kap. 2 § SFL.

³⁴⁷ Se 8 kap. 1 § SFL.

³⁴⁸ Se 28 kap. 3 § SFL.

³⁴⁹ Se 28 kap. 4 § SFL.

³⁵⁰ Se 55 kap. 2 § första st. SFL.

³⁵¹ Se 55 kap. 4 § första st. 1 SFL.

³⁵² Se 55 kap. 4 § första st. 2 SFL.

³⁵³ Se 55 kap. 3 § första st. SFL.

³⁵⁴ Se 55 kap. 6 § första st. SFL.

- Numera utfärdas inte s.k. F-skattebevis, utan såväl utbetalare som betalningsmottagare i ett uppdragsförhållande kan få ett registerutdrag från SKV om godkännande för F-skatt avseende betalningsmottagaren (se avsnitt 1.1).³⁵⁵ F-skattsedeln har således ersatts med ett godkännande för F-skatt. Rättsverkningarna knyts till godkännandet som sådant och återopandets av detta. Godkännandet är inte tidsbegränsat utan gäller tills vidare.³⁵⁶

6.2.1.4 Förutsättningarna för godkännande för F-skatt

F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt (se avsnitt 6.2.1.3). F:et i F-skatt står för Företagare (se avsnitt 3.1), och förutsättningarna för godkännande för F-skatt är följande:

- SKV ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt.³⁵⁷
- Det gäller dock inte om:
 1. det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas,
 2. ansökan bara grundar sig på en delägares intäkter från ett svenskt handelsbolag, eller
 3. den sökande eller någon som ska prövas enligt 9 kap. 2 § SFL
 - a) inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 9 kap. 3 § SFL eller på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt,
 - b) inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig,
 - c) inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § SFL, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning,
 - d) har näringsförbud, eller
 - e) är försatt i konkurs.³⁵⁸
- Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt fattas trots vad som föreskrivs i pkt 3 närmast här ovan.³⁵⁹

9 kap. 2 §: Prövningen enligt pkt 3 närmast här ovan ska:

³⁵⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 326.

³⁵⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 324.

³⁵⁷ Se 9 kap. 1 § första st. SFL.

³⁵⁸ Se 9 kap. 1 § andra st. SFL.

³⁵⁹ Se 9 kap. 1 § tredje st. SFL.

1. om den sökande är ett fåmansföretag även avse företagsledare i företaget och andra fåmansföretag som han eller hon är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i, och
2. om den sökande är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i fåmansföretag även avse företaget.³⁶⁰

Prövningen av fåmansföretaget ska bara avse missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren.³⁶¹

Det som sägs i de båda närmast föregående st. om fåmansföretag gäller även fåmanshandelsbolag.³⁶²

6.2.1.5 F-skatt med villkor

9 kap. 3 §: SKV får besluta att ett godkännande för F-skatt för en fysisk person ska förenas med villkoret att det bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet.³⁶³

SKV får besluta att ett godkännande för F-skatt som inte har förenats med ett villkor enligt närmast föregående st. ska bytas ut mot ett godkännande med ett sådant villkor.³⁶⁴

6.2.1.6 Återkallelse av godkännande för F-skatt

SKV ska återkalla ett godkännande för F-skatt om:

1. innehavaren begär det, eller
2. förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda enligt 9 kap. 1 § andra st.³⁶⁵

Om det finns särskilda skäl, får SKV avstå från sådan återkallelse av godkännande för F-skatt.³⁶⁶

6.2.1.7 Skatteavdrag för preliminär skatt

Skatteavdrag ska göras av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning, enligt i huvudsak följande:

³⁶⁰ Se 9 kap. 2 § första st. SFL.

³⁶¹ Se 9 kap. 2 § andra st. SFL.

³⁶² Se 9 kap. 2 § tredje st. SFL.

³⁶³ Se 9 kap. 3 § första st. SFL.

³⁶⁴ Se 9 kap. 3 § andra st. SFL.

³⁶⁵ Se 9 kap. 4 § första st. SFL.

³⁶⁶ Se 9 kap. 4 § andra st. SFL.

- Den (arbetsgivare och banker etc.) som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt IL ska göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10 kap. SFL.³⁶⁷
- Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker.³⁶⁸

Skatteavdrag ska, enligt huvudregeln beträffande ersättning för arbete, göras från kontant ersättning för arbete.³⁶⁹ I SFL räknas som ersättning för arbete även:

1. pension,
2. livränta som inte är ersättning för avyttrade tillgångar,
3. ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring som har tecknats i samband med tjänsten om ersättningen inte utgör livränta,
4. engångsbelopp på grund av personskada,
5. sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § IL,
6. ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet,
7. undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt inkomstskattelagen ska dra av i inkomstslaget näringsverksamhet,
8. behållning på pensionssparkonto som ska avskattas enligt 58 kap. 33 § IL på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla eller att behållningen har tagits i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord,
9. ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, till den del ersättningen överstiger
 - a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ IL, eller
 - b) den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi,
10. andra ersättningar för kostnader i tjänsten än de som avses i 9, till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen, och
11. annan kontant ersättning som betalas ut med anledning av tjänsten.³⁷⁰

³⁶⁷ Se 10 kap. 2 § första st. SFL.

³⁶⁸ Se 10 kap. 2 § andra st. SFL.

³⁶⁹ Se 10 kap. 3 § första st. SFL.

³⁷⁰ Se 10 kap. 3 § andra st. SFL.

I 10 kap. 4-13 §§ SFL anges undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete, t.ex. om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor (se avsnitt 6.2.2.2), gäller det bara om godkännandet åberopas skriftligen.³⁷¹ Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt (som lämnas i en handling som upprättats i samband med uppdraget) är oriktig, får den inte godtas.³⁷² Om det är uppenbart att den som utför arbetet är att anse som anställd hos utbetalaren (uppenbart anställningsförhållande, måste utbetalaren anmäla detta skriftligen till SKV för att inte bli ansvarig för skatter och avgifter, trots att den som mottar betalningen är godkänd för F-skatt (se avsnitt 6.2.1.4).³⁷³

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person ska göras i enlighet med beslut om preliminär A-skatt,³⁷⁴ vilket innebär att en allmän skattetabell tillämpas om ersättningen är mottagarens huvudinkomst.³⁷⁵ Om ersättningen inte är regelbunden, ska skatteavdrag göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp enligt 12 kap. 6 § SFL.³⁷⁶ Om ersättning för arbete betalas ut till en juridisk person ska skatteavdrag göras med 30 procent av underlaget om inte annat följer av ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 § SFL (se avsnitt 6.2.1.8).³⁷⁷

Den som betalar ut ersättning för arbete ska vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp.³⁷⁸

Skatteavdrag ska, enligt huvudregeln beträffande ränta m.m., göras från sådan ränta och utdelning som lämnas i pengar och för vilken kontrolluppgift ska lämnas enligt 17 eller 19 kap. SFL samt från sådan annan avkastning för vilken kontrolluppgift ska lämnas enligt 17 kap. 1 § andra st. eller 19 kap. 1 § andra st. SFL om avkastningen betalas ut tillsammans med sådan ränta eller utdelning eller som nyss sagts (se avsnitt 2.5).³⁷⁹ I 10 kap. 16-18 §§ SFL anges undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning.

Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning som avses i 10 kap. 15 § SFL ska göras med 30 procent om inte annat följer av 11 kap. 26 § eller ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 § SFL (se avsnitt 6.2.1.8).

³⁷¹ Se 10 kap. 11 § SFL.

³⁷² Se 10 kap. 12 § SFL.

³⁷³ Se 10 kap. 14 § SFL.

³⁷⁴ Se 11 kap. 16 § första st. SFL.

³⁷⁵ Se 11 kap. 17 § första men. SFL.

³⁷⁶ Se 11 kap. 17 § andra men. SFL.

³⁷⁷ Se 11 kap. 24 § SFL.

³⁷⁸ Se 10 kap. 19 § första st. SFL.

³⁷⁹ Se 10 kap. 15 § SFL.

Återbetalning av skatteavdrag

Om den för vars räkning skatteavdrag har gjorts kan visa att ett avdrag har gjorts med för högt belopp och beloppet ännu inte har betalats in till SKV, ska den som har gjort skatteavdraget skyndsamt betala tillbaka skillnaden mot kvitto. Återbetalning som grundas på ett beslut om preliminär A-skatt i samband med konkurs eller utmätning ska göras till konkursboet respektive Kronofogden (KFM).³⁸⁰

Föreläggande att göra skatteavdrag eller lämna uppgift om skatteavdrag

SKV får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att göra skatteavdrag eller att lämna uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp att fullgöra sin skyldighet.³⁸¹

6.2.1.8 Beslut om preliminär skatt

SKV ska, som nämnts (se avsnitt 3.1), normalt senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret besluta om debitering av F-skatt och särskild A-skatt (*beslut om debitering av preliminär skatt*) för den som ska betala sådan skatt. Därvid gäller – som också nämnts (se avsnitt 3.1) – i huvudsak följande:

- F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av lämnad preliminär inkomstdeklaration, eller enligt schablon om sådan inte lämnats, varvid den preliminära skatten i stället beräknas till 110 eller 105 procent av den slutliga skatten för närmast föregående beskattningsår.
- För en fysisk person som inte är godkänd för F-skatt eller är godkänd för F-skatt med villkoret att godkännandet bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet ska SKV senast den 18 januari under beskattningsåret besluta om tillämplig skattetablell för skatteavdrag från inkomst eller särskild beräkningsgrund (*beslut om preliminär A-skatt*) – se avsnitt 3.1.

SKV får besluta om att skatteavdrag ska göras enligt en *särskild beräkningsgrund* om:

1. det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten, och
2. förbättringen inte är obetydlig.³⁸²

Ett beslut som avser ränta, utdelning eller annan avkastning får bara innebära att skatteavdrag inte ska göras från viss ränta, utdelning eller annan avkastning.³⁸³

³⁸⁰ Se 10 kap. 20 § SFL.

³⁸¹ Se 10 kap. 21 § SFL.

³⁸² Se 55 kap. 9 § första st. SFL.

³⁸³ Se 55 kap. 9 § andra st. SFL.

6.2.1.9 Återbetalning av skatter och avgifter

Återbetalning vid avstämning av skattekonto

Om en avstämning av skattekontot (se avsnitt 6.2.1.1) visar att det finns ett överskott på kontot, ska beloppet betalas tillbaka av SKV om:

1. kontohavaren begär det,
2. överskottet grundas på
 - a) en slutskatteberäkning enligt 56 kap. 9 § SFL (se avsnitt 6.2.1.1),
 - b) ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt,
 - c) ett beslut om överskjutande punktskatt,
 - d) ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, eller
3. kontohavaren är en kommun eller ett landsting.³⁸⁴

En automatisk återbetalning enligt pkt 2 närmast här ovan ska dock göras bara om beloppet är minst 2 000 kr eller återbetalningen kan göras till ett konto hos bank- eller kreditmarknadsföretag.³⁸⁵

Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt

Överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt som har redovisats före den tid som anges i 26 kap. 26, 27, 28 eller 30 § SFL (se avsnitt 5.1.3.1), ska betalas tillbaka först när samtliga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer har lämnats för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades. Det gäller dock inte deklarerationer för redovisningsperioder som omfattas av ett omprövningsbeslut.³⁸⁶

Vad som sägs i det närmast föregående st. gäller inte kommuner och landsting.³⁸⁷

Hinder mot återbetalning

En återbetalning enligt vad ovan sagts i detta avsnitt ska inte göras av belopp som:

1. understiger 100 kronor om det inte finns särskilda skäl för återbetalning,
2. behövs för avräkning enligt 62 kap. 11–14 §§,
3. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt eller avgift som

³⁸⁴ Se 64 kap. 2 § första st. SFL. Med överskjutande punktskatt avses, enligt 3 kap. 16 § SFL, det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

³⁸⁵ Se 64 kap. 2 § andra st. SFL.

³⁸⁶ Se 64 kap. 3 § första st. SFL.

³⁸⁷ Se 64 kap. 3 § andra st. SFL.

- a) har beslutats men ännu inte ska ha betalats, eller
- b) inte har beslutats men kan antas komma att beslutas,
4. kan antas komma att föras över till en annan stat, eller
5. enligt kontohavarens begäran ska användas för betalning av framtida skatteskulder eller avgiftsskulder.³⁸⁸

Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt

Belopp som motsvarar ännu inte tillgodoräknad preliminär A-skatt ska betalas tillbaka om kontohavaren begär det och

1. det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 9 §, och
2. det är oskäligt att vänta med återbetalningen.³⁸⁹

Vid bedömningen av om återbetalning kan göras till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare.³⁹⁰

Återbetalning till ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska göras till delägares skattekonto om det inte finns särskilda skäl för återbetalning direkt till handelsbolaget eller den juridiska personen.³⁹¹

Övriga fall av återbetalning av skatter och avgifter samt överföring av skatt till en annan stat

I 64 kap. 6 § respektive 64 kap. 7 och 8 §§ SFL finns dessutom bestämmelser om återbetalning vid skattefrihet respektive om överföring av skatt till en annan stat.

Överskott som inte har kunnat betalas tillbaka

Om ett överskott på ett skattekonto inte har kunnat betalas tillbaka på grund av att kontohavarens adress inte är känd för SKV eller på grund av någon annan omständighet som beror på kontohavaren, ska beloppet stå kvar på skattekontot.³⁹²

Ett överskott som inte har kunnat betalas tillbaka inom tio år tillfaller staten.³⁹³ Om överskottet, utan hänsyn till intäktsränta, understiger 100 kronor, ska det dock tillfalla staten efter tre år om inga andra registreringar än ränta har gjorts på

³⁸⁸ Se 64 kap. 4 § SFL.

³⁸⁹ Se 64 kap. 5 § första st. SFL.

³⁹⁰ Se 64 kap. 5 § andra st. SFL.

³⁹¹ Se 64 kap. 5 § tredje st. SFL.

³⁹² Se 64 kap. 9 § SFL.

³⁹³ Se 64 kap. 10 § första st. SFL.

skattekontot under den tiden och ett försök att betala tillbaka beloppet har misslyckats.³⁹⁴ Om ett överskott ska tillfalla staten, gäller det även intäktsräntan.³⁹⁵

6.2.2 Utredning

6.2.2.1 Allmänt

SKV ska – som nämnts (se avsnitt 6.2.1.1) – se till att ärendena blir tillräckligt utredda. För att underlätta den utredningsprincipen för SKV har deklaranter inte bara skyldighet att lämna deklARATION eller särskilda uppgifter, utan denne omfattas också av en dokumentationsskyldighet som ska underlätta kontroll (utredning) av de lämnade uppgifterna i deklARATIONER eller i särskilda uppgifter. Till gagn för deklaranter och för att underlätta vid en tvist mellan deklaranter och SKV omfattas SKV å sin sida av regler om förvaring och gallring av lämnade deklARATIONER eller särskilda uppgifter. Nedan berörs dessa åligganden för deklaranter och SKV (se avsnitt 6.2.2.2). Därefter behandlas de olika utredningsformer som SKV använder för kontroll av deklARATIONER och särskilda uppgifter (se avsnitt 6.2.2.3).

6.2.2.2 Deklarantens dokumentationsskyldighet och SKV:s förvaring och gallring av deklARATIONER samt sekretess

Generell dokumentationsskyldighet

För den som är uppgiftsskyldig enligt SFL gäller en generell dokumentationsskyldighet som innebär att denne ska i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.³⁹⁶ Sådant underlag ska bevaras under sju år efter utgången av del kalenderår som underlaget avser.³⁹⁷ Underlag för att kunna fullgöra skyldigheten att jämkas enligt 8 a kap. ML ska dock bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringsperioden löpte ut.³⁹⁸

Särskilda regler om dokumentationsskyldighet

För vissa branscher innehåller 39 kap. SFL särskilda regler om dokumentationsskyldighet, nämligen:

- dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),

³⁹⁴ Se 64 kap. 10 § andra st. SFL.

³⁹⁵ Se 64 kap. 10 § tredje st. SFL.

³⁹⁶ Se 39 kap. 3 § SFL.

³⁹⁷ Se 9 kap. 1 § första st. SFF.

³⁹⁸ Se 9 kap. 1 § andra st. SFF.

- dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15 och 16 §§), och
- föreläggande (17 §).³⁹⁹

Beträffande föreläggande gäller att SKV får förelägga den som ska använda kassaregister samt den som ska föra personalliggare att fullgöra sina skyldigheter att använda kassaregister respektive att föra personalliggare. I sistnämnda hänseende omfattar skyldigheten att föra personalliggare restaurang- eller frisörverksamhet, vilket utvidgas den 1 januari 2016 till att omfatta även tvätteriverksamhet och byggherre som bedriver byggverksamhet, varvid byggherren ska föra sin personalliggare elektroniskt (elektronisk personalliggare). SKV:s möjlighet till föreläggande utvidgas då i motsvarande mån.⁴⁰⁰

För övrigt anger 11 a kap. 1 § ML att beskattningsbar person som ska säkerställa att faktura utfärdas (11 kap. ML) eller som mottagit faktura även ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras.⁴⁰¹

SKV:s och andra myndigheters förvaring och gallring av deklARATIONER

Deklarationer och övriga uppgifter som har lämnats till SKV enligt SFL samt uppgifter som har lämnats till SKV på SKV:s begäran ska förvaras hos SKV på ett sådant sätt att obehöriga inte kan komma åt dem och om möjligt hållas skilda från andra uppgifter. Detsamma gäller för uppgifter i handlingar som har upprättats eller som har tagits om hand för granskning av SKV vid tillämpning av SFL.⁴⁰²

Uppgifter och handlingar som avses i närmast föregående st. ska gallras sju år eller, i fråga om uppgifter och handlingar som avser ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, elva år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁴⁰³

Uppgifter och handlingar som avser revision enligt 41 kap. 2 § första st. 6 eller 7 SFL samt tillsyn eller kontrollbesök enligt 42 kap. SFL ska dock gallras tre år efter utgången av det kalenderår då beslutet om revision, tillsyn eller kontrollbesök meddelades.⁴⁰⁴

Uppgifter och handlingar ska dock inte gallras om de avser ett aktiebolag eller en ekonomisk förening vars styrelse hade sitt säte eller, om sådant saknas, vars förvaltning utövades i Göteborgs kommun eller en kommun som ligger i Östergötlands, Gotlands eller Västernorrlands län den 1 november året före det år då beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 2 § SFL fattades.⁴⁰⁵

³⁹⁹ Se 39 kap. 1 § SFL.

⁴⁰⁰ Se 39 kap. 17 § SFL, dess lydelse enligt SFS 2014:1474.

⁴⁰¹ Se mer om bevarande av fakturor, Forssén 2015 (4) s. 55f.

⁴⁰² Se 20 kap. 1 § SFF.

⁴⁰³ Se 20 kap. 2 § första st. SFF.

⁴⁰⁴ Se 20 kap. 2 § andra st. SFF.

⁴⁰⁵ Se 20 kap. 2 § tredje st. SFF.

Uppgifter och handlingar som avser revision enligt 41 kap. 2 § första st. 1–5 SFL får bevaras under längre tid än vad som följer av de tre närmast föregående st. om det behövs med hänsyn till omständigheterna.⁴⁰⁶

Sekretess och utlämnande av uppgift

En myndighet – t.ex. SKV – ska på begäran av en enskild lämna uppgift ur en allmän handling som förvaras hos myndigheten, om inte uppgiften är sekretessbelagd eller det skulle hindra arbetets behöriga gång.⁴⁰⁷ En myndighet ska på begäran av en annan myndighet lämna uppgift som den förfogar över, om inte uppgiften är sekretessbelagd eller det skulle hindra arbetets behöriga gång.⁴⁰⁸

I SKV:s verksamhet avseende bestämmande av skatt, m.m., gäller s.k. skattesekretess beträffande verksamheten avseende bestämmande av skatt eller avgift eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller avgift, eller avseende fastighetstaxering, för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.⁴⁰⁹ I dessa hänseenden gäller sekretess hos SKV i särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatter och avgifter.⁴¹⁰ Om en utredning hos SKV har lett till ett beslut, omfattas inte uppgifterna i SKV:s omprövningsbeslut av sekretess.⁴¹¹ För de uppgifter från utredningen, t.ex. i en revisionspromemoria avfattad av SKV, vilka inte har använts i beslutet kvarstår dock sekretessen. Ett beslut från SKV om revision respektive SKV:s revisionspromemoria är inte överklagbara i sig,⁴¹² utan det är först ett eventuellt beslut som SKV fattar efter utredningen (kontrollen) som är överklagbart (se även avsnitt 7.4.1).⁴¹³ I mål hos domstol gäller skattesekretessen för uppgifter vars röjande kan antas innebära att den enskilde lider skada eller men.⁴¹⁴

6.2.2.3 Utredningsformer

Skrivbordsutredning

För att kontrollera deklaranters uppgifts- eller dokumentationsskyldighet får SKV förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL att lämna uppgift som SKV behöver för att kunna kontrollera skyldigheten.⁴¹⁵ En sådan utredning kan tjänstemannen på SKV utföra från kontoret (skrivbordsutredning).

⁴⁰⁶ Se 20 kap. 3 § SFF.

⁴⁰⁷ Se 6 kap. 4 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

⁴⁰⁸ Se 6 kap. 5 § offentlighets- och sekretesslagen.

⁴⁰⁹ Se 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen.

⁴¹⁰ Se 27 kap. 2 § första st. 1 offentlighets- och sekretesslagen.

⁴¹¹ Se 27 kap. 6 § första st. första men. offentlighets- och sekretesslagen.

⁴¹² Se 67 kap. 5 § första st. 3 SFL.

⁴¹³ Se 67 kap. 2 § SFL.

⁴¹⁴ Se 27 kap. 4 § första men. offentlighets- och sekretesslagen.

⁴¹⁵ Se 37 kap. 6 § första st. SFL.

SKV får även förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov.⁴¹⁶

SKV får vidare förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt BFL eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift som SKV behöver för att kunna kontrollera dokumentationsskyldigheten enligt 39 kap. 3 § SFL (se avsnitt 6.2.2.2).⁴¹⁷

SKV får även använda föreläggandeinstitutet för kontroll av någon annans än deklarantens uppgiftsskyldighet. SKV får förelägga en fysisk person och ett dödsbo att lämna kontrolluppgift om ersättning för utfört arbete som har betalats till en namngiven näringsidkare eller ränta från en namngiven låntagare.⁴¹⁸

SKV får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt BFL eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Ett sådant föreläggande ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har fullgjort uppgiftsskyldighet enligt 15-25 kap. SFL, eller kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.⁴¹⁹ Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i detta st. föreläggas att lämna sådan uppgift avseende rättshandling med annan som nyss sagts.⁴²⁰

SKV får förena sådana förelägganden som här avses med vite, om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs.⁴²¹ Ett föreläggande får dock 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 föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Detta gäller även ställföreträdare för en juridisk person, om den som ska föreläggas är en juridisk person.⁴²²

I sammanhanget kan nämnas att HFD har ansett att SKV i visst fall inte har ägt förena ett föreläggande att komma in med kontoutdrag avseende bankkonto i utlandet med vite. Skäl fanns att anta att utelämnade uppgifter i den skattskyldiges deklaration skulle medföra uttag av skattetillägg. Även om det var oklart om den skattskyldiges förfarande faktiskt varit sådant att det skulle kunna leda till skattetillägg, kunde SKV därför inte förena föreläggandet att inkomma med kontoutdraget med vite.⁴²³

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

⁴¹⁶ Se 37 kap. 6 § andra st. SFL.

⁴¹⁷ Se 37 kap. 7 § SFL.

⁴¹⁸ Se 37 kap. 8 § SFL.

⁴¹⁹ Se 37 kap. 9 § SFL.

⁴²⁰ Se 37 kap. 10 § SFL.

⁴²¹ Se 44 kap. 2 § SFL.

⁴²² Se 44 kap. 3 § SFL.

⁴²³ Se RÅ 2007 ref. 23.

om utdömande görs (se avsnitt 7.2).⁴²⁴ Ett beslut som avser föreläggande utan vite får inte överklagas (se avsnitt 7.2).⁴²⁵

Besök

En mellanform avseende kontroll som SKV utför utgörs av s.k. skattebesök. Då kommer SKV och den skattskyldige överens om att t.ex. en viss fråga bör utredas. Det sker normalt på deklarantens eget initiativ. Genom SFL anges inte denna kontrollmöjlighet längre i en lagregel (tidigare angavs besöksformen i 14 kap. 6 § SBL). Lagstiftaren har helt enkelt, utifrån skatteförfarandeutredningens synpunkter, ansett att det är så självklart att den skattskyldige ska ha möjlighet till att frivilligt ta initiativ till överenskommelse om besök hos SKV eller av SKV hos deklaranten, för att utreda oklarheter i ett ärende, att det inte behöver anges i något särskilt lagrum i SFL.⁴²⁶

Av rättviseskäl är det angeläget att främst små företag görs medvetna om möjligheten till besök från eller hos SKV för att reda ut oklarheter, eftersom SKV numera ibland ingår avsiktsförklaring med *stora företag* – företrädesvis de största koncernerna – om s.k. fördjupad samverkan (numera fördjupad dialog). Det är enligt HFD att se som en form av kontinuerlig rådgivning från SKV:s sida och som inte heller regleras i SFL eller någon annan författning med anknytning till skatteförfarandet.⁴²⁷

Revision

Syftet med att SKV beslutar om revision av en skattskyldig är att kontrollera:

1. att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL har fullgjorts,
2. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL som kan antas uppkomma,
3. skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi,
4. att den som har ansökt om återbetalning, kompensation eller nedsättning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 SFL har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,
5. att den som har ansökt om återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 SFL har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,
6. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 § SFL, eller

⁴²⁴ Se 44 kap. 4 § SFL.

⁴²⁵ Se 67 kap. 5 § första st. 2 SFL.

⁴²⁶ Se SOU 2009:58 (Skatteförfarandet) Del 3 s. 1132.

⁴²⁷ Se HFD 2013 ref. 48. Se även SKV:s riktlinje (för fördjupad dialog) av 2014-03-10, där SKV självt kallar sitt samarbete/dialog med storföretagen för rådgivning.

7. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 § SFL.⁴²⁸

SKV får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt pkt 1–4 i närmast föregående st. av någon annan än den som revideras.⁴²⁹

Om SKV har tagit emot en begäran om upplysningar och SKV behöver uppgifter för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden, gäller följande:

- SKV får besluta om revision för att inhämta uppgifter som SKV behöver från den som de begärda upplysningarna avser.
- SKV får besluta om revision också för att inhämta sådana uppgifter från någon annan än den som de begärda upplysningarna avser.⁴³⁰

Revision får göras hos:

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt BFL,
2. någon annan juridisk person än ett dödsbo,
3. den som har anmält sig för registrering,
4. den som har ansökt om eller är godkänd för F-skatt,
5. sådant ombud för en utländsk beskattningsbar person som avses i 6 kap. 2 § SFL,
6. sådan representant som avses i 16 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 15 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 9 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi,
7. den som har ansökt om godkännande som upplagshavare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,
8. den som har ansökt om registrering som varumottagare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,
9. den som har ansökt om godkännande som skattebefriad förbrukare enligt lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi, och
10. den som har ansökt om godkännande som registrerad avsändare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi.⁴³¹

Ett beslut om revision ska innehålla:

1. uppgift om syftet med revisionen,

⁴²⁸ Se 41 kap. 2 § första st. SFL.

⁴²⁹ Se 41 kap. 2 § andra st. SFL.

⁴³⁰ Se 41 kap. 2 a § SFL.

⁴³¹ Se 41 kap. 3 § SFL.

2. uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll, och
3. förordnande av de tjänstemän som ska verkställa revisionen (*revisorer*).⁴³²

Av uppgift som avses i pkt 1 i närmast föregående st. behöver det inte framgå vilken person eller rättshandling som kontrollen eller uppgifterna avser om:

1. beslutet om revision gäller en sådan revision som avses i 41 kap. 2 § andra st. eller 2 a § andra st. SFL, och
2. det finns särskilda skäl för att inte nämna personen eller rättshandlingen.⁴³³

Innan en revision verkställs ska den som ska revideras underrättas om beslutet om revision. Underrättelsen får ske i samband med att revisionen verkställs om:

1. kontroll som avses i 41 kap. 7 § 2–6 SFL behöver genomföras och kontrollen skulle förlora sin betydelse om den som ska revideras underrättas i förväg,
2. revisionen ska genomföras i samband med ett kontrollbesök enligt 42 kap. 8 § SFL och är begränsad till handlingar som rör personalen, eller
3. det följer av bestämmelserna om underrättelse om beslut om bevissäkring i 45 kap. 16 § andra st. SFL.⁴³⁴

En revision ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos denne. Kravet på samverkan gäller inte om tvångsåtgärden bevissäkring har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage enligt 45 kap. 2 § SFL.⁴³⁵

Revisorns befogenheter innebär att revisorn vid en revision får:

1. granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten,
2. inventera kassan,
3. granska lager, maskiner och inventarier,
4. besiktiga verksamhetslokaler,
5. ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten, och
6. prova teknisk utrustning som används i verksamheten.⁴³⁶

⁴³² Se 41 kap. 4 § första st. SFL.

⁴³³ Se 41 kap. 4 § andra st. SFL.

⁴³⁴ Se 41 kap. 5 § SFL.

⁴³⁵ Se 41 kap. 6 § SFL.

⁴³⁶ Se 41 kap. 7 § SFL.

Den reviderades skyldigheter innebär att den reviderade ska lämna tillträde till verksamhetslokalerna för:

1. granskning av handlingar enligt 41 kap. 7 § 1 SFL om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats, och
2. sådana åtgärder som avses i 41 kap. 7 § 2–6 SFL.⁴³⁷

I andra fall än som avses i pkt 1 i närmast föregående st. får en revision genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade medger det.⁴³⁸ Revisionen ska genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade begär det och revisionen kan genomföras där utan betydande svårighet.⁴³⁹ I de fall en revision genomförs i verksamhetslokalerna ska den reviderade, om det är möjligt, ställa en ändamålsenlig arbetsplats till revisorns förfogande.⁴⁴⁰

Den reviderade ska tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Om handlingar ska granskas på någon annan plats än i verksamhetslokalerna, ska den reviderade på begäran och mot kvitto överlämna handlingarna till revisorn.⁴⁴¹

Den reviderade ska på begäran ge revisorn tillfälle att använda tekniska hjälpmedel för att granska upptagning som kan uppfattas bara med sådana hjälpmedel. Det gäller inte om:

1. den reviderade tillhandahåller en kopia av upptagningen, och
2. kopian utan svårighet kan granskas med tekniska hjälpmedel som revisorn har tillgång till.⁴⁴²

I det fall som avses enligt pkt 1-2 närmast här ovan ska den reviderade ge revisorn möjlighet att kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.⁴⁴³ Vid granskning eller kontroll som avses enligt vad nyss sagts får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med revisionen. Granskningen får inte verkställas via telenät.⁴⁴⁴

Den reviderade ska, utöver ovan angivna skyldigheter, ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen.⁴⁴⁵ SKV får förelägga den reviderade att fullgöra sina skyldigheter, om denne inte fullgör dem.⁴⁴⁶

⁴³⁷ Se 41 kap. 8 § första st. SFL.

⁴³⁸ Se 41 kap. 8 § andra st. första men. SFL.

⁴³⁹ Se 41 kap. 8 § andra st. andra men. SFL.

⁴⁴⁰ Se 41 kap. 8 § tredje st. SFL.

⁴⁴¹ Se 41 kap. 9 § SFL.

⁴⁴² Se 41 kap. 10 § första och andra st. SFL.

⁴⁴³ Se 41 kap. 10 § tredje st. SFL.

⁴⁴⁴ Se 41 kap. 10 § fjärde st. SFL.

⁴⁴⁵ Se 41 kap. 11 § SFL.

⁴⁴⁶ Se 41 kap. 12 § SFL.

Om den reviderade inte samverkar, kan ett sådant föreläggande förenas med vite.⁴⁴⁷ Dessutom finns i 45 kap. SFL bestämmelser om *bevissäkring*, vilka tidigare fanns i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (TVL) också beträffande skatter och avgifter. Beslut om bevissäkring genom eftersökande och omhändertagande av handlingar fattas av granskningsledaren hos SKV, när revisionen genomförs i den reviderades verksamhetslokaler,⁴⁴⁸ och om revisionen genomförs på någon annan plats än i verksamhetslokalerna fattas beslut om bevissäkring av förvaltningsrätten på begäran av granskningsledaren.⁴⁴⁹ För att säkerställa betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta kan SKV även ansöka hos förvaltningsrätten om *betalningssäkring* hos den betalningsskyldige, enligt 46 kap. SFL.

Vid eftersökande och omhändertagande av handlingar i den reviderades verksamhetslokaler eller på någon annan plats med stöd av 41 och 45 kap. SFL har SKV att iaktta den reviderades rätt till rättvis rättegång och envars rätt till skydd för privat- och familjeliv enligt artiklarna 6 och 8 EKMR.⁴⁵⁰ Angående huruvida SKV kan tillämpa bevissäkringsreglerna hos advokatbyrå beträffande dess klienter kan synpunkter i en artikel av författaren till denna bok vara av intresse.⁴⁵¹ I vart fall verkar de flesta numera vara ense om att SKV inte får bedriva s.k. *fishing expeditions* på så sätt.

Vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök får SKV inte granska:

1. en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB, eller
2. en handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket.⁴⁵²

SKV får inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.⁴⁵³

En handling som inte får granskas ska på begäran av den som är föremål för revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök undantas från kontrollen.⁴⁵⁴

Beslut om undantag av handling från kontroll fattas av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. SFL är behörig att pröva ett överklagande av den som begär undantag när begäran görs.⁴⁵⁵ Den handling som begäran avser ska ges in till förvaltningsrätten. Om SKV redan har handlingen, ska SKV omedelbart förseгла handlingen och överlämna den till förvaltningsrätten.⁴⁵⁶

Även om det saknas reglering av hur domstol ska förfara med en handling som har undantagits från revision, har HFD ansett att det följer av vad som allmänt gäller i fråga om handlingar som tillhör den reviderade och berörs av revisionen att en handling som genom dom har undantagits ska återlämnas till den reviderade på dennes begäran.⁴⁵⁷

I sammanhanget får nämnas att beslut av SKV om s.k. generell tredjemansrevision hos bank för att hämta in uppgifter på klientmedelskonton ansågs oproportionerligt, eftersom det saknades effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avsåg.⁴⁵⁸

⁴⁴⁷ Se 44 kap. 1 § SFL.

⁴⁴⁸ Se 45 kap. 13 § andra st. SFL.

⁴⁴⁹ Se 45 kap. 13 § första st. SFL.

⁴⁵⁰ Se RÅ 1996 ref. 97.

⁴⁵¹ Se Forssén 2008 (1) s. 450-460.

⁴⁵² Se 47 kap. 2 § första st. SFL.

⁴⁵³ Se 47 kap. 2 § andra st. SFL.

⁴⁵⁴ Se 47 kap. 3 § SFL.

⁴⁵⁵ Se 47 kap. 4 § första st. SFL.

⁴⁵⁶ Se 47 kap. 4 § andra st. SFL.

⁴⁵⁷ Se RÅ 1998 ref. 34.

⁴⁵⁸ Se HFD 2012 ref. 12.

Angående revisionens avslutande gäller följande:

- En revision får inte pågå under längre tid än nödvändigt. SKV ska snarast meddela den reviderade resultatet av revisionen i de delar som rör den reviderade.⁴⁵⁹
- SKV ska lämna tillbaka räkenskapsmaterial och andra handlingar till den reviderade så snart som möjligt och senast när revisionen har avslutats.⁴⁶⁰
- Om den reviderade har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska SKV
 1. överlämna handlingarna till konkursförvaltaren, och
 2. underrätta den reviderade om att handlingarna har överlämnats till konkursförvaltaren.⁴⁶¹

Slutprodukten av revisionen är den revisionspromemoria som den reviderade erhåller från SKV, och den är – precis som SKV:s beslut om inledande av revisionen – inte överklagbar i sig (se avsnitt 6.2.2.2).⁴⁶²

6.3 INDRIVNING ELLER ANSTÅND

6.3.1 Indrivning eller anstånd med betalning av fordran på skatt eller avgift

SKV kan i stället för att lämna en fordran på skatt eller avgift till KFM efter förfallodagen eller avseende en sådan fordran som redan lämnats dit efter förfallodagen på ansökan av den skattskyldige besluta om betalningsanstånd.⁴⁶³ SKV får dock bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift utan ansökan, om det kan antas vara till fördel för det allmänna.⁴⁶⁴ Anståndet innebär att fordran på skatt eller avgift under viss tid inte lämnas till KFM för indrivningsåtgärder eller att sådana åtgärder inställs avseende sådan fordran, om den redan har lämnats till KFM.

6.3.2 Anstånd på grund av deklarantens status

Anstånd med betalning av skatter eller avgifter vid betalningssvårigheter på grund av sociala skäl och andra liknande förhållanden kan ges endast om *synnerliga skäl* föreligger.⁴⁶⁵ Sådan nedsatt skattebetalningsförmåga som kan föranleda att anstånd medges är t.ex. att den skattskyldige vid något enstaka tillfälle oförvållat hamnat i

⁴⁵⁹ Se 41 kap. 13 § SFL.

⁴⁶⁰ Se 41 kap. 14 § första st. SFL.

⁴⁶¹ Se 41 kap. 14 § andra st. SFL.

⁴⁶² Se 67 kap. 5 § första st. 3 SFL.

⁴⁶³ Se 63 kap. 2 § första men. SFL.

⁴⁶⁴ Se 63 kap. 2 § andra men. med hänvisning till 63 kap. 23 § SFL.

⁴⁶⁵ Se 63 kap. 15 § SFL och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 420.

tillfälliga betalningssvårigheter och har goda möjligheter att efter en kortare tids anstånd betala skatteskulden.⁴⁶⁶

6.3.3 Anstånd på grund av en tvistig frågas status etc.

SKV får bevilja anstånd med betalning av en fordran på skatt eller avgift vid omprövning eller överklagande av den fråga som i så fall är tvistig (se avsnitten 7.3.1 och 7.4.1). SKV ska då bevilja anstånd med inbetalning av skatt:

1. om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas,⁴⁶⁷ eller
2. om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften.⁴⁶⁸

Det s.k. tveksamhetsrekvisitet – pkt 1 ovan – ger utrymme för SKV att medge anstånd också i de fall där sannolikheten för avslag i den fråga som begäran om omprövning eller överklagande avser överväger något, däremot inte om det är troligt att den skattskyldige får avslag på sitt yrkande. De situationer som förevarande grund för anstånd avser att fånga upp är när det är fråga om skälighetsbedömningar eller bevisfrågor där utgången i ärendet eller målet är oviss och när sakläget är komplicerat eller rättsfrågan oviss.⁴⁶⁹ Eftersom tveksamhetsbedömningen gäller om beviskravet för bifall till det allmännas talan är uppfyllt eller inte, medges samma möjligheter till anstånd vid alla typer av skatte- och avgiftsbeslut, dvs. även i fall som gäller efterbeskattning (se avsnitt 7.3.3). De förhöjda beviskrav som åligger SKV genom efterbeskattningsinstitutets rekvisit *oriktig uppgift*, etc, gör emellertid att anståndsbeslut faktiskt meddelas i stor utsträckning vid efterbeskattning.⁴⁷⁰

Med betydande skadeverkningar – pkt 2 ovan – avses framför allt att ett uteblivet anstånd i avvaktan på utgången av den tvistiga frågan skulle leda till att den skattskyldige tvingas sälja fastigheter, rörelse, eller annan egendom som är av stor betydelse för dennes ekonomi och möjligheter att i fortsättningen uppehålla och behålla den verksamhet som vederbörande skattskyldige får sin försörjning av.⁴⁷¹

Anståndstiden får i de fall som avses i pkt 1 och 2 ovan bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som har föranlett anståndet.⁴⁷² Det innebär att SKV vid beviljande av anstånd anger att det gäller till längst tre månader efter dom i förvaltningsrätten vid överklagande. Om förvaltningsrättsdomen går den skattskyldige emot, skickar SKV ett besked om att ”Ert anstånd upphör”. Då får en ny anståndsansökan göras till SKV angående skattefordran i samband med överklagande till kammarrätten av den tvistiga frågan.

Beträffande krav på skattetillägg eller kontrollavgift måste SKV medge anstånd på begäran av den skattskyldige, om denne har begärt omprövning av eller till

⁴⁶⁶ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 421 och 422.

⁴⁶⁷ Se 63 kap. 4 § första st. SFL. Vid handläggning av ärende enligt skatteavtal får Regeringen eller SKV bevilja anstånd med betalning av den skatt som ärendet gäller (se **63 kap. 4 § andra st.** SFL).

⁴⁶⁸ Se 63 kap. 5 § SFL.

⁴⁶⁹ Se prop. 1989/90:74 s. 340 samt prop. 1996/97:100 Del 1 s. 419, där det anges att uttrycket ”tveksamt” i stället för ”ovisst” i lagtexten bättre anger nivån för när anstånd ska medges.

⁴⁷⁰ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 419.

⁴⁷¹ Se prop. 1989/90:74 s. 342 och 343.

⁴⁷² Se 63 kap. 6 § SFL.

förvaltningsrätten överklagat beslut om skattetillägg eller kontrollavgift, oavsett om beslutet avser skattetillägg eller kontrollavgift i sig eller om begäran om omprövning eller överklagande avser ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg.⁴⁷³

Om SKV vägrar att medge en ursprunglig anståndsansökan eller en anståndsansökan i samband med överklagande till kammarrätt eller senare till HFD (se avsnitten 7.4.1 och 7.4.3), kan den skattskyldige överklaga anståndsfrågan till förvaltningsrätten.⁴⁷⁴ Skulle vederbörande ha betalat skattefordran för att under tiden undvika att fordran lämnas till KFM, ska inbetalt belopp återbetalas till den skattskyldige om SKV i samband med sitt obligatoriska omprövningsbeslut av det överklagade anståndet eller förvaltningsrätten beviljar anstånd.⁴⁷⁵ Notera alltså att en skattefordran är verkställbar även om den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat den tvistiga frågan (SKV brukar sägas ha s.k. tolkningsföreträdare).⁴⁷⁶ För att fordran på skatt eller avgift inte ska lämnas till KFM eller en sådan fordran som redan lämnats dit inte ska leda till indrivningsåtgärder mot den skattskyldige måste anstånd beviljas denne. Här kan också nämnas att prövningstillstånd uppställs redan i kammarrätten för prövning av en anståndsfråga, vilket inte gäller den tvistiga skattefrågan (se avsnitt 7.2).⁴⁷⁷

Om det kan antas att fordran på skatt eller avgift inte kommer att betalas i rätt tid vid beviljande av anstånd, får anstånd i fallen enligt pkt 1 och 2 ovan bara beviljas av SKV om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet.⁴⁷⁸ Anstånd får dock beviljas i dessa fall utan att säkerhet ställs, om: anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt; det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas; anståndet avser skattetillägg eller kontrollavgift; det allmänna ombudet hos SKV har ansökt om förhandsbesked (se avsnitt 7.1.1); eller det annars finns särskilda skäl.⁴⁷⁹

- HFD uttalar, med hänvisning till departementschefens uttalanden, att det är SKV:s sak att föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd ges utan säkerhet; den skattskyldige ska inte visa att denne förmår betala.⁴⁸⁰
- HFD medgav för övrigt anstånd med inbetalning av skatt och skattetillägg interimistiskt i samband med att prövningstillstånd meddelades för prövning i kammarrätts mål av fråga om anstånd med betalningen.⁴⁸¹

En fördel med att inte ansöka om anstånd i samband med begäran om omprövning av eller överklagande av en skatte- eller avgiftsfråga eller att inte överklaga ett avslag från SKV på anståndsansökan är att anståndsrenta inte påförs den skattskyldige om denne inte har framgång i skatteprocessen angående den tvistiga frågan (kostnadsränta).⁴⁸² Om fordran betalats och utgången i

⁴⁷³ Se 63 kap. 7 § första st. SFL.

⁴⁷⁴ Se 67 kap. 5 § SFL, där beslut om anstånd inte anges bland de beslut som inte får överklagas.

⁴⁷⁵ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 612.

⁴⁷⁶ Se 68 kap. 1 § SFL.

⁴⁷⁷ Se 67 kap. 27 § 8 SFL.

⁴⁷⁸ Se 63 kap. 8 § första st. SFL.

⁴⁷⁹ Se 63 kap. 8 § andra st. SFL.

⁴⁸⁰ Se RÅ 2002 ref. 64 och prop. 1989/90:74 s. 343.

⁴⁸¹ Se RÅ 2006 ref. 77.

⁴⁸² Se 65 kap. 8 § SFL.

skatteprocessen i stället blir till den skattskyldiges fördel och beloppet återbetalas till denne, ska dessutom vederbörande i stället få ränta från SKV (intäktsränta).⁴⁸³

Här ska också enbart noteras att det finns särskilda regler i 63 kap. SFL om anstånd:

- vid avyttring av tillgångar (11 §),
- när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),
- vid totalförsvarstjänstgöring (13 §),
- med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- angående anståndsbeloppet (16-21 §§),
- och om förhållandena har ändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl att återkalla anståndet etc. (22 §).

För övrigt kan noteras att ett bolag som försatts i konkurs och som hade överklagat beskattningsbeslut avseende skattebelopp som utgjorde fordringar i konkursboet ansågs ha rätt att ansöka om anstånd med inbetalning av skatten.⁴⁸⁴ Det får anses vara i linje med att ett bolag som upplösts genom frivillig likvidation ändå har ansetts äga fortsatt partshabilitet i skatteprocessen (se avsnitt 7.1.3).⁴⁸⁵

6.3.4 Restföring och överlämnande till KFM för indrivning

En fordran på skatt eller avgift som är klar och förfallen till betalning är därmed också att anse som restförd (även om den termen vardagligt brukar användas för den senare åtgärden med att obetald fordran lämnas till KFM). Fordran lämnas därmed av SKV till KFM för indrivningsåtgärder, om inte anstånd beviljats (se avsnitten 6.3.1-6.3.3).

En fordran på ett skattebelopp eller avgiftsbelopp som inte har betalats, ska lämnas av SKV till KFM för indrivning, om:

1. det obetalda beloppet uppgår till
 - a) minst 10 000 kr för en betalningsskyldig som ska lämna skattedeclaration eller är godkänd för F-skatt,
 - b) minst 2 000 kr för andra betalningsskyldiga, och
2. den betalningsskyldige har uppmanats att betala beloppet.⁴⁸⁶

⁴⁸³ Se 65 kap. 16 § första st. SFL. Se även prop. 1996/97:100 Del 1 s. 2, där det framgår att genom skattekontosystemet har tidigare anståndsräntor, respiträntor och dröjsmålsavgifter m.m. ersatts av ett enhetligt ränteinstitut. Kostnads- respektive intäktsränta räknas löpande på underskott eller överskott på skattekontot (65 kap. 2 § SFL). De beräknas med utgångspunkt i en basränta, som fastställs på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan får dock beräknas till lägst 1,25 procent (65 kap. 3 § SFL).

⁴⁸⁴ Se RÅ 2006 ref. 12.

⁴⁸⁵ Se dock i kapitel 7 även ang. fråga om partshabilitet i aktiebolag som har upplösts efter konkurs.

⁴⁸⁶ Se 70 kap. 1 § första st. SFL.

En fordran på en betalningsskyldig som avses i pkt 1 a) i närmast föregående st. ska också lämnas för indrivning, om ett belopp på minst 2 000 kr har varit obetalt under en längre tid trots att den betalningsskyldige har uppmanats att betala beloppet.⁴⁸⁷

Om det finns särskilda skäl får SKV:

1. avstå från att lämna en fordran för indrivning, och
2. lämna en fordran för indrivning även om förutsättningarna enligt 1 § inte är uppfyllda.⁴⁸⁸

Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken (1981:774) ske.⁴⁸⁹

Ränta och grundavgift

Om en fordran på skatt eller avgift har lämnats för indrivning, ska KFM beräkna räntan efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter för tiden efter överlämnandet och driva in den.⁴⁹⁰

Den skattskyldige påförs en s.k. grundavgift om 600 kr om fordran på skatt eller avgift lämnas till KFM.⁴⁹¹

Återtagande av en fordran från indrivning

SKV ska återta en fordran på skatt eller avgift från indrivning om:

1. anstånd beviljas med betalningen, eller
2. fordran sätts ned eller undanröjs.⁴⁹²

När underskott som inte lämnas för indrivning ska falla bort

Ett underskott på ett skattekonto som, utan hänsyn till kostnadsränta, understiger 2 000 kr ska falla bort om underskottet har varit obetalt i minst fem år och inga andra belopp än kostnadsränta har registrerats på kontot under samma tid. Om ett underskott ska falla bort, gäller det även kostnadsräntan.⁴⁹³

⁴⁸⁷ Se 70 kap. 1 § andra st. SFL.

⁴⁸⁸ Se 70 kap. 2 § SFL.

⁴⁸⁹ Se 70 kap. 3 § SFL.

⁴⁹⁰ Se 70 kap. 4 § med hänvisning till 65 kap. 13 § andra st. SFL.

⁴⁹¹ Se 6 § första st. förordningen (1992:1094) om avgifter vid Kronofogdemyndigheten.

⁴⁹² Se 70 kap. 5 § SFL.

⁴⁹³ Se 70 kap. 6 § SFL.

6.3.5 Preskription av fordringar på skatt eller avgift

Ordinarie preskriptionstid för fordran på skatt eller avgift är fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning. Undantag därifrån görs enligt följande.

- Har en fordran fastställts till sitt belopp:
 1. sedan den förfallit till betalning eller
 2. sedan föreskriven tid för avlämnande av deklaration eller annan redovisning för fordringen gått ut, räknas preskriptionstiden i fråga om sådan del av fordringen som dessförinnan inte har varit indrivningsbar från utgången av det kalenderår då fastställelsen ägde rum.
- En fordran som har påförts enligt SFL preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. Om ett sådant indrivningsuppdrag återtas, upphör beräkningen av preskriptionstid för det belopp som omfattas av återkallelsen.⁴⁹⁴

Medges den som svarar för betalning av en fordran helt eller delvis anstånd med betalningen (se avsnitten 6.3.1-6.3.3), preskriberas fordringen i motsvarande mån tidigast två år efter utgången av det kalenderår då anståndet upphörde att gälla – vilket dock inte gäller i fråga om fordringar som påförts enligt SFL.⁴⁹⁵

Får den som svarar för betalning av en fordran helt eller delvis uppskov med betalningen enligt KFM:s skriftliga medgivande, preskriberas fordringen såvitt gäller honom tidigast vid utgången av det kalenderår då betalningen ska vara fullgjord enligt medgivandet. Fordringen preskriberas härigenom dock inte senare än tio år efter utgången av det kalenderår då preskription annars skulle inträda enligt vad som här ovan sägs om ordinarie preskriptionstid.⁴⁹⁶

Preskription innebär att åtgärder för att få betalt för en fordran inte får vidtas från statens sida. Har fordringen innan preskription inträtt helt eller delvis säkerställts genom sådan åtgärd, t.ex. utmätning, får dock denna fullföljas efter preskriptionstidens utgång.⁴⁹⁷

Se mer i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. om preskriptionsreglerna och KFM:s möjligheter att i fall av undandragande, etc, ansöka hos förvaltningsrätten om preskriptionsförlängning (7-9 a §§) samt om preskriptionsreglerna i samband med företagsrekonstruktion eller skuldsanering (5 §), m.m.

⁴⁹⁴ Se 3 § lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

⁴⁹⁵ Se 4 § lagen om preskription av skattefordringar m.m.

⁴⁹⁶ Se 6 § lagen om preskription av skattefordringar m.m.

⁴⁹⁷ Se 10 § första st. lagen om preskription av skattefordringar m.m.

7 OMRÖVNING OCH ÖVERKLAGANDE

7.1 PARTSFRÅGOR

7.1.1 Parterna

SKV ska ompröva sina beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna om den som beslutet gäller begär omprövning, den som beslutet gäller överklagar – eller företrädare för juridisk person överklagar ett beslut om betalningsansvar (företrädaransvar) som förvaltningsrätten fattat mot denne på ansökan av SKV – eller det finns andra skäl.⁴⁹⁸ Företrädaransvar enligt SFL behandlas särskilt i kapitel 9.

SKV:s beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller. *Den som beslutet gäller* får överklaga även om beslutet inte är till nackdel för denne.⁴⁹⁹

Den som beslutet gäller är således den ena parten i ett ärende eller mål om skatt eller avgift. Med *den som beslutet gäller* avses normalt sett *den skattskyldige*, men uttrycket kan även avse den som inte är skattskyldig, förutsatt att beslutet gäller denne (se avsnitt 1.2). Med den enskilde som part avses således en vidare personkrets än enbart skattskyldiga. Här används dock – för variation (se avsnitt 1.2) – den skattskyldige eller den som beslutet gäller som synonyma uttryck för den enskilde som part, om inte annat särskilt anges.

SKV eller det allmänna ombudet är den skattskyldiges motpart.⁵⁰⁰ Hos SKV ska det finnas ett allmänt ombud som utses av Regeringen, och således är oberoende av SKV.⁵⁰¹ SKV företräds således i processen av en tjänsteman eller en särskilt kvalificerad beslutsfattare hos SKV (se avsnitten 1.1 och 6.2.1.1), eller så är motparten ett allmänt ombud hos SKV. SKV är klagandens motpart vid ett överklagande efter det att handlingarna i målet har överlämnats till förvaltningsrätten. Om det allmänna ombudet har överklagat SKV:s beslut i en fråga, förs dock det allmänna talan av ombudet. Det allmänna ombudet för även det allmänna talan i mål om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning om ombudet har överklagat beslutet i den fråga som kostnaderna hänför sig till.⁵⁰²

Om deklaranter begär omprövning av beslut om slutlig skatt (inkomstdeklaration) eller av någon sorts skattedeklaration, och tvist uppstår med SKV, ska en särskilt

⁴⁹⁸ Se 66 kap. 2 § första st. SFL.

⁴⁹⁹ Se 67 kap. 2 § SFL.

⁵⁰⁰ Se 67 kap. 11 § SFL.

⁵⁰¹ Se 67 kap. 3 § första st. SFL.

⁵⁰² Se 67 kap. 11 § SFL.

kvalificerad beslutsfattare (som inte tidigare har prövat ärendet) avgöra omprövningsärendet (om inte prövningen är enkel). Om ett automatiskt beslut har fattats hos SKV och den deklarationsskyldige därefter lämnar en rättad skattedeklaration, behöver den därav föranledda omprövningen inte göras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare hos SKV, utan en annan tjänsteman hos SKV kan göra omprövningen (se avsnitten 1.1 och 6.2.1.1). Det allmänna ombudet får överklaga SKV:s beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna.⁵⁰³ Ett överklagande från det allmänna ombudet ska inges till SKV.⁵⁰⁴

Angående parterna i samband med ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden (SRN), se avsnitt 7.6.

7.1.2 Partshabilitet och processhabilitet

Frågan är nu vilka enskilda som kan omfattas av ett ärende eller mål om skatt och företräda sig själva i sådant ärende eller mål, dvs. vilka personer som är parts- och processhabila.

En fysisk person får rättshandlingsförmåga (rättskapacitet), dvs. kan i princip förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter, i och med födseln, varvid han även folkbokförs samt tilldelas ett personnummer.⁵⁰⁵

Den som är under 18 år (underårig) är omyndig, och får inte själv råda över sin egendom eller åta sig förbindelser utöver vad som följer av lag eller villkor vid förvärv genom gåva, testamente eller förmånstagarförordnande vid försäkring eller pensionssparande enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.⁵⁰⁶ Även en omyndig underårig eller en vuxen för vilken förvaltare förordnats av tingsrätten kan bli skattskyldig, genom att vederbörande uppbär ränta på kapital. Underåriga under 13 år får inte arbeta alls, och i åldern 13-16 år får de bara utföra lättare arbete, vilket också gäller underåriga som fyllt 16 men ännu inte uppfyllt skolplikten.⁵⁰⁷ Underårig har egen rådighet över vad vederbörande genom eget arbete förvärvat efter det att denne fyllt 16 år, vilket även gäller avkastning därav och vad som trätt i egendomens ställe.⁵⁰⁸ Underårig med eget hushåll får för den dagliga hushållningen eller uppfostran av barn, som tillhör hushållet, själv ingå rättshandlingar som sedvanligen företas för sådana ändamål.⁵⁰⁹ En underårig kan sålunda bli skattskyldig för inkomst av eget arbete, men om denne arbetar för sin förälder ska ersättningen inte tas upp till beskattning av den underårige om denne är under 16 år och om den underårige fyllt 16 ska denne inte heller ta upp ersättning för arbetsinsatsen överstigande marknadsmässig ersättning. Föräldern får i motsvarande mån inte avdrag för ersättningen till sitt barn.⁵¹⁰ Om det är fråga om ett fåmansföretag där företagsledarens eller företagsledarens makes barn under 16 år får ersättning för arbete, ska ersättningen tas upp till beskattning av den av makarna som har den högsta inkomsten eller – om de har lika inkomst – av den äldsta maken. Om sådan underårig fyllt 16 tar vederbörande

⁵⁰³ Se 67 kap. 3 § första st. SFL.

⁵⁰⁴ Se 67 kap. 23 och 24 §§ SFL.

⁵⁰⁵ Se 1, 2 och 18 §§ folkbokföringslagen (1991:481), FBL.

⁵⁰⁶ Se 9 kap. 1 § FB.

⁵⁰⁷ Se 5 kap. 2 § arbetsmiljölagen (1977:1160).

⁵⁰⁸ Se 9 kap. 3 § första st. FB.

⁵⁰⁹ Se 9 kap. 2 a § första st. FB.

⁵¹⁰ Se 60 kap. 2 § IL.

själv upp ersättningen till beskattning till den del den är marknadsmässig, och överskjutande del beskattas hos endera av makarna enligt vad nyss sagts.⁵¹¹

Det sagda visar att en fysisk person kan uppbära inkomster som inkomstbeskattas redan vid födseln och sålunda innan vederbörande ens blivit myndig vid 18 års ålder. På grund av inskränkningen i rådigheten för den underårige kan denne emellertid behöva hjälp med förvärv av inkomst eller att förvärva egendom. Det kan dock vara så att den underåriges skattskyldighet begränsas genom att inkomst ska tas upp av en eller båda av föräldrarna.

När en underårig är skattskyldig gäller att vederbörande i och för sig är partshabil i förhållande till SKV som motpart beträffande deklaraionsplikten om sådan uppkommit. Detsamma gäller beträffande ärende eller mål om skatt eller avgift, dvs. att den underårige är partshabil. För en underårig respektive för en vuxen person för vilken tingsrätten förordnat förvaltare ska dock uppkommen deklaraionsplikt fullgörande och talan i en eventuell process skötas av förmyndare eller förordnad god man, respektive av god man eller förordnad förvaltare.⁵¹² Den underårige eller den vuxne för vilken förvaltare förordnats är, till skillnad från myndiga skattskyldiga, inte själva processhabila i ärende eller mål om skatt eller avgift.

I sammanhanget kan nämnas att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet kan göra det under enskild firma, vilket inte har någon betydelse för frågan om vederbörande ska anses som företagare skatterättsligt sett, utan firman utgör enbart en benämning på verksamheten.⁵¹³ Ensamtill till firman, benämningen varunder verksamheten bedrivs, kan denne förvärva genom registrering av firman hos Bolagsverket eller genom inarbetning av firman.⁵¹⁴ Genom folkbokföringen är vederbörandes namn registrerat,⁵¹⁵ och släktnamn får användas av näringsidkare som firma utan registrering och oberoende av inarbetning (om det inte är ägnat att framkalla förväxling med annans skyddade närings- eller varukännetecken).⁵¹⁶

För annan juridisk person än dödsbo sköts uppkommen deklaraionsplikt fullgörande och ett eventuellt ärende eller mål om skatt eller avgift av den juridiska personens ställföreträdare. Ställföreträdare är exempelvis:

- för ett aktiebolag, styrelsen, verkställande direktören eller en av styrelsen bemyndigad särskild firmatecknare,⁵¹⁷ och
- för en ekonomisk förening, styrelsen, verkställande direktören eller annan av styrelsen bemyndigad.⁵¹⁸

⁵¹¹ Se 60 kap. 12 § IL. Se motsvarande regler i 60 kap. 14 § IL om fråga är om en familjs fåmanshandelsbolag.

⁵¹² Föräldrarna är förmyndare, om barnet står under vårdnad av dem båda. Om någon av föräldrarna är underårig själv eller förvaltare förordnats för denne, får den föräldern inte vara barnets förmyndare. I sådant fall – eller om en av föräldrarna entledigats från förmynderskapet – är den andre barnets förmyndare. För barn som står under vårdnad av endast den ene av sina föräldrar är denne ensam förmyndare. Se 10 kap. 1 och 2 §§ FB.

⁵¹³ Juridiska personer såsom aktiebolag får en benämning (firma) genom registreringen hos Bolagsverket, varvid rättshandlingsförmågan också uppkommer.

⁵¹⁴ Se 1 och 2 §§ firmalagen (1974:156).

⁵¹⁵ Se 1 § första st. FBL.

⁵¹⁶ Se 4 § första st. firmalagen.

⁵¹⁷ Se aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och 8 kap. 35, 36 och 37 §§ däri.

Numera bildas alla aktiebolag simultant när stiftelseurkunden undertecknats av samtliga stiftare och någon bolagsstämma hålls inte längre vid bildandet.⁵¹⁹ Aktiebolagets rättshandlingsförmåga uppkommer först i och med registreringen av bolaget i aktiebolagsregistret hos Bolagsverket. Denna registreringsanmälan ska ske på styrelsens initiativ inom sex månader från stiftelseurkundens undertecknande.⁵²⁰ Kommer inte avsedd bolagsbildning till stånd, uppkommer inte heller något subjekt med rättshandlingsförmåga att beskatta. Skattskyldiga för gjorda affärer blir i sådant fall de enskilda bildarna.

En ekonomisk förening anses bildad och har i princip rättshandlingsförmåga när medlemmarna beslutat därom. Om villkor uppställts för att verksamheten ska anses påbörjad, anses föreningen bildad när sådant villkor uppfyllts – förutsatt i båda fall att anmälan för registrering av föreningen lämnats till Bolagsverket senast sex månader efter beslutet om bildande eller efter det ett sådant villkor som nyss nämnts uppfyllts.⁵²¹

Ett handelsbolag (eller kommanditbolag) föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet och bolaget har förts in i handelsregistret hos Bolagsverket.⁵²² Om inte annat avtalats företräder var och en av bolagsmännen handelsbolaget. Under likvidation företräds det av alla bolagsmännen i förening eller av särskilt förordnad likvidator.⁵²³

Av intresse kan också vara att 'subjektsregistrerande myndighet' inte alltid är Bolagsverket. En ideell förening behöver inte registreras för att få rättskapacitet, men den tilldelas organisationsnummer av SKV.⁵²⁴ Från och med den 1 januari 2010 ska de flesta stiftelser vara registrerade, men det är fortfarande inte avgörande för rättskapacitetens uppkomst.⁵²⁵ SKV anger att från och med den 1 januari 2010 *torde* krav på organisationsnummer gälla för alla stiftelser. Eftersom stiftelseregistret redan förs av länsstyrelserna, sker tilldelningen av organisationsnummer till stiftelser av dem.⁵²⁶ Dessa subjekt kan sålunda anses bildade och äga rättshandlingsförmåga innan organisationsnummer tilldelats. En stiftelse anses bildad genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskilts för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. Stiftelsen ska vara registrerad i länsstyrelsens stiftelseregister om den är skyldig att upprätta årsredovisning enligt

⁵¹⁸ Se 6 kap. 11 och 12 §§ lag (1987:667) om ekonomiska föreningar, EFL.

⁵¹⁹ Se 2 kap. 1 och 4 §§ ABL.

⁵²⁰ Se 2 kap. 4 § andra st. och 22 § ABL.

⁵²¹ Se 2 kap. 3 § EFL. Se även 2 kap. 4 § EFL ang. vissa förpliktelser uppkomna före föreningens bildande.

⁵²² Se 1 kap. 1 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, BL – även kallad bolagslagen.

⁵²³ Se 2 kap. 17 och 31 §§ BL.

⁵²⁴ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 (SKV 327 utgåva 11), s. 121 och 126.

⁵²⁵ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 s. 26.

⁵²⁶ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 s. 26 och 27.

BFL eller det följer av stiftelseförordnandet.⁵²⁷ Liknande resonemang kan föras om ideella föreningar, men lagstiftning om bildande saknas om dessa subjekt, som dock anses bildade och ha rättskapacitet som juridisk person, när stadgar av viss fullständighet antagits och en styrelse valts.⁵²⁸ Ställföreträdare för en ideell förening är, med vad som gäller för ekonomisk förening som förebild, den av medlemmarna på årsmötet valda styrelsen.⁵²⁹

7.1.3 Likvidation

Att en juridisk person är föremål för likvidation innebär inte att någon ny processuell figur kan anses bildad som beträffande distinktionen mellan konkursgäldenär och konkursbo. Likvidationen utgör på intet sätt hinder i ärende eller mål om skatt eller avgift.

I ett rättsfall har HFD till och med ansett att ett aktiebolag som under pågående skatteprocess har upplösts genom frivillig likvidation, varvid tillgångarna utskiftats till aktieägarna, ägt fortsatt partshabilitet i skatteprocessen trots att bolaget alltså upplösts.⁵³⁰ Ett aktiebolag som hade upplösts efter konkurs ansågs dock sakna rättskapacitet och därmed partshabilitet.⁵³¹ Däremot ansågs ett aktiebolag som upplösts efter konkurs ha partshabilitet i skatteprocess som pågick vid upplösningen.⁵³²

7.1.4 Konkurs

Om en fysisk eller juridisk person försätts i konkurs och således förlorar rådigheten över sin egendom,⁵³³ brukar i de fall där vederbörande är inbegripen i en skatteprocess domstolen tillfråga konkursförvaltaren om denne tillträder processen. Ofta blir detta inte fallet, utan gäldenären får själv sköta sin skatteprocess.

Om det är fråga om en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, vars konkurs avslutas utan överskott under pågående skatteprocess, är huvudregeln att bolaget därefter saknar partshabilitet i skatteprocessen utöver en skatteprocess som pågick vid upplösningen av bolaget på grund av konkursen.⁵³⁴ Särskilda skäl kan emellertid föreligga för att ge ett upplöst bolag partshabilitet i skatteprocessen, nämligen om bolagets talan i den processen vid bifall kan leda till efterutdelning i konkursen,⁵³⁵ eller om ställföreträdare för bolaget, mot vilken SKV inlett talan om s.k.

⁵²⁷ Se 1 kap. 2 § och 10 kap. 1 § första och andra st. stiftelselagen (1994:1220).

⁵²⁸ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 s. 121.

⁵²⁹ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 s. 124 och 125.

⁵³⁰ Se RÅ 1999 ref. 34.

⁵³¹ Se RÅ 2001 not. 152.

⁵³² Se RÅ 2000 ref. 41. I litteraturförteckningen i det fallet anför HFD för övrigt bl.a. Forssén 1994 s. 384-386.

⁵³³ Se 3 kap. 1 § konkurslagen (1987:672).

⁵³⁴ Se avsnitt 7.1.3 ang. RÅ 2000 ref. 41 och RÅ 2001 not. 152.

⁵³⁵ Se RÅ 1996 not. 192.

företrädaransvar (se kapitel 9), har ett betydande intresse för egen del av att få bolagets skattefråga prövad i förvaltningsdomstol.⁵³⁶ Detta kan vara rimligt med hänsyn till att företrädaransvaret är accessoriskt i förhållande till bolagets ansvar. Däremot har sådana särskilda skäl inte ansetts föreligga på grund av att bolaget påförts skattetillägg (se även avsnitt 8.7).⁵³⁷

7.2 ALLMÄNT OM BEGÄRAN OM OMRÖVNING RESPEKTIVE ÖVERKLAGANDE

Här behandlas i första hand när den skattskyldige kan begära omprövning eller överklaga SKV:s beslut om skatt och när motsvarande kan ske från SKV:s sida. Den skattskyldige kan inom sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut i princip begära omprövning av ett beslut om skatt eller avgift hur många gånger som helst.⁵³⁸ Om den skattskyldige i stället överklagar beslutet, ska SKV snarast fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut,⁵³⁹ varvid – om beslutet inte blir till den skattskyldiges fördel – handlingarna (ärendet) ska överlämnas av SKV till förvaltningsrätten för dess prövning.⁵⁴⁰

Vissa beslut från SKV får inte överklagas, nämligen beslut som avser:

1. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 10 § eller 13 kap. 5 § första st. 1,
2. föreläggande utan vite,
3. revision,
4. tillsyn över kassaregister,
5. kontrollbesök, eller
6. anstånd enligt 63 kap. 23 § SFL.⁵⁴¹

En granskningsledares beslut om bevissäkring enligt 45 kap. 14 § första st. SFL eller beslut om att ta egendom i förvar enligt 46 kap. 16 § första st. SFL får inte heller överklagas.⁵⁴²

SKV:s beslut överklagas till förvaltningsrätten med ett undantag, nämligen angående beslut om befrielse från betalningsskyldighet enligt 60 kap. 1 § SFL (se avsnitt 7.5), vilka överklagas till Regeringen.⁵⁴³

SKV har, som nämnts (se avsnitt 6.2.1.1), normalt sett till och med två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut (tvåårsfristen), dvs. till och

⁵³⁶ Se RÅ 2000 ref. 41.

⁵³⁷ Se RÅ 2003 ref. 53, där hänvisning också sker till bl.a. RÅ 1996 not. 192 och RÅ 2000 ref. 41.

⁵³⁸ Se 66 kap. 7 § första st. SFL. Se även prop. 1989/90:74 s. 256.

⁵³⁹ Se 67 kap. 20 § SFL.

⁵⁴⁰ Se 67 kap. 22 § SFL.

⁵⁴¹ Se 67 kap. 5 § första st. SFL.

⁵⁴² Se 67 kap. 5 § andra st. SFL.

⁵⁴³ Se 67 kap. 6 § SFL.

med året efter året då *beslut om slutlig skatt* fattas, på sig att besluta om en avvikelse från en persons deklaration eller särskilda uppgifter till dennes nackdel. Därefter har SKV normalt till och med sju år från utgången av kalenderåret då beskattningsåret gått ut på sig att besluta om sådan avvikelse genom efterbeskattning.

Instansordningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna, där överklagade beslut om skatt eller avgift behandlas, är förvaltningsrätt, kammarrätt och HFD.⁵⁴⁴ Länsrätt benämns från och med den 15 februari 2010 i stället förvaltningsrätt.⁵⁴⁵ Regeringsrätten benämns sedan 2011 i stället Högsta förvaltningsdomstolen, HFD.⁵⁴⁶ Överklagande till förvaltningsrätten kan ställas dit, men skickas alltid till beslutsinstansen, dvs. till SKV.⁵⁴⁷ Förvaltningsdomstolarna anger i sina beslut hur och när överklagande ska ske. Överklagande till kammarrätten ställs dit, men skickas till förvaltningsrätten och överklagande till HFD ställs dit, men skickas till kammarrätten, eftersom rättidsprövningen av ett överklagande företas av beslutsinstansen.⁵⁴⁸

Av allmänt intresse är att ärenden och mål om skatt eller avgift sedan 1991 består i en sakprocess. Tidigare utgjorde skatteprocessen en beloppsprocess med möjligheter till fri kvittningsinvändning från båda parter inom den ram som det ifrågasatta beloppet ställde upp.⁵⁴⁹ Numera är det i stället så att det som en begäran om omprövning eller ett överklagande avser gäller en viss eller vissa intäkter och/eller avdrag vid beskattningen, dvs. prövningen gäller en viss eller vissa frågor – en viss sak (därav sakprocess).⁵⁵⁰ Beloppsprocessen består dock för mål om fastighetstaxering (se avsnitten 1.1 och 6.2.2.2).⁵⁵¹ Skatteprocessen syftar således numera till att bilda en enkel, smidig och snabb ordning för rättelse av felaktiga skattebeslut, och innebär jämfört med den äldre skatteprocessen från tiden före 1991 utvidgade möjligheter för den skattskyldige och för SKV i det hänseendet.⁵⁵²

Skönsbeskattning från SKV:s sida kan ske på grund av att deklaration inte har lämnats eller på grund av att skatt eller avgift inte kan beräknas tillförlitligt beroende på brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen (se avsnitt 6.2.1.1).⁵⁵³ Det kan medföra ett avsevärt vidare processföremål än vad som annars normalt gäller i den sakprocess som skatteprocessen utgör.⁵⁵⁴ Emellertid gäller inte det om skönsbeskattningen t.ex. grundas på att deklaration formellt sett inte anses ha lämnats, men skönsbeskattningsbeslutet ändå har kunnat fattas baserat på sådan ofullständig deklaration eller, om inte ens sådan handling lämnats, på

⁵⁴⁴ Se 1 § FPL.

⁵⁴⁵ Se lag (2009:783) om ändring i FPL.

⁵⁴⁶ Se lag (2010:1398) om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar.

⁵⁴⁷ Se 6 a § första st. första men. FPL.

⁵⁴⁸ Se 6 b § första st. första men. och 33 § första st. FPL.

⁵⁴⁹ Se prop. 1989/90:74 s. 370 och 371.

⁵⁵⁰ Se prop. 1989/90:74 s. 258.

⁵⁵¹ Se prop. 1989/90:74 s. 258.

⁵⁵² Se prop. 1989/90:74 s. 256.

⁵⁵³ Se 57 kap. 1 § SFL.

⁵⁵⁴ Se prop. 1989/90:74 s. 377.

kontrolluppgifter från arbetsgivare och banker m.m. som medfört att skönsbeskattningsbeslutet ändå förankras i annat än bara ett antaget belopp.⁵⁵⁵

En viktig sak i praktiken är att den skattskyldige skiljer själva skatte- eller avgiftsfrågan respektive anståndsfrågan åt, genom att begäran om omprövning eller överklagande respektive anståndsansökan lämna i separata inlagor. De bör skickas i samma kuvert till SKV, när det ursprungliga klagomålet görs och SKV är första anhalt för skatte- eller avgiftsfrågan respektive för ärendet om betalningsanstånd. Om anstånd inte medges av SKV, får den skattskyldige överklaga också anståndsfrågan.⁵⁵⁶ Överklagandet skickas också till SKV, som under tiden kan ha lämnat skatte- eller avgiftsfrågan till förvaltningsrätten efter sitt obligatoriska omprövningsbeslut av ett överklagande av den från den skattskyldiges sida. I dessa hänseenden är det viktigt att också känna till att det formellt sett är så att en fordran på skatt eller avgift, som nämnts (se avsnitt 6.3.3), är verkställbar även om den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat den tvistiga frågan.⁵⁵⁷ För att fordran på skatt eller avgift inte ska lämnas till KFM eller en fordran som redan lämnats dit inte ska leda till indrivningsåtgärder mot den skattskyldige måste anstånd beviljas denne. Dessutom är det viktigt, som också nämnts, att beakta att prövningstillstånd krävs redan i kammarrätten för prövning av en anståndsfråga. Det gäller inte den tvistiga skattefrågan (se avsnitt 6.3.3).⁵⁵⁸

Forumfrågan

Behörig förvaltningsrätt för fysiska personer

Ett beslut som gäller en fysisk person överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades.⁵⁵⁹

Behörig förvaltningsrätt för juridiska personer

Beslut som gäller juridiska personer överklagas enligt följande uppställning:⁵⁶⁰

⁵⁵⁵ Se prop. 1989/90:74 s. 376 och 377.

⁵⁵⁶ Se ang. 67 kap. 5 § SFL ovan i detta avsnitt: Där anges inte beslut om anstånd bland de beslut som inte får överklagas. Se även avsnitt 6.3.3.

⁵⁵⁷ Se 68 kap. 1 § SFL.

⁵⁵⁸ Se 67 kap. 27 § 8 SFL.

⁵⁵⁹ Se 67 kap. 7 § SFL.

⁵⁶⁰ Se 67 kap. 8 § SFL.

<i>Beslut som gäller</i>	<i>överklagas till den förvaltningsrätt</i>
1. ett svenskt handelsbolag	inom vars domkrets bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet fattades
2. en EEIG	inom vars domkrets EEIG hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
3. en EGTS	inom vars domkrets EGTS hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
4. ett Eric-konsortium	inom vars domkrets konsortiet hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
5. ett dödsbo	som senast var behörig att pröva ett överklagande som gällde den avlidne
6. någon annan juridisk person än som avses i 1–5	inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då beslutet fattades
7. en juridisk person som inte är ett dödsbo och som har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet fattades	inom vars domkrets huvudkontoret eller sätet var beläget eller, om huvudkontor och säte saknas, förvaltningen utövades då den juridiska personen bildades
8. en juridisk person som har upplösts	som senast var behörig.

Följande beslut får överklagas till den förvaltningsrätt som ska pröva moderföretagets eller den juridiska personens överklagande. Beslut som gäller:

1. företag eller annan näringsidkare inom en koncern och moderföretaget i koncernen,
2. två eller flera företag eller andra näringsidkare inom en koncern,
3. delägare i en juridisk person och den juridiska personen, eller
4. två eller flera delägare i en juridisk person.⁵⁶¹

Vad som sägs i närmast föregående st. gäller bara om överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund.⁵⁶²

Bestämmelserna enligt ovan om behörig förvaltningsrätt för fysiska och juridiska personer gäller inte, om Regeringen har meddelat föreskrifter om att beslut i vissa ärenden ska tas upp av någon annan förvaltningsrätt.⁵⁶³

7.3 OMRÖVNING

7.3.1 Omprövning på den skattskyldiges initiativ

Om den skattskyldige vill ändra på ett beslut om skatt eller avgift, ska vederbörande *skriftligen* begära omprövning hos SKV.⁵⁶⁴ Begäran ska, som nämnts (se avsnitt 7.2), ha kommit in till SKV senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då

⁵⁶¹ Se 67 kap. 9 § första st. SFL.

⁵⁶² Se 67 kap. 9 § andra st. SFL.

⁵⁶³ Se 67 kap. 10 § SFL.

⁵⁶⁴ Se 66 kap. 6 § första st. SFL.

beskattningsåret har gått ut.⁵⁶⁵ Begäran ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser:

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. föreläggande,
5. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
6. tvångsåtgärder,
7. kontrollavgift,
8. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
9. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
10. verkställighet, eller
11. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.⁵⁶⁶

Om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller hans ombud, får SKV utfärda föreläggande om att undertecknande ska ske med påföljd att omprövning annars inte görs.⁵⁶⁷ Detta – jämte rättidsprövning av nämnda talefrister – är de enda förutsättningar för behandling av begäran om omprövning som SKV gör. SKV ska inte gå in på någon bedömning av om den skattskyldiges begäran är till dennes för- eller nackdel. Däremot påverkar svårighetsgraden på aktuell fråga huruvida omprövningen ska göras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare eller annan tjänsteman hos SKV. (se avsnitten 1.1 och 6.2.1.1 och även avsnitt 7.1.1). Den skattskyldiges yrkanden kan vara sådana att denne påförs högre skatt genom begärd omprövning, men det normala är ju att de skattskyldigas yrkanden avser att skatt eller avgift ska bli lägre än enligt SKV:s beslut.⁵⁶⁸ Den skattskyldige får överklaga SKV:s beslut även om det inte är till nackdel för denne (se avsnitten 7.1.1, 7.4.1 och 7.4.3).⁵⁶⁹ SKV får för övrigt på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den som beslutet gäller.⁵⁷⁰

Hinder för omprövning föreligger enligt lagstiftaren om frågan som begäran om omprövning avser efter överklagande har överlämnats till förvaltningsrätten för prövning (*litis pendens*, anhängiggjord sak). Lagstiftaren hänvisar till att det är huvudregeln i förvaltningsprocessen och behöver därför inte uttryckas särskilt.⁵⁷¹

Litis pendens-verkan innebär att ny talan angående fråga varom redan är rättegång mellan samma parter inte får upptas till prövning.⁵⁷² Beträffande F-skatt anser HFD att SKV är oförhindrad att

⁵⁶⁵ Se 66 kap. 7 § första st. SFL.

⁵⁶⁶ Se 66 kap. 7 § andra st. SFL.

⁵⁶⁷ Se 66 kap. 6 § andra st. SFL.

⁵⁶⁸ Se prop. 1989/90:74 s. 403.

⁵⁶⁹ Se 67 kap. 2 § andra st. SFL.

⁵⁷⁰ Se 66 kap. 19 § SFL.

⁵⁷¹ Se prop. 1989/90:74 s. 403. *Litis pendens*, även *lis pendens*: *Mål som pågår*. Se Melin 2010 s. 251.

⁵⁷² Se RÅ 2009 ref. 92, där fråga om *litis pendens* i ett mål om moms prövades.

bifalla en ny ansökan därom, trots att ett tidigare beslut om avslag på F-skattsedel (numera godkännande för F-skatt) ännu inte har avgjorts slutligt av domstol.⁵⁷³

Förvaltningsrätten bör få avvisa en ny fråga om rätten finner att det är förenat med någon olägenhet att till en gemensam handläggning ta upp båda frågorna, varvid som exempel på en sådan olägenhet anges i förarbetena att ytterligare utredning skulle behövas beträffande den nya frågan.⁵⁷⁴ Annars bör enligt förarbetena en ny fråga få föras in i förvaltningsrätten om den har samband med den fråga som redan ligger för prövning.⁵⁷⁵ *Res judicata*, dvs. att skattefrågan vunnit negativ rättskraft genom dom i förvaltningsdomstol utgör också hinder för att frågan tas upp till ny prövning genom begäran om omprövning (se även avsnitten 7.4.3 och 7.4.6).⁵⁷⁶

7.3.2 Talefrist

Tiden för begäran om omprövning – huvudregeln

Den skattskyldiges begäran om omprövning ska, som nämnts (se avsnitten 7.2 och 7.3.1), ha kommit in till SKV senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁵⁷⁷ Begäran ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser registrering eller vissa andra frågor, vilka anges i avsnitt 7.3.1.⁵⁷⁸

Förlängd tid för omprövning av beslut som meddelas sent

Om ett beslut har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och den som beslutet gäller har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år, får en begäran om omprövning komma in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.⁵⁷⁹

Förlängd tid för omprövning av beslut om skattetillägg

Omprövning av ett beslut om skattetillägg får begäras så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.⁵⁸⁰ Det innebär att även om tidsfristen för begäran om omprövning enligt ovan har gått ut, får ett beslut om skattetillägg på begäran av den skattskyldige omprövas – förutsatt att beslutet i beskattningsfrågan, dvs. i exempelvis en fråga om en viss intäkt ska beskattas eller om en viss kostnad är avdragsgill, inte har vunnit laga kraft. Om den skattskyldige

⁵⁷³ Se RÅ 2005 ref. 42.

⁵⁷⁴ Se prop. 1989/90:74 s. 373.

⁵⁷⁵ Se prop. 1989/90:74 s. 372.

⁵⁷⁶ Se 66 kap. 3 § första st. SFL och även prop. 1989/90:74 s. 374 och 402. *Res judicata: Tvistefråga eller gärning har prövats och avgjorts*. Se Melin 2010 s. 328.

⁵⁷⁷ Se 66 kap. 7 § första st. SFL.

⁵⁷⁸ Se 66 kap. 7 § andra st. SFL.

⁵⁷⁹ Se 66 kap. 8 § SFL.

⁵⁸⁰ Se 66 kap. 9 § SFL.

inte har tagit upp i en pågående skatteprocess att även ett av SKV påfört skattetillägg på den skattehöjning som beskattningsfrågan avser ifrågasätts, ska vederbörande kunna få upp skattetilläggsfrågan till prövning trots att processen i själva beskattnings- eller avdragsfrågan som skattetillägget baseras på ännu inte är avgjord när tidsfristen för omprövning har löpt ut.⁵⁸¹

Förlängd tid för omprövning av skatt på ackumulerad inkomst

En begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst och föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål, får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.⁵⁸² Frågor om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst handlar om att en fysisk person begär att dennes beskattning ska lindras med avseende på progressiviteten för inkomster aktuellt beskattningsår vilka tjänats in under minst två beskattningsår.⁵⁸³ Bestämmelserna i IL om sådan beräkning gäller dock inte för dödsbon efter det tredje beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade.⁵⁸⁴

Förlängd tid för omprövning av inkomstskatt för utomlands bosatta

En begäran om omprövning som avser tillämpning av 4 § SINK-lagen bosatta eller 5 a § första st. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål, får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.⁵⁸⁵

Förlängd tid för omprövning av prissättning av internationella transaktioner

En begäran om omprövning som avser prissättning av internationella transaktioner och föranleds av SKV:s beslut enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner (se avsnitt 3.5), får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.⁵⁸⁶

Omprövning av beslut om preliminär skatt

En begäran om omprövning av ett beslut om debitering av preliminär skatt ska ha kommit in till SKV före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret. Om beslutet meddelas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret, får begäran om omprövning komma in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.⁵⁸⁷

⁵⁸¹ Se prop. 1989/90:74 s. 404.

⁵⁸² Se 66 kap. 10 § SFL.

⁵⁸³ Se 66 kap. 1 § första men. IL.

⁵⁸⁴ Se 66 kap. 1 § andra men. IL.

⁵⁸⁵ Se 66 kap. 11 § SFL.

⁵⁸⁶ Se 66 kap. 12 § SFL.

⁵⁸⁷ Se 66 kap. 13 § SFL.

En begäran om omprövning ska ha kommit in till SKV före utgången av beskattningsårets näst sista månad om den gäller ett beslut om:

1. preliminär A-skatt,
2. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 9 eller 10 § SFL, eller
3. skatteavdrag för hemresa enligt 11 kap. 12 § SFL.⁵⁸⁸

Om den som ett beslut om preliminär A-skatt gäller är försatt i konkurs, får konkursboet begära omprövning. Begäran ska ha kommit in till SKV inom sådan tid som anges i närmast föregående st. Om ett beslut om preliminär A-skatt omfattar ersättning som ska utmätas, får även KFM begära omprövning. Begäran ska ha kommit in till SKV inom sådan tid som anges i närmast föregående st.⁵⁸⁹

Omprövning av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

En begäran om omprövning av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller befrielse från skatteavdrag för särskild inkomstskatt enligt 13 kap. 5 § första st. 1 SFL ska ha kommit in till SKV före utgången av beskattningsårets näst sista månad.⁵⁹⁰

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

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 SKV 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.⁵⁹¹

Begäran om omprövning som lämnas till domstol

Om en begäran om omprövning kommer in till allmän förvaltningsdomstol i stället för till SKV, ska domstolen sända begäran till SKV och samtidigt lämna uppgift om vilken dag den kom in till domstolen. En begäran om omprövning som kommer in för sent till SKV ska inte avvisas om den har kommit in till allmän förvaltningsdomstol i rätt tid.⁵⁹²

⁵⁸⁸ Se 66 kap. 14 § SFL.

⁵⁸⁹ Se 66 kap. 15 § SFL.

⁵⁹⁰ Se 66 kap. 16 § SFL.

⁵⁹¹ Se 66 kap. 17 § SFL.

⁵⁹² Se 66 kap. 18 § SFL.

Avvisningsbeslut överklagbara

Om SKV fattar ett avvisningsbeslut med motiveringen att begäran om omprövning av ett beslut om skatt eller avgift inte är rättidig, får den skattskyldige överklaga sådant beslut (se avsnitt 7.2),⁵⁹³ varefter den frågan kan behandlas i förvaltningsdomstolarna, men innan så skett till den skattskyldiges fördel kan inte själva den tvistiga beskattningsfrågan prövas.

7.3.3 Omprövning och efterbeskattning på SKV:s initiativ

SKV får på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den som beslutet gäller.⁵⁹⁴

SKV får på eget initiativ inte ompröva vissa beslut till nackdel för den som beslutet gäller, nämligen följande:

1. beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap. SFL, och
2. beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts.⁵⁹⁵

Beslut som är möjliga att återkalla får inte heller omprövas SKV:s initiativ till nackdel för den som beslutet gäller.⁵⁹⁶

Omprövningstiden – huvudregeln

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska, som nämnts (se avsnitten 6.2.1.1 och 7.2), meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).⁵⁹⁷

Förlängd omprövningstid på grund av för sen eller utebliven deklaration

Om den som är deklarationsskyldig lämnar deklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till SKV. Ett sådant beslut får dock bara meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁵⁹⁸

Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration, får beslutet meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁵⁹⁹

⁵⁹³ Se 67 kap. 5 § SFL. Där anges inte avvisningsbeslut bland de beslut som inte får överklagas.

⁵⁹⁴ Se 66 kap. 19 § SFL.

⁵⁹⁵ Se 66 kap. 20 § första st. SFL.

⁵⁹⁶ Se 66 kap. 20 § andra st. SFL.

⁵⁹⁷ Se 66 kap. 21 § SFL.

⁵⁹⁸ Se 66 kap. 22 § första st. SFL.

⁵⁹⁹ Se 66 kap. 22 § andra st. SFL.

Vad som sägs i de båda närmast föregående st. gäller inte beslut om förseningsavgift.⁶⁰⁰

Förseningsavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

Om beslutet avser förseningsavgift, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.⁶⁰¹

Kontrollavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

Om beslutet avser kontrollavgift enligt 50 kap. 1 eller 3 § SFL, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.⁶⁰²

Om beslutet avser kontrollavgift enligt 50 kap. 7 § SFL, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då SKV konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts.⁶⁰³

Omprövning till nackdel av beslut om ersättning för kostnader

Ett beslut om ersättning för kostnader i ett ärende hos SKV får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller bara om:

1. ersättningen har beslutats med för högt belopp på grund av att den som beslutet gäller har lämnat felaktiga uppgifter, eller
2. det finns särskilda skäl.⁶⁰⁴

Tvåårsfristen för omprövning ska räknas från den dag då beslutet om ersättning meddelades.⁶⁰⁵

Omprövning till nackdel av beslut om debitering av preliminär skatt

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller som avser debitering av preliminär skatt ska meddelas inom sex månader från utgången av beskattningsåret.⁶⁰⁶

⁶⁰⁰ Se 66 kap. 22 § tredje st. SFL.

⁶⁰¹ Se 66 kap. 23 § SFL.

⁶⁰² Se 66 kap. 24 § första st. SFL.

⁶⁰³ Se 66 kap. 24 § andra st. SFL.

⁶⁰⁴ Se 66 kap. 25 § första st. SFL.

⁶⁰⁵ Se 66 kap. 25 § andra st. SFL.

⁶⁰⁶ Se 66 kap. 26 § SFL.

Efterbeskattning – omprövning till nackdel efter tvåårsfristen

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § SFL (se avsnitt 1.2) får meddelas av SKV inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (*efterbeskattning*) om:

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av (orsakssamband) att den uppgiftsskyldige
 - a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,
 - b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,
 - c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller
 - d) inte har lämnat begärd varuprov,
2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,
3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,
4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål
 - a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § SFL, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § SFL, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,
 - b) om fastighetstaxering,
 - c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § IL,
 - d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund,
 - e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt IL eller enligt SINK-lagen eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., eller
 - f) om SKV:s prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked,
5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § IL eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, eller
6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § SFL.⁶⁰⁷

Genom införandet av SFL får efterbeskattning ske när det handlar om *en annan skatt eller avgift* än som avses i omprövningsbeslutet, vilket följer av att uttrycket *skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §* används i 66 kap. 27 § SFL.⁶⁰⁸

Om oriktig uppgift lämnats ska det också finnas ett orsakssamband mellan den omständigheten och att beslutet om skatt eller avgift blivit felaktigt, för att efterbeskattningsinstitutet ska kunna

⁶⁰⁷ Se 66 kap. 27 § SFL.

⁶⁰⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 2 och Del 2 s. 1108.

tillämpas av SKV. Av pkt 1 a-d här ovan framgår att oriktig uppgift som kan leda till efterbeskattning, om nämnda orsakssamband är uppfyllt, kan ha lämnats i samband med beskattningsförfarandet eller i skatteprocessen ("i ett mål om egen beskattning") eller på grund av att deklaration inte lämnats, dvs. när skönsbeskattning aktualiseras (se avsnitten 6.2.1.1 och 7.2), eller när begärt varuprov inte har lämnats (se avsnitt 6.2.2.3 ang. punktskatt).

Oriktig uppgift – jfr fall 1 a ovan – som föranledde eftertaxering, numera efterbeskattning, och skattetillägg ansågs föreligga, när ett dotterbolag gjort avdrag för överränta på lån från moderbolag och den enda upplysningen som lämnades om lånen fanns i den till deklarationen bifogade årsredovisningen. Skulden fanns där angiven i balansräkningen och "Räntekostnader, koncernföretag" specificerades i en not, men bolaget upplyste inte om lånevillkoren, grunderna för räntesättningen eller omständigheterna kring upptagandet av lånen.⁶⁰⁹

Beträffande fall av efterbeskattning enligt 1 c ovan noteras att HFD anser att när väl deklaration lämnats in, kan en skattskyldig, som inte har lämnat in deklaration i rätt tid, inte efterbeskattas på grund av utebliven deklaration.⁶¹⁰

En uppgift ska inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.⁶¹¹ Sistnämnda är i linje med att begreppet oriktig uppgift sedan länge ansetts ha samma innebörd oavsett om det gäller fråga om skattetillägg, efterbeskattning eller skattebrott,⁶¹² och att ett s.k. otjänligt försök inte anses skola leda till straffansvar (se avsnitt 8.8.1).

Efterbeskattning och skattetillägg förutsätter, till skillnad från skattebrott (se avsnitt 8.8.1), inte någon subjektiv täckning såtillvida att den skattskyldige måste ha haft uppsåt att undgå beskattning, utan det räcker med att en oriktig sakuppgift lämnats.⁶¹³ Har den skattskyldige däremot lämnat i och för sig ofullständiga uppgifter i deklarationen, men de varit tillräckliga för att ett riktigt skattebeslut skulle kunna fattas (öppet yrkande), föreligger inte grund för skattetillägg och därmed inte heller för efterbeskattning, oavsett om ofullständigheten lett till ett felaktigt skattebeslut.⁶¹⁴ Det bör också vara vägledande vid prövningen av om objektiv täckning finns vid prövning av ansvar för skattebrott (se avsnitt 8.8.1).

Beträffande pkt 4 a ovan har HFD bedömt möjligheterna till s.k. *följändringsbeslut* – enligt föregångaren till 66 kap. 27 § 4 a SFL (dvs. 21 kap. 12 § 2 SBL) – avseende ingående moms hos en förvärvare av tjänster, när dennes motpart erhållit reduktion av utgående moms. HFD ansåg att följändring genom vägrad avdragsrätt för ingående moms motsvarande den reduktionen inte ska underlåtas bara för att SKV:s huvudbeslut saknar utredning om hur förvärvaren hanterat sin ingående moms eller redovisat de aktuella fakturorna i sin bokföring.⁶¹⁵

Skattetillägg vid efterbeskattning

Om efterbeskattning beslutas, får SKV samtidigt meddela ett beslut om skattetillägg.⁶¹⁶ Efterbeskattning får således inte avse enbart skattetillägg (se avsnitt 8.3).

⁶⁰⁹ Se RÅ 2010 ref. 67.

⁶¹⁰ Se RÅ 2005 ref. 58.

⁶¹¹ Se RÅ 2002 ref. 20 och prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.) s. 233.

⁶¹² Se Wennergren 1971 s. 242, prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen) s. 91, SOU 2001:25 (Skattetillägg m.m.) s. 351 och prop. 2002/03:106 s. 116.

⁶¹³ Se prop. 2002/03:106 s. 116.

⁶¹⁴ Se prop. 2002/03:106 s. 117.

⁶¹⁵ Se HFD 2014 ref. 14.

⁶¹⁶ Se 52 kap. 5 § SFL.

När efterbeskattning inte får beslutas

Efterbeskattning får inte beslutas om:

1. SKV tidigare har beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga, eller
2. det är uppenbart oskäligt.⁶¹⁷

Efterbeskattning enligt pkt 1-3 ovan vid omprövning till nackdel efter tvåårsfristen får inte heller beslutas om den avser ett obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp.⁶¹⁸

Beträffande vad som här ska förstås med *uppenbar oskälighet* i detta sammanhang betonar lagstiftaren att det enbart är en *ventil* för mycket speciella fall, där ett riktigt beskattningsbeslut och efterbeskattning för att uppnå ett sådant får stå tillbaka för exceptionella omständigheter i det enskilda fallet. Annars skulle tillämpningen innebära ett avsteg från principen att besluten om skatt eller avgift ska bli så likformiga och riktiga som möjligt. Den avsedda restriktiva tillämpningen kommer till uttryck genom att oskäligheten ska vara *uppenbar* för att efterbeskattning ska kunna underlåtas.

Det går inte att entydigt bestämma de omständigheter som kan medföra att ett efterbeskattningsbeslut skulle te sig *uppenbart oskäligt*, men lagstiftaren pekar på att tidsaspekten spelar en väsentlig roll för bedömningen. Har den skattskyldige på goda grunder trots sig ha lämnat tillräckliga uppgifter, haft anledning att tro att SKV:s beslut varit riktigt och kanske företagit andra dispositioner i anledning av beslutet, kan ett efterbeskattningsbeslut sent under tiden för efterbeskattning te sig oskäligt i vissa situationer, men det räcker inte enbart med att beslut meddelas sent under det sjätte året från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Lagstiftaren anger i stället att de omständigheter som gör att ett efterbeskattningsbeslut skulle framstå som oskäligt exempelvis kan vara hänförliga till den oriktiga uppgiften i sig genom att den rör en komplicerad eller ovanlig frågeställning. SKV har kanske fått och bedömt uppgifterna på ett visst sätt föregående år och den skattskyldige kan ha haft anledning att tro att denne lämnat tillräckliga uppgifter. Ett exempel på när ett beslut om efterbeskattning kan framstå som uppenbart oskäligt är när en intäkt som tidigare allmänt ansetts inte vara skattepliktig efter avgörande av HFD bedömts vara skattepliktig. Har den skattskyldige vid deklarationstillfället inte brustit i sin uppgiftsplikt bör enligt lagstiftaren i sådana fall en tillämpning av bestämmelsen kunna komma i fråga.

Lagstiftaren anger vidare att någon gång kan också omständigheter som hänför sig till den skattskyldige själv, t.ex. sjukdom, utgöra en omständighet som bidrar till att efterbeskattningen kan anses oskälig.

På samma sätt kan enligt lagstiftaren omständigheter som hänförs till t.ex. en oredovisad intäkt eller tillgång undantagsvis bidra till att ett beslut skulle framstå som oskäligt, t.ex. i de fall intäkten inte kommit den skattskyldige till godo eller tillgången har gått förlorad.⁶¹⁹

⁶¹⁷ Se 66 kap. 28 § första st. SFL.

⁶¹⁸ Se 66 kap. 28 § andra st. SFL.

⁶¹⁹ Se prop. 1991/92:43 (Skattetillägg m.m.) s. 91f.

Förkortad tid för efterbeskattning vid dödsfall

Om den som en efterbeskattning gäller har avlidit, får beslut om efterbeskattning inte meddelas av SKV efter utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter den avlidne gavs in för registrering.⁶²⁰

Förlängd tid för efterbeskattning

Beslut om efterbeskattning enligt pkt 4 ovan vid omprövning till nackdel efter tvåårsfristen får meddelas av SKV inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades.⁶²¹

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats i avvaktan på beslut av kammarrätten eller HFD med anledning av ett överklagande, får beslut om efterbeskattning som avser skatteavdrag meddelas av SKV senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.⁶²²

Beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om skatt eller avgift får meddelas av SKV inom ett år från utgången av den månad då beslutet i ärendet eller målet har fått laga kraft.⁶²³

66 kap. 32 §: Ett beslut om efterbeskattning får *meddelas* av SKV inom ett år från utgången av det kalenderår då:

1. den som efterbeskattningen gäller
 - a) delgavs underrättelse om misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på sådant sätt som anges i 14 § andra st. SkBrL,
 - b) åtalades för sådant brott enligt SkBrL, eller
 - c) vidtog en åtgärd på eget initiativ enligt 12 § SkBrL, eller
2. det beslutades enligt 14 a § SkBrL om förlängning av tiden för att döma den som efterbeskattningen gäller till påföljd.⁶²⁴

Om den som efterbeskattningen gäller har avlidit, får beslutet dock inte meddelas senare än sex månader efter dödsfallet.⁶²⁵

66 kap. 33 §: Ett beslut om efterbeskattning enligt 66 kap. 32 § första st. 1 a, b eller 2 SFL ska *undanröjas*, om:

⁶²⁰ Se 66 kap. 29 § SFL.

⁶²¹ Se 66 kap. 30 § första st. SFL.

⁶²² Se 66 kap. 30 § andra st. SFL.

⁶²³ Se 66 kap. 31 § SFL.

⁶²⁴ Se 66 kap. 32 § första st. SFL.

⁶²⁵ Se 66 kap. 32 § andra st. SFL.

1. åtal inte väcks på grund av den förundersökning som har föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning, eller
2. åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del.⁶²⁶

66 kap. 34 §: Ett beslut om efterbeskattning som gäller en juridisk person får *meddelas* inom den tid som anges i 66 kap. 32 § SFL eller *undandröjas* enligt 66 kap. 33 § SFL, om det som föreskrivs där gäller den som har företrätt den juridiska personen.⁶²⁷

Omprövning av flera redovisningsperioder

Om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår vilka perioder skatten eller avgiften ska hänföras till, får en omprövning som beslutas under beskattningsåret hänföras till den senaste redovisningsperioden. Beslutas omprövningen efter beskattningsårets utgång, får ändringen hänföras till beskattningsårets sista period.⁶²⁸

7.4 ÖVERKLAGANDE

7.4.1 Överklagande på den skattskyldiges initiativ

Tiden för överklagande – huvudregeln

Förfarandet i förvaltningsprocessen är enligt huvudregeln i FPL skriftligt.⁶²⁹ Ett överklagande av SKV:s beslut om skatt eller avgift ska därför vara skriftligt.⁶³⁰ Överklagandet ställs till förvaltningsrätten, men skickas alltid till beslutsinstansen, dvs. till SKV (se avsnitt 7.2).

Ett överklagande ska ha kommit in till SKV senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁶³¹ Överklagandet ska dock ha kommit in till SKV inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser:

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. deklarationsombud,
5. tvångsåtgärder,

⁶²⁶ Se 66 kap. 33 § SFL.

⁶²⁷ Se 66 kap. 34 § SFL.

⁶²⁸ Se 66 kap. 35 § SFL.

⁶²⁹ Se 9 § första st. FPL.

⁶³⁰ Se 3 § första st. FPL.

⁶³¹ Se 67 kap. 12 § första st. SFL.

6. kontrollavgift,
7. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
9. verkställighet, eller
10. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.⁶³²

Förlängd tid för överklagande av beslut som meddelas sent

Om ett beslut har meddelats av SKV efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och den som beslutet gäller har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år, får ett överklagande komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av det.⁶³³

Förlängd tid för överklagande av beslut om skattetillägg

Ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.⁶³⁴

Överklagande av beslut om preliminär skatt

Ett överklagande av ett beslut om debitering av preliminär skatt ska ha kommit in till SKV före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret.⁶³⁵ Om beslutet meddelas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret, får överklagandet komma in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.⁶³⁶

Ett överklagande ska ha kommit in till SKV före utgången av beskattningsårets näst sista månad om det gäller ett beslut om:

1. preliminär A-skatt,
2. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 9 eller 10 § SFL, eller
3. skatteavdrag för hemresa enligt 11 kap. 12 § SFL.⁶³⁷

Överklagande av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

Ett överklagande av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller befrielse från skatteavdrag för särskild inkomstskatt enligt 13 kap. 5 § första st. 1 SFL ska ha kommit in till SKV före utgången av beskattningsårets näst sista månad.⁶³⁸

⁶³² Se 67 kap. 12 § andra st. SFL.

⁶³³ Se 67 kap. 13 § SFL.

⁶³⁴ Se 67 kap. 14 § SFL.

⁶³⁵ Se 67 kap. 15 § första st. SFL.

⁶³⁶ Se 67 kap. 15 § andra st. SFL.

⁶³⁷ Se 67 kap. 16 § SFL.

⁶³⁸ Se 67 kap. 17 § SFL.

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

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 SKV 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.⁶³⁹

Överklagande som lämnas till domstol och rättidsprövning

67 kap. 19 §: Om ett överklagande kommer in till allmän förvaltningsdomstol i stället för till SKV, ska domstolen sända överklagandet till SKV och samtidigt lämna uppgift om vilken dag överklagandet kom in till domstolen.⁶⁴⁰

SKV ska pröva om ett överklagande har kommit in i rätt tid. Om ett överklagande har kommit in för sent, ska SKV avvisa det.⁶⁴¹ Ett överklagande ska dock inte avvisas om:

1. förseningen beror på att SKV har lämnat den som beslutet gäller en felaktig underrättelse om hur man överklagar, eller
2. det i rätt tid har kommit in till en allmän förvaltningsdomstol.⁶⁴²

Omprövning av det överklagade beslutet

Om överklagandet inte ska avvisas och det inte finns hinder mot omprövning, ska SKV snarast ompröva det överklagade beslutet (s.k. obligatoriskt omprövningsbeslut).⁶⁴³

Ett överklagande förfaller om SKV ändrar det överklagade beslutet så som den klagande begär. Om SKV ändrar beslutet på något annat sätt, ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Detsamma gäller om SKV på eget initiativ omprövar det överklagade beslutet i en fråga som omfattas av överklagandet till nackdel för den som beslutet gäller.⁶⁴⁴

I sammanhanget kan nämnas att HFD har ansett att SKV inte kan fatta ett beslut vid obligatorisk omprövning med anledning av överklagande då det i förhållande till det överklagade beslutet vore till nackdel för den skattskyldige, när ny kontrolluppgift som har ersatt en felaktig kontrolluppgift inte har kommunicerats med den skattskyldige.⁶⁴⁵

⁶³⁹ Se 67 kap. 18 § SFL.

⁶⁴⁰ Se 67 kap. 19 § första st. SFL.

⁶⁴¹ Se 67 kap. 19 § andra st. SFL.

⁶⁴² Se 67 kap. 19 § tredje st. SFL.

⁶⁴³ Se 67 kap. 20 § SFL.

⁶⁴⁴ Se 67 kap. 21 § SFL.

⁶⁴⁵ Se RÅ 2008 ref. 37.

Överlämnande av handlingar till förvaltningsrätten

67 kap. 22 §: Om ett överklagande varken avvisas eller förfaller, ska SKV överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten.⁶⁴⁶

7.4.2 Överklagande på initiativ av allmänna ombudet hos SKV

Ett överklagande från det allmänna ombudet hos SKV ska vara skriftligt,⁶⁴⁷ och ha kommit in till SKV inom den tid som gäller för omprövning på initiativ av SKV (se avsnitt 7.4.1) eller, om den tiden har gått ut, inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades.⁶⁴⁸

Bestämmelserna i 67 kap. 19 och 22 §§ SFL (se avsnitt 7.4.1) gäller när det allmänna ombudet överklagar.⁶⁴⁹

Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut om efterbeskattning eller ett beslut om skattetillägg som har meddelats samtidigt och yrkar ändring till nackdel för den som beslutet gäller, ska överklagandet ha kommit in till SKV inom två månader från den dag då beslutet meddelades.⁶⁵⁰ Detsamma gäller om det allmänna ombudet yrkar att skattetillägg ska tas ut.⁶⁵¹

Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut i en fråga som har föranlett att skattetillägg har tagits ut och överklagandet är till nackdel för den som beslutet gäller, ska ombudet samtidigt även ta upp frågan om skattetillägg.⁶⁵²

Det allmänna ombudet hos SKV kan för övrigt – i likhet med den skattskyldige – ansöka om förhandsbesked hos SRN, se avsnitt 7.6.⁶⁵³

7.4.3 Överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut

Förvaltningsrättens beslut i en tvistig fråga kan överklagas till kammarrätten, och kammarrättens beslut kan överklagas till HFD (se avsnitt 7.2).⁶⁵⁴ I vissa fall förutsätter prövning i kammarrätten att s.k. prövningstillstånd meddelas, medan krav på att prövningstillstånd meddelas alltid gäller för prövning av ett överklagande hos HFD.⁶⁵⁵ Förvaltningsdomstolarnas beslut får – till skillnad från vad som gäller

⁶⁴⁶ Se 67 kap. 22 § SFL.

⁶⁴⁷ Se 3 § första st. FPL.

⁶⁴⁸ Se 67 kap. 23 § första st. SFL.

⁶⁴⁹ Se 67 kap. 23 § andra st. SFL.

⁶⁵⁰ Se 67 kap. 24 § första men. SFL.

⁶⁵¹ Se 67 kap. 24 § andra men. SFL.

⁶⁵² Se 67 kap. 25 § SFL.

⁶⁵³ Se 1 § andra st. lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

⁶⁵⁴ Se 33 § första st. FPL.

⁶⁵⁵ Se 34 a § och 35 § första st. FPL.

SKV:s beslut (se avsnitten 7.1.1 och 7.3.1) – överklagas av den skattskyldige bara om det gått denne emot.⁶⁵⁶

Beslut som inte får överklagas

Förvaltningsrättens beslut som avser särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 26 kap. 38 § SFL (se avsnitt 5.2 ang. Utländsk avgiftsskyldig) får inte överklagas.⁶⁵⁷

Prövningstillstånd i kammarrätten

Det krävs prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande om förvaltningsrättens beslut avser:

1. registrering,
2. preliminär skatt,
3. särskild inkomstskatteredovisning,
4. anstånd med att lämna deklaration eller särskild uppgift,
5. undantag från skyldigheten att använda kassaregister enligt 39 kap. 9 § SFL,
6. deklarationsombud,
7. kontrollavgift,
8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift med undantag för beslut om återbetalning på grund av skattefrihet enligt 64 kap. 6 § SFL, eller
9. ersättning för kostnader för ställd säkerhet enligt 58 kap. 4 § eller 63 kap. 10 § SFL.⁶⁵⁸

Förvaltningsrättens beslut står i sådana mål fast om kammarrätten inte meddelar prövningstillstånd, vilket kammarrätten ska upplysa om i sitt beslut i anståndsärendet.⁶⁵⁹

Krav på prövningstillstånd för prövning av ett mål i kammarrätten föreligger således för t.ex. en fråga om betalningsanstånd med SKV:s krav på skatt eller avgift, men inte beträffande målet avseende den tvistiga skatte- eller avgiftsfråga.

Tiden för överklagande

Ett överklagande av förvaltningsrättens eller kammarrättens beslut ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.⁶⁶⁰

Överklagandet ska dock ha kommit in inom tre veckor från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser:

⁶⁵⁶ Se 33 § andra st. FPL.

⁶⁵⁷ Se 67 kap. 26 § SFL.

⁶⁵⁸ Se 67 kap. 27 § SFL. Se även 34 a § första st. första men. FPL.

⁶⁵⁹ Se 34 a § fjärde st. FPL.

⁶⁶⁰ Se 67 kap. 28 § första st. SFL.

1. deklarationsombud,
2. tvångsåtgärder, eller
3. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning om beslutet inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.⁶⁶¹

Om SKV eller det allmänna ombudet överklagar, ska tiden för överklagande räknas från den dag då beslutet meddelades.⁶⁶²

Om tiden för överklagande av ett beslut av SKV eller av ett beslut av förvaltningsdomstol (förvaltningsrätt, kammarrätt eller HFD) har försuttits på grund av omständigheter som utgör giltig ursäkt, får tiden återställas.⁶⁶³ Återställning av tid tillämpas dock restriktivt.

En förvaltningsrätt beslutade att avskriva ett mål med anledning av att klaganden hade återkallat sitt överklagande. Beslutet, som meddelades innan överklagande tiden utgått, hindrade inte att klaganden inom den tiden fått komma in med ett nytt överklagande.⁶⁶⁴

Anslutningsöverklagande

Om någon som var part i förvaltningsrätten eller kammarrätten överklagar, får också motparten komma in med ett överklagande även om tiden för överklagande har gått ut. Ett sådant överklagande ska ha kommit in inom en månad från utgången av tiden för överklagande för den som överklagade först. Överklagandet ska dock ha kommit in inom en vecka från utgången av tiden för den som överklagade först om beslutet avser:

1. deklarationsombud,
2. tvångsåtgärder, eller
3. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning om beslutet inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.⁶⁶⁵

Återkallas eller förfaller det första överklagandet, förfaller även det senare överklagandet.⁶⁶⁶

Det allmänna får överklaga till fördel för den som beslutet gäller

SKV och det allmänna ombudet får överklaga till fördel för den som ett beslut gäller.⁶⁶⁷

⁶⁶¹ Se 67 kap. 28 § andra st. SFL.

⁶⁶² Se 67 kap. 28 § tredje st. SFL.

⁶⁶³ Se 37 c § FPL.

⁶⁶⁴ Se HFD 2011 ref. 76.

⁶⁶⁵ Se 67 kap. 29 § första st. SFL.

⁶⁶⁶ Se 67 kap. 29 § andra st. SFL.

⁶⁶⁷ Se 67 kap. 30 § SFL.

Prövningstillstånd i HFD

Prövning av ett överklagande av kammarrättens beslut hos HFD förutsätter, som nämnts, alltid att HFD meddelar prövningstillstånd.⁶⁶⁸ Förvaltningsdomstolarnas beslut får – till skillnad från vad som gäller SKV:s (se avsnitten 7.1.1 och 7.3.1) – överklagas av den skattskyldige bara om det gått denne emot.⁶⁶⁹

Prövningstillstånd meddelas av HFD:

1. om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av HFD (dvs. frågan anses ha prejudikatsvärde) eller
2. om det finns synnerliga skäl till en sådan prövning, såsom att det finns grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.⁶⁷⁰

Resning får beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt.⁶⁷¹ Härvidlag är RB:s regler till ledning (se avsnitt 1.4),⁶⁷² och en resningsgrund är framför allt om ny bevisning tillkommit som inte kunnat prövas tidigare och som sannolikt skulle ha lett till annan utgång om den förebringats.⁶⁷³

Att EU-domstolen funnit att ett krav i IL varit oförenligt med unionsrätten har inte ansetts utgöra grund för resning. Att kammarrätten, vid prövning av fråga om uppskotsavdrag vid byte av bostad utifrån både det inhemska och det EU-rättsliga regelsystemet, gjorde en slutlig bedömning som avvek från den som EU-domstolen senare kom att göra, ansågs inte innebära att kammarrättens rättstillämpning kunde anses uppenbart strida mot lag.⁶⁷⁴

Förhandsbesked

Notera i sammanhanget att ett förhandsbesked från SRN (se avsnitt 7.6) får överklagas hos HFD utan att något krav på meddelande av prövningstillstånd uppställs.⁶⁷⁵ Om en fråga i ett mål vid en allmän förvaltningsdomstol har samband med en fråga om förhandsbesked som är anhängig i SRN eller HFD (se avsnitt 7.6), får domstolen förordna att målet helt eller delvis ska vila till dess att

⁶⁶⁸ Se 35 § första st. FPL.

⁶⁶⁹ Se 33 § andra st. FPL.

⁶⁷⁰ Se 36 § första st. FPL.

⁶⁷¹ Se 37 b § FPL.

⁶⁷² Jfr prop. 1989/90:74 s. 368 och 371.

⁶⁷³ Se 58 kap. 1 § första st. 3 RB.

⁶⁷⁴ Se RÅ 2010 ref. 61.

⁶⁷⁵ Se 22 § första st. lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

förhandsbeskedet vunnit laga kraft.⁶⁷⁶ En sådan vilandeförklaring får inte överklagas.⁶⁷⁷

Omprövning på grund av ny praxis begärs hos SKV – inte hos HFD

Res judicata, dvs. att skattefrågan vunnit negativ rättskraft genom dom i förvaltningsdomstol utgör, som nämnts (se avsnitt 7.3.1), hinder för att en fråga ska kunna tas upp till ny prövning genom begäran om omprövning.⁶⁷⁸ SKV får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som är lagakraftvunnet om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från HFD som har meddelats senare.⁶⁷⁹ Omprövning på grund av sådan ny rättspraxis ska begäras hos SKV, och inte hos HFD.⁶⁸⁰

7.4.4 Handläggning vid domstol

Ändring av talan

Den som har överklagat får inte ändra sin talan i andra fall än som anges nedan i 67 kap. 32 och 33 §§ SFL.⁶⁸¹

Det ska dock inte anses vara en ändring av talan när klaganden:

1. inskränker sin talan, eller
2. åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan utan att frågan som ska prövas ändras.⁶⁸²

67 kap. 32 §: Den som har överklagat får yrka något nytt under förutsättning att någon ny fråga inte tas upp i målet.⁶⁸³

I mål i förvaltningsrätten får den som har överklagat ta upp en ny fråga om:

1. det görs före utgången av överklagandetiden,
2. den nya frågan har samband med den fråga som ska prövas, och
3. förvaltningsrätten anser att den nya frågan utan olägenhet kan prövas i målet.⁶⁸⁴

⁶⁷⁶ Se 21 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁶⁷⁷ Se 23 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁶⁷⁸ Se 66 kap. 3 § första st. SFL.

⁶⁷⁹ Se 66 kap. 3 § andra st. SFL.

⁶⁸⁰ Se RÅ 2006 ref. 72, där HFD vägrade prövningstillstånd under hänvisning till omprövning hos SKV vid ny regeringsrättspraxis, enligt 21 kap. 3 § tredje st. SFL (numera 66 kap. 3 § andra st. SFL).

⁶⁸¹ Se 67 kap. 31 § första st. SFL.

⁶⁸² Se 67 kap. 31 § andra st. SFL.

⁶⁸³ Se 67 kap. 32 § första st. SFL.

⁶⁸⁴ Se 67 kap. 32 § andra st. SFL.

67 kap. 33 §: Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg får även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet.⁶⁸⁵

67 kap. 34 §: Om en domstol inte prövar en ny fråga eller en fråga om skattetillägg, ska domstolen överlämna frågan till SKV för omprövning.⁶⁸⁶

--- Angående otillåten ändring av talan, se avsnitt 7.4.6. ---

Deldom och mellandom

Med förebild från RB tillfördes 1991 handläggningen vid förvaltningsdomstolarna av skatteprocessen också instituten deldom och mellandom. I beloppsprocessen kunde inte institut som deldom och mellandom inordnas på ett naturligt sätt i skatteprocessen, men det möjliggjordes genom införandet av rådande sakprocess (se avsnitt 7.2). Före 1991 fanns bara s.k. mellanbeslut avseende processuella frågor i skatteprocessen, vilka inte innebar att målet avgjordes och som kunde överklagas särskilt enligt 34 § FPL.⁶⁸⁷

Deldom

Om det finns flera frågor i ett mål, får domstolen besluta särskilt i någon av frågorna trots att handläggningen av övriga frågor inte är klar.⁶⁸⁸

Mellandom

Om det är lämpligt med hänsyn till utredningen i ett mål, får domstolen besluta särskilt om:

1. en eller flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet, eller
2. hur en uppkommen fråga, som främst har betydelse för rättstillämpningen, ska bedömas vid avgörandet av målet.⁶⁸⁹

Domstolen bestämmer om beslutet ska få överklagas direkt eller först i samband med domstolens beslut i själva målet.⁶⁹⁰

⁶⁸⁵ Se 67 kap. 33 § SFL.

⁶⁸⁶ Se 67 kap. 34 § SFL.

⁶⁸⁷ Se prop. 1989/90:74 s. 378 samt prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1163.

⁶⁸⁸ Se 67 kap. 35 § SFL. Se även prop. 1989/90:74 s. 378.

⁶⁸⁹ Se 67 kap. 36 § första st. SFL. Se även prop. 1989/90:74 s. 379.

⁶⁹⁰ Se 67 kap. 36 § andra st. SFL.

Om domstolen bestämmer att ett särskilt beslut får överklagas direkt, får domstolen besluta att målet i övrigt ska vila till dess att det särskilda beslutet har fått laga kraft.⁶⁹¹

Övrigt om deldom och mellandom

Om en mellandom ges i ett efterbeskattningsmål, bör den enligt HFD avse någon eller några av de omständigheter eller rättsfrågor som i första hand utgör förutsättning för efterbeskattningsmålet (se avsnitt 7.3.3 angående oriktig uppgift, etc). Det kan t.ex. vara lämpligt att i en mellandom först pröva de formella förutsättningarna för efterbeskattningsmålet, innan ställning tas till en kanske komplicerad utredning om efterbeskattningsbeloppets storlek. Ett annat exempel på processekonomiska fördelar med mellandom är att därigenom prövas om en lämnad uppgift är oriktig eller inte, förutsatt givetvis att det i det enskilda fallet är lämpligare än att ta ställning till hela målet i ett sammanhang.⁶⁹²

Om deldom eller mellandom undanröjs av högre instans, återförvisas målet till förnyad handläggning i föregående instans.⁶⁹³

Muntlig förhandling

Skatteprocessen är normalt sett helt skriftlig,⁶⁹⁴ men den kan kompletteras med muntlig förhandling beträffande viss fråga, när det kan antas vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande av målet.⁶⁹⁵ I förvaltningsrätt och kammarrätt ska muntlig förhandling hållas, om en enskild som för talan i målet begär det samt förhandlingen inte är obehövlig och inte heller särskilda skäl talar mot det.⁶⁹⁶

Förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling i ett mål om särskilda avgifter (dvs. förseningsavgift, skattetillegg eller kontrollavgift - se avsnitt 1.4), om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om avgift inte kommer att tas ut.⁶⁹⁷

⁶⁹¹ Se 67 kap. 36 § tredje st. SFL.

⁶⁹² Se RÅ 2002 ref. 57.

⁶⁹³ Se RÅ 2002 ref. 57.

⁶⁹⁴ Se 3 § första st. och 9 § första st. FPL.

⁶⁹⁵ Se 9 § andra st. FPL.

⁶⁹⁶ Se 9 § tredje st. FPL.

⁶⁹⁷ Se 67 kap. 37 § SFL. Se även RÅ 2009 not. 114, där återförvisning beslutades för ny handläggning i kammarrätten bl.a. på grund av att part, som hade begärt gemensam handläggning med mål avseende tidigare kompanjon, inte tillfrågades om denne också önskade muntlig förhandling, trots att det var en ovillkorlig rätt på grund av att målet innehöll fråga om särskild avgift.

Förhör vid muntlig förhandling

Om muntlig förhandling hålls, får, beträffande handläggningen i förvaltningsdomstol, rätten förordna om förhör med vittne eller sakkunnig.⁶⁹⁸ Det handlar emellertid om komplettering till det skriftliga förfarandet, varför viss återhållsamhet bör iakttas.

En begäran om muntlig förhandling från den skattskyldiges sida bör ske främst om det finns något vittne som kan bringa klarhet i t.ex. en fråga om en viss affärshändelse ägt rum. Behov av att höra sakkunnig personligen är nästintill utesluten om det gäller själva skattelagstiftningen och tolkningen av den, då skriftväxlingen ska innehålla de rättsfrågemässiga argumenten och det är fritt att åberopa doktrin. I det sammanhanget kan också erinras om att devisen *jura novit curia* ('domstolen är förtrogen med rätten')⁶⁹⁹ bör anses särskilt aktuell när det gäller förvaltningsdomstolarna, som enligt 8 § FPL också omfattas av nämnda utredningsskyldighet:

- "Rätten ska se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver" (se avsnitt 6.2.1.1).⁷⁰⁰
- Dessutom *ska* rätten genom frågor och påpekanden verka för att parterna avhjälpes otydligheter och ofullständigheter i sina framställningar.⁷⁰¹
- Rätten *ska* vidare se till att inget onödigt förs in i målet.⁷⁰² Överflödiga utredningar får avvisas.⁷⁰³

Dessa principer för förvaltningsdomstolarnas utredning i målet gäller sedan den 1 juli 2013. Då infördes genom SFS 2013:86 kravet på en materiell processledning, så att det numera således stipuleras i 8 § andra st. FPL att rätten *ska* genom frågor och påpekanden verka för att parterna avhjälpes otydligheter och ofullständigheter i sina framställningar. Dessutom infördes då även 8 § tredje st. första men. FPL, där det anges att rätten *ska* se till att inget onödigt förs in i målet. Tidigare angavs i 8 § FPL – utöver utredningsplikten i första st. – enbart att rätten vid behov anvisade hur utredningen bör kompletteras samt – liksom idag – att överflödiga utredningar får avvisas.⁷⁰⁴

Förhör med vittne eller sakkunnig får hållas under ed,⁷⁰⁵ men det bevismedlet anser förvaltningsdomstolarna inte vara möjligt vid partsförhör med den skattskyldige

⁶⁹⁸ Se 25 § första st. första och andra men. FPL.

⁶⁹⁹ Se Melin 2010 s. 214.

⁷⁰⁰ Se 8 § första st. FPL.

⁷⁰¹ Se 8 § andra st. FPL.

⁷⁰² Se 8 § tredje st. första men. FPL.

⁷⁰³ Se 8 § tredje st. andra men. FPL.

⁷⁰⁴ Se prop. 2012/13:45 (En mer ändamålsenlig förvaltningsprocess) s. 26 och 174.

⁷⁰⁵ Se 25 § första st. tredje men. FPL.

själv. Lagstiftaren noterar dock – angående fråga om svenska bestämmelser om rätt till muntlig förhandling uppfyller principen om rättvis rättegång i artikel 6 EKMR – att utgångspunkten måste vara att förhör med part i bevissyfte normalt ingår vid en muntlig förhandling. Därvidlag avvisar inte lagstiftaren uttryckligen möjligheten att ett sådant partsförhör skulle kunna hållas under sanningsförsäkran.⁷⁰⁶

Syn på stället

Förvaltningsdomstolarna får besluta om syn på stället för besiktning av fastighet eller plats eller av föremål som inte lämpligen kan ges in till rätten.⁷⁰⁷ Vid sådan syn får yrkeshemlighet röjas endast om det finns synnerlig anledning till det.⁷⁰⁸ I fråga om syn på stället gäller bestämmelserna om muntlig förhandling samt 5 kap. 11 § RB i tillämpliga delar.⁷⁰⁹ I sistnämnda hänseende får rätten, om det finns skäl för det, besluta att syn ska hållas genom ljudöverföring eller ljud- och bildöverföring.⁷¹⁰ Ett sådant beslut får dock inte fattas, om det är olämpligt med hänsyn till bevisningens art och övriga omständigheter.⁷¹¹

I sammanhanget får nämnas att 5 kap. 11 § infördes i RB genom SFS 2005:683, dvs. den reform som innebar att tyngdpunkten för rättskipningen i de allmänna domstolarna numera ligger i första instans, tingsrätten. Hovrättens främsta uppgift är numera att kontrollera att de tingsrättsavgöranden som överklagas är riktiga och att rätta till eventuella felaktigheter.⁷¹² Därför infördes nya former för presentation av muntlig bevisning i hovrätten, vilket innebär att huvudregeln numera är att muntlig bevisning i hovrätten ska läggas fram genom den videoupptagning som gjorts av förhöret i tingsrätten.⁷¹³ Principen om det bästa bevismedlet ansågs tidigare kräva att muntlig bevisning i stor utsträckning togs upp på nytt, trots de nackdelar som är förknippade med en sådan ordning. Möjligheterna att lägga fram bevisning som tagits upp i tingsrätten genom en videoupptagning förändrade emellertid i grunden formerna för hur den muntliga bevisningen kan läggas fram i hovrättsprocessen. Lagstiftaren ansåg nämligen att en uppspelning i hovrätt av ett förhör som i tingsrätten dokumenterats genom en videoupptagning utgör ett generellt sett lika gott underlag för bevisvärderingen som ett omförhör. Mot bakgrund av de olägenheter som är förenade med att förhör tas upp på nytt ansågs det i många fall rent av vara så att en videoupspelning är att föredra från bevisvärderingssynpunkt, särskilt om det finns möjlighet att komplettera uppspelningen med ett tilläggsförhör.⁷¹⁴

I en utredning avseende förvaltningsprocessen har också föreslagits att tyngdpunkten bör ligga i första instans även i förvaltningsrättskipningen. Det anses viktigt att parterna i ett mål lägger fram alla argument redan i första instans, dvs. förvaltningsrätten, och inte väntar med att t.ex. yrka muntlig förhandling eller presentera bevisning till kammarrätten.⁷¹⁵

⁷⁰⁶ Se prop. 2002/03:106 s. 78f.

⁷⁰⁷ Se 23 § första st. första men. FPL.

⁷⁰⁸ Se 23 § första st. andra men. FPL.

⁷⁰⁹ Se 23 § andra st. FPL.

⁷¹⁰ Se 5 kap. 11 § första men. RB.

⁷¹¹ Se 5 kap. 11 § andra men. RB.

⁷¹² Se prop. 2004/05:131 (En modernare rättegång – reformering av processen i allmän domstol) s. 171.

⁷¹³ Se prop. 2004/05:131 s. 200.

⁷¹⁴ Se prop. 2004/05:131 s. 201.

⁷¹⁵ Se SOU 2014:76 (Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål) s. 135.

För övrigt kan i ett ärende eller mål om skatt eller avgift redan under beskattningsförfarandet hos SKV besöksformen tillämpas på den enskildes initiativ (se avsnitt 6.2.2.3), vilket kan innebära att behov av att tillämpa bevismedlet syn på stället senare i skatteprocessen onödiggörs.

7.4.5 Vissa beslut

Ändring i beslut om skatt på grund av skatteavtal

67 kap. 38 §: Om en bestämmelse i ett skatteavtal som Sverige har ingått med en annan stat leder till att ett beslut om skatt ska ändras, får Regeringen eller den myndighet som Regeringen bestämmer (SKV) vidta sådan ändring.⁷¹⁶

Beslut av Regeringen eller den myndighet som Regeringen bestämmer

67 kap. 39 §: Beslut som meddelas av Regeringen får inte överklagas. Detsamma gäller beslut enligt 67 kap. 38 § (se närmast här ovan) och 63 kap. 4 § andra st. SFL (se avsnitt 6.3.3) som meddelas av den myndighet som Regeringen bestämmer (SKV).⁷¹⁷

7.4.6 Saken – otillåten ändring av talan och domens rättskraft m.m.

Otillåten ändring av talan – mål om skatt eller avgift

Skatteprocessen är, som nämnts, en sakprocess, dvs. en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om skatt eller avgift gäller t.ex. en viss eller vissa intäkter och/eller avdrag vid beskattningen. Emellertid består beloppsprocessen för mål om fastighetstaxering (se avsnitten 1.1, 6.2.2.2 och 7.2), vilket dock inte behandlas i denna bok.

För sakprocessen är kännetecknet således att processföremålet är en enskild fråga.⁷¹⁸ Vid skönsbeskattning från SKV:s sida kan dock processföremålet vara avsevärt vidare än vad som annars normalt gäller i den sakprocess som skatteprocessen utgör (se avsnitt 7.2).

- Emellertid gäller inte en sådan utvidgning om skönsbeskattningen t.ex. grundas på att deklaration formellt sett inte anses ha lämnats, men skönsbeskattningsbeslutet ändå har kunnat fattas baserat på sådan ofullständig deklaration eller, om inte ens sådan handling lämnats, på kontrolluppgifter från arbetsgivare och banker m.m. som medfört att skönsbeskattningsbeslutet ändå förankras i annat än bara ett antaget belopp (se avsnitt 7.2).

⁷¹⁶ Se 67 kap. 38 § SFL.

⁷¹⁷ Se 67 kap. 39 § SFL.

⁷¹⁸ Se prop. 1989/90:74 s. 370.

- I nyss berörda hänseende får nämnas att HFD i ett fall från 1995 har ansett att enbart den omständigheten att en verksamhet har låg bruttovinst jämfört med den för aktuell bransch normala inte utgör grund för skönsbeskattning, utan SKV måste då kunna peka på något konkret räkenskapsfel för att vidta sådan åtgärd.⁷¹⁹ HFD får anses ha bekräftat sin ståndpunkt, genom ett fall från 2009, där HFD anser att SKV med en s.k. kontantberäkning inte kan anses ha gjort sannolikt att stöd föreligger för att genom skönsbeskattning höja den skattskyldiges intäkter av näringsverksamhet, när utredningen i målet inte vederlägger att denne på annat sätt kunnat bestrida sina levnadskostnader och SKV inte har ”någon konkret anmärkning” mot vederbörandes ”redovisning för sin näringsverksamhet”.⁷²⁰ HFD har också ansett att enbart brister i bokföringen inte räcker för beslut om skönsmässig efterbeskattning avseende inkomst- och mervärdesskatt beträffande oredovisade inkomster av näringsverksamhet.⁷²¹
- För övrigt kan i sammanhanget noteras att HFD i ett mål anser att en skattskyldig får anses ha gjort sannolikt att vederbörande företagit arbetsresor i sin anställning med egen bil, när denne har lämnat en konkret utredning hänförlig till det enskilda fallet, medan SKV har ifrågasatt yrkade avdrag för arbetsresor med egen bil endast genom en allmänt hållen argumentation.⁷²² HFD har också bedömt att värdet av bostadsförmån ska bestämmas i enlighet med ingivna deklARATIONER, när SKV inte gjort sannolikt att arbetsgivarens kostnad för förmånen motsvarat dess marknadsvärde och inte heller presterat något underlag för att beräkna värdet på annat sätt.⁷²³ Däremot har HFD också ansett att en skattskyldig som, trots SKV:s förfrågningar, inte presenterat något material till stöd för att en kapitalförlust avseende försäljning av ett skuldebrev realiserats, utan endast handlingar och brevväxling som i allmänna ordalag berörde verksamheten hos det företag från vilket skuldebrevet erhållits, inte gjort sannolikt att vederbörande realiserat en avdragsgill kapitalförlust.⁷²⁴

Sakprocessen innebär att skatteprocessen i förvaltningsdomstolarna bättre överensstämmer med processordningen vid de allmänna domstolarna (tingsrätt, hovrätt och Högsta domstolen), varför RB utgör en viss förebild för skatteprocessen (se avsnitten 1.4, 7.4.3 och 7.4.4).⁷²⁵

I RB finns emellertid inte några bestämmelser som uttryckligen anger vad som avses med saken, processföremålet eller motsvarande begrepp, och sakbegreppet definieras inte heller i SFL.⁷²⁶ RB:s bestämmelser om vad som utgör tillåten ändring av talan ger en indirekt vägledning för preciseringen av frågan eller saken, dvs. för identifikationen av den enskilda fråga som i sakprocessen är föremålet för processen. Behovet av en sådan precisering eller identifikation av frågan eller saken visar sig

⁷¹⁹ Se RÅ 1995 ref. 31. Se även prop. 2002/03:106 s. 134.

⁷²⁰ Se RÅ 2009 ref. 27 IV. HFD medgav för övrigt i mål samma dag nedsättning av skönsbeskattningar, där SKV baserat sådana på kontantberäkningar: se RÅ 2009 ref. 27 I och II (inkomst av tjänst) samt RÅ 2009 ref. 27 III (inkomst av näringsverksamhet).

⁷²¹ HFD 2012 ref. 65.

⁷²² Se RÅ 2009 ref. 42.

⁷²³ Se HFD 2012 ref. 55.

⁷²⁴ Se HFD 2013 ref. 3.

⁷²⁵ Se prop. 1989/90:74 s. 368 och 371.

⁷²⁶ Se, ang. TL (en av föregångarna till SFL), prop. 1989/90:74 s. 370 och 371 samt RÅ 2007 ref. 9, där det nämns att begreppet fråga (sak) inte har definierats i TL, men att det i förarbetena framhålls att en fråga normalt identifieras med hjälp av yrkandet som framställts och åberopade omständigheter till stöd för det, och att det av praxis framgår att det i princip krävs att åberopade omständigheter ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang. Därvid hänvisar HFD även till RÅ 2005 ref. 7.

när förvaltningsdomstolen ska avgöra om åberopande av en ny omständighet eller ett nytt yrkande utgör ändring av talan. Enligt 13 kap. 3 § RB får ett nytt yrkande framställas som stöder sig på väsentligen samma grund, och med ändring av talan anses inte att kändanden beträffande samma sak inskränker sin talan eller, utan att saken ändras, åberopar ny omständighet till stöd för sin talan. Dessa principer har, som nämnts (se avsnitt 7.4.4), också sina motsvarigheter i SFL. Det anses inte vara en ändring av talan när klaganden:

1. inskränker sin talan, eller
2. åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan utan att frågan som ska prövas ändras.⁷²⁷

För att åberopade omständigheter ska anses tillhöra en och samma fråga krävs, som nämnts, i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang.⁷²⁸ HFD har i nämnda RÅ 2007 ref. 9 ansett att kammarrätten har gått utanför processramen, när kammarrätten bifallit den skattskyldiges yrkande om att ett stipendium inte ska tas upp till beskattning i dennes näringsverksamhet, men samtidigt bifallit ett av SKV framställt andrahandsyrkande att vägra avdrag för kostnader i näringsverksamheten med ett belopp motsvarande stipendiet.

HFD har ansett att det har inneburit en otillåten ändring av talan från SKV:s sida, när myndigheten först i kammarrätten har åberopat en ny grund för sitt yrkande att ett aktiebolag ska vägras avdrag för underskott i ett kommanditbolag. HFD uttalade i fallet att frågan om vad som i skatteprocessen avses med begreppet samma fråga har behandlats i olika rättsfall. HFD sade då att vid bedömningen av om en sådan ny omständighet som innebär otillåten ändring av talan har införts i processen har i praxis framför allt lagts vikt vid om den ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang och avser samma inkomster eller utgifter.⁷²⁹

En ny fråga uppkommer inte bara för att en ny grund åberopas av en part till stöd för sin inställning beträffande rättsföljden. HFD har ansett att det är fråga om en sådan ny grund som inte utgör otillåten ändring av talan, när SKV till stöd för att vägra ett bolag realisationsförlustavdrag ändrade sig från att hävda att förvärvat egendom inte införskaffats för bolagets verksamhet till att hävda att avyttringen inte lett till någon verklig förlust för bolaget.⁷³⁰ I linje med detta är att HFD däremot konstaterade att fråga om avdrag för nedskrivning av anläggningstillgång i form av aktier i ett dotterbolag och fråga om eventuell beskattning av utdelning från dotterbolaget inte kunde anses angå samma sak (fråga).⁷³¹

Förvaltningsrätten får, som nämnts (se avsnitt 7.3.1), avvisa en ny fråga om rätten finner att det är förenat med någon olägenhet att till en gemensam handläggning ta upp båda frågorna, och därvid anges i förarbetena som exempel på en sådan olägenhet att ytterligare utredning skulle behövas beträffande den nya frågan:

⁷²⁷ Se 67 kap. 31 § andra st. SFL.

⁷²⁸ Se RÅ 2007 ref. 9, där HFD även hänvisar till RÅ 2005 ref. 7.

⁷²⁹ Se RÅ 2005 ref. 77, där HFD i samband med nämnda uttalanden hänvisade till ”bl.a. rättsfallen RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15”.

⁷³⁰ Se RÅ 2003 ref. 15. Se även RÅ 2005 not. 83, där hänvisning sker till RÅ 2003 ref. 15.

⁷³¹ Se RÅ 2005 ref. 7.

Gäller talan t.ex. en fråga om ränteavdrag kan den skattskyldige i förvaltningsrätten förete kvittan på redovisade ränteutgifter som vederbörande vid prövningen hos SKV förbisåg att han hade. En ny fråga föreligger emellertid om avdragsyrkandet blir högre på grund av att bland de nytillkomna kvittona finns något på erlagd ränta utöver ursprungliga yrkandet. Även om de båda ränteavdragsyrkandena har ett nära samband med varandra, får förvaltningsrätten, som nämnts, avvisa den nya frågan om rätten finner att gemensam handläggning skulle medföra sådana olägenheter som t.ex. att ytterligare utredning behövs kring den nya frågan. Denna möjlighet till avvísning har även kammarrätten i skatteprocessen, om motsvarande situation uppkommer där.⁷³²

I sammanhanget får nämnas att ett mål om moms återförvisades till kammarrätt för prövning av köparens avdragsrätt för ingående moms, när säljaren gjort sig skyldig till skattebrott avseende moms (mervärdesskattebedrägeri), eftersom det fanns behov av ytterligare utredning och kammarrätten inte hållit begärd muntlig förhandling.⁷³³

I samband med frågan om otillåten ändring av talan får nämnas att HFD inte anser att de s.k. tilltrosparagraferna i RB är analogt tillämpliga i förvaltningsprocessen. En kammarrätt kan därför göra en annan värdering av ett vittnesmåls tyngd i förhållande till annan bevisning och därmed av dess betydelse för utgången i målet än vad förvaltningsrätten har gjort utan att höra om vittnet i kammarrätten.⁷³⁴ Notera därvid att HFD anser att kammarrätten har rätt att *ex officio*⁷³⁵ ta upp fråga om otillåten ändring av talan skett i länsrätten (numera förvaltningsrätten).⁷³⁶

I sammanhanget kan också nämnas att det inte har ansetts utgöra otillåten taleändring, när RSV (numera SKV/allmänna ombudet hos SKV) först som motpart i HFD hade framställt yrkande om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt – numera lag (1995:575) mot skatteflykt. Emellertid ansågs det strida mot instansordningsprincipen, då det enligt 37 § första st. FPL krävs i mål som förutsätter prövningstillstånd för att tas upp av HFD, att omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först där, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl.⁷³⁷ Bestämmelserna i lagen mot skatteflykt om att en framställning om tillämpning av den lagen ska göras hos länsrätt (numera förvaltningsrätt) inom en viss tid hindrade inte att RSV fick åberopa den som en ny alternativ rättslig grund för ett yrkande i en pågående process i kammarrätt efter det att den angivna tidsfristen gått ut.⁷³⁸ HFD har också ansett att det faktum att SKV endast hade yrkat att skatteflyktslagen skulle tillämpas inte hindrade att prövningen, utan tillämpning av den lagen, gjordes mot bestämmelserna i IL.⁷³⁹ Om en process har inletts genom att en framställning enligt skatteflyktslagen gjorts efter utgången av den s.k. tvåårsfristen (se avsnitten 6.2.1.1,

⁷³² Se prop. 1989/90:74 s. 373.

⁷³³ Se HFD 2013 ref. 12.

⁷³⁴ Se RÅ 2006 ref. 82.

⁷³⁵ Ex officio: *På ämbetets vägnar eller på eget initiativ* – se Melin 2010 s. 131.

⁷³⁶ Se RÅ 2000 ref. 50.

⁷³⁷ Se RÅ 1992 ref. 58 och RÅ 2000 ref. 54.

⁷³⁸ Se RÅ 2003 ref. 92.

⁷³⁹ Se HFD 2012 ref. 20.

7.2 och 7.3.3), finns det inte anledning att pröva om oriktig uppgift lämnats eller inte, vilket annars är nödvändigt för efterbeskattning. Om emellertid domstolen vid sin prövning bedömer att beskattning ska ske redan med tillämpning av IL, går det inte att bortse från de bestämmelser som gäller för inledande av en skatteprocess.⁷⁴⁰

SKV omfattas av utredningsplikt (se avsnitt 6.2.1.1),⁷⁴¹ och det kan leda till att ytterligare utredning anses skola ske hos SKV med påföljd att ärendet återförvisas dit.⁷⁴² Sistnämnda kan för övrigt bli fallet om förvaltningsdomstolen åsidosätter den utredningsplikt som omfattar domstolen enligt 8 § FPL (se avsnitt 7.4.4).⁷⁴³ Om emellertid avvisning på grund av otillåten taleändring beslutas, får yrkandet avseende den nya frågan i stället tas upp av SKV som en begäran om omprövning, varvid förvaltningsdomstolen överlämnar frågan dit och rättidsprövningen sker i förhållande till när det nya yrkandet kom in till aktuell förvaltningsdomstol (se avsnitt 7.4.4).⁷⁴⁴

För övrigt återförvisades ett mål när kammarrätten avgjort det utan att ha prövat yrkande om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten.⁷⁴⁵ I ett fall där länsrätt (numera förvaltningsrätt) inte hade prövat ett yrkande rörande kostnadsränta undanröjdes kammarrättens beslut att avvisa där framställt yrkande i samma fråga och målet återförvisades till länsrätten.⁷⁴⁶

Otillåten ändring av talan – målet innehåller fråga om skattetillägg

Om en fråga om skattetillägg har föranletts av den skatte- eller avgiftsfråga som behandlas, finns enligt departementschefen anledning till undantag från avvisning.⁷⁴⁷ Av SFL framgår dessutom att klaganden får föra in en fråga om skattetillägg i pågående skatteprocess i ett sådant fall om rätten finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet (se avsnitt 7.4.4).⁷⁴⁸

I linje med att processföremålet vid skönsbeskattning, som nämnts, kan vara avsevärt vidare än vad som annars normalt gäller skatteprocessen ligger lagstiftarens uppfattning att om grunden för ett skattetillägg är en skönsbeskattning, bör skattetillägget bestämmas med hänvisning till invändningar rörande alla de inkomst- och avdragsposter som ingår i det skönsmässigt uppskattade beloppet. Om det inte är ett skönsbeskattningsmål, utan fråga om prövning av en särskild inkomst- eller

⁷⁴⁰ Se HFD 2013 ref. 85.

⁷⁴¹ Se 40 kap. 1 § SFL.

⁷⁴² Se RÅ 2006 ref. 15, där målet återförvisades till SKV för fortsatt handläggning, på grund av att SKV borde ha kompletterat utredningen som låg till grund för dess omprövningsbeslut beträffande medlemskapsfrågan, när personen i fråga hade debiterats avgift till ett registrerat trossamfund utan att vara medlem i trossamfundet.

⁷⁴³ Se RÅ 2002 ref. 22, där återförvisning till kammarrätten för ny handläggning beslutades av HFD, när kammarrätten hade åsidosatt sitt utredningsansvar genom att avgöra ett mål om inkomstbeskattning utan att ha tillgång till av klaganden åberopade intyg.

⁷⁴⁴ Se 67 kap. 34 § SFL och även prop. 1989/90:74 s. 373. I ett mål om byggnadsavgift har HFD ansett att den omständigheten att endast ett av två befullmäktigade ombud delgivits underinstansens dom har inte medfört hinder mot att rättidsprövning gjorts med utgångspunkt i delgivningen med detta ombud. Se RÅ 2009 ref. 44, där HFD:s också hänvisar till RÅ 1990 not. 300.

⁷⁴⁵ Se HFD 2012 not. 42.

⁷⁴⁶ Se HFD 2009 not. 170.

⁷⁴⁷ Se prop. 1989/90:74 s. 373.

⁷⁴⁸ Se 67 kap. 33 § SFL.

kostnadspost anser lagstiftaren att ett kvittningsyrkande måste vara hänförligt till just den frågan för att det ska beaktas vid fastställande av underlaget för skattetillägg.⁷⁴⁹ Sistnämnda överensstämmer med att det i rättspraxis beträffande beräkning av underlaget för skattetillägg inte har ansetts tillåtet att kvitta realisationsförluster mot realisationsvinster.⁷⁵⁰ Att processföremålet vid skönsbeskattning bestäms till alla de inkomst- och avdragsfrågor som ingår i det uppskattade beloppet har i rättspraxis, beträffande moms och skattetillägg, ansetts innebära att underlaget för skattetillägg då normalt sett utgörs av den skatt som till följd av skönsbeskattningen påförs den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha skett.⁷⁵¹

I sammanhanget kan beträffande momsen nämnas att RSV i slutet av 1990-talet ändrade uppfattning i frågan om utgående och ingående moms för s.k. gemenskapsinterna varuförvärv (s.k. GIF) – numera UIF – från andra EU-länder avser en och samma fråga, genom att uttala att en näringsidkare i Sverige som gör dylikt förvärv utan att redovisa beräknad utgående moms på det inte ska påföras skattetillägg. Näringsidkaren får ändå i samma deklARATION dra av motsvarande belopp som ingående moms, förutsatt att vederbörandes verksamhet är fullt ut momsskyldig och inte en s.k. blandad verksamhet med begränsad avdragsrätt. RSV ansåg att utgående moms på GIF:et och ingående moms inte avser olika frågor,⁷⁵² vilket bör gälla under motsvarande förutsättningar i andra fall med förvärvsmoms på varor och tjänster.

Ny omständighet eller bevis i HFD samt beloppsmässiga utvidgningar av talan

De omständigheter som klaganden kan åberopa till stöd för sin talan får fritt tillföras skatteprocessen under dess gång, och det gäller även i överrätt, men i HFD får ny omständighet eller bevis åberopas endast om det föreligger särskilda skäl.⁷⁵³ Beloppsmässiga utvidgningar av en talan är tillåtna i samtliga instanser i förvaltningsdomstolarna, om det kan ske utan men för motstående enskilt intresse.⁷⁵⁴ HFD ansåg emellertid i ett mål om eftertaxering (numera efterbeskattning) att det inte var förenligt med 29 § FPL att kammarrätten utan att det hade yrkats i målet ändrade länsrättens (numera förvaltningsrätten) dom om beskattning i inkomstslaget tjänst till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Kammarrätten har således ansetts icke äga rätt att ändra inkomstslag utan yrkande om detta.⁷⁵⁵

Domens rättskraft

Ett behov av precisering eller identifikation av frågan eller saken kan också föreligga när SKV ska bedöma om en begäran om omprövning omfattas av en dom i förvaltningsdomstol avseende samma beskattningsår och en sådan doms rättskraft.⁷⁵⁶ Genom domen mister de grunder som hade kunnat åberopas av klaganden till stöd för dennes talan sin rättsliga betydelse, de prekluderas genom domen. En ny talan med samma yrkande under åberopande av andra grunder ska avvisas som *res*

⁷⁴⁹ Se prop. 2002/03:106 s. 160.

⁷⁵⁰ Se RÅ 2001 ref. 20.

⁷⁵¹ Se RÅ 2002 ref. 46 (Regeringsrättens målnummer 1240-2001), som också nämns i prop. 2002/03:106 s. 160.

⁷⁵² Se RSV:s skrivelse dnr 9165-99/110. Se även kommentar av skrivelsen i Forssén 2006 s. 216.

⁷⁵³ Se 37 § FPL och prop. 1989/90:74 s. 372.

⁷⁵⁴ Se 29 § FPL och prop. 1989/90:74 s. 372.

⁷⁵⁵ Se RÅ 2008 ref. 41. Se även RÅ 2009 not. 6, RÅ 2009 not. 7 och RÅ 2009 not. 42.

⁷⁵⁶ Se prop. 1989/90:74 s. 368, 369 och 371.

judicata (se avsnitten 7.3.1 och 7.4.3). Den nya talan får således inte avse samma sak.⁷⁵⁷ Lagstiftaren har ansett att en doms rättskraft inte bör sträcka sig längre än det års taxering (numera beslut om slutlig skatt) och det skatteslag som målet gällde.⁷⁵⁸

- Om den skattskyldige i ett inkomstskattemål enligt domstolen befunnits bedriva näringsverksamhet, kan frågan om sådan rörelse bedrivits av vederbörande prövas på nytt i en skatteprocess om egenavgifter. Domen prekluderar (utesluter) bara omständigheter som hade kunnat åberopas vad gäller inkomstskattefrågan, och de kan prövas på nytt i målet beträffande egenavgifter, varvid den redan gjorda bedömningen dock får betydelse från bevissynpunkt.⁷⁵⁹
- I linje med sistnämnda är att införandet av SFL har inneburit att efterbeskattning får ske när det handlar om *en annan skatt eller avgift* än som avses i omprövningsbeslutet, genom att uttrycket *skatt eller avgift* (som avses i 2 kap. 2 §) anges i 66 kap. 27 § SFL (se avsnitt 7.3.3).

7.4.7 Förvaltningsdomstolarnas materiella processledning

Då bestämningen av saken blir avgörande för frågor om otillåten taleändring uppkommer (se avsnitt 7.4.6) och en utredningsplikt åvilar förvaltningsdomstolarna enligt 8 § FPL (se avsnitten 6.2.1.1, 7.4.4 och 7.4.6), bör förvaltningsdomstolarna bedriva materiell processledning i skatteprocessen, så att klaganden uppmärksammas på om det finns någon annan relevant grund än den vederbörande anfört och som kan omfattas av *litis pendens* (se avsnitt 7.3.1) eller *res judicata* etc. (se avsnitten 7.3.1, 7.4.3 och 7.4.6). Lagstiftaren har också, med hänvisning till att avgörande i skattemålet enligt 30 § första st. FPL ska grunda sig på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet, understrukit vikten av att domstolarna driver en kraftfull materiell processledning och ser till att det i målet klarläggs vad saken egentligen gäller.⁷⁶⁰

I den tidigare nämnda utredningen SOU 2014:76 (se avsnitt 7.4.4) betonas också att materiell processledning främjar rättssäkerheten. Utredningen anser att materiell processledning är en viktig komponent för att handläggningen av ett mål ska bli så rättssäker och effektiv som möjligt. Utredningen anser dessutom att de förändringar som genomfördes i 8 § FPL genom SFS 2013:86 (se avsnitt 7.4.4) bör kunna ha en positiv inverkan på utvecklingen av de allmänna förvaltningsdomstolarnas materiellt processledande roll. Utredningen anser dock att det krävs fler åtgärder för att ytterligare driva denna utveckling framåt. Utredningen anser därvidlag att mycket handlar om domstolarnas arbetsätt och domarnas inställning till processledning. De flesta av dessa frågor kan inte lösas genom lagstiftning enligt utredningen, som framhåller att det är viktigt att materiell processledning utövas så tidigt som möjligt i målets handläggning samt att den utövas fortlöpande. Utredningen anser att materiell processledning i första hand ska utövas av en lagfaren domare, vilket påverkar personalsammansättningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna.⁷⁶¹

⁷⁵⁷ Se prop. 1989/90:74 s. 374.

⁷⁵⁸ Se prop. 1989/90:74 s. 375.

⁷⁵⁹ Se prop. 1989/90:74 s. 375.

⁷⁶⁰ Se prop. 1989/90:74 s. 376.

⁷⁶¹ SOU 2014:76 s. 119.

7.4.8 Ersättning för ombudskostnader

Genom SFL har lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (den s.k. ersättningslagen) ersatts av 43 kap. SFL. Förutsättningarna för ersättning för ombudskostnaderna är följande. Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om:

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, dvs. att frågan har prejudikatsvärde, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.⁷⁶²

I praktiken är det på de båda förstnämnda grunderna som ersättning brukar anses kunna medges. Beträffande pkt 3 och s.k. synnerliga skäl anger lagstiftaren att den skattskyldiges personliga förhållanden jämförda med målets beskaffenhet ska bedömas med stor restriktivitet. Däremot kan synnerliga skäl anses föreligga om SKV gjort skatteprocessen onödigt omfattande eller komplicerad eller, vid en skatterevision (se avsnitt 6.2.2.3), om SKV utan den skattskyldiges förskyllan gått för långt eller ställt oproportionerligt stora krav på den skattskyldige.⁷⁶³

Rätt till ersättning finns dock *inte* i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt skatteavtal eller enligt det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.⁷⁶⁴

Lagstiftaren förutsätter att SKV och förvaltningsdomstolarna, beträffande ersättningsnivån, normalt sett följer timkostnadsnormen för offentliga försvarare och rättshjälpsärenden,⁷⁶⁵ vilken för år 2015 har satts till 1 302 kr exklusive mervärdesskatt av Domstolsverket. Även om den skattskyldige har framgång med sitt svaromål, ersätts således denne inte längre för hela ombudskostnaden, utan den nämnda timkostnadsnormen utgör normalt sett ett tak för ersättningsbeloppet per timme.

Ersättning får *inte* beviljas för kostnader som avser skyldigheten att:

1. lämna deklARATION,
2. lämna föreskrivna uppgifter eller

⁷⁶² Se 43 kap. 1 § första st. SFL.

⁷⁶³ Se prop. 1993/94:151 (Rättssäkerhet vid beskattningen) s. 174.

⁷⁶⁴ Se 43 kap. 1 § andra st. SFL.

⁷⁶⁵ Se prop. 1993/94:151 s. 175.

3. genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldighet.⁷⁶⁶

Avser ett mål endast fråga om ersättning, anser HFD att fråga inte är om ett mål om skatt, och att sålunda ersättning inte är möjlig att erhålla.⁷⁶⁷

Ersättning får inte beviljas för den sökandes eget arbete eller egen tidspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den sökande själv har utfört med anledning av ärendet eller målet.⁷⁶⁸

När ersättningen bestäms, ska den minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt annan författning eller enligt avtal (t.ex. ersättning från rättsskydd i försäkring).⁷⁶⁹

Ersättningen får minskas om:

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls bara delvis, såvida inte övriga yrkanden bara är av ringa betydelse, eller
2. den sökande har varit försumlig eller orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt.⁷⁷⁰

En ansökan om ersättning för kostnader ska göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Ansökan ska ha kommit in till myndigheten innan ärendet eller målet avgörs.⁷⁷¹

Om SKV under tiden då omprövning kan företas gör omprövning flera gånger om på den skattskyldiges begäran avseende en viss fråga (se avsnitt 7.2), anser HFD att varje omprövning är ett särskilt ärende vid bestämning av ersättning enligt ersättningslagen (numera 43 kap. SFL).⁷⁷²

En ansökan om ersättning för kostnader som har kommit in för sent får prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag.⁷⁷³

Angående ersättning för en skattskyldigs kostnader i samband med ansökningar om förhandsbesked hos SRN, se avsnitt 7.6.

Angående frågor om avdragsrätt för den skattskyldiges kostnader för ombudsarvoden och deklarationshjälp, se avsnitt 6.2.1.2.

⁷⁶⁶ Se 43 kap. 2 § SFL.

⁷⁶⁷ Se RÅ 2002 ref. 95.

⁷⁶⁸ Se 43 kap. 3 § SFL.

⁷⁶⁹ Se 43 kap. 4 § SFL.

⁷⁷⁰ Se 43 kap. 5 § SFL.

⁷⁷¹ Se 43 kap. 6 § SFL.

⁷⁷² Se RÅ 2001 ref. 19.

⁷⁷³ Se 43 kap. 7 § SFL.

7.5 BEFRIELSE FRÅN BETALNINGSSKYLDIGHET

Endast beträffande skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt kan SKV:s huvudkontor på ansökan av den skattskyldige helt eller delvis befria från skatte- eller avgiftsskyldigheten, om det finns synnerliga skäl.⁷⁷⁴ Någon sådan möjlighet till befrielse föreligger således inte för egen inkomstskatt och egenavgifter.

Om beslut om befrielse fattas får motsvarande befrielse medges beträffande förseningsavgift, skattetillägg och ränta.⁷⁷⁵

SKV:s beslut i en fråga om befrielse från betalningsskyldighet enligt 60 kap. 1 § SFL kan, som nämnts (se avsnitt 7.2), överklagas till Regeringen.⁷⁷⁶

7.6 ANSÖKAN OM FÖRHANDBESKED

Allmänt om förhandsbeskedsinstitutet

Skatterättsnämnden (SRN) är en nämnd under finansdepartementet som den 1 juli 1991 ersatte RSV:s nämnd för rättsärenden och en av RSV:s föregångare, Riksskattenämnden. Precis som sina föregångare kan SRN avge förhandsbesked i skattefrågor, vilka är bindande för SKV och den skattskyldige. Beskeden kan överklagas utan krav på prövningstillstånd till HFD. SRN har emellertid inte domstolsstatus och kan därför inte hänskjuta en skattefråga till förhandsavgörande från EU-domstolen.⁷⁷⁷ Sådant förhandsavgörande kan i stället HFD inhämta från EU-domstolen, om frågan om förhandsbesked hamnar hos HFD.

Förhandsbeskedsinstitutets omfattning

SRN kan lämna förhandsbesked om:

1. skatt eller avgift som avses i
 - a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetskatt,
 - b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första st. 1-4 och 6-10 i den lagen,
 - c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
 - e) IL, och
 - f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § SFL,
3. skatt enligt ML, och
4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).⁷⁷⁸

⁷⁷⁴ Se 60 kap. 1 § första st. SFL.

⁷⁷⁵ Se 60 kap. 1 § andra st. SFL.

⁷⁷⁶ Se 67 kap. 6 § andra men. SFL.

⁷⁷⁷ Se EU-domstolens mål C-134/97 (Victoria Film A/S).

⁷⁷⁸ Se 1 § första st. lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

Om en fråga enbart rör beräkningen av skatten, anser HFD att förhandsbesked inte bör lämnas.⁷⁷⁹

Vem som får ansöka om förhandsbesked

Förhandsbesked lämnas av SRN efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos SKV (se avsnitt 7.1.1).⁷⁸⁰

Förutsättningar för förhandsbesked

Förutsättningarna för att SRN ska få lämna förhandsbesked på ansökan av en enskild är att frågan avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.⁷⁸¹ Det gäller även den som:

- avser att beställa en trycksak av en skattskyldig om frågan gäller skatteplikt för trycksak enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam eller
- i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen om frågan rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.⁷⁸²

I ärenden som avses i pkt 1 och 4 här ovan får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos SKV endast om:

- frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos SKV,
- SKV har fattat ett beslut i saken och beslutet gått den enskilde emot samt
- det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.⁷⁸³

I ärenden som avses i pkt 2 och 3 här ovan får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos SKV endast om:

- frågan angår en enskild,
- SKV eller, i fall som avses i 2 kap. 13 § eller 3 kap. 5 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, Tullverket har fattat ett beslut i saken,

⁷⁷⁹ Se HFD 2014 ref. 74.

⁷⁸⁰ Se 1 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁸¹ Se 5 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁸² Se 5 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁸³ Se 6 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

- beslutet gått den enskilde emot, och
- det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.⁷⁸⁴

Hur ärende om förhandsbesked inleds i SRN, m.m.

En ansökan om förhandsbesked ska vara skriftlig. I ansökan ska sökanden lämna de uppgifter som behövs för att förhandsbesked ska kunna lämnas.⁷⁸⁵ SRN får anmoda sökanden att inom viss tid komma in med de ytterligare upplysningar som SRN anser sig behöva för att pröva ansökan om förhandsbesked. SRN får i fråga som avses i pkt 2 här ovan (punktskatt som avses i 3 kap. 15 § SFL) begära varuprov av sökanden.⁷⁸⁶

Tidsfrister för ansökningar om förhandsbesked

Tidsfristen för en enskilds ansökan rörande en fråga som avses i pkt 1 eller 4 här ovan är att den ska ha kommit in till SRN senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den fastighetstaxering som frågan avser. En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i pkt 2 eller 3 här ovan ska ha kommit in till SRN innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.⁷⁸⁷

En ansökan av det allmänna ombudet hos SKV rörande en fråga som avses i pkt 1 eller 4 här ovan ska ha kommit in till SRN före utgången av det andra året efter det år beskattningsåret löpte ut eller före utgången av året efter taxeringsåret (fastighetstaxering).⁷⁸⁸ En ansökan av det allmänna ombudet hos SKV rörande en fråga som avses i pkt 2 eller 3 här ovan ska ha kommit in till SRN före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått ut eller, om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen har inträffat.⁷⁸⁹

Motparterna i ärenden om förhandsbesked

Om en enskild ansöker om förhandsbesked är SKV motpart i ärendet.⁷⁹⁰ Om det allmänna ombudet hos SKV ansöker om förhandsbesked är den enskilde som frågan angår motpart i ärendet (jfr avsnitt 7.1.1).⁷⁹¹

⁷⁸⁴ Se 6 a § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁸⁵ Se 7 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁸⁶ Se 8 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁸⁷ Se 9 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁸⁸ Se 10 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁸⁹ Se 10 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁹⁰ Se 11 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

Hinder mot prövning av ansökan om förhandsbesked samt handläggning

12 §: Finner SRN med hänsyn till ansökans innehåll att förhandsbesked inte bör lämnas, ska ansökan avvisas.⁷⁹² Detsamma gäller om ansökan kommit in för sent.⁷⁹³ En ansökan av det allmänna ombudet hos SKV ska avvisas om den fråga som ansökan avser efter överklagande har anhängiggjorts vid allmän förvaltningsdomstol (första instans: förvaltningsrätt) innan ansökan kommit in till SRN.⁷⁹⁴ En ansökan får avvisas utan att den som är motpart ges tillfälle att yttra sig i ärendet.⁷⁹⁵

14 §: Om ansökan inte omedelbart avvisas ska SRN ge motparten tillfälle att yttra sig skriftligen.⁷⁹⁶ SRN kan bereda parterna tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför SRN.⁷⁹⁷

13 §: Om motparten till det allmänna ombudet hos SKV inte längre vidhåller det yrkande eller den ansökan som denne framställt hos SKV, förfaller ärendet om förhandsbesked.⁷⁹⁸

Avgift, kostnad och ersättning

17 §: För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i pkt 1 eller 4 här ovan får SRN ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som Regeringen meddelar.⁷⁹⁹ Avgift får således tas ut avseende en ansökan om en skattefråga, men inte om den avser mervärdesskatt. Om HFD undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, ska avgiften betalas tillbaka.⁸⁰⁰

18 §: Om SRN eller HFD gör en undersökning eller anlitar en sakkunnig för att utreda en varas beskaffenhet, ska sökanden betala för detta om inte SRN eller HFD medger undantag.⁸⁰¹

19 §: Avgift enligt 17 § och kostnad enligt 18 § som inte betalats inom den tid SRN angett får tas ut genom indrivning enligt lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken (1981:774) ske.⁸⁰²

⁷⁹¹ Se 11 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁹² Se 12 § första st. första men. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁹³ Se 12 § första st. andra men. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁹⁴ Se 12 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁹⁵ Se 12 § tredje st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁹⁶ Se 14 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁹⁷ Se 14 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁹⁸ Se 13 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁹⁹ Se 17 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁰⁰ Se 17 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁰¹ Se 18 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁰² Se 19 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

20 §: Angående ersättning för en skattskyldigs kostnader i ärenden och mål om sådana förhandsbesked som det allmänna ombudet hos SKV har ansökt om gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. (se avsnitt 7.4.8), 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 § SFL.⁸⁰³ Ersättning enligt SFL kan således inte medges för ansökan om förhandsbesked som företagits av den skattskyldige själv.

Vilandeförklaring

21 §: Om en fråga i ett mål vid en allmän förvaltningsdomstol (se avsnitt 7.2) har samband med en fråga om förhandsbesked som är anhängig i SRN eller HFD, får domstolen förordna att målet helt eller delvis ska vila till dess att förhandsbeskedet vunnit laga kraft.⁸⁰⁴

Om förhandsbeskedet

I förhandsbeskedet ska SRN i den omfattning som SRN anser lämplig ange hur den fråga som förhandsbeskedet avser ska bedömas. Förhandsbeskedet ska delges parterna.⁸⁰⁵

Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för SKV och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde som beskedet angår, om denne yrkar det. Förhandsbeskedet är dock inte bindande om en författningsändring påverkar den fråga som beskedet avser.⁸⁰⁶

Överklagande

Ett förhandsbesked från SRN och SRN:s beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får – utan krav på meddelande av prövningstillstånd – överklagas hos HFD.⁸⁰⁷

Ett överklagande ska ha kommit in till SRN inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet eller, om överklagandet gäller ett beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.⁸⁰⁸

Om en enskild ansöker om förhandsbesked, får SKV överklaga förhandsbeskedet oavsett utgången i SRN och även om någon ändring inte yrkas. Om det allmänna ombudet hos SKV har ansökt om förhandsbesked, har ombudet samma rätt.⁸⁰⁹

⁸⁰³ Se 20 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁰⁴ Se 21 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁰⁵ Se 15 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁰⁶ Se 16 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁰⁷ Se 22 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁰⁸ Se 22 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁰⁹ Se 22 § tredje st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

SRN:s beslut om avvisande enligt **12 §**, avgift enligt **17 §**, kostnad enligt **18 §** eller vilandeförklaring enligt **21 §** här ovan får inte överklagas.⁸¹⁰

Utredningen SOU 2014:62 föreslår förändringar av förhandsbeskedsinstitutet

För övrigt får nämnas att det finns en utredning som föreslår förändringar av förhandsbeskedsinstitutet – SOU 2014:62 (Förbättrat förhandsbeskedsinstitut). Utredningens förslag innebär i sammanfattning följande:

- Möjligheten att ansöka om förhandsbesked utökas till att även omfatta skatter och avgifter som debiteras med stöd av 2 kap. SAL, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, SINK-lagen, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister och kupongskattelagen (1970:624).
- Möjligheten för SRN och HFD att godta av sökanden angivna förutsättningar kodifieras.
- Möjligheten för allmänna ombudet hos SKV, AO, att ansöka om förhandsbesked rörande tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt utvidgas. AO får också möjlighet att ansöka efter att tidsfristen för den ordinarie beskattningen löpt ut och innan det fattats något beskattningsbeslut.
- AO ska inhämta medgivande från den enskilde innan ansökan om förhandsbesked.
- SKV ska i årsredovisningen redogöra för hur många ansökningar om förhandsbesked som AO gjort.
- SRN:s organisation och handläggning förändras med bl.a. stärkta möjligheter för ordförande och vice ordförande att ensam avgöra vissa frågor. Regelverket som styr organisationen flyttas huvudsakligen över till förordning.
- Ansökningsavgiften delas upp i två delar, dels en grundavgift som alltid utgår dels en tilläggsavgift som debiteras om förhandsbesked meddelas. Tilläggsavgiften beslutas av ordföranden eller vice ordföranden och bestäms enligt en i förordning reglerad schablon. Innan grundavgiften betalats påbörjas inte handläggningen i SRN.
- Ansökningar rörande mervärdesskatt och punktskatter avgiftsbeläggs på samma sätt som övriga ansökningar.

⁸¹⁰ Se 23 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

- Sekretessbestämmelsen avseende sekretessen för uppgifter i förhandsbeskedsärenden hos kommuner och landsting tas bort.⁸¹¹

⁸¹¹ Se SOU 2014:62 s. 9 och 10.

8 SANKTIONER M.M.

8.1 SÄRSKILDA AVGIFTER SAMT SKATTEBROTT

I detta kapitel behandlas vissa sanktioner och påföljder i samband med skatter och avgifter, nämligen särskilda avgifter samt straffrättsliga påföljder för i första hand skattebrott.

Med särskilda avgifter avses, som nämnts (se avsnitt 1.4), förseningsavgift (48 kap. SFL), skattetillägg (49 kap. SFL) och kontrollavgift (50 kap. SFL).⁸¹² Syftet med det administrativa sanktionssystemet, dvs. med särskilda avgifter, är att verka för att de skattskyldiga lämnar korrekta uppgifter i rätt tid.⁸¹³

Förseningsavgift kan sägas ha en mera administrativ prägel, då dess funktion handlar om att förmå skattskyldiga uppfylla deklaraionsplikten, medan skattetillägget i och för sig ofta beskrivs som en administrativ avgift, men utgör en pålaga för felaktigheter i lämnad deklaration eller i samband med att skönsbeskattning sker på grund av utebliven deklaration. Skönsbeskattning kan också ske som en skönsmässig men, på grund av omständigheterna, skälig avvikelse från lämnad deklaration (se avsnitten 6.2.1.1, 7.2 och 7.4.6), varvid skattetillägg också aktualiseras.

Beträffande skattetillägg är begreppet oriktig uppgift avgörande för pålagan, när den utgår för felaktigheter i lämnad deklaration.⁸¹⁴ Vid skönsbeskattning är det tillräckligt för att skattetillägg ska påföras att deklarationen inte lämnats och att skönsbeskattning därför beslutas.⁸¹⁵ Begreppet oriktig uppgift anses sedan länge ha samma innebörd oavsett om det gäller fråga om efterbeskattning, skattetillägg eller skattebrott (se avsnitt 7.3.3).⁸¹⁶ Detta kapitel disponeras enligt följande:

- I avsnitten 8.2-8.3 behandlas när skattetillägg kan respektive inte kan påföras.
- Förseningsavgift respektive kontrollavgift behandlas i avsnitten 8.4 respektive 8.5.
- I avsnitten 8.6 respektive 8.7 behandlas befrielse från särskild avgift respektive beslut om särskilda avgifter.
- Vad som avses med skattebrott anges i 2 § SkBrL, och berörs i avsnitten 8.8.1-8.8.3.

⁸¹² Se 3 kap. 17 § SFL.

⁸¹³ Se prop. 2002/03:106 s. 116, där hänvisning sker också till prop. 1991/92:43 s. 62.

⁸¹⁴ Se 49 kap. 4 och 5 §§ SFL.

⁸¹⁵ Se 49 kap. 6 § SFL.

⁸¹⁶ Se Wennergren 1971 s. 242, prop. 1995/96:170 s. 91, SOU 2001:25 s. 351 och prop. 2002/03:106 s. 116.

8.2 SKATTETILLÄGG

8.2.1 Allmänt om skattetilläggsinstitutet

Begreppet oriktig uppgift anses, som nämnts (se avsnitt 8.1), ha samma innebörd beträffande efterbeskattning, skattetillägg och skattebrott. Därför är det av intresse i förevarande sammanhang att det svenska skattetilläggsinstitutet enligt två domar från Europadomstolen år 2002 anses jämförbart med (a) ”criminal charge”⁸¹⁷ enligt artikel 6 EKMR.⁸¹⁸ Skattetillägg är enligt EKMR att betrakta som en straffliknande påföljd.⁸¹⁹

Den markeringen från Europadomstolen får anses ha bidragit till den nyansering av skattetilläggsinstitutets tillämpning som infördes redan i TL respektive SBL genom SFS 2003:211 respektive SFS 2003:212. Lagstiftaren hänvisade därvid till att Europadomstolen i nämnda avgöranden bedömt att det faktum att det svenska skattetilläggsystemet innehåller flera subjektiva befrielsegrunder kompenserar avsaknaden av subjektiva rekvisit såsom uppsåt och grov oaktsamhet vid prövningen av om grund för skattetillägg på grund av oriktig uppgift alls föreligger. En objektivt konstaterad oriktig uppgift i deklarationen medför en presumtion om att skattetillägg ska påföras, och den skattskyldige kan bryta presumtionen genom att anföra subjektiva befrielsegrunder. Europadomstolen hänvisade till ett avgörande av HFD,⁸²⁰ och att skattetilläggsystemet, för dess förenlighet med den s.k. oskuldspresumtionen i artikel 6.2 EKMR, måste medge en nyanserad och inte alltför restriktiv tillämpning av nämnda befrielsegrunder i varje enskilt fall.⁸²¹ Lagstiftarens slutsats blev att de subjektiva rekvisiten inte infördes som en grundförutsättning för att ta ut skattetillägget.⁸²² I stället utmönstrades det uppenbarhetsrekvisit som tidigare gällde för tillämpning av den s.k. ventilen för eftergift av skattetillägg i fall av oskälighet med pålagan i förhållande till försummelsen. Denna grund för eftergift (uppenbar oskälighet) infördes 1992 som ett komplement till eftergift utöver fall av ursäktlighet. Utmönstringen skedde för att Sverige skulle uppnå den av Europadomstolen påkallade nyanseringen av prövningen av skattetillägget.⁸²³

Vidare infördes med anledning av Europadomstolens avgöranden ett uttryckligt klarhetskrav för att oriktig uppgift ska anses föreligga vid tillämpningen av skattetilläggsinstitutet. Den tidigare termen *befinns* ansågs språkligt sett svårbegriplig och omodern, varför, med förebild från IL, *klart framgår* infördes som beviskrav för

⁸¹⁷ Översätts: ’en anklagelse för brott’.

⁸¹⁸ Se Europadomstolens domar av den 23 juli 2002: Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, pkt 71; och Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, pkt 82.

⁸¹⁹ Se prop. 2002/03:106 s. 245.

⁸²⁰ Se RÅ 2000 ref. 66 I och II.

⁸²¹ Se prop. 2002/03:106 s. 137.

⁸²² Se prop. 2002/03:106 s. 139.

⁸²³ Se prop. 2002/03:106 s. 139, 144 och 145. På sidan 145 sker hänvisning till nämnda avgöranden i Europadomstolen och till förarbetena till införandet av ”ventilen” 1992: prop. 1991/92:43 s. 87 och 88.

oriktig uppgift som renderar skattetillägg. Lagstiftaren menade dock att omformuleringen inte ska anses innebära någon skärpning av bevisningens nivå i det hänseendet.⁸²⁴

En viktig följd av arbetet med nämnda nyansering blev också att den skattskyldige på begäran därom hos SKV medges betalningsansånd med skattetillägget vid begäran om omprövning eller överklagande. Beträffande kravet på skattetillägg måste således SKV medge ansånd med det på begäran av den skattskyldige, om denne har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut från SKV som innehåller skattetillägg, vilket även gäller pålagan kontrollavgift (se avsnitt 6.3.3).⁸²⁵

De båda nämnda domarna från Europadomstolen 2002 genomsyrade för övrigt hela den reform som innebar en nyansering av skattetilläggsinstitutet.⁸²⁶

8.2.2 Oriktig uppgift

Oriktig uppgift innebär en objektiv oriktighet i sak i lämnad deklaration (se avsnitt 8.2.1). Skattetillägg tas nämligen ut om den skattskyldige på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning.⁸²⁷ Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,⁸²⁸ förutsatt att uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.⁸²⁹

En uppgift som den skattskyldige har lämnat anses vara oriktig om det *klart framgår* att den är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift som han varit skyldig att lämna till ledning för beskattningen.⁸³⁰

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om:

1. uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.⁸³¹

HFD har ansett att bevisbördan för att oriktig uppgift ska anses ha lämnats åvilar SKV. I ett fall om mervärdesskatt ansåg HFD att ett bolag skulle påföras moms, men

⁸²⁴ Se prop. 2002/03:106 s. 120, där hänvisning sker till prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen) Del 1 s. 496.

⁸²⁵ Se 63 kap. 7 § första st. SFL.

⁸²⁶ Se prop. 2002/03:106 s. 64, 68-72, 75, 77, 82, 86, 88, 96, 100, 108, 137, 139, 179-181, 184, 199, 200 och 207, där de båda nämnda avgörandena från Europadomstolen berörs.

⁸²⁷ Se 49 kap. 4 § första st. 1 SFL.

⁸²⁸ Se 49 kap. 4 § första st. 2 SFL.

⁸²⁹ Se 49 kap. 4 § andra st. SFL.

⁸³⁰ Se 49 kap. 5 § första st. SFL.

⁸³¹ Se 49 kap. 5 § andra st. SFL. Se även prop. 2002/03:106 s. 172f.

att det – mot bakgrund av de krav på bevisningens styrka som gäller vid påförande av skattetillägg – inte kunde anses visat att oriktig uppgift lämnats.⁸³²

I ett fall ansåg HFD att grund för att påföra skattetillägg förelåg då det inte framstod som närmast uteslutet att SKV skulle ha följt deklARATIONEN utan närmare utredning.⁸³³ Jämför i förevarande hänseende även avsnitt 8.6 ang. befrielse från skattetillägg och avsnitten 7.3.3 och 8.8.1 ang. öppet yrkande.

8.2.3 Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift

Huvudregeln

49 kap. 11 §: Skattetillägg på slutlig skatt är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.⁸³⁴

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

49 kap. 12 §: Om den oriktiga uppgiften inte kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som har varit tillgängligt för SKV inom ett år från utgången av beskattningsåret, men det ändå av sådant material framgår att uppgiften är oriktig, är skattetillägget på slutlig skatt 10 procent och skattetillägget på annan skatt 5 procent.⁸³⁵

Periodiseringsfel

49 kap. 13 §: Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförts eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod, är:

1. skattetillägget på slutlig skatt 10 procent,
2. skattetillägget på annan skatt
 - a) 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförts till, och
 - b) 5 procent i andra fall.⁸³⁶

⁸³² Se RÅ 2008 ref. 72 samt även RÅ 2002 ref. 31, där HFD ansåg att förutsättningar saknades för skattetillägg, när beskattning för bilförmån grundats enbart på presumerad privat användning av bilen. Se även prop. 2002/03:106 s. 118.

⁸³³ Se 2009 not. 61.

⁸³⁴ Se 49 kap. 11 § SFL.

⁸³⁵ Se 49 kap. 12 § SFL.

⁸³⁶ Se 49 kap. 13 § SFL.

Särskilt beträffande mervärdesskatten kan nämnas att HFD inte anser att oriktig uppgift på grund av periodiseringsfel förekommer som föranleder skattetillägg, bara för att en inköpsfaktura som uppfyller ML:s innehållskrav erhållits efter det att avdrag för ingående moms yrkats.⁸³⁷

För övrigt får nämnas att när det underlag som skattetillägg ska beräknas på bestäms, ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga – sak (se avsnitt 7.4.6) – som ligger till grund för skattetillägget.⁸³⁸

Rätträkning

Innan ett skattetillägg beräknas, ska de ändringar göras av underlaget för inkomstskatt som föranleds av andra frågor än den som ligger till grund för skattetillägget. Det gäller dock inte ändringar som blir möjliga först på grund av rättelsen av den oriktiga uppgiften eller den skönsmissiga avvikelserna från lämnade uppgifter.⁸³⁹

Mer än en procentsats

När skattetillägg på slutlig skatt ska tas ut enligt mer än en procentsats, ska de belopp som skattetilläggen ska beräknas på bestämmas enligt följande.⁸⁴⁰

- Om skattetillägg ska beräknas på undandragen skatt, ska först skatten på summan av de undanhållna beloppen beräknas. Skatten ska därefter fördelas på respektive undanhållet belopp efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.⁸⁴¹
- Om skattetillägg ska beräknas på minskning av underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst, ska den sammanlagda minskningen fördelas på respektive undanhållet belopp efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.⁸⁴²
- Om skattetillägg ska beräknas på både undandragen skatt och minskning av underskott (se avsnitt 8.2.6), ska beräkningen göras på varje underlag för sig.⁸⁴³

⁸³⁷ Se RÅ 1999 ref. 16, som kommenteras i prop. 2003/04:26 (Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt) s. 42 samt i Forssén 2007 s. 125 och 248.

⁸³⁸ Se 49 kap. 19 § SFL.

⁸³⁹ Se 49 kap. 20 § SFL.

⁸⁴⁰ Se 49 kap. 21 § första st. SFL.

⁸⁴¹ Se 49 kap. 21 § andra st. SFL.

⁸⁴² Se 49 kap. 21 § tredje st. SFL.

⁸⁴³ Se 49 kap. 21 § fjärde st. SFL.

8.2.4 Skattetillägg vid skönsbeskattning

Skattetillägg ska, som nämnts (se avsnitt 8.1), tas ut vid skönsbeskattning.⁸⁴⁴ Vid skönsbeskattning är det således tillräckligt för att skattetillägg ska påföras att deklARATIONEN inte lämnats och att skönsbeskattning därför beslutas (se avsnitten 6.2.1.1, 7.2 och 7.4.6).

49 kap. 7 §: Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon skattedeklARATION eller inkomstdeklARATION ska undanröjas om:

1. en skattedeklARATION lämnas inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades, eller
2. en inkomstdeklARATION lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades.⁸⁴⁵

Om den deklARATIONSSKYLDIGE gör sannolikt att han eller hon inte har fått kännedom om skattetillägget före utgången av den månad då beslutet meddelades, ska fristen i stället räknas från den dag då den deklARATIONSSKYLDIGE fick sådan kännedom.⁸⁴⁶ SkattedeklARATION eller inkomstdeklARATION ska ha kommit in till SKV eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.⁸⁴⁷

Skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

Skattetillägg ska tas ut av den som:

1. har skönsbeskattats på grund av att någon inkomstdeklARATION inte har lämnats,
2. inte heller har lämnat deklARATION inom den tid som föreskrivs i 49 kap. 7 § SFL, och
3. på SKV:s initiativ påförs ytterligare skatt genom omprövning av skönsbeskattningsbeslutet.⁸⁴⁸

Ett beslut om skattetillägg ska inte undanröjas om en inkomstdeklARATION lämnas senare.⁸⁴⁹ Om skattetillägg inte har tagits ut i samband med det första skönsbeskattningsbeslutet ska, vid tillämpningen av pkt 2 närmast här ovan, det som sägs i 49 kap. 7 § SFL om beslutet om skattetillägg och kännedom om skattetillägget i stället gälla skönsbeskattningsbeslutet och kännedom om skönsbeskattningen.⁸⁵⁰

⁸⁴⁴ Se 49 kap. 6 § SFL.

⁸⁴⁵ Se 49 kap. 7 § första st. SFL.

⁸⁴⁶ Se 49 kap. 7 § andra st. SFL.

⁸⁴⁷ Se 49 kap. 7 § tredje st. SFL.

⁸⁴⁸ Se 49 kap. 8 § första st. SFL.

⁸⁴⁹ Se 49 kap. 8 § andra st. SFL.

⁸⁵⁰ Se 49 kap. 8 § tredje st. SFL.

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

Skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag.⁸⁵¹

8.2.5 Beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning

Huvudregeln

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på:

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt
 - a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och
 - b) kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som har varit tillgängligt för SKV inom ett år från utgången av beskattningsåret, och
2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.⁸⁵²

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 49 kap. 11–14 §§ SFL (se avsnitten 8.2.3 och 8.2.6).⁸⁵³

Beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

Skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut är 40 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.⁸⁵⁴

Särskilt beträffande moms och skattetillägg kan, som nämnts (se avsnitt 7.4.6), också särskilt nämnas att underlaget för skattetillägg normalt sett utgörs av den skatt som till följd av skönsbeskattningen påförs den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha skett.⁸⁵⁵

8.2.6 Skattetillägg och underskott

49 kap. 14 §: Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel

⁸⁵¹ Se 49 kap. 9 § SFL.

⁸⁵² Se 49 kap. 15 § första st. SFL.

⁸⁵³ Se 49 kap. 15 § andra st. SFL.

⁸⁵⁴ Se 49 kap. 17 § SFL.

⁸⁵⁵ Se RÅ 2002 ref. 46. Se även prop. 2002/03:106 s. 160.

av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.⁸⁵⁶

49 kap. 16 §: Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av denna minskning.⁸⁵⁷

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas.⁸⁵⁸

8.3 SITUATIONER DÄR SKATTETILLÄGG INTE FÅR TAS UT

Skattetillägg får inte tas ut om:

1. den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som har varit tillgängligt för SKV inom ett år från utgången av beskattningsåret,
2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller
3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.⁸⁵⁹

Resonemang om s.k. nollsummespel friar emellertid inte på något sätt från skattetillägget. Skattetillägg ska nämligen beräknas utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under kommande beskattningsår eller redovisningsperioder eller som i övrigt gäller en annan fråga (se avsnitt 7.4.6) än den som ligger till grund för tillägget,⁸⁶⁰ vilket också berörts ovan (se avsnitt 8.2.3).

Om en s.k. frivillig rättelse skett av en oriktig uppgift i deklarationen, brukar SKV enbart vidta rättelse av skatten och inte påföra skattetillägg. Det finns inte någon exakt beskrivning av frivillig rättelse, och begreppet saknas i SFL – till skillnad från i SkBrL (se avsnitt 8.8.1).

Erfarenhetsmässigt kan emellertid sägas att en frivillig rättelse måste komma till stånd helt på den skattskyldiges eget initiativ, för att SKV ska anse att oriktig uppgift inte alls kan komma i fråga. Det är därför i praktiken viktigt att göra sådan rättelse, innan SKV hinner ställa frågor om aktuell deklaration. Det kan också vara

⁸⁵⁶ Se 49 kap. 14 § SFL.

⁸⁵⁷ Se 49 kap. 16 § första st. SFL.

⁸⁵⁸ Se 49 kap. 16 § andra st. SFL.

⁸⁵⁹ Se 49 kap. 10 § SFL.

⁸⁶⁰ Se 49 kap. 19 § SFL.

försvårande om SKV ställer samma fråga avseende annat beskattningsår eller t.ex. om det kommit till den skattskyldiges vetskap att det slags fråga som den oriktiga uppgiften gäller kan förväntas bli föremål för särskild uppmärksamhet från SKV:s sida vid granskningen av aktuell beskattning. SKV brukar ha en förmåga att ifrågasätta frivilligheten i rättelser. En inte alltför långsökt spekulation i vad det kan bero på är att finansdepartementet är medvetet om den intäktskällan – särskilda avgifter tillfaller nämligen staten.⁸⁶¹ Huruvida den frivilliga rättelsen är tillräcklig för att minimera risken för en process om skattetillägg kan anses följa av bedömningen om den innebär ett öppet yrkande. Bedömningen av om en rättelse innan SKV kontaktat den skattskyldige kan anses frivillig, kan påverkas av den av SKV valda utredningsformen, t.ex. av om en skatterevision initierats på grund av urval eller utgör en planerad revision (se avsnitt 6.2.2.3). I sistnämnda fall kan det ha offentliggjorts vilka frågor SKV vid viss tid intresserar sig för, och då kan det tala emot frivilligheten i en företagen rättelse av deklarationen.

Se även avsnitt 8.4 angående HFD:s uppfattning om skattetillägg ska påföras när deklaration undertecknats av icke behörig ställföreträdare för bolag.

Skattetillägg vid efterbeskattning

Om efterbeskattning beslutas, får SKV samtidigt meddela ett beslut om skattetillägg.⁸⁶² Efterbeskattning får således inte avse enbart skattetillägg (se avsnitten 7.3.3 och 8.7). Med hänsyn till att skattetillägg enligt EKMR är att betrakta som en straffliknande påföljd ansåg lagrådet det som betänkligt att tillåta efterbeskattning avseende enbart särskild avgift till den skattskyldiges nackdel (se avsnitt 8.2.1).⁸⁶³

8.4 FÖRSENINGSAVGIFT

Huvudregeln för förseningsavgift

Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattedeklaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning, inte har gjort det i rätt tid.⁸⁶⁴

Förseningsavgift ska dock inte tas ut om det är fråga om:

1. en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § SFL,
2. en särskild skattedeklaration för redovisning av mervärdesskatt enligt 26 kap. 7 § andra st. SFL,
3. särskilda uppgifter som redare ska lämna enligt 33 kap. 8 § SFL, eller
4. särskilda uppgifter om nedsättning av utländsk skatt enligt 33 kap. 9 § SFL.⁸⁶⁵

⁸⁶¹ Se 52 kap. 11 § SFL.

⁸⁶² Se 52 kap. 5 § SFL.

⁸⁶³ Se prop. 2002/03:106 s. 245.

⁸⁶⁴ Se 48 kap. 1 § första st. SFL.

⁸⁶⁵ Se 48 kap. 1 § andra st. SFL.

Förseningsavgift om uppgifterna är bristfälliga

Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, om uppgifterna i deklarationen eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.⁸⁶⁶

Undantagen

Fysiska personer i utlandet

Förseningsavgift får inte tas ut av en fysisk person som inte har lämnat en inkomstdeklaration i rätt tid om han eller hon:

1. är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands den dag då deklaration ska lämnas, och
2. lämnar deklaration senast den 31 maj.⁸⁶⁷

Om uppgifterna inte är undertecknade

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna enligt 38 kap. 2 § SFL, ska SKV förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska i sådana fall bestämmas enligt 48 kap. 6 § SFL.⁸⁶⁸

Inte mer än en förseningsavgift för skattedeklaration

Om en deklarationsskyldig som vid samma tillfälle ska ha kommit in med flera skattedeklarationer är försenad med mer än en deklaration, ska bara en förseningsavgift tas ut.⁸⁶⁹

Förseningsavgiftens storlek

48 kap. 6 §: Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning:⁸⁷⁰

⁸⁶⁶ Se 48 kap. 2 § SFL.

⁸⁶⁷ Se 48 kap. 3 § SFL.

⁸⁶⁸ Se 48 kap. 4 § SFL.

⁸⁶⁹ Se 48 kap. 5 § SFL.

⁸⁷⁰ Se 48 kap. 6 § första st. SFL.

Om förseningsavgiften gäller *uppgår den till*

aktiebolags eller ekonomisk	
förenings inkomstdeklaration	5 000 kr
någon annans inkomstdeklaration	1 000 kr
särskilda uppgifter	1 000 kr
periodisk sammanställning	1 000 kr
skattedeklaration	500 kr.

Förseningsavgiften för skattedeklaration uppgår dock till 1 000 kr om det är fråga om en deklARATION som ska lämnas efter föreläggande.⁸⁷¹

Flera förseningsavgifter

Om den som utan föreläggande ska lämna en inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut.⁸⁷²

Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut.⁸⁷³

Vid tillämpningen av första st. närmast här ovan ska hänsyn inte tas till den senarelagda deklARATIONSTIDPUNKT som gäller för andra juridiska personer än dödsbon som lämnar deklARATION elektroniskt.⁸⁷⁴

För övrigt får nämnas att HFD har uttalat att uttag av förseningsavgifter endast är beroende av att viss tid förflutit från den tidpunkt då deklARATIONEN skulle ha inlämnats. Någon ytterligare omständighet krävs inte. Därför ansåg HFD att SKV inte först måste fatta beslut om att påföra en förseningsavgift efter en försutten tidsfrist, innan en ny förseningsavgift kan tas ut. SKV kan således påföra flera förseningsavgifter i samma beslut, när mer än en tidsfrist för att lämna deklARATION försuttit.⁸⁷⁵

Om den deklARATIONSSKYLDIGE inom föreskriven tid har lämnat en deklARATIONSHANDLING som inte är behörigen undertecknad (se avsnitt 4.4), tas förseningsavgift ut endast om bristen inte har avhjälpes inom den tid som föreskrivits i ett föreläggande.⁸⁷⁶ I detta sammanhang får nämnas att HFD i ett fall där ett bolags deklARATION hade undertecknats av ekonomichefen, som inte var behörig ställföreträdare för bolaget, ansåg att deklARATIONSSKYLDIGHETEN därmed inte kunde anses fullgjord, men att för den skull sådan oriktig uppgift inte kunde anses ha

⁸⁷¹ Se 48 kap. 6 § andra st. SFL.

⁸⁷² Se 48 kap. 7 § första st. SFL.

⁸⁷³ Se 48 kap. 7 § andra st. SFL.

⁸⁷⁴ Se 48 kap. 7 § tredje st. SFL.

⁸⁷⁵ Se RÅ 2007 ref. 30.

⁸⁷⁶ Se 48 kap. 4 § SFL.

lämnats som skulle rendera bolaget skattetillägg, när bolaget lämnat ny deklaration med behörig ställföreträdarens underskrift innan SKV fattade beslut om bolagets beskattning. Det var inte uppenbart att ekonomichefen saknade behörighet att företräda bolaget, och därför kunde beskattningsförfarandet inledas av SKV med ledning av den först lämnade deklarationen enligt presumtionsregeln, vilken numera återfinns i 4 kap. 2 § SFL (se avsnitt 4.4).⁸⁷⁷

8.5 KONTROLLAVGIFT

Kassaregister och personalliggare

När ska kontrollavgift tas ut?

50 kap. 1 §: Kontrollavgift ska tas ut om SKV vid tillsyn eller kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister:

1. inte fullgör denna skyldighet, eller
2. inte har lämnat uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten enligt 7 kap. 3 och 4 §§ SFL.⁸⁷⁸

50 kap. 2 §: Kontrollavgiften enligt 50 kap. 1 § SFL är 10 000 kr för varje kontrolltillfälle.⁸⁷⁹

Om SKV tidigare har tagit ut en kontrollavgift och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades, ska avgiften i stället vara 20 000 kr.⁸⁸⁰

50 kap. 3 §: Kontrollavgift ska tas ut om SKV vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare eller, vilket gäller från och med den 1 januari 2016, tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras:

1. inte fullgör sin skyldighet,
2. inte håller personalliggaren tillgänglig för SKV i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen, eller,
3. vilket gäller från och med den 1 januari 2016, inte har lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § SFL om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas.⁸⁸¹

50 kap. 4 §: Kontrollavgiften enligt 50 kap. 3 § 1 och 2 SFL är:

1. 10 000 kr för varje kontrolltillfälle, och

⁸⁷⁷ Se RÅ 2009 ref. 63.

⁸⁷⁸ Se 50 kap. 1 § SFL.

⁸⁷⁹ Se 50 kap. 2 § första st. SFL.

⁸⁸⁰ Se 50 kap. 2 § andra st. SFL.

⁸⁸¹ Se 50 kap. 3 § SFL.

2. 2 000 kr för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.⁸⁸²

Om SKV tidigare har tagit ut en kontrollavgift enligt 50 kap. 3 § 1 eller 2 SFL och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades, ska avgiften enligt pkt 1 i närmast föregående st. i stället vara 20 000 kr.⁸⁸³

Kontrollavgiften enligt 50 kap. 3 § 3 SFL, som gäller från och med den 1 januari 2016, är 25 000 kr.⁸⁸⁴

När får kontrollavgift inte tas ut?

Kontrollavgift får inte tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.⁸⁸⁵

Om en kontrollavgift har beslutats enligt 50 kap. 1 eller 3 § SFL, ska den som beslutet gäller avhjälpa bristen inom skälig tid. Under denna tid får en ny kontrollavgift inte tas ut för samma brist.⁸⁸⁶

Torg- och marknadshandel samt omsättning av investeringsguld

Kontrollavgift ska tas ut av den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel eller vid omsättning av investeringsguld.⁸⁸⁷

Kontrollavgiften är 2 000 kr för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts.⁸⁸⁸

8.6 BEFRIELSE FRÅN SÄRSKILD AVGIFT

SKV ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.⁸⁸⁹

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om:

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

⁸⁸² Se 50 kap. 4 § första st. SFL.

⁸⁸³ Se 50 kap. 4 § andra st. SFL.

⁸⁸⁴ Se 50 kap. 4 § tredje st. SFL.

⁸⁸⁵ Se 50 kap. 5 § SFL.

⁸⁸⁶ Se 50 kap. 6 § SFL.

⁸⁸⁷ Se 50 kap. 7 § första st. SFL.

⁸⁸⁸ Se 50 kap. 7 § andra st. SFL.

⁸⁸⁹ Se 51 kap. 1 § första st. SFL.

- a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,
 3. en oskäligt lång tid har gått efter det att SKV har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, eller
 4. felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällt till ansvar för brott enligt SkBrL eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § BrB.⁸⁹⁰

Beträffande pkt 1 b får nämnas att befrielse från skattetillägg inte ansågs föreligga i ett fall med hänsyn till att tillämpliga skatteregler inte ansågs särskilt komplicerade.⁸⁹¹

Beträffande pkt 4 angavs, när den infördes i SFL:s föregångare TL och SBL i samband med nyanseringen av skattetilläggsinstitutet (se avsnitt 8.2.1), att avsikten är att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir orimligt tung. Lagstiftaren förde ett resonemang om delvis befrielse från skattetillägg när den skattskyldige tidigare dömts till böter eller fängelse på grund av den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten, varvid hel befrielse från skattetillägget ansågs böra komma i fråga endast vid ytterst kännbara straff.⁸⁹² Det är i linje med proportionalitetsprincipen som numera kodifierats i reglerna om beskattningsförfarandet genom att SFL infördes, där den principen anges i 2 kap. 5 § SFL (se avsnitt 1.4).

Även om det inte uttrycks i SFL, följer det av förarbetena till SFL att det anses självklart att SKV ska beakta befrielsegrunderna avseende särskilda avgifter *ex officio*, dvs. även om den skattskyldige inte skulle ha framställt en begäran om befrielse.⁸⁹³

I sammanhanget kan nämnas att HFD har ansett att hel befrielse från skattetillägg skulle medges vid felaktig redovisning av moms, då den oriktiga uppgiften berodde på ett enstaka räkenskapsfel.⁸⁹⁴ Det bör kunna anses gälla också om sådan oriktig uppgift avser den reviderades inkomstskatt, men HFD:s avgörande bör inte ges en alltför långtgående tolkning, utan en fråga om befrielse från pålagan skattetillägg bör prövas från fall till fall. Av intresse är emellertid att HFD vid sitt avgörande uttalade att de nya reglerna, vilka infördes i syfte att erhålla den nyansering av skattetilläggsinstitutet som avsågs i enlighet med prop. 2002/03:106 (jfr avsnitt 8.2.1), inte ska uppfattas innebära att befrielse från skattetillägg ska medges i mindre omfattning än tidigare.

Hel befrielse från skattetillägg har också medgivits av HFD vid felaktig redovisning av moms, bl.a. då risken för skattebortfall framstått som synnerligen begränsad och en nedsättning till en fjärdedel

⁸⁹⁰ Se 51 kap. 1 § andra st. SFL.

⁸⁹¹ Se RÅ 2009 not. 61.

⁸⁹² Se prop. 2002/03:106 s. 244.

⁸⁹³ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 970 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1290. *Ex officio: På ämbetets vägnar eller på eget initiativ* – se Melin 2010 s. 131.

⁸⁹⁴ Se RÅ 2008 ref. 1 och RÅ 2008 ref. 73, där hänvisning sker till förstnämnda fall.

inte ansetts tillräcklig för att skattetilläggsbeloppet (150 000 kr) skulle stå i rimlig proportion till den skattskyldiges försummelse.⁸⁹⁵ Det har dock i visst fall inte ansetts oskäligt att ta ut skattetillägg trots att tillägget uppgick till ett högt belopp.⁸⁹⁶

I sammanhanget får också nämnas att synnerliga skäl för att befria från kostnadsränta ansetts föreligga, när ränteuttaget inte stått i rimlig proportion till den skattskyldiges underlåtenhet att deklarerat i tid.⁸⁹⁷

Se även ang. proportionalitet i samband med skattekontroll, avsnitt 6.2.2.3.

8.7 BESLUT OM SÄRSKILDA AVGIFTER

Beslut om förseningsavgift

Ett beslut om förseningsavgift ska meddelas inom två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.⁸⁹⁸

Beslut om skattetillägg

Skattetillägg vid oriktig uppgift och skönsbeskattning

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.⁸⁹⁹

Skattetillägg vid för sen eller utebliven deklaration

Om den som är deklarationsskyldig lämnar deklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till SKV.⁹⁰⁰

Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁹⁰¹

⁸⁹⁵ Se RÅ 2009 ref. 73. För övrigt kan noteras att de fasta nivåerna för delvis befrielse från skattetillägg – vilka gällde vid tiden för rättsfallet – har tagits bort genom att SFL infördes. Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 2.

⁸⁹⁶ Se HFD 2014 ref. 24.

⁸⁹⁷ Se HFD 2012 ref. 7.

⁸⁹⁸ Se 52 kap. 2 § SFL.

⁸⁹⁹ Se 52 kap. 3 § SFL.

⁹⁰⁰ Se 52 kap. 4 § första st. SFL.

⁹⁰¹ Se 52 kap. 4 § andra st. SFL.

Skattetillägg vid efterbeskattning

Om efterbeskattning beslutas, får ett beslut om skattetillägg meddelas samtidigt.⁹⁰² SKV:s beslut om efterbeskattning får således inte avse enbart skattetillägg (se avsnitten 7.3.3 och 8.3).

Oriktig uppgift i ett omprövningsärende

Ett beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende får meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet.⁹⁰³

Den omständigheten att den skattskyldige har återkallat en begäran om omprövning med följd att SKV skrivit av omprövningsärendet har inte ansetts utgöra hinder mot beslut om skattetillägg.⁹⁰⁴

Oriktig uppgift i ett mål om beskattning

Ett beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett mål om beskattning får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft.⁹⁰⁵

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

Ett beslut om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts.⁹⁰⁶

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. SFL (se kapitel 9) för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt.⁹⁰⁷

Beslut om kontrollavgift

Ett beslut om kontrollavgift enligt 50 kap. 1 eller 3 § SFL ska meddelas inom två år från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.⁹⁰⁸

⁹⁰² Se 52 kap. 5 § SFL.

⁹⁰³ Se 52 kap. 6 § SFL.

⁹⁰⁴ Se HFD 2011 ref. 58.

⁹⁰⁵ Se 52 kap. 7 § SFL.

⁹⁰⁶ Se 52 kap. 8 § första st. SFL.

⁹⁰⁷ Se 52 kap. 8 § andra st. SFL.

⁹⁰⁸ Se 52 kap. 9 § första st. SFL.

Ett beslut om kontrollavgift enligt 50 kap. 7 § SFL ska meddelas inom två år från den dag då SKV konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts.⁹⁰⁹

Inget beslut för en person som har avlidit

En särskild avgift får inte beslutas för en person som har avlidit.⁹¹⁰

Särskild avgift tillfaller staten

En särskild avgift ska tillfalla staten.⁹¹¹

Vissa processuella frågor

Ett upplöst bolag anses enligt rättspraxis inte ha partshabilitet i skatteprocessen enbart på grund av att bolaget har påförts skattetillägg (se avsnitt 7.1.4).⁹¹² Det får anses motverka de rättssäkerhetsmässiga aspekter från Europadomstolen som influerat nämnda nyansering av skattetilläggsinstitutet (se avsnitt 8.2.1), och är angeläget att se över på grund av kopplingen via begreppet oriktig uppgift till skattebrottsfrågan (se avsnitt 8.8.1).

Särskilt beträffande fråga om särskild avgift gäller att muntlig förhandling *ska* hållas vid handläggningen i förvaltningsrätt och kammarrätt, om den skattskyldige begär det. Sådan komplettering av det skriftliga förfarandet med muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att sådan avgift kommer att tas ut (se avsnitt 7.4.4).⁹¹³

8.8 SKATTEBROTT M.M.

8.8.1 Allmänt

Skattebrott, skatteförseelse och grovt skattebrott

Skattebedrägeri enligt SkBrL omformulerades den 1 juli 1996 till skattebrott, varvid det ändrades, genom SFS 1996:658, från att ha varit ett effektbrott till ett farebrott. Skattebrottet beskrivs enligt följande i 2 § SkBrL:

”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.”

⁹⁰⁹ Se 52 kap. 9 § andra st. SFL.

⁹¹⁰ Se 52 kap. 10 § SFL.

⁹¹¹ Se 52 kap. 11 § SFL.

⁹¹² Se RÅ 2003 ref. 53, med hänvisning till bl.a. RÅ 1996 not. 192 och RÅ 2000 ref. 41.

⁹¹³ Se 67 kap. 37 § SFL.

Det räcker således numera med att en oriktig uppgift lämnats skriftligen av den skattskyldige eller att denne underlåtit att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och vederbörande därigenom ger upphov till fara (risk) för skatteundandragande, för att den nödvändiga objektiva grunden för skattebrott ska vara uppfylld. Med deklaration får även förstås särskilda uppgifter. Har den skattskyldiges förhållningssätt dessutom varit uppsåtligt är den andra nödvändiga förutsättningen för straffrättsligt ansvar uppfylld, och vederbörande kan således fällas för *skattebrott* till fängelse i högst två år.

Om förutsättningarna för skattebrott föreligger, men brottet är att anse som ringa, döms för *skatteförseelse* till böter.⁹¹⁴ I praxis har gränsen satts till $\frac{3}{4}$ basbelopp (jämför prisbasbelopp numera).⁹¹⁵ Skatteförseelse omfattas inte av allmänt åtal,⁹¹⁶ utan åtal för skatteförseelse får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.⁹¹⁷

Om skattebrottet i stället är att anse som grovt, döms för *grovt skattebrott* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.⁹¹⁸

Vid bedömningen om brottet är grovt ska särskilt beaktas om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.⁹¹⁹ Utan anspråk på exakthet har det funnits stöd i praxis för att belopp understigande 10 basbelopp (numera prisbasbelopp) sällan bedömts som annat än brott av normalgraden,⁹²⁰ dvs. som vad som numera benämns skattebrott.

Vårdslös skatteuppgift

Om oriktig uppgift lämnas skriftligen av grov oaktsamhet av den skattskyldige som därigenom ger upphov till fara för skatteundandragande, kan denne dömas för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst ett år.⁹²¹ Straffansvar föreligger emellertid inte i förevarande hänseende för den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna egen deklaration.⁹²² Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, ska vederbörande inte dömas till ansvar för vårdslös skatteuppgift.⁹²³ Därvid har, vid inkomstbeskattningen, gärningar

⁹¹⁴ Se 3 § SkBrL.

⁹¹⁵ Se prop. 1995/96:170 s. 62 och 108. Prisbasbeloppet för år 2015 är 44 500 kr. Åtal för skatteförseelse får för övrigt väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl (se 13 § SkBrL).

⁹¹⁶ Se 20 kap. 3 § första st. RB: ”Under allmänt åtal höra alla brott, som ej uttryckligen äro undantagna därifrån.”

⁹¹⁷ Se 13 § SkBrL.

⁹¹⁸ Se 4 § första st. SkBrL.

⁹¹⁹ Se 4 § andra st. SkBrL.

⁹²⁰ Se prop. 1995/96:170 s. 110.

⁹²¹ Se 5 § första st. SkBrL.

⁹²² Se prop. 1995/96:170 s. 164.

⁹²³ Se 5 § andra st. SkBrL.

som rör skatte- eller avgiftsbelopp upp till ett basbelopp (numera prisbasbelopp) inte ansetts böra leda till straffansvar.⁹²⁴ För uppbörsredovisningen har i stället beloppsgränsen två basbelopp (jämför prisbasbelopp numera) ansetts gälla.⁹²⁵

Skatteavdragsbrott

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i SFL döms för *skatteavdragsbrott* till böter eller fängelse i högst ett år.⁹²⁶ I ringa fall ska inte dömas till ansvar för skatteavdragsbrott.⁹²⁷

Skatteredovisningsbrott

Den som, i annat fall än som avses i 2 § SkBrL, på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till

1. myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,
2. någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

döms för *skatteredovisningsbrott* till böter eller fängelse i högst sex månader.⁹²⁸ Detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 § SkBrL, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i nyss nämnda pkt 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen inkomstdeklaration.⁹²⁹ I ringa fall ska inte dömas till ansvar för skatteredovisningsbrott.⁹³⁰

Vårdslös skatteredovisning

Den som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i 7 § första st. 2 eller andra st. SkBrL döms för *vårdslös skatteredovisning* till böter eller fängelse i högst sex månader.⁹³¹ I ringa fall ska inte dömas till ansvar för vårdslös skatteredovisning.⁹³²

⁹²⁴ Se prop. 1995/96:170 s. 164f.

⁹²⁵ Se prop. 1995/96:170 s. 165.

⁹²⁶ Se 6 § första st. SkBrL.

⁹²⁷ Se 6 § andra st. SkBrL.

⁹²⁸ Se 7 § första st. SkBrL.

⁹²⁹ Se 7 § andra st. SkBrL.

⁹³⁰ Se 7 § tredje st. SkBrL.

⁹³¹ Se 8 § första st. SkBrL.

⁹³² Se 8 § andra st. SkBrL.

Oriktig uppgift och subjektiva rekvisit, m.m.

Här är således ansvarsfrågan, till skillnad från vad som gäller beträffande pålagan skattetillägg där subjektiva rekvisit blir relevanta för fråga om befrielse från ansvar (se avsnitten 8.2.1 och 8.6), inte bara beroende av om oriktig uppgift kan konstateras, utan subjektiva rekvisit som uppsåt eller grov oaktsamhet är också nödvändiga rekvisit för ansvar enligt SkBrL. I sammanhanget bör också hållas i minnet att SkBrL, liksom lagstiftningen i övrigt, inte stipulerar straffansvar för något betalbrott. I och med SBL den 1 januari 1998 utmönstrades det tidigare s.k. uppboresbrottet.⁹³³ Det hade diskuterats redan i samband med nämnda ändringar i SkBrL den 1 juli 1996.⁹³⁴ Numera är det bara fråga om ett redovisningsbrott när en ansvarsfråga enligt SkBrL avser den skattskyldiges egen deklaration. Den som deklarerar korrekt och i rätt tid, men inte betalar skatt eller avgift, kan inte anses ha begått en straffvärd handling. Fara för skatteundandragande uppkommer inte i förevarande hänseende. SKV lämnar det obetalda kravet till KFM för indrivningsåtgärder (se avsnitt 6.3.4), och inleder – om juridisk person – kanske ett företrädaransvarsärende (se kapitel 9).

Det faktum att begreppet oriktig uppgift anses ha samma innebörd oavsett om fråga är om skattetillägg, efterbeskattning eller straffansvar (se avsnitten 7.3.3 och 8.1), gör att oriktig uppgift som nödvändigt rekvisit för skattebrott inte bör kunna anses uppfyllt, om den skattskyldige inte kan anses ha lämnat oriktig uppgift som skulle kunna föranleda skattetillägg eller efterbeskattning. På grund av att efterbeskattningsreglerna hänvisar till reglerna om skattetillägg (se avsnitt 7.3.3), när det gäller innebörden av begreppet oriktig uppgift och Europadomstolen har tillmätt skattetilläggsinstitutet en straffrättslig karaktär (se avsnitt 8.2.1), bör begreppets behandling i skattetilläggsammanhang vara centralt för bedömningen av skattebrottet. Trots att SKV och dess skatterevisorer (se avsnitt 6.2.2.3) samt åklagaren och domstolarna omfattas av de grundlagsfästa principerna om saklighet och opartiskhet i sina gärningar, kan varken försvararen eller den tilltalade alltid lita på att frågan om oriktig uppgift givits en analys utifrån skattereglerna.⁹³⁵ Därför bör försvararen ägna den frågan uppmärksamhet, innan de subjektiva rekvisiten behandlas.

Är över huvud taget åklagarens gärningsbeskrivning förenlig med att någon oriktig uppgift skulle föreligga i den tilltalades deklaration? Är det möjligen så att fara för skatteundandragande i stället föreligger med avseende på en försummelse från en medkontrahents sida med avseende på dennes skyldighet att deklarerar i rätt tid och på rätt sätt? Om oriktig uppgift sålunda kan ådagaläggas medkontrahenten i stället, bör tingsrätten avslå åklagarens talan mot den tilltalade på grund av att objektiv täckning saknas för att denne skulle ha lämnat oriktig uppgift som för eget skattebrott. Om åklagaren skulle tillåtas justera sin talan så att den tilltalade i stället anklagas för medhjälp till medkontrahentens skattebrott, kan frågeställningen kring det subjektiva genast bli mycket intressant. Finns till exempel täckning i utredningen för att den tilltalade har haft någon vetskap om medkontrahentens uppfyllande av dennes deklaraionsplikt? T.ex. en revisionspromemoria från SKV (se avsnitt 6.2.2.3) som åklagaren åberopar kanske visar att medkontrahenten agerat helt på

⁹³³ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 443 och 450.

⁹³⁴ Se prop. 1995/96:170 s. 127 och 128.

⁹³⁵ Se 1 kap. 9 § RF.

egen hand för att tillskansa sig en skattefördel i strid mot skattereglerna, och då har försvararen ett bevis att åberopa till stöd för att den tilltalade inte begått eget skattebrott – åklagaren kan ha åberopat medkontrahenten som vittne mot tilltalad men SKV:s utredning kanske mera visar på omvända roller. Skattebrottets karaktär av redovisningsbrott gör att faran för skatteundandragande bör prövas i nu beskrivna perspektiv, och att därvid prövningen av om objektiv täckning finns för brottet i första hand bör ske utifrån frågeställningen om affärshändelsen som felaktigt inte har deklarerats (angående intäkter) eller som felaktigt deklarerats (angående kostnader) existerat i verkligheten eller inte. Sedan kan givetvis också frågan om oriktig uppgift gälla affärens i fråga skatterättsliga karaktär.⁹³⁶

Otjänligt försök respektive öppet yrkande

Även om fara för skatteundandragande i och för sig kan anses ha förelegat för ett belopp och det inte kan hänföras till vad som avses med ringa enligt ovan, kan oriktigheten i deklARATIONEN vara att hänföra till ringa brott om den varit så iögonenfallande att SKV vid en med normal omsorg företagen granskning borde ha uppmärksammat felaktigheten och således inte föranletts att fatta ett oriktigt beskattningsbeslut.⁹³⁷ Ett sådant s.k. otjänligt försök är inte heller straffbart i andra sammanhang. Sålunda bör vad som gäller för öppet yrkande som en sådan situation som inte föranleder skattetillägg – ungefär: ett oriktigt men öppet yrkande utgör inte oriktig uppgift – gälla också till ledning för när straffansvar inte aktualiseras. Andra objektiva grunder som kan vägas in för bedömningen av frihet från straffansvar i nämnda fall kan också vara hur kontrollen hos SKV är utformad. Av intresse härvid är tillgängligt kontrollmaterial vid granskningen av deklARATIONERNA och uppgifter för granskningen från andra myndigheters register (t.ex. Bolagsverket) till vilka SKV har tillgång för sin granskning.⁹³⁸

Ne bis in idem

I många fall anses avgiftssanktioner som skattetillägg utgöra en tillräcklig samhällsreaktion på överträdelser av skattelagstiftningen, och i SFL anges att befrielse från skattetillägg kan aktualiseras särskilt enligt oskälighetskriteriet, om straffansvar också åläggs den skattskyldige för en oriktig uppgift. Det är i linje med förbudet mot dubbel lagföring och bestraffning i artikel 4.1 i tp nr 7 till EKMR (dvs. principen *ne bis in idem*),⁹³⁹ men berör ändå mer proportionalitetsprincipen (se avsnitt 8.6).

I reglerna om beskattningsförfarandet infördes redan innan SFL trädde i kraft en särskild regel om nämnda befrielsegrund, vilken numera återfinns i 51 kap. 1 § andra st. 4 SFL (se avsnitten 1.4 och 8.6). Den innebär att den sammanlagda påföljdsbördan blir oskäligt stor, om en skattskyldig som dömts till böter eller

⁹³⁶ Intresserade kan t.ex. läsa om Svea hovrätts behandling av ML och EU-rätten i några skattebrottsmål ang. varuhandel med annat EU-land (och av begreppet oriktig uppgift) i Forssén 2005.

⁹³⁷ Se prop. 1995/96:170 s. 62 och 94.

⁹³⁸ Se prop. 1995/96:170 s. 94.

⁹³⁹ Se prop. 2002/03:106 s. 92, 97, 101, 139, 150 och 158. *Ne bis in idem*: *Inte två gånger om samma sak* – se Melin 2010 s. 275.

fängelse dessutom påförs skattetillägg på grund av den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten. Emellertid berör lagstiftarens resonemang därvidlag om delvis eller hel befrielse från skattetillägg, beroende på hur kännbart straffet är, mer proportionalitetsprincipen (se avsnitten 1.4 och 8.6) än hur principen *ne bis in idem* ska tillämpas i fall av dubbel lagföring avseende skattetillägg respektive straffrättsliga påföljder såsom ansvar för skattebrott.

- I förarbetena till SFL beskrevs rättsläget, beträffande frågan om förhållandet mellan skattetillägget och skattebrottet medför en risk för konflikt med EKMR:s dubbelbestraffningsförbud, som osäkert.⁹⁴⁰ Lagstiftaren ansåg att det förelåg ett behov av att utreda *ne bis in idem*-frågan.⁹⁴¹ Det ledde till att Regeringen den 8 mars 2012 tillsatte en utredning, som lämnade sitt slutbetänkande i augusti 2013 (SOU 2013:62). Det har, som nämnts (se avsnitt 1.4), ännu inte lett till lagförslag.
- Högsta domstolen (HD) ansåg först att det inte stred mot principen *ne bis in idem* med dubbel lagföring avseende skattetillägg respektive straffansvar,⁹⁴² vilket också var HFD:s uppfattning i samma fråga.⁹⁴³ Emellertid har HD sedermera intagit motsatt ståndpunkt,⁹⁴⁴ och då har HFD också varit följsam till HD. HFD anser, med hänvisning till bl.a. HD:s nya ställningstagande, att när en skattskyldig har åtalats för skattebrott får beslut inte fattas om skattetillägg som grundas på samma oriktiga uppgifter som åtalet (*ne bis in idem*).⁹⁴⁵
- I ett fall hade en person dömts för medhjälp till grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott som bl.a. bestått i att denne upprättat osanna fakturor åt några bolag. SKV ansågs dock kunna påföra skattetillägg på grund av utebliven redovisning i deklaration av inkomst från den olagliga verksamheten trots fängelsepåföljd för vederbörande, eftersom påföljden inte hade samband med underlåtenheten att redovisa inkomsten.⁹⁴⁶ Då aktualiseras således inte *ne bis in idem*-principen, eftersom brottet – medhjälp till annans brott – och underlåtenheten att redovisa inkomsten från medhjälpen till annans brott inte avser samma sak, dvs. samma faktiska omständigheter. Om en person har dömts för skattebrott för att i egenskap av företrädare för en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, ha lämnat oriktiga uppgifter i bolagets deklarationer, har HFD – utifrån NJA 2013 s. 502 – prövat *ne bis in idem*-frågan, och ansett att det inte är samma gärning som föranleder skattebrott respektive skattetillägg som företrädaren påförts, om det grundar sig på oriktiga uppgifter som hänför sig till underlag för företrädarens egen

⁹⁴⁰ Se SOU 2009:58 Del 2 s. 563-566.

⁹⁴¹ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 3.

⁹⁴² Se NJA 2010 s. 168 I och II.

⁹⁴³ Se RÅ 2009 ref. 94. Se även RÅ 2002 ref. 79 och RÅ 2010 ref. 117.

⁹⁴⁴ Se NJA 2013 s. 502.

⁹⁴⁵ Se HFD 2013 ref. 71. Se även HFD 2014 ref. 35, HFD 2014 ref. 43 och HFD 2014 ref. 65.

⁹⁴⁶ Se HFD 2011 ref. 80. Se för övrigt 23 kap. 4 § BrB ang. medhjälp (eller anstiftan) till brott.

beskattning, vilket i aktuellt fall gällde utelämnade uppgifter om lön i den egna deklARATIONEN.⁹⁴⁷

- Principen *ne bis in idem* berörs mer i kapitel 10, bl.a. beträffande huruvida behov föreligger av en mer djupgående prövning av *ne bis in idem*-principen än som följer av nyss nämnda NJA 2013 s. 502 (se avsnitt 10.3).

Frivillig rättelse, försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott

En frivillig rättelse av en oriktig uppgift som leder till rätt skatt medför frihet från straffansvar för ovan beskrivna brottsbeskrivningar i SkBrL.⁹⁴⁸ Därvid kan vad som sägs om frivilligheten i samband med skattetilläggsfrågorna och öppna yrkanden vara till ledning (se avsnitten 7.3.3 och 8.3).

Försvårande av skattekontroll kan leda till böter eller fängelse i högst två år (om grovt, fängelse i lägst sex månader och högst fyra år, och i ringa fall döms inte till ansvar).⁹⁴⁹ Försvårande av skattekontroll avser åsidosättande av bokföringsskyldighet eller skyldighet bevara räkenskaper, och kopplingen till BFL och därifrån till *bokföringsbrottet* (11 kap. 5 § BrB) är påtaglig. 11 kap. 5 § BrB lyder:

”Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för *bokföringsbrott* till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brottet är grovt, döms för *grovt bokföringsbrott* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Första och andra styckena gäller inte om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap.2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet.”

Även om en bokföringsskyldig skattskyldig i och för sig kan försvara sig mot angrepp om bokföringsbrott utifrån vad BFL kräver och att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning kunnat bedömas i huvudsak med ledning av vederbörandes bokföring, kan skatterevisorerna vittna om brister som medfört att en skatterevision (se avsnitt 6.2.2.3) varit så svår att genomföra att det leder till ansvar för försvårande av skattekontroll, om den skattskyldiges åsidosättande varit uppsåtligt eller grovt oaktsamt. 10 § SkBrL lyder:

”Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom

⁹⁴⁷ Se HFD 2013 not. 81. Se även HFD 2014 not. 7, vari hänvisning sker till bl.a. HFD 2013 not. 81.

⁹⁴⁸ Se 12 § första st. SkBrL.

⁹⁴⁹ Se 10 § SkBrL.

ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, döms för *försvårande av skattekontroll* till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

I ringa fall döms ej till ansvar enligt första stycket.”

- Om frivillig rättelse skett av bokföringen etc, döms inte för försvårande av skattekontroll.⁹⁵⁰
- Det kan vid uppsåt respektive grov oaktsamhet också bli fråga om böter eller fängelse i högst sex månader för *skatteredovisningsbrott* respektive *vårdslös skatteredovisning*,⁹⁵¹ främst om fråga är om att SKV:s svårigheter vid kontrollen av deklarationen etc. missbrukas mera systematiskt av uppgifts- och skattskyldiga respektive om de helt underlåter att lämna föreskrivna uppgifter.⁹⁵² Detta kan ske t.ex. genom att arbetsgivare respektive anställd kommer överens om att lämna samstämmiga men felaktiga uppgifter i kontrolluppgift respektive deklaration. Då måste frivillig rättelse ske för frihet från straffansvar, varvid den skattskyldiges rättelse av deklarationen med bilagor bör anses tillräcklig på grund av brottslighetens karaktär av redovisningsbrott – dvs. även om arbetsgivaren inte rättar kontrolluppgiften.
- En s.k. skattereklamation, dvs. att arbetstagaren gör en reklamation till SKV om att arbetsgivaren inte sköter uppbörds- och/eller kontrolluppgiftsskyldigheten, bör också anses befria arbetstagaren från ansvar för egen del i nyss nämnda hänseende.

Felaktiga underlag etc.

Särskilt beträffande förhållandet mellan bokföringen som bevis och deklarationen hos en näringsidkare får framhållas att det inte bör godtas som ett för gällande rätt prövat faktum att fakturaunderlag med felaktigt innehåll i sig innebär att en oriktig uppgift lämnats. T.ex. beträffande mervärdesskatten har inte ens periodiseringsfel ansetts föreligga enligt HFD:s uppfattning, bara för att ett fakturaunderlag på ett förvärv rättats i efterhand (se avsnitt 8.2.3).⁹⁵³ Det kan därför ifrågasättas om ett felaktigt underlag i sig grundar oriktig uppgift enligt SkBrL, när fråga inte är om prövning av försvårande av skattekontroll. SkBrL:s karaktär i övrigt som en lagstiftning avseende redovisningsbrott med avseende på uppgifterna i deklarationen med bilagor borde i sådana fall på temat oriktig uppgift handla om en prövning av den redovisade eller icke redovisade affärshändelsens existens i verkligheten –

⁹⁵⁰ Se 12 § andra st. SkBrL.

⁹⁵¹ Se 7 § första st. respektive och 8 § första st. SkBrL.

⁹⁵² Se prop. 1995/96:170 s. 165 och 167.

⁹⁵³ Se RÅ 1999 ref. 16, och även kommentar av fallet i prop. 2003/04:26 s. 42.

skattebrott borde inte kunna utdömas på grund av brister i ett fakturaunderlag i sig, vilket dock sker.⁹⁵⁴

Vissa frågor om brottskonkurrens

Lagstiftaren har noterat att när ett grovt skattebrott har begåtts med användande av vilseledande bokföring har detta i regel ansetts konsumera ansvar för bokföringsbrott. Vid konkurrens mellan grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott torde det dock bli aktuellt att som huvudregel döma för båda brotten i konkurrens.⁹⁵⁵

Lagstiftaren anser också att domstolen kan döma för såväl bokföringsbrott som försvårande av skattekontroll i konkurrens,⁹⁵⁶ och att frågan om brottskonkurrens i det hänseendet i praktiken kan styras genom åklagarens utformning av gärningsbeskrivningen.⁹⁵⁷ Enligt lagstiftarens mening bör ansvar för grovt bokföringsbrott som regel konsumera ansvar för försvårande av skattekontroll, även när sistnämnda brott är att bedöma som grovt.⁹⁵⁸

Förverkande

Bestämmelserna om förverkande i 36 kap. 1 § BrB ska inte tillämpas i fråga om brott enligt SkBrL. Det gäller dock inte utbyte av förberedelse till grovt skattebrott eller vad som därvid har tagits emot som ersättning för kostnader.⁹⁵⁹ Därmed är inte heller förverkande enligt 36 kap. 1 b § BrB uteslutet i fråga om grovt skattebrott, som enligt 4 § SkBrL har en straffskala på fängelse i lägst sex månader och högst sex år, och 36 kap. 1 b § förutsätter att det för brottet är föreskrivet fängelse i sex år eller mer. I sammanhanget får nämnas att förverkande enligt 36 kap. 1 b § BrB är en påföljd som särskilt ska beaktas vid bedömning av om det är oskäligt att samtidigt ta ut skattetillägg för aktuell felaktighet, och som nämns uttryckligen i 51 kap. 1 § andra st. 4 SFL. I 51 kap. 1 § andra st. 4 SFL anges dessutom att det vid oskälighetsbedömningen beträffande påförande av skattetillägg också särskilt ska beaktas på just temat proportionalitet om den skattskyldige även fällts till ansvar för brott enligt SkBrL. Då handlar det också om brott enligt SkBrL för vilka lägre straffskalor än nyss nämnda gäller, t.ex. skattebrott enligt normalgraden (se avsnitten 1.4 och 8.6).

Näringsförbud

Vid prövningen av proportionalitetsprincipen allmänt sett beträffande frågor om skattebrott etc. borde också beaktas om åklagaren även för talan om näringsförbud

⁹⁵⁴ Se kommentarer av RÅ 1999 ref. 16 i t.ex. Forssén 1999. Se även Skattetilläggsfråga 1 i Forssén 1996 s. 471-474.

⁹⁵⁵ Se prop. 2004/05:69 (Bokföringsbrott och andra brott mot borgenärer) s. 31.

⁹⁵⁶ Se prop. 2004/05:69 s. 31.

⁹⁵⁷ Se prop. 2004/05:69 s. 32 och prop. 1995/96:170 s. 137.

⁹⁵⁸ Se prop. 2004/05:69 s. 32.

⁹⁵⁹ Se 13 a § SkBrL.

enligt lagen (2014:836) om näringsförbud mot den skattskyldige i samband talan om brott. Ett näringsförbud för en skattskyldig innebär för övrigt också att SKV kommer att återkalla dennes godkännande för F-skatt (se avsnitten 6.2.1.4 och 6.2.1.6).⁹⁶⁰

Företagsbot

Vid prövningen av proportionalitetsprincipen borde dessutom beaktas om åklagaren i samband med talan om skattebrott etc. även för talan om företagsbot enligt 36 kap. 7-10 a §§ BrB mot den tilltalade avseende dennes näringsverksamhet eller mot juridisk person, om den tilltalade företräder juridisk person som driver näringsverksamhet.

8.8.2 Saken och brottmålsprocessen

För försvarare erinras särskilt från avsnitt 8.2.1 om temat oriktig uppgift och dess förhållande till de subjektiva rekvisiten för skattebrottet, och om åklagares gärningsbeskrivning över huvud taget är förenlig med skatteförfarandets sakbegrepp och frågor om sådant som aktuellt skatteslag etc. (se avsnitt 7.4.6).

En ändring av talan är kanske en förutsättning för överensstämmelse mellan SKV:s förväntade processföring i skatteprocessen och åklagarens brottmålsprocess, och taleändring kan bli svår för SKV senare i förvaltningsdomstolarna (se avsnitt 7.4.6). I förarbetena till ändringarna i SkBrL den 1 juli 1996 anges att en väckt talan i princip inte får ändras i skatteprocessen, och att en kvittningsinvändning i skattebrottmålet angående aktuell fråga och beskattningsår enbart kan godtas om den har eller skulle ha godtagits i skatteprocessen. Dessa möjligheter är således begränsade av den sakprocess som gäller sedan 1991 (se avsnitt 7.4.6). Ett annat villkor är att den tilltalade skattskyldige inte kan misstänkas ta upp invändningen först på grund av brottsupptäckten.⁹⁶¹ Regeringen anser att skattebrottets omkonstruktion till ett farebrott den 1 juli 1996 gör att straffbarheten av en oriktig uppgift inte påverkas av den omständigheten att den tilltalade samtidigt lämnat felaktiga uppgifter till sin nackdel eller försummat göra ett tillåtet avdrag. En kvittningsinvändning bör enligt Regeringen inte beaktas i ansvarsfrågan i andra fall än då invändningen har omedelbart samband med den oriktiga uppgiften (men att den någon gång kanske kan påverka straffmätningen eller valet av påföljd),⁹⁶² och motsvarande begränsningar att föra in en ny fråga (sak) i processen gäller givetvis för SKV och åklagaren.

Om en ny fråga om exempelvis ett outnyttjat avdrag kan väckas avseende samma beskattningsår som aktuell fråga gäller, kan den skattskyldige inom tidsfristen för omprövning begära omprövning hos SKV avseende nya frågan, men inte räkna med att själva ansvarsfrågan angående frågan om oriktig uppgift i skatteprocessen och brottmålsprocessen avseende den frågan påverkas. För att inte avvisas som otillåten ändring av talan måste en ny och en pågående fråga ha ett nära samband med

⁹⁶⁰ Se 9 kap. 4 § första st. 2 och 9 kap. 1 § andra st. 3 d SFL

⁹⁶¹ Se prop. 1995/96:170 s. 97.

⁹⁶² Se prop. 1995/96:170 s. 98.

varandra och hinder inte uppkomma för gemensam handläggning på grund av olägenheten med exempelvis behov av ytterligare utredning kring den nya frågan (se avsnitten 7.3.1 och 7.4.6).

Hellre än att utsätta den enskilde för onödig lagföring bör åklagarna, mot bakgrund av ifrågavarande problematik, gå igenom om brottmålet enligt 15 § SkBrL bör vila i avvaktan på utgången i skatte- eller avgiftsfrågan i förvaltningsdomstolarna. En åklagare får dessutom, innan denne beslutar i fråga om åtal, hålla ett särskilt sammanträde med den misstänkte eller hans eller hennes försvarare, om detta kan antas vara till fördel för åtalsbeslutet eller för sakens fortsatta handläggning i övrigt.⁹⁶³ Det bör – mot bakgrund av det gemensamma begreppet oriktig uppgift för skattetilläggs- respektive skattebrottsfrågan (se avsnitten 7.3.3 och 8.1) – i vart fall anses särskilt angeläget för en åklagare att fokusera på den förväntade utgången i skattetilläggsfrågan i förvaltningsdomstolarna, innan denne fattar beslut i fråga om åtal, när den frågan gäller skattebrott. Det bör anses vara ett minimikrav för åklagarna, för att de ska anses leva upp till de grundlagsfästa kraven på saklighet och opartiskhet (som gäller för både åklagare och domstolar).⁹⁶⁴ Beträffande en fråga om åtal ska väckas avseende skattebrott bör en åklagare beakta att vad som är en oriktig uppgift i det hänseende måste avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten, och lagstiftaren anser att det är självklart att det sambandet mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan inte kan brytas.⁹⁶⁵ Dessutom bör åklagarens bevisbörda av innebörd att varje led för ansvar ska beläggas bortom varje rimligt tvivel också stämma till återhållsamhet vid beslut i fråga om åtal ska väckas för skattebrott. Avarter som att de allmänna domstolarna tillåter lagföring av enskilda och ger verkställighet åt straff för skattebrott, innan ens skatteprocessen inletts, bör givetvis bort från dagordningen helt och hållet. Dylika fall bör, med hänsyn till berättigade rättssäkerhetsmässiga krav, varje drabbad uppmärksamma hos Europadomstolen, om nationella remedier i slutändan inte leder till prövning av om dessa krav beaktats i brottmålet.

8.8.3 Särskilt om skönsbeskattning och skattebrottet

Ett skattebrott kan föreligga antingen genom en aktiv handling (aktivt brott) eller passivitet (passivt brott), dvs. att deklaration etc inte lämnas (se avsnitt 8.8.1). När det gäller fall av skönsbeskattning, varvid fråga om skattetillägg också uppkommer (se avsnitten 8.2.4 och 8.7 samt även avsnitten 6.2.1.1, 7.2, 7.4.6, 8.1, 8.2.5 och 8.2.6), kan fråga vara om att bedöma ett aktivt brott i form av en deklaration där underlaget är så bristfälligt och missvisande att beslut om avvikelse från deklarerade uppgifter aktualiseras. Emellertid kan det också vara fråga om att bedöma ett passivt brott vid skönsbeskattning på grund av att deklaration inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt.

⁹⁶³ Se 23 kap. 18 § tredje st. RB.

⁹⁶⁴ Se 1 kap. 9 § RF.

⁹⁶⁵ Se prop. 1995/96:170 s. 91.

Frågeställningarna kring passivt skattebrott i samband med skönsbeskattning kan bli speciella med avseende på vilken metod för sådan beskattning som tillämpas av SKV.

- Om skönsbeskattningen exempelvis grundas på att deklaration formellt sett inte anses ha lämnats, och skönsbeskattningsbeslutet ändå har kunnat fattas baserat på sådan ofullständig deklaration eller, om inte ens sådan handling lämnats, på kontrolluppgifter från arbetsgivare och banker m.m. som medfört att skönsbeskattningsbeslutet ändå förankras i annat än bara ett antaget belopp som nettoinkomst, blir processföremålet att bestämma på motsvarande sätt som vid tvist angående viss fråga i en lämnad fullständig deklaration.
- Däremot kan processföremålet bli avsevärt vidare än vad som normalt gäller i den sakprocess som skatteprocessen utgör, och möjligheter till kvittningsinvändningar ökar också naturligen därmed, om nämnda förankring inte är möjlig. Då sker skönsbeskattningen med understöd av något slags schablon från SKV:s sida, såsom kontant- eller bruttovinstberäkningar för att uppskatta t.ex. intäkter i en viss rörelse efter skön (se avsnitt 7.4.6).⁹⁶⁶

I sistnämnda fall med skönsbeskattning på grund av avsaknad av deklaration baserad på något slags schablon från SKV:s sida är det passiva brottet svårt att hävda från åklagarens sida, eftersom SKV:s rutiner därvid innebär att fara för skatteundandragande knappast kan anses ha föranletts annat än om det visar sig att inkomsterna varit högre än de enligt schablonen fastställda. SKV har t.ex. skönsbeskattat för aktuellt beskattningsår med ledning av inkomsten enligt deklarationen för föregående beskattningsår. Eftersom huvudsyftet med skönsbeskattningsinstitutet är att öka de skattskyldigas benägenhet att fullgöra sin redovisningsskyldighet, anser Regeringen av nämnda orsak att ansvar för passivt skattebrott inte kan komma i fråga i sådana fall beträffande det belopp som skatten eller avgiften ska anses bestämd till genom SKV:s tillämpning av schablonen.⁹⁶⁷

⁹⁶⁶ Se prop. 1989/90:74 s. 376f.

⁹⁶⁷ Se prop. 2002/03:106 s. 128 och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 432.

9 FÖRETRÄDARANSVAR ENLIGT SFL

9.1 ALLMÄNT

I 59 kap. SFF finns bestämmelser om:

- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2–6 §§),
- ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts (7–9 §§),
- betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
- ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag (11 §),
- *företrädaransvar* (12–21 §§),
- ansvar för redare (22 §),
- ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp (23 §),
- ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §), och
- indrivning och preskription (26 och 27 §§).⁹⁶⁸

I detta kapitel berörs företrädaransvaret enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL översiktligt, och det behandlas, som nämnts (se avsnitt 1.5), mer djupgående i annat sammanhang.⁹⁶⁹

Skattskyldiga är fysiska personer respektive juridiska personer. För de juridiska personernas skatt kan även en fysisk person bli betalningsskyldig, nämligen en företrädare för den juridiska personen i fråga. Det är således fråga om ett betalningsansvar för annans skatt eller avgift, dvs. företrädarens ansvar för den juridiska personens skatter och avgifter. Därför är företrädaransvarsmål inte mål om skatt, utan mål om betalningsansvar för annans skatt eller avgift.⁹⁷⁰ Företrädaransvarets historik är i korthet följande:

- Ifrågavarande betalningsansvar (företrädaransvar) infördes den 1 januari 1968 i uppbördsförordningen (ändrad 1975 till uppbördslagen) för källskatt (skatteavdrag) som inte betalades av en juridisk person i egenskap av arbetsgivare. Under åren utvidgades ansvaret till andra skatter och avgifter. Sedan skattekontoreformen den 1 november 1997, varvid SFL:s föregångare SBL infördes, omfattar företrädaransvaret alla skatter och avgifter hos en juridisk person samt även underlåtna skatteavdrag och inte bara skatteavdrag som den juridiska personen gjort men inte betalat.
- Numera återfinns, som nämnts, bestämmelserna om ifrågavarande företrädaransvar i 59 kap. 12-21 §§ SBL.

⁹⁶⁸ Se 59 kap. 1 § SFL.

⁹⁶⁹ Se Forssén 2015 (2).

⁹⁷⁰ Se prop. 2002/03:128 (Företrädaransvar m.m.) s. 33 och 38.

- I 12-14 §§ återfinns reglerna om förutsättningarna för uppkomsten av företrädaransvar.
- 16 § anger att det är förvaltningsrätten som prövar och beslutar om företrädaransvar på ansökan av SKV.
- 17 § anger att SKV inte får ansöka om företrädaransvar om statens fordran mot den juridiska personen preskriberats eller om det finns en överenskommelse om betalningsskyldighet mellan företrädare för den juridiska personen och SKV enligt 19 §.
- 18 § anger att förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar om företrädaren begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om betalningsskyldighet inte kommer att fastställas. Företrädaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.
- 19 och 20 §§ innehåller bestämmelser om att SKV får träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten med den juridiska personens i fråga företrädare, och att staten ska avstå från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende skulder som omfattas av överenskommelsen om den fullföljs inom rätt tid respektive att överenskommelsen upphör att gälla om den inte fullföljs inom rätt tid. Lagstiftaren har ansett att överenskommelse endast kan ske innan dom avkunnats i förvaltningsrätten,⁹⁷¹ men HFD har ansett att det är möjligt att ingå överenskommelse mellan företrädaren och SKV även om företrädaransvarsmålet är under handläggning i kammarrätt.⁹⁷²
- 21 § anger att en företrädare som har betalat skatt eller avgift på grund av företrädaransvar har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet (regressrätt).

I det närmast följande avsnittet berörs vissa av ovan nämnda punkter översiktligt, nämligen bl.a. 59 kap. 12-14 §§ SFL, dvs. förutsättningarna för företrädaransvar.

HFD har för övrigt ansett att företrädaransvaret är förenligt med EU-rätten, vilket ställningstagande i och för sig gjordes utan att HFD inhämtade förhandsavgörande från EU-domstolen.⁹⁷³

9.2 ÖVERSIKTLIGT OM FÖRETRÄDARANSVARET I 59 KAP. 12-14 §§ SFL

Förutsättningar för företrädaransvar

Av 59 kap. 12-14 §§ SFL följer att om SKV avser att göra även en fysisk person ansvarig för en juridisk persons skatteskuld rör det sig materiellt sett om en rättslig prövning av:

⁹⁷¹ Se prop. 2002/03:128 s. 37.

⁹⁷² Se RÅ 2006 ref. 20.

⁹⁷³ Se RÅ 2009 ref. 72.

- om den fysiska personen i fråga är företrädare för den juridiska personen; och
- om den fysiska personen i sin egenskap av företrädare uppsåtligen eller åtminstone av grov oaktsamhet har underlåtit att se till att den juridiska personen betalade skatte- eller avgiftsskulden.

I **59 kap. 12 § SFL** stipuleras särskilt om företrädaransvar när en företrädare för en juridisk person underlåtit att göra skatteavdrag på anställdas löner eller underlåtit att fullgöra den anmälningsskyldighet till SKV som uppkommer enligt 10 kap. 14 § SFL, om det är uppenbart felaktigt att en uppdragstagare till den juridiska personen godkänns för F-skatt (s.k. uppenbart anställningsförhållande).⁹⁷⁴ Lagstiftaren noterade att därmed har ”[p]å motsvarande sätt som [...] för underlåtet skatteavdrag [...] företrädares ansvar vid underlåten anmälan om F-skatt knutits till den underlåtenhet som är grunden för ansvaret och inte [...] till underlåtenheten att betala den skatt som den juridiska personen har blivit skyldig att betala till följd av att anmälan inte har gjorts.”⁹⁷⁵ 59 kap. 12 § SFL lyder:

”Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 §, är företrädares tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits av eller anmälan skulle ha gjorts.”

Anmälningsskyldighet för utbetalare i uppenbara anställningsförhållanden anges i 10 kap. 14 § SFL, som lyder:

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

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

Om det är uppenbart att en uppdragstagare till den juridiska personen som har godkänts för F-skatt i stället är att anse som anställd hos den juridiska personen avseende utfört arbete åt den juridiska personen som uppdragsgivare, stipuleras således särskilt om företrädaransvar för företrädares i 59 kap. 12 § SFL. I det fallet knyts således företrädaransvaret till tidpunkten för den underlåtenhet som är grunden för ansvaret, dvs. underlåtenheten att enligt 10 kap. 14 § SFL anmäla till SKV att uppdragstagaren felaktigt är godkänd för F-skatt. När lagstiftaren anförde att företrädaransvaret i 59 kap. 12 § SFL borde knytas till den tidpunkt då sådan anmälan skulle ha gjorts, ansåg lagstiftaren att företrädares tillsammans med den juridiska personen ska kunna göras skyldig att betala ansvarsbeloppet, dvs. arbetsgivaravgiften eller skatteavdraget som den juridiska personen borde betala till SKV avseende utbetalningen till den uppdragstagare som skatte- och avgiftsrättsligt sett

⁹⁷⁴ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 505 och prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005.

⁹⁷⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005.

egentligen är att betrakta som anställd (uppenbart anställningsförhållande), trots att denne har F-skattsedel (numera: godkänts för F-skatt).⁹⁷⁶

Företrädaransvaret enligt **59 kap. 13 § SFL** omfattar den juridiska personens i fråga *skatt eller avgift*. 59 kap. 13 § SFL lyder:

”Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats.

Om Skatteverket enligt 66 kap. 35 § har hänfört skatt eller avgift som avser flera redovisningsperioder till en period, avses med ursprunglig tidpunkt för betalning förfallodagen för skatt eller avgift som redovisas i den perioden.”

Enligt **59 kap. 14 § SFL** gäller särskilt angående moms och punktskatt att ett företrädaransvar inte behöver avse skatt att betala, dvs. att den juridiska personens skuld utgörs av utgående moms överstigande redovisningsperiodens ingående moms. Ett företrädaransvar kan enligt 59 kap. 14 § SFL också avse att den juridiska personen tillgodoräknats en för hög överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt.⁹⁷⁷ 59 kap. 14 § SFL lyder:

”Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet. Detsamma gäller om de oriktiga uppgifterna har lett till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp.”

I 59 kap. 15 § SFL anges att om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Företrädarbegreppet

I samband med den reformering av företrädaransvaret 2004, genom SFS 2003:747, som bl.a. innebar att ärendena överflyttades från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna föreslogs en särskild regel med en definition av företrädarbegreppet,⁹⁷⁸ men någon legaldefinition av vem som i förevarande

⁹⁷⁶ Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1344 och 1345, där hänvisning sker till RÅ 2003 ref. 91, samt prop. 2010/11:165 Del 1 s. 505, där Regeringen förenade sig med uppfattningen i frågan i SOU 2009:58 och hänvisade till dess s. 1344f.

⁹⁷⁷ Enligt 3 kap. 16 § SFL avses med *överskjutande punktskatt* det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

⁹⁷⁸ Se SOU 2002:8 (Företrädaransvar) s. 142 och 144.

sammanhang ska anses som företrädare för en juridisk person infördes inte,⁹⁷⁹ och återfinns således inte i SFL.

Därför kan en företrädare enligt företrädaransvarsreglerna i SFL vara en *legal företrädare* eller en *faktisk företrädare* för den juridiska personen.

”Företrädarbegreppet är inte definierat i lag. I den praktiska tillämpningen förekommer både ’legal företrädare’ och ’faktisk företrädare’. I samtliga fall handlar det om en person som har haft ett officiellt uppdrag, ägarintresse eller dominerande inflytande över den juridiska personen. En utomstående person som har deltagit i skatteundragandet faller alltså utanför skattebetalningens regelsystem. I NJA 2003 s. 390 var bara två av sju åtalade personer företrädare för det skatteundragande bolaget. De övriga fem var inte åtkomliga för företrädaransvar enligt skattebetalningenslagen.”⁹⁸⁰

De subjektiva rekvisiten respektive oriktiga uppgifter

Det finns inte heller någon legaldefinition i 59 kap. 12-14 §§ SFL av de situationer som omfattas av de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet. Rekvisiten för företrädaransvar bestäms således i första hand av rättspraxis. Allmänt sett får nämnas att de fall som ännu idag anses vägledande för företrädaransvaret i huvudsak är från 1970-talet.⁹⁸¹

I samband med skattekontoreformen den 1 november 1997 borttogs de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar. Även om det inte skulle medföra en ändring i sak av förutsättningarna för betalningsskyldighet för den juridiska personens företrädare och sålunda inte någon skärpning av ansvaret,⁹⁸² fann lagstiftaren det angeläget att vid återinförandet av de subjektiva rekvisiten 2004, genom SFS 2003:747, framhålla att återinförandet av de subjektiva rekvisiten skett med utgångspunkt i att återställa rättsläget till det som gällde före 1998.⁹⁸³

Uppbördsbrottet avskaffades för källskatten genom skattekontoreformen den 1 november 1997 (se avsnitt 8.8.1), men den straffrättsliga avgränsningen av ansvar och motsvarande subjektiva rekvisit – uppsåt och grov oaktsamhet – där hade varit vägledande för utvecklingen av rättspraxis för företrädaransvaret inte bara beträffande källskatt, utan också beträffande övriga skatte- och avgiftsslag där betalbrott aldrig varit kriminaliserade. Därför är det naturligt att tolkningen av de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar nu efter återställandet av den ordning som gällde före SBL också borde ske, från SKV:s och förvaltningsdomstolarnas sida, utifrån det tidigare straffrättsliga ansvaret för innehållen men inte betald källskatt.⁹⁸⁴

⁹⁷⁹ Se prop. 2002/03:128 s. 24.

⁹⁸⁰ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 511.

⁹⁸¹ Se prop. 2002/03:128 s. 26 och hänvisning där till HD-fall från 1970-talet vilka också idag anses vägledande.

⁹⁸² Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 443 och prop. 2002/03:128 s. 22 och 25.

⁹⁸³ Se prop. 2002/03:128 s. 1 och 26.

⁹⁸⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 25f.

Det var också tanken med företrädaransvaret när det infördes 1968 (se avsnitt 9.1).⁹⁸⁵ Lagstiftaren angav också i samband med reformen 2004 att Svea hovrätt bl.a. anförde att frågor av bolagsrättslig och insolvensrättslig karaktär ofta kan bli centrala för avgörande av företrädaransvaret.⁹⁸⁶

Att lagstiftaren har ansett att de subjektiva rekvisiten för företrädaransvaret bör tolkas utifrån ett straffrättsligt ansvar har inte inneburit att ansvar inte ansetts föreligga i andra fall enligt praxis. I exempelvis ett fall har HFD ansett att även om en fortsatt drift av bolaget i fråga inte ledde till att statens möjligheter att få betalt för sin fordran försämrades, ansåg HFD att företrädarkaren ändock inte vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen, och att denne därför hade ådragit sig ansvar för bolagets skatteskuld.⁹⁸⁷

De subjektiva rekvisiten för företrädaransvar är desamma i 59 kap. 12-14 § SFL: uppsåt eller grov oaktsamhet. Beträffande 59 kap. 14 § SFL gäller därutöver att fråga ska vara om oriktiga uppgifter, när fråga är om företrädaransvar beträffande för hög överskjutande ingående moms eller för hög överskjutande punktskatt. Är det däremot fråga om företrädaransvar beträffande moms att betala eller punktskatt att betala eller underlåtet skatteavdrag etc., gäller de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 12 och 13 §§ SFL utan tillägg av rekvisitet oriktiga uppgifter.

Belopp som omfattas av företrädaransvaret (betalningsansvaret)

Sedan skattekontoreformen den 1 november 1997 omfattar företrädaransvaret, som nämnts (se avsnitt 9.1), i princip alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet,⁹⁸⁸ dvs. inte bara skatter och arbetsgivaravgifter. Betalningsansvaret enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL omfattar även bl.a. särskilda avgifter,⁹⁸⁹ t.ex. skattetillägg som den juridiska personen ålagts.⁹⁹⁰ Det omfattar emellertid inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas.⁹⁹¹

Företrädaransvaret är accessoriskt till den grundläggande fordran

Företrädaransvaret är accessoriskt till den grundläggande skatte- eller avgiftsfordran. Ansvaret för företrädarkaren sänks således om fordran mot den juridiska personen

⁹⁸⁵ Se SOU 1965:23 (Uppbördsutredningens betänkande uppbördsfrågor) s. 187, vartill hänvisning också sker i prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434.

⁹⁸⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 29.

⁹⁸⁷ Se RÅ 2007 ref. 48.

⁹⁸⁸ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439.

⁹⁸⁹ Enligt 3 kap. 17 § SFL avses med särskilda avgifter: förseningsavgift (48 kap. SFL); skattetillägg (49 kap. SFL); och kontrollavgift (50 kap. SFL).

⁹⁹⁰ Se 49 kap. SFL.

⁹⁹¹ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005, 1006 och 1007.

nedsätts av förvaltningsdomstol eller i den mån betalning skett.⁹⁹² Därför är det av intresse för sammanhanget att HFD har uttalat att även om ett bolags skatter inte som sådana kan omprövas i ett mål om företrädaransvar, kan företrädarens invändningar mot skattebesluten avseende bolaget i princip prövas i målet om dennes eventuella företrädaransvar.⁹⁹³

Vissa processuella frågor

I och med övergången till handläggning i förvaltningsdomstol 2004 anses inte partsförhör under sanningsförsäkran tillåtet i företrädaransvarsmål (se avsnitt 7.4.4), men det ska förhoppningsvis kompenseras av följande. Tredskodom är inte längre möjlig i företrädaransvarsmål, utan i stället erinrar lagstiftaren om förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar enligt 8 § FPL (se avsnitten 6.2.1.1, 7.4.4, 7.4.6 och 7.4.7).⁹⁹⁴ Vidare kan en dylik compensation anses ligga dels i att SKV genom reformen 2004 åter har bevisbördan angående de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar, medan den enskilde i fall av ansvar har bevisbördan för särskilda skäl för befrielse från ansvar,⁹⁹⁵ dels i att den enskilde i princip bestämmer om muntlig förhandling ska hålla (se avsnitt 9.1).⁹⁹⁶

En betalningsskyldighet som fastställts av förvaltningsrätten anses verkställbar, varför den enskilde får ansöka hos SKV om betalningsansånd och vanliga regler om ansånd gäller (se i första hand avsnitt 6.3.3), om vederbörande överklagar domen till kammarrätten.⁹⁹⁷

Prövningstillstånd

Även i företrädaransvarsmålen krävs prövningstillstånd i HFD (se avsnitt 7.4.3).⁹⁹⁸

⁹⁹² Se prop. 2002/03:128 s. 39.

⁹⁹³ Se RÅ 2008 ref. 75, där HFD hänvisade till vad som gällde i förevarande hänseende enligt Högsta domstolen (NJA 2003 s. 207) också innan handläggningen av företrädaransvarsmålen överfördes från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna den 1 januari 2004.

⁹⁹⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 30.

⁹⁹⁵ Se 59 kap. 15 § SFL och prop. 2002/03:128 s. 26 och 27.

⁹⁹⁶ Se 59 kap. 18 § första st. SFL och prop. 2002/03:128 s. 1, 30 och 53.

⁹⁹⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 50.

⁹⁹⁸ Se prop. 2002/03:128 s. 33.

10 MER OM FRÅGOR I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN

10.1 INLEDNING

Tidigare i denna framställning (se avsnitt 8.8.1) har nämnts att HD ändrade inställning angående *ne bis in idem*-principen genom NJA 2013 s. 502, och anser numera att dubbel lagföring och bestraffning i form av skattetillägg och t.ex. påföljd för skattebrott strider mot den principen, vilken ståndpunkt, som också nämnts (se avsnitt 8.8.1), HFD även har anslutit sig till. Principen *ne bis in idem* uttrycks i:

- Artikel 4.1 i tp nr 7 till EKMR, ”Ingen får lagföras eller straffas på nytt genom brottmålsförfarande i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.”
- Artikel 50 i EUSGR, ”Ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.”
- Principen uttrycks även genom 30 kap. 9 § första st. och 45 kap. 1 § tredje st. RB. Märk dock ang. skattebrott och skattetillägg, att skattetillägg inte har ansetts utgöra straff enligt intern svensk rätt. Från och med 1972 omfattas vissa förseelser som tidigare medförde straff enligt skattestrafflagen (1943:313) i stället av en administrativ sanktion (särskild avgift): skattetillägg. Samtidigt ersattes den lagen av SkBrL.

Tidigare i förevarande framställning nämns också den utredning angående *ne bis in idem* m.m. som ledde till betänkandet SOU 2013:62 (se avsnitt 8.8.1), som är under behandling hos Regeringen när detta skrivs. I detta kapitel berörs följande frågor, vilka jag – mot bakgrund av framför allt NJA 2013 s. 502 – tidigare i princip också behandlade vid min föreläsning på Södertörns högskola den 3 mars 2015:⁹⁹⁹

- Översiktligt om domar m.m. som berör *ne bis in idem*-frågan (avsnitt 10.2).
- Frågor huruvida behov föreligger av en mer djupgående prövning av *ne bis in idem*-principen än som följer av NJA 2013 s. 502 (avsnitt 10.3).

⁹⁹⁹ Föreläsningens titel: Skattetillägg och Europakonventionen och EU-rätten – behov av mer djupgående analyser av *ne bis in idem*-frågan angående skattetillägg och skattebrott (i samband med oriktiga uppgifter om mervärdesskatt och inkomstskatt)?

- Vissa frågor om svenska skatte- och straffrättsliga regler i förhållande till europarätten (avsnitt 10.4).

10.2 ÖVERSIKTLIGT OM DOMAR M.M. SOM BERÖR *NE BIS IN IDEM*-FRÅGAN

I förevarande sammanhang ges följande översikt – som inte är att uppfatta som fullständig – avseende domar i *Europadomstolen*, *EU-domstolen*, *HD* och *HFD* som berör *ne bis in idem*-frågan.

- Två avgöranden (av ett flertal) från *Europadomstolen* om *ne bis in idem*:
 - dom den 10 februari 2009 i målet Zolotukhin mot Ryssland (Application no. 14939/03); och
 - domar den 20 maj 2014 i bl.a. målet Glantz mot Finland (Application no. 37394/11).

Zolotukhin gällde en person (Sergey Zolotukhin) som agerade *disorderly* när han satt anhållen hos polisen. Det ledde till dubbla förfaranden: ett om *administrative offence* och ett *criminal case*. Enligt pkt 82 i domen anser Europadomstolen att artikel 4 i tp 7 till EKMR måste förstås som “*prohibiting the prosecution or trial of a second ‘offence’ in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same*”.

Glantz handlar om en person (Glantz), som anförde *ne bis in idem*-principen angående ett beskattningsförfarande, där *tax surcharge* (skatteförhöjning – jfr skattetillägg) påförts, och ett brottmål avseende *aggravated tax fraud* (grovt skattebedrägeri – jfr grovt skattebrott). Enligt pkt 64 i domen fann Europadomstolen “*that there has been a violation of Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention since the applicant was convicted twice for the same matter in two separate sets of proceedings*”.

- *EU-domstolen*, avgörande om *ne bis in idem*:
 - EU-domstolens dom *Åkerberg Fransson* (C-617/10) av den 26 februari 2013: Förhandsavgörande av EU-domstolen på begäran av Haparanda tingsrätt (mål nr B 550-09). NJA 2013 s. 502 hänvisar till bl.a. *Zolotukhin*-målet och till *Åkerberg Fransson*-målet.
- *HD*, domar om *ne bis in idem*:
 - NJA 2010 s. 168 I och II
 - NJA 2011 s. 444.
 - **NJA 2013 s. 502.**
 - NJA 2013 s. 746. Hänvisar till bl.a. *Zolotukhin* och **NJA 2013 s. 502.**
 - NJA 2013 s. 1076. Hänvisar till **NJA 2013 s. 502.**
 - NJA 2014 s. 371. Hänvisar till **NJA 2013 s. 502** och NJA 2013 s. 1076.
 - NJA 2014 s. 377. Hänvisar till **NJA 2013 s. 502.**

- **HFD**, domar om *ne bis in idem*:

Före NJA 2013 s. 502

- RÅ 2002 ref. 79
- RÅ 2009 ref. 94.
- RÅ 2010 ref. 117

Efter NJA 2013 s. 502

Referatmål

- HFD 2013 ref. 71. Däri hänvisas till bl.a. **NJA 2013 s. 502** (mål B 4946-12).
- HFD 2014 ref. 35. Däri hänvisas till RÅ 2009 ref. 94, RÅ 2010 ref. 117, HFD 2013 ref. 71, NJA 2010 s. 168, **NJA 2013 s. 502** och NJA 2013 s. 746.
- HFD 2014 ref. 43. Däri hänvisas till HFD 2013 ref. 71, HFD 2014 ref. 35 [HFD:s dom den 5 juni 2014 (mål nr 1112-14 och 1113-14)], **NJA 2013 s. 502** och NJA 2013 s. 746.
- HFD 2014 ref. 65. Däri hänvisas till bl.a. HFD 2013 ref. 71, HFD 2013 not. 81, HFD 2014 not. 7 och NJA 2014 s. 377 (som hänvisar till **NJA 2013 s. 502**).

Kommentar

- I HFD 2013 ref. 71, HFD 2014 ref. 35, HFD 2014 ref. 43 och HFD 2014 ref. 65 hänvisas totalt sett bl.a. till *Zolotukhin, Glantz, Åkerberg Fransson*, **NJA 2013 s. 502** och NJA 2014 s. 377.
- I SOU 2013:62 nämns bl.a. *Åkerberg Fransson* och **NJA 2013 s. 502** (mål B 4946-12).¹⁰⁰⁰

Notismål

- HFD 2013 not. 76. Däri hänvisas till bl.a. HFD 2013 ref. 71 och **NJA 2013 s. 502**.
- HFD 2013 not. 77. Däri hänvisas till HFD 2013 ref. 71 (som hänvisar bl.a. till **NJA 2013 s. 502**).
- HFD 2013 not. 81. Däri hänvisas till HFD 2013 ref. 71, *Zolotukhin* och **NJA 2013 s. 502**.
- HFD 2014 not. 7 [HFD:s dom den 14 februari 2014 (mål nr 2052-12)]. Däri hänvisas till HFD 2013 not. 81, *Zolotukhin* och **NJA 2013 s. 502**.

¹⁰⁰⁰ Se SOU 2013:62 s. 165-169, 171, 195, 198, 221, 233, 433, 451, 482 och 512.

10.3 FRÅGOR HURUVIDA BEHOV FÖRELIGGER AV EN MER DJUPGÅENDE PRÖVNING AV *NE BIS IN IDEM*-PRINCIPEN ÄN SOM FÖLJER AV NJA 2013 s. 502

Inledning

NJA 2013 s. 502 gällde en fysisk person, PMP, som i tingsrätt och hovrätt hade dömts för grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB och för grovt skattebrott enligt 2 och 4 §§ SkBrL, trots att både denne och dennes bolag, Fotograf PMP AB, påförts skattetillägg. Här sätts fokus på frågan om oriktig uppgift om ingående moms i bolagets skattedeklarationer,¹⁰⁰¹ SKD:er (här bortses från oriktig uppgift angående arbetsgivaravgifter). Den gällde att PMP i bolagets SKD:er hade redovisat ingående mervärdesskatt med för höga belopp, eftersom inköpsfakturer ställda till bolaget egentligen avsåg PMP privat. Frågan gällde huruvida PMP därigenom *uppsåtligen* hade lämnat *oriktiga uppgifter* i bolagets SKD:er och på så sätt föranlett *fara* för att mervärdesskatt om 167 156 kr (och arbetsgivaravgifter om 345 775 kr) skulle *undandras det allmänna*. HD ansåg att åtalet omfattades av *ne bis in idem*-principen angående PMP:s egna deklarerationer, men inte avseende bolagets SKD:er. Utifrån NJA 2013 s. 502 berörs här den principen särskilt för momsen genom frågor om:

A) företagsform; och B) vad som utgör ett skatterättsligt förfarande.

Fråga A gäller huruvida *ne bis in idem*-principen skulle vara begränsad till att omfatta skattetillägg och skattebrott när det är fråga om enskilda firmor (fysisk person). Ska principen exempelvis gälla också när fråga är om ett företag som bedrivs i aktiebolag, där enbart en (1) aktieägare/styrelseledamot finns (jämte en suppleant)? Behövs en sådan nyansering?

Fråga B gäller huruvida ett förfarande ska anses inlett mot en aktieägare/styrelseledamot i ett aktiebolag avseende skattetillägg, när SKV skickar denne ett brev om att SKV eventuellt kommer att stämma vederbörande för företrädaransvar enligt 59 kap. 13 och/eller 14 §§ SFL, eller först när stämning skett hos förvaltningsrätten – jfr 59 kap. 16 § SFL. Behövs ett förtydligande?

NJA 2013 s. 502, Allmänt om ne bis in idem-principen

I NJA 2013 s. 502 berör HD bl.a. *Zolotukhin*-målet i Europadomstolen och *Åkerberg Fransson*-målet i EU-domstolen enligt följande.

- HD ang. *Åkerberg Fransson*:

■ I NJA 2013 s. 502 anger HD med hänvisning till *Åkerberg Fransson* bl.a.:

Pkt 23. EU-domstolen fastslog att uttag av skattetillägg och åtal för skattebrott vid oriktiga uppgifter om mervärdesskatt utgör en tillämpning av unionsrätten i

¹⁰⁰¹ Numera momsdeklarerationer: Genom SFL har *skattedeklaration* gjorts till ett samlingsbegrepp för olika sorters skattedeklarationer (se avsnitt 1.1).

den mening som avses i artikel 51.1 EUSGR. Motivet var att EU har ett gemensamt system för mervärdesskatt enligt mervärdesskattedirektivet, och att det av direktivet och artikel 4.3 FEU följer att varje medlemsstat är skyldig att ha den lagstiftning och att vidta de administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom statens territorium ska kunna uppbäras i sin helhet samt att medlemsstaterna enligt artikel 325 FEUF också är skyldiga att bekämpa skatteundandragande och att bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen.

Pkt 24. EU-domstolens ställningstagande innebär att de grundläggande rättigheterna enligt EUSGR är tillämpliga när oriktiga uppgifter om mervärdesskatt leder till uttag av skattetillägg och åtal för skattebrott, dvs. rätten enligt artikel 50 EUSGR att inte bli lagförd eller straffad två gånger gäller i dessa fall.

- EU-domstolens beslut i *Åkerberg Fransson*:

■ I *Åkerberg Fransson* beslutar EU-domstolen (stora avdelningen) följande

- ”1) Principen *ne bis in idem* i artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna utgör inte hinder för en medlemsstat att för samma gärning i form av underlåtenhet att uppfylla skyldigheten att deklarerera mervärdesskatt, först påföra ett skattetillägg och därefter utdöma ett straff, förutsatt att den förstnämnda sanktionen inte har straffrättslig karaktär, vilket det ankommer på den nationella domstolen att bedöma.
- 2) Unionsrätten reglerar inte förhållandet mellan Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950, och medlemsstaternas rättsordningar, och den fastställer inte heller vilka slutsatser en nationell domstol ska dra när en nationell bestämmelse är oförenlig med de rättigheter som garanteras i konventionen.

Unionsrätten utgör hinder för en domstolspraxis som innebär att en nationell domstols skyldighet att underlåta att tillämpa bestämmelser som är oförenliga med en grundläggande rättighet vilken är garanterad i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, är underkastad kravet att oförenligheten ska ha klart stöd i stadgans lydelse, eller i rättspraxis avseende densamma, eftersom en sådan praxis förvägrar den nationella domstolen möjligheten att, eventuellt i samarbete med Europeiska unionens domstol, göra en fullständig bedömning av nämnda bestämmelsers förenlighet med stadgan.”

- HD ang. *Zolotukhin* m.m.:

■ HD anger i pkt 56-60 att HD i NJA 2010 s. 168 I och II utgick från att *Zolotukhin*-målet innebar en förändring av konventionsrätten, men att HD dåförtiden beaktade att det skulle få alltför långtgående verkningar att underkänna systemet med skattetillägg och ansvar för skattebrott. Det som leder till en förändrad inställning från HD i NJA 2013 s. 502 är att läget förändrats genom EUSGR, som likställdes med fördragen, dvs. FEU och FEUF, och vilka samtliga genom Lissabonfördraget införlivades i Sverige den 1 december 2009 (genom SFS 2009:1110), samt att HD hade förväntat

sig lagstiftningsåtgärder med anledning av rättsutvecklingen i Europadomstolen sedan år 2009 (dvs. efter Zolotukhin). Eftersom EUSGR:s *ne bis in idem*-princip i artikel 50 omfattar mervärdesskatt, har enligt HD väsentliga delar av det samlade svenska systemet med skattetillägg och skattebrott urholkats. Därmed ansåg HD att det blev mindre ingripande att i det läget underkänna systemet också för andra skatter och avgifter – enligt pkt 61 ska *ne bis in idem*-principen tillämpas ”också vid oriktiga uppgifter av betydelse för inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och liknande avgifter”. Det s.k. domstolsupproret av t.ex. Haparanda tingsrätt [mål nr B 550-09 (Åkerberg Fransson)] och Varbergs tingsrätt (mål nr B 2501-09), vilka inte följde NJA 2010 s. 168 I och II, gjorde sannolikt att en ny prövning ansågs nödvändig i HD. Det skedde genom NJA 2013 s. 502.

- I pkt 59 framhöll HD dessutom att artikel 50 EUSGR och artikel 4 i tp nr 7 till EKMR ska tillgodose samma grundläggande rättssäkerhetsintresse (varvid HD hänvisar till artikel 52 EUSGR och artikel 6.3 FEU). Enligt HD bör artikel 4 i tp nr 7 till EKMR inte tolkas så att den enskilde ges ett mindre långtgående skydd än det som artikel 50 EUSGR ger i de aktuella avseendena. Grundläggande principer om förutsebarhet och likabehandling talar också för ett sådant ställningstagande, enligt HD.

Behov av en mer djupgående prövning än vad som följer av NJA 2013 s. 502

NJA 2013 s. 502 är alltför allmänt hållen och enligt nedan krävs en mer djupgående bedömning i ett nytt avgörande i HD avseende *ne bis in idem*-frågan beträffande:

A) huruvida val av företagsform ska spela någon roll för avgörande om dubbel lagföring ska anses föreligga samt

B) huruvida ett förfarande avseende s.k. företrädaransvar medför att *ne bis in idem*-principen aktualiseras redan när SKV i sitt första brev i sådant ärende anför betalningsansvar för skattetillägg mot företrädarkaren för ett aktiebolag.

A) NJA 2013 s. 502 om företagsform och ne bis in idem-principen

- I pkt 63 i NJA 2013 s. 502 anger HD att det skulle vara *acte clair* att förbudet i EUSGR mot dubbla förfaranden och straff (*ne bis in idem*) skulle innebära att det inte i sig utgör något hinder för dubbla förfaranden att ett skattetillägg har tagits ut av en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag. Förbudet omfattar enligt HD att en och samma fysiska person blir föremål för både skattetillägg och påföljd enligt SkBrL för samma brott (gärning), dvs. samma oriktiga uppgifter.
- Rättsläget bör utvecklas ytterligare efter NJA 2013 s. 502, t.ex. angående omfattningen av *ne bis in idem*-principen när en fysisk person valt att bedriva verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en

suppleant) i stället för under enskild firma. HD:s inställning av innebörd att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger inte skulle gälla när skattetillägget riktar sig mot en juridisk person strider mot ett av de grundläggande rättspolitiska målen för det svenska skattesystemet sedan skattereformen 1990, nämligen principen om neutralitet beträffande företagsform. Av förarbetena framgår att en strävan var att skapa regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och beskattningen av aktiebolag.¹⁰⁰²

- Det bör således utredas om *ne bis in idem*-principen ska anses ha olika omfattning beroende på om en enskild företagare har valt företagsformen aktiebolag i stället för att bedriva sin verksamhet under enskild firma. I det sammanhanget får också erinras om att HD i pkt 58 talar om en tanke om ett samlat, sammanhängande svenskt system med skattetillägg och skattebrott. Att effekterna av det avsedda skyddet som EUSGR ska ge individen skulle vara olika på grund av val av företagsform är en fråga som bör utredas vidare av lagstiftaren eller prövas av HD i ett nytt mål.

B) NJA 2013 s. 502 om krav på skattetillägg mot företrädare för aktiebolag och ne bis in idem-principen

- I pkt 64 i NJA 2013 s. 502 anger HD att en fysisk person kan ha krävts på betalning för skattetillägg, trots att det riktar sig mot en juridisk person. HD nämner som det i så fall vanligaste att kravet grundas på bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 §§ SFL. HD anför bl.a.: ”Det sägs där att den som i egenskap av företrädare för en juridisk person med uppsåt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt är tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Bestämmelserna omfattar också skattetillägg.”
- I pkt 66 anger HD att förbudet mot dubbel lagföring får anses hindra ett åtal för brott enligt SkBrL mot företrädaren för samma oriktiga uppgift, även om det är en juridisk person som är primärt ansvarig, när ”staten genom ett rättsligt förfarande har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg”.
- En fråga som inte behandlats av HD är synen i förevarande sammanhang på den *särskilda regeln* om företrädaransvar avseende *överskjutande ingående mervärdesskatt* (eller överskjutande punktskatt) som återfinns i 59 kap. 14 § SFL. Den regeln innehåller inte bara de i NJA 2013 s. 502 nämnda subjektiva rekvisiten, utan även rekvisitet oriktiga uppgifter. Företrädaransvarsreglerna 59 kap. 12 och 13 §§ SFL innehåller de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet, medan den särskilda regeln om företrädaransvar avseende överskjutande ingående moms, 59 kap. 14 § SFL, innehåller dessa subjektiva rekvisit och rekvisitet oriktiga uppgifter. Den skillnaden är således på

¹⁰⁰² Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517.

momsområdet (och på liknande sätt på punktskatteområdet) avgörande att beakta angående företrädaransvar avseende å ena sidan en för låg utgående moms eller för hög ingående moms, vilka fall bl.a. avses med 59 kap. 13 § SFL, och å andra sidan företrädaransvar avseende en för hög överskjutande ingående moms, vilken situation endast avses med den särskilda regeln 59 kap. 14 § SFL.

- Avgörande för *ne bis in idem*-frågan avseende företrädaransvar enligt 59 kap. 14 § SFL i förhållande till brottmålet är huruvida ett förfarande kan ha inletts redan innan SKV stämt företrädaren för den juridiska personen inför förvaltningsrätten. Konklusionen här är att SKV måste anses ha inletts ett förfarande dessförinnan, nämligen redan genom det inledande brevet till företrädaren om eventuellt företrädaransvar. Bedömningen baseras framför allt på att rekvisitet oriktiga uppgifter finns i lagrummet för detta särskilda fall av ansvar angående överskjutande ingående moms, och i NJA 2013 s. 502 berörde HD inte hur det blir när en företrädaransvarsregel inte bara innehåller de subjektiva rekvisiten utan – som beträffande 59 kap. 14 § SFL – även de objektiva rekvisiten oriktiga uppgifter. För bedömningen här är det således avgörande att det inte är först hos förvaltningsrätten som frågan om oriktig uppgift ska bedömas, utan SKV har från början i företrädaransvarsärendet att bedöma och ta ställning till de objektiva rekvisiten för ansvar (dvs. om oriktig uppgift föreligger). Därför blir konklusionen att det genom lagstiftning eller genom prövning av ett nytt fall i HD bör utvecklas huruvida ett brev från SKV till en företrädare för en juridisk person i princip ska jämföras med det övervägande som alltid inleder ett skatteärende/skattemål mot en fysisk eller juridisk person, dvs. huruvida ett förfarande om företrädaransvar har inletts redan genom SKV:s brev till företrädaren, och inte först vid en stämning hos förvaltningsrätten. Den frågan bör ges en prövning i HD eller tas upp i samband med lagstiftning angående företrädaransvar enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL, och då bör den särskilda regeln 59 kap. 14 § SFL ges särskild uppmärksamhet på grund av att den innehåller rekvisitet oriktiga uppgifter utöver de för företrädaransvarsinstitutet i allmänhet uppställda subjektiva rekvisiten.

För övrigt får allmänt sett också nämnas beträffande företrädaransvarsinstitutet i förevarande sammanhang, att de fall som ännu idag anses vägledande för företrädaransvaret i huvudsak är – som nämnts (se avsnitt 9.2) – från 1970-talet.¹⁰⁰³ Det har hänt mycket sedan 1970-talet angående skattesystemet och här får framhållas att den ovan berörda särskilda regeln 59 kap. 14 § SFL ursprungligen infördes två decennier senare (den 1 januari 1994), genom SFS 1993:1553,¹⁰⁰⁴ och nu har ytterligare två decennier passerat. Frågan om när ett förfarande inleds avseende företrädaransvar borde undersökas närmare, särskilt beträffande 59 kap. 14 § SFL. Den frågan är dock troligen bara en av många som

¹⁰⁰³ Se prop. 2002/03:128 s. 26 och hänvisning där till HD-fall från 1970-talet vilka också idag anses vägledande.

¹⁰⁰⁴ Se prop. 1993/94:50 (Fortsatt reformering av företagsbeskattningen) s. 291. Se även prop. 1993/94:99 s. 250, där hänvisning sker till prop. 1993/94:50, samt prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444, där hänvisning sker till prop. 1993/94:50 s. 291.

borde analyseras närmare när det gäller rättssäkerhetsmässiga frågor kring förfarande och process. Det är därför också dags att ta upp den översyn av FL som slutade med utredningen SOU 2010:29 (En ny förvaltningslag).

10.4 VISSA FRÅGOR OM SVENSKA SKATTE- OCH STRAFFRÄTTSLIGA REGLER I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN

Kompetens etc.

I korthet kan förhållandet mellan å ena sidan den svenska konstitutionella rätten och grundlagarna – här RF – och å andra sidan europarätten med konventionsrätten (EKMR) respektive EU-rätten beskrivas enligt följande. EKMR och bl.a. dess tp nr 1 och 7 införlivades den 1 januari 1995 som lag – inte grundlag – i Sverige. Enligt 10 kap. 6 § RF (tidigare 10 kap. 5 § RF), och principen om tilldelade befogenheter (legalitetsprincipen) i artiklarna 4.1 och 5.2 FEU, tilldelades EU:s institutioner kompetens på vissa områden av Sveriges Riksdag, när Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995, genom EU-lagen.

Ett utkast till en EU-grundlag (Utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa av den 18 juli 2003) antogs på toppmötet i Bryssel 17-18 juni 2004 och undertecknades den 29 oktober 2004, men ratificerades inte av samtliga EU-länder. I stället kom sedermera ett s.k. reformfördrag till stånd, dvs. Lissabonfördraget. Lissabonfördraget innebar att EG-fördraget (dvs. Romfördraget från 1957) ersattes med FEUF och att FEU (dvs. Maastrichtfördraget från 1992) reformerades samt att EUSGR likställs med fördragen, dvs. med FEU och FEUF. Lissabonfördraget beslutades respektive undertecknades i Lissabon 2007-10-19 respektive 2007-12-13 samt hade ratificerats av samtliga dåvarande EU27-länder 2009-11-03. Någon EU-grundlag har dock aldrig trätt i kraft. Lissabonfördraget med FEU, FEUF och EUSGR införlivades som vanlig lag i Sverige den 1 december 2009, genom SFS 2009:1110.

- Beträffande straffrätt och skatterätt gäller följande beträffande kompetensfrågan mellan Sverige och EU.
 - Straffrätt: exklusivt nationell kompetens.¹⁰⁰⁵
 - Skatterätt: kompetens tilldelad EU:s institutioner generellt sett avseende
 - mervärdesskatt,¹⁰⁰⁶ *men*
 - enbart avseende vissa områden inkomstskatterättsligt.¹⁰⁰⁷

¹⁰⁰⁵ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. (429), 472 och (524).

¹⁰⁰⁶ Jfr mervärdesskattedirektivet, artikel 288 tredje st. FEUF (som innebär att t.ex. mervärdesskattedirektivet är en bindande rättsakt och Sverige enbart får bestämma form och tillvägagångssätt för implementeringen), artikel 4.3 FEU och artikel 291.1 FEUF (vilka uppställer den s.k. solidaritetsprincipen som innebär att Sverige som EU-land ska vidta alla nödvändiga lagstiftningsåtgärder för att implementera mervärdesskattedirektivet i mervärdesskattelagen) och artikel 113 FEUF (som uppställer ett harmoniseringskrav avseende medlemsstaternas lagstiftningar om indirekta skatter, t.ex. moms).

Legalitetsprincipen etc.

- Straffrätt: legalitetsprincipen i 1 kap. 1 § BrB och förbudet mot retroaktiv straffrättslig lagstiftning i 2 kap. 10 § första st. RF.
- Skatterätt: legalitetsprincipen i 8 kap. 2 § första st. 2 RF och förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra st. RF.

Även om kompetensen avseende *mervärdesskatt* har tilldelats EU:s institutioner, kan en EU-konform tolkning av en regel i ML begränsas – med hänsyn till regelns ordalydelse – av den konstitutionella rätten och legalitetsprincipen i 8 kap. 2 § första st. 2 RF.¹⁰⁰⁸

Ne bis in idem-principen

- *Ne bis in idem*-principen gäller både mervärdesskatt och inkomstskatt enligt NJA 2013 s. 502, men frågan är om det är möjligt att hänvisa till artikel 50 EUSGR som stöd också för att den ska gälla skattetillägg och straff avseende *inkomstskatt*, när Sveriges Riksdag inte har tilldelat EU:s institutioner kompetens på det området generellt sett?
 - HD går förbi problematiken angående huruvida EU har s.k. underförstådda befogenheter – *Kompetenz-Kompetenz* (ty.) eller *implied powers* (eng.) – när HD i pkt 59 i NJA 2013 s. 502, som nämnts, hänvisar till bl.a. artikel 6.3 FEU till stöd för att artikel 4 i tp nr 7 till EKMR inte ska tolkas så att den enskilde ges ett mindre långtgående skydd än det som artikel 50 EUSGR ger i *ne bis in idem*-frågan. Frågan om EU har s.k. *Kompetenz-Kompetenz* har varit föremål för diskussioner angående artikel 352 FEUF (och föregångaren artikel 308 EG-fördraget).¹⁰⁰⁹ Av intresse här är därför också följande ang. artikel 6.2 FEU.
 - Enligt Lissabonfördraget ska EU ansluta sig till EKMR, men eftersom artikel 6.2 FEU, som anger detta, inte har ratificerats ännu ingår de grundläggande rättigheterna i EKMR bara i EU-rätten som allmänna principer, enligt artikel 6.3 FEU.¹⁰¹⁰ På sidan 35 i Nergelius 2012 anges: ”EMRK är som bekant en del av EU-rätten”. Ang. vad HD anför i pkt 59 i NJA 2013 s. 502 noteras emellertid här att EKMR – och dess tp – bara ingår i EU-rätten som allmänna

¹⁰⁰⁷ EU:s råd har utfärdat enbart fyra direktiv för vissa områden beträffande inkomstskatt, nämligen fusionsdirektivet (2009/133/EG), moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU), sparandedirektivet (2003/48/EG) och ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG). Jfr även bl.a. artikel 115 FEUF om s.k. tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftningar om t.ex. inkomstskatt – inget harmoniseringskrav således).

¹⁰⁰⁸ Jfr pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*).

¹⁰⁰⁹ Se exempel på litteratur i frågan som anges i not 420 på s. 84 i Forssén 2015 (3).

¹⁰¹⁰ Jfr s. 50 och 51 i Forssén 2015 (3) och även första st. i pkt 2 i *Åkerberg Fransson*-målet.

principer (artikel 6.3 FEU). För att även på inkomstskatteområdet ge den enskilde samma skydd enligt *ne bis in idem*-principen som enligt artikel 50 EUSGR bör artikel 6.2 FEU ratificeras. En mer rättssäker lösning vore dock att kodifiera (i FEU eller FEUF) den princip som anses följa av EU-domstolens mål 6-64 (*Costa*), dvs. EU-rättens företräde framför nationell rätt som en grundläggande princip för EU-rättens genomslag i medlemsländerna, och i så fall på så sätt att även inkomstskatt – enligt principen om tilldelad kompetens – generellt omfattas av EU-rätten.

I utkastet till den EU-grundlag som antogs men aldrig ratificerades av samtliga EU-länder (se ovan) föreslogs att principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt skulle bli inskriven i EU-rätten (se artikel I-10.1 i utkastet till EU-grundlag), men så skedde inte i Lissabonfördraget.

- För övrigt gäller för internationella frågor om inkomstskatt ofta skatteavtal mellan Sverige och aktuellt annat land, där klausul om förbud mot diskriminering i enlighet med OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning (ursprungligen från 1963) gäller utöver de nationella rättssäkerhetsmässiga reglerna. OECD:s modellavtal är förlaga till bilaterala avtal om undvikande av dubbelbeskattning mellan OECD-länder (Sverige m.fl.).¹⁰¹¹

Neutralitetsprincipen etc.

- Det har klarlagts genom Lissabonfördraget och artikel 113 FEUF att harmoniseringskravet avseende medlemsstaternas lagstiftningar avseende indirekta skatter, t.ex. moms, även ska medföra att snedvridning av konkurrensen undviks och inte bara säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar. Principen om en neutral moms följer sekundärrättsligt av fjärde, femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet och av artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, men genom klarläggandet i artikel 113 FEUF är det också – till skillnad från ordalydelsen av föregångaren artikel 93 EG-fördraget – klart att principen om en neutral moms gäller också primärrättsligt sett. Det föreligger med andra ord ett primärrättsligt krav på *en likformig spelplan* för att de indirekta skatterna ska harmoniseras.
- Frågan är om en åtskillnad mellan å ena sidan enskilda firmor och å andra sidan – framför allt – enmansaktiebolag beträffande omfattningen av *ne bis in idem*-principen avseende skattetillägg och straff medför att det rättspolitiska målet med neutralitet i skattehänseende mellan olika företagsformer åsidosätts. Den frågan är av en särskild betydelse för mervärdesskatten, eftersom kompetensen tilldelats EU på det området och en

¹⁰¹¹ OECD är en egen internationell organisation, bildad den 14 december 1960, och sysslar även med sådant som granskning av häktningstider i medlemsländerna, vilket kan vara av intresse vid skattebrott etc.

konkurrenssnedvridande effekt av en sådan åtskillnad skulle strida mot EU-rätten inte bara sekundärrättsligt, utan numera klart också primärrättsligt sett.

- Av intresse i sammanhanget är också att även om EUSGR numera likställs med fördragen (FEU och FEUF), enligt artikel 6.1 första st. FEU, ska den varken utöka EU:s befogenheter (artikel 6.1 andra st. FEU och artikel 51.2 EUSGR) eller förändra de befogenheter och uppgifter för EU som fastställs i fördragen (artikel 51.2 EUSGR). HD går i NJA 2013 s. 502 förbi problematiken med att en åtskillnad mellan företagsformer beträffande omfattningen av *ne bis in idem*-principen i artikel 50 EUSGR uppenbart äventyrar syftet med harmoniseringskravet i artikel 113 FEUF, när det gäller att det kravet ska medföra att konkurrenssnedvridning undviks, och sannolikt därmed även motverkar syftet att kravet ska säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar. Risker är uppenbara att dessa effekter kan uppstå till följd av att HD i NJA 2013 s. 502 begränsar principen om *ne bis in idem* avseende skattetillägg och straff till att gälla enskilda firmor.¹⁰¹² De referatmål som hittills prövats av HFD därefter har också enbart avsett enskilda firmor.¹⁰¹³ Det finns två notismål från HFD, där *ne bis in idem*-frågan beträffande dubbla förfaranden avseende skattetillägg och skattebrott berörs avseende juridiska personer, nämligen aktiebolag där företrädaren dömts för skattebrott för att i den egenskapen ha lämnat oriktiga uppgifter i bolagets deklARATIONER. Emellertid har HFD då – utifrån NJA 2013 s. 502 – enbart uttalat att det inte är samma gärning som föranleder skattebrott respektive skattetillägg, när företrädaren påförts skattetillägg som grundar sig på oriktiga uppgifter som hänför sig till underlag för företrädarens egen beskattning (se avsnitt 8.8.1).¹⁰¹⁴ Det var föga förvånande och dessa båda notismål ger således ingen ytterligare vägledning beträffande *ne bis in idem*-frågan, när en företrädare döms för skattebrott avseende samma oriktiga uppgifter som föranlett skattetillägg för den juridiska personen.
- Om en konkurrenssnedvridning uppkommer på grund av olika behandling av enskilda firmor och juridiska personer, t.ex. aktiebolag, när det gäller förbudet mot dubbla förfaranden avseende skattetillägg och straff, kan det leda till en inskränkning av *näringsfriheten*. Enligt artikel 16 EUSGR ska näringsfriheten erkännas i enlighet med EU-rätten (samt nationell lagstiftning och praxis). Näringsfriheten enligt EU-rätten bestäms således med hänsyn till exempelvis principen om en neutral moms i artikel 113 FEUF. Enligt 2 kap. 17 § RF bestäms dock näringsfriheten så att den endast får begränsas för att skydda angelägna allmänna intressen. Det borde uttryckligen anges att den konstitutionella näringsfriheten inte ska vara av en mindre omfattning än den som anges i artikel 16 EUSGR. Även om kompetensen på momsområdet

¹⁰¹² Se även dessa (efterföljande) HD-domar om *ne bis in idem*-frågan avseende skattetillägg och skattebrott: NJA 2013 s. 746, NJA 2013 s. 1076, NJA 2014 s. 371 och NJA 2014 s. 377.

¹⁰¹³ Se HFD 2013 ref. 71, HFD 2014 ref. 35, HFD 2014 ref. 43 och HFD 2014 ref. 65.

¹⁰¹⁴ Se HFD 2013 not. 81 och HFD 2014 not. 7 (vari hänvisning sker till bl.a. HFD 2013 not. 81).

tilldelats EU:s institutioner, är det nämligen inte fastslaget huruvida nationella domstolar är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten. Om en bestämmelse i t.ex. mervärdesskattedirektivet har s.k. direkt effekt, dvs. den är klar, precis (entydig) och ovillkorlig samt genomförandetiden har löpt ut,¹⁰¹⁵ har individen rätt att åberopa direktivbestämmelsen för att skydda sina intressen, men den rätten sägs ibland bara utgöra en slags förfarandemässig rättighet.¹⁰¹⁶ Därför bör det fastslås i 2 kap. 17 § RF att näringsfriheten enligt RF inte ska vara av en mindre omfattning än enligt EU-rätten.

- En annan lösning vore att genomföra ovan nämnda kodifiering (i FEU eller FEUF) av principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt. Det skulle för övrigt inte medföra någon förändring av att en EU-konform tolkning av en regel i ML kan begränsas av legalitetsprincipen i 8 kap. 2 § första st. 2 RF. Även EU-domstolen anser nämligen, som också nämnts, att en EU-konform tolkning inte innebär en skyldighet för EU-länderna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse (*contra legem*).¹⁰¹⁷

Sammanfattning av konstitutionella/processuella frågor samt förslag till forskning

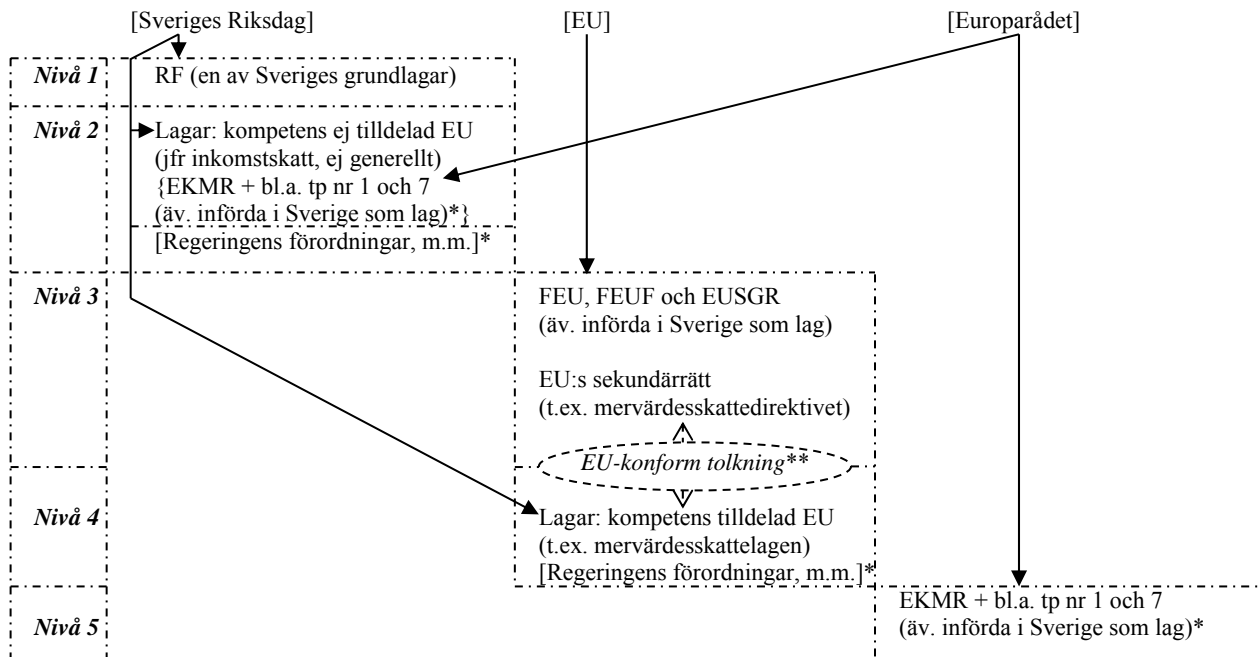
All makt utgår från folket. Den utövas under lagarna, vilka stiftas av Sveriges Riksdag (1 kap. 1 och 4 §§ RF). Sveriges Riksdag stiftar inte reglerna i europarätten: EU-rätten respektive konventionsrätten bildar egna rättsordningar (*sui generis*). FEU, FEUF och EUSGR respektive EKMR med bl.a. dess tp nr 1 och 7 är införlivade i Sverige, men som vanliga lagar – inte grundlagar. Vid lagkonflikt går grundlag före lag, enligt 11 kap. 14 § och 12 kap. 10 § RF. Även om Sveriges Riksdag har tilldelat EU:s institutioner kompetens på vissa områden (10 kap. 6 § RF), sätts här RF högre än EU:s primärrätt (FEU, FEUF och EUSGR), då en EU-grundlag, som nämnts, aldrig har införts. Inom EU-rätten har primärrätten företräde framför sekundärrätten. Artikel 6.2 FEU om att EU ska ansluta sig till EKMR har ännu inte ratificerats; rättigheter enligt EKMR ingår bara som allmänna principer i EU-rätten (artikel 6.3 FEU). På områden där EU tilldelats kompetens sätts här EU-rätten över EKMR. Förhållandet mellan de svenska regelverken och de europarättsliga kan illustreras som en normhierarkisk trappa ("Europatrappan"), där regelverk beslutade av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet rangordnas och ges sina inbördes förhållanden i *fem nivåer* (där 1 är högst och 5 är lägst) enligt följande:

¹⁰¹⁵ Jfr EU-målet 26/62 (*van Gend en Loos*).

¹⁰¹⁶ Se Forssén 2015 (3) s. 43 och 44.

¹⁰¹⁷ Jfr pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*). Se även Forssén 2015 (3) s. 38.

”Europatrappan”



*I *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättskyddet* (s. 34) anförs att det ”vid lagkonflikt finns en svag presumtion för att EMRK ska ha företräde framför andra lagar.” I stället är frågan processuell: Beaktar nationell domstol i ett enskilt fall en hypotetisk prövning i Europadomstolen? Här sätts dock EKMR (jämte bl.a. dess tp nr 1 och 7) som lag framför Regeringens förordningar, m.m. (se 8 kap. RF), utom på områden där Sveriges Riksdag tilldelat EU kompetens – jfr mervärdesskatteförordningen (1994:223).

***EU-konform tolkning* (olika tolkningsresultat etc.)

- *Alt. 1:* EU-konform tolkning innebär en tolkning i två steg. Om aktuell fråga gäller tillämpningen av t.ex. en regel i mervärdesskattelagen, tolkas först närmast motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet som ska vara implementerad i lagen. Sedan tolkas lagregeln för att bedöma om dess innebörd ryms inom de ramar som följer av den tolkning som har gjorts av direktivbestämmelsen. Om det blir tolkningsresultatet, kan den enskilde åberopa direktivbestämmelsen till sin fördel, om den har direkt effekt. Det är dock oklart om nationella myndigheter och domstolar är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten framför den nationella lagregeln. [Är det förhållandet förenligt med SKV:s och förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar (enligt 40 kap. 1 § SFL och 8 § första st. FPL) och med principen *jura novit curia* (dvs. ’domstolen är förtrogen med rätten’)? Knappast.]

- *Alt. 2:* En EU-konform tolkning av en nationell regel kan begränsas av legalitetsprincipen i RF, genom regelns ordalydelse (vilket EU-domstolen också anser). Då kan inte direktivbestämmelsen genomdrivas mot den enskildes vilja.

- *Alt. 3:* En annan situation, som framför allt gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, reser frågan om staten skyddas mot en regel i mervärdesskattelagen vars ordalydelse utvidgar den enskildes rättigheter utöver det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet: Regeln är inte ens EU-konform (artikel 288 tredje st. FEUF), utan utgör en nationell skapelse som saknar motsvarighet i direktivbestämmelserna. Staten bör anses ha nämnda skydd, om tolkningsresultatet blir så extremt att lagregeln ger *konsumenten* avdragsrätt för ingående moms. Det tolkningsresultatet får anses sakna

skyddsvärde i RF för den enskilde. I stället bör de nationella domstolarna *de sententia ferenda*¹⁰¹⁸ omdefiniera rättsfakta, så att rättsföljden blir att avdragsrätten enligt lagregeln inte kan utövas. Staten bör skyddas mot ett förfarandemissbruk som medför att avdragsrätt utövas i strid mot den grundtanke med momsens som innebär att konsumenten ska åtskiljas från företagaren (jfr artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet), när det gäller att bestämma vem som omfattas av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter. Eftersom situationen innebär en överträdelse av mervärdesskattedirektivet, kan dessutom EU-kommissionen eller ett annat EU-land inleda fördragsbrottstalan mot Sverige hos EU-domstolen.¹⁰¹⁹

- Att *ne bis in idem*-principen enligt artikel 50 EUSGR skulle gälla inte bara moms, ett område där kompetens generellt tilldelats EU:s institutioner, utan även inkomstskatten generellt sett, får anses utgöra ett felaktigt resonemang av HD i NJA 2013 s. 502. För det krävs nämligen att artikel 6.2 FEU ratificeras eller att EU-rättens företrädare framför nationell rätt kodifieras (i FEU eller FEUF) på så sätt att även inkomstskatt – enligt principen om tilldelad kompetens – generellt omfattas av EU-rätten.
- Ett problem för mervärdesskatten är att omfattningen av näringsfriheten i 2 kap. 17 § RF kan behöva kompletteras så att däri anges att näringsfriheten enligt RF inte ska ha en mindre omfattning än enligt EU-rätten. Enligt artikel 16 EUSGR ska näringsfriheten erkännas i enlighet med EU-rätten, dvs. med hänsyn till exempelvis principen om en neutral moms i artikel 113 FEUF. Principen om undvikande av konkurrensnedvridning med avseende på momsens ska gagna såväl enskilda företagare som kollektivet av företagare och konsumenterna. Emellertid visar följande schematiska jämförelse av egendomsskyddet och näringsfriheten att den enskilde kan ha processuella begränsningar att utöva näringsfriheten fullt ut EU-rättsligt sett:

Egendoms-skyddet	Individen kan anföra 2 kap. 15 § RF samt artikel 1 i tp nr 1 till EKMR och artikel 17 EUSGR.	Det dubbla rättighetsskyddet kan utövas av den enskilde själv i dennes ärende eller mål, och den enskilde kan (under vissa villkor) väcka talan hos Europadomstolen.
Närings-friheten	Individen kan anföra 2 kap. 17 § RF samt artikel 16 EUSGR.	Det EU-rättsliga rättighetsskyddet utöver RF kan inte utövas av den enskilde själv processuellt sett, eftersom den enskilde inte kan väcka talan hos EU-domstolen beträffande t.ex. ett fördragsbrott, vilket i stället EU-kommissionen eller en annan medlemsstat än den som begår överträdelse av EU-rätten kan göra. Det är inte fastslaget huruvida nationella myndigheter/ domstolar är skyldiga att <i>ex officio</i> tillämpa EU-rätten.

Med hänsyn till den konstitutionella dimensionen i demokratibegreppet föreligger ett demokratiskt underskott beträffande näringsfriheten jämförd med egendomsskyddet (äganderätten): Den som har en förmögenhet kan utöva ett dubbelt rättighetsskydd utifrån RF och europarätten, medan den som inte har men försöker skapa en förmögenhet inte själv kan utöva ett dubbelt rättighetsskydd avseende näringsfriheten.

- På sidan 110 i Nergelius 2012 noteras att äganderättsliga argument ännu inte anförts i fall angående *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott. Det är viktigt, men här får också framhållas att även näringsfriheten måste beaktas. Den uppenbara risken för att rådande processrättsliga läge leder till att hänsyn till exempelvis neutralitetsprincipen i artikel 113 FEUF undertrycks vid prövningen av *ne bis in idem*-principens omfattning på momsområdet, bidrar till konklusionen att principen om EU-rättens företrädare framför

¹⁰¹⁸ De *sententia ferenda*: Om den dom som bör göras, dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Se Bergström m.fl. 1997 s. 35.

¹⁰¹⁹ Se bl.a. s. 88, 95 och 96 i Forssén 2015 (3).

nationell rätt bör kodifieras (i FEU eller FEUF) också på så sätt att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten.

- Även om så sker, kan dock det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans leda till att en från EU-rätten avvikande svensk rättspraxis – och faktisk praxis – utvecklas, genom att förhandsavgörande inte inhämtas från EU-domstolen, t.ex. huruvida en regel medför konkurrensnedvridning i strid mot artikel 113 FEUF och begränsar näringsfriheten. På sidan 110 i Nergelius 2012 noteras även, angående ett beslut om prövningstillstånd (NJA 2011 s. 444), att beslutet, som innebar att anledning inte ansågs föreligga att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen i *ne bis in idem*-fråga om skattetillägg och skattebrott, får uppfattas som att rättsläget ansågs klarlagt. En sådan uppfattning kan vara till men för en prövning fullt ut av *ne bis in idem*-principen på områden där kompetens redan tilldelats EU, och således krävs också en översyn av prövningstillståndsinstutet.¹⁰²⁰
- Den alltför onyanserade NJA 2013 s. 502 får inte hämma prövning av eller forskning om dessa frågor.

I Nergelius 2009 (s. 17) anføres att demokratiproblemet för EU sannolikt kräver *institutional reforms at the EU level*. Det är en bra start, varvid förslaget här är att kodifiera EU-rättens företrädare (i FEU eller FEUF), men också att demokratiproblemet leder till *forskning* genom *rättssociologiska undersökningar* av företagarens situation angående t.ex. konstitutionella och processuella frågor om skatt – hellre än till att bara ännu fler rättsdogmatiska utredningar om skatt görs.¹⁰²¹

¹⁰²⁰ Denna aspekt berörs dock inte ang. prövningstillståndsinstutet i nämnda SOU 2014:62 (se avsnitt 7.6). Jfr danska regeringens kritik, på temat att svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans riskerar leda till inhemsk praxis som avviker från EU-domstolens, i pkt 11 i EU-målet C-99/00 (Lyckeskog). Se därom även Forssén 2008 (2) s. 94.

¹⁰²¹ Se ang. bl.a. förslag till forskning i ämnet *fiscal sociology*: Forssén 2015 (5)

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan, Juridikens termer, åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB. Falköping 1997 [Cit. Bergström m.fl. 1997]

Forssén, Björn, Avgör inköpsfakturans utseende alltid rätten till avdrag för moms? Artikel i Skattenytt 1999 2. 258-268 [Cit. Forssén 1999]

Forssén, Björn, EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, artikel i Svensk skattetidning 2005 s. 118-133 [Cit. Forssén 2005]

Forssén, Björn, EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten. VJS. Stockholm 2008 [Cit. Forssén 2008 (2)]

Forssén Björn, EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS. Stockholm 2007 [Cit. Forssén 2007]

Forssén, Björn, Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg, artikel i Skattenytt 1996 s. 471-475 [Cit. Forssén 1996]

Forssén, Björn, Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)]

Forssén, Björn, IMPAKT – Momsnyckeln. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (1)]

Forssén, Björn, Mervärdesskatt En handbok (andra upplagan). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]

Forssén, Björn, Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (utgåva 3). VJS. Stockholm 2006 [Cit. Forssén 2006]

Forssén, Björn, Momsen och fakturan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (4)]

Forssén, Björn, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (3)]

Forssén, Björn, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011]

Forssén, Björn, The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (5)]

Forssén, Björn, TVL – sämre för rättssäkerheten än FRA-lagen? Artikel i Svensk skattetidning 2008 s. 450-460 [Cit. Forssén 2008 (1)]

Melin, Stefan, Juridikens begrepp (4:e upplagan). Iustus Förlag AB. Uppsala 2010 [Cit. Melin 2010]

Nergelius, Joakim, De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet. Norstedts Juridik. Stockholm 2012 [Cit. Nergelius 2012]

Nergelius, Joakim, *The Constitutional Dilemma of the European Union*. Europa Law Publishing. Groningen 2009 [Cit. Nergelius 2009]

Wennergren, Bertil, *Förvaltningsprocess*. Norstedts. Stockholm 1971 [Cit. Wennergren 1971]

Offentligt tryck

Regeringens propositioner

Prop. 1989/90:74 – Ny taxeringslag m.m.
Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1991/92:43 – Skattetillägg m.m.
Prop. 1991/92:112 – F-skattebevis, m.m.
Prop. 1993/94:50 – Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
Prop. 1993/94:151 – Rättssäkerhet vid beskattningen
Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
Prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m.
Prop. 1995/96:170 – Översyn av skattebrottslagen
Prop. 1996/97:100 Del 1 och Del 2 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
Prop. 1996/97:154 – Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.
Prop. 1999/2000:2 Del 1 – Inkomstskattelagen
Prop. 2002/03:106 – Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
Prop. 2002/03:128 – Företrädaransvar m.m.
Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
Prop. 2003/04:134 – Beskattning av europabolag
Prop. 2004/05:69 – Bokföringsbrott och andra brott mot borgenärer
Prop. 2004/05:131 – En modernare rättegång – reformering av processen i allmän domstol
Prop. 2009/10:17 – Prissättningsbesked vid internationella transaktioner
Prop. 2010/11:165 Del 1, Del 2 och Del 3 – Skatteförfarandet
Prop. 2012/13:45 – En mer ändamålsenlig förvaltningsprocess

Statens offentliga utredningar

SOU 1965:23 – Uppbördsutredningens betänkande uppbördsfrågor – s. 173
SOU 2001:25 – Skattetillägg m.m. – s. 109 och 140
SOU 2002:8 – Företrädaransvar – s. 171
SOU 2009:58 Del 2 – Skatteförfarandet (Slutbetänkande av skatteförfarandeutredningen) – s. 161
SOU 2009:58 Del 3 – s. 82, 153 och 171
SOU 2010:29 – En ny förvaltningslag – s. 183
SOU 2013:62 – Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet – s. 20, 161, 175 och 177
SOU 2014:62 – Förbättrat förhandsbeskedsinstitut – s. 138, 139 och 190
SOU 2014:76 – Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål – s. 123 och 130

RSV/SKV

RSV:s skrivelse 2000-04-06, dnr 3997-00/100 – s. 54
SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 (SKV 327 utgåva 11) – s. 96 och 97
SKV:s riktlinje 2014-03-10, dnr 131 409414-13/111 – s. 82

Europarätt

EU

Primärrätt

EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (EUSGR)

Fördraget om EU (FEU)

Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) – utgör tillsammans med Fördraget om EU de s.k. fördragen i Lissabonfördraget

Romfördraget från 1957, EG-fördraget (ersatt av FEUF)

Utkast till fördrag om upprättande av en konstitution för Europa av den 18 juli 2003 (CONV 850/03)

Sekundärrätt

Fusionsdirektivet (2009/133/EG)

Moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU)

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)

Ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG)

Sparandedirektivet (2003/48/EG)

Europakonventionen (EKMR)

Den Europeiska Konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950 [och dess tp nr 1 och 7]

OECD

OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning – s. 50 och 185

OECD:s riktlinjer för prissättning – s. 50 och 51

Rättsfall

EU-domstolen

26/62 (van Gend en Loos), REG 1963 s. 161 [svensk specialutgåva] – s. 187

6-64 (Costa), REG 1964 s. 211 [svensk specialutgåva] – s. 185

C-134/97 (Victoria Film A/S), REG 1998 s. I-7023 – s. 133

C-178/97 (Banks m.fl.), REG 2000 s. I-2005 – s. 54

C-202/97 (FTS), REG 2000 s. I-883 – s. 54

C-99/00 (Lyckeskog), REG 2002 s. I-4839 – s. 190

C-212/04 (Adeneler m.fl.), REG 2006 s. I-6057 – s. 184 och 187

C-617/10 (Åkerberg Fransson), REG 2013 s. I-0000 – s. 176, 177, 178, 179, 180 och 184

Europadomstolen

Domar av den 23 juli 2002: Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97 och Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97 – s. 141

Dom av den 10 februari 2009: Zolotukhin mot Ryssland, Application no. 14939/03) – s. 176, 177, 178, 179 och 180

Dom av den 20 maj 2014: Glantz mot Finland, Application no. 37394/11 – s. 176 och 177

Högsta förvaltningsdomstolen (f.d. Regeringsrätten)

RA 1990 not. 300 – s. 128
RA 1991 ref. 107 – s. 50
RA 1992 ref. 58 – s. 127
RA 1995 ref. 31 – s. 125
RA 1996 ref. 40 – s. 19
RA 1996 ref. 44 – s. 19
RA 1996 ref. 56 – s. 19
RA 1996 ref. 97 – s. 86
RA 1996 not. 192 – s. 97, 98 och 156
RA 1998 ref. 34 – s. 86
RA 1999 ref. 16 – s. 144, 163 och 164
RA 1999 ref. 34 – s. 97
RA 2000 ref. 41 – s. 97, 98 och 156
RA 2000 ref. 50 – s. 127
RA 2000 ref. 54 – s. 126 och 127
RA 2000 ref. 66 I – s. 19, 141
RA 2000 ref. 66 II – s. 141
RA 2001 ref. 19 – s. 132
RA 2001 ref. 20 – s. 129
RA 2001 not. 152 – s. 97
RA 2002 ref. 20 – s. 109
RA 2002 ref. 22 – s. 128
RA 2002 ref. 31 – s. 143
RA 2002 ref. 46 – s. 129 och 146
RA 2002 ref. 57 – s. 121
RA 2002 ref. 64 – s. 89
RA 2002 ref. 79 – s. 161 och 177
RA 2002 ref. 95 – s. 132
RA 2003 ref. 15 – s. 126
RA 2003 ref. 53 – s. 98 och 156
RA 2003 ref. 91 – s. 171
RA 2003 ref. 92 – s. 127
RA 2005 ref. 7 – s. 125 och 126
RA 2005 ref. 42 – s. 103
RA 2005 ref. 58 – s. 109
RA 2005 ref. 77 – s. 126
RA 2005 not. 83 – s. 126
RA 2006 ref. 12 – s. 90
RA 2006 ref. 15 – s. 128
RA 2006 ref. 72 – s. 119
RA 2006 ref. 77 – s. 89
RA 2006 ref. 82 – s. 127
RA 2007 ref. 9 – s. 125 och 126
RA 2007 ref. 23 – s. 81
RA 2007 ref. 30 – s. 150
RA 2007 ref. 48 – s. 173
RA 2008 ref. 1 – s. 153
RA 2008 ref. 37 – s. 114
RA 2008 ref. 41 – s. 129
RA 2008 ref. 72 – s. 143
RA 2008 ref. 73 – s. 153
RA 2008 ref. 75 – s. 174
RA 2009 ref. 27 I-IV – s. 125

RÅ 2009 ref. 42 – s. 125
RÅ 2009 ref. 44 – s. 128
RÅ 2009 ref. 63 – s. 151
RÅ 2009 ref. 72 – s. 169
RÅ 2009 ref. 73 – s. 154
RÅ 2009 ref. 92 – s. 102
RÅ 2009 ref. 94 – s. 161 och 177
RÅ 2009 not. 6 – s. 129
RÅ 2009 not. 7 – s. 129
RÅ 2009 not. 42 – s. 129
RÅ 2009 not. 61 – s. 153
RÅ 2009 not. 114 – s. 121
RÅ 2010 ref. 61 – s. 118
RÅ 2010 ref. 67 – s. 109
RÅ 2010 ref. 117 – s. 161 och 177
HFD 2011 ref. 58 – s. 155
HFD 2011 ref. 76 – s. 117
HFD 2011 ref. 80 – s. 161
HFD 2012 ref. 7 – s. 154
HFD 2012 ref. 12 – s. 86
HFD 2012 ref. 20 – s. 127
HFD 2012 ref. 55 – s. 125
HFD 2012 ref. 65 – s. 125
HFD 2012 not. 42 – s. 128
HFD 2013 ref. 3 – s. 125
HFD 2013 ref. 12 – s. 127
HFD 2013 ref. 48 – s. 82
HFD 2013 ref. 71 – s. 161, 177 och 186
HFD 2013 ref. 85 – s. 128
HFD 2013 not. 76 – s. 177
HFD 2013 not. 77 – s. 177
HFD 2013 not. 81 – s. 162, 177 och 186
HFD 2014 ref. 14 – s. 109
HFD 2014 ref. 24 – s. 154
HFD 2014 ref. 35 – s. 161, 177 och 186
HFD 2014 ref. 43 – s. 161, 177 och 186
HFD 2014 ref. 65 – s. 161, 177 och 186
HFD 2014 ref. 74 – s. 134
HFD 2014 not. 7 – s. 162, 177 och 186

Högsta domstolen

NJA 2003 s. 207 – s. 174
NJA 2003 s. 390 – s. 172
NJA 2010 s. 168 I och II – s. 161, 176, 177, 179 och 180
NJA 2011 s. 444 – s. 176 och 190
NJA 2013 s. 502 – s. 161, 162, 175-182, 184, 186, 189 och 190
NJA 2013 s. 746 – s. 176, 177 och 186
NJA 2013 s. 1076 – s. 176 och 186
NJA 2014 s. 371 – s. 176 och 186
NJA 2014 s. 377 – s. 176, 177 och 186

Tingsrätter

Haparanda tingsrätts beslut 2010-11-02 om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen (mål nr B 550-09 – jfr EU-mål C-617/10) – s. 176 och 180

Varbergs tingsrätt slutligt beslut 2010-10-26 (mål nr B 2501-09) – s. 180

SAKREGISTER

Akkumulerad inkomst	104	De sententia ferenda	188
Affärshändelse.....	122, 160, 163	Deklarationshjälp	
Aktiebolag	22, 95, 96, 97	kostnader för	69
Aktivt brott	166	Deklarationsplikt	11, 53, 56, 95, 140
Allmänna domstolarna	125, 166	Deklarationsskyldighet	22, 40, 56
Allmänna förvaltningsdomstolarna,	99	Deldom	120, 121
Allmänna ombudet		Dokumentationsskyldighet	78
hos SKV	115, 134, 135, 136, 137	Domens rättskraft	129
Allmänna principer.....	184	Dröjsmålsavgift	90
Anståndsansökan	88, 89, 100	Dubbelbeskattning.....	185
Anståndsränta	89, 90	Dödsbo.....	53, 57, 95
Arbetsgivaravgifter.....	133	EEIG	22, 24, 45, 49
Arbetsgivardeklaration	30	Efterbeskattning. 106, 109, 110, 121, 140, 141,	
Arbetsgivare	100, 124, 163, 167	159	
Arv	56	anstånd	88
Automatiska beslut	13	Egenavgifter	130, 133
Avgifter	87	Ekonomisk förening	95, 96, 97
Avvisning	127, 128, 136, 165	Elektronisk personalliggare	42, 79
Banker	100, 124, 167	Enskild firma	95
Barn	94, 95	Ersättning för ombudskostnaderna	131
Basränta.....	90	Europabolag.....	23
Bemyndigande.....	28	Europadomstolen.....	141, 159
Beskattningsbeslut.....	110	Europakonventionen.....	86
Beskattningsförfarandet.....	11	Ex officio	127
Beskattningsår	16	Fast driftställe	45, 54, 55
Besked om slutlig skatt	12	Fastighet	88
Beslut om slutlig skatt	12, 67, 99	Fastighetstaxering.....	12, 80, 99, 108, 124, 135
Besök.....	82	Fastighetstaxeringslagen.....	133
Betalbrott.....	159, 172	Felaktiga underlag	163
Betalning	87, 90, 92, 174	Filial	54, 55
Betalningsanstånd.....	87, 142, 174	Fiscal sociology	190
Betydande skadeverkningar	88	Folkbokföring.....	95
Bilaterala dubbelbeskattningsavtal	185	Forumfrågan	100
Bilförmån	143	Frisörverksamhet	79
Bodelning	56	Frivillig rättelse	147, 162, 163
Bokföring	157, 162, 163	Fusionsdirektivet	184
Bokföringsbrott	162	Fysiska personer	11, 22, 52, 53
Bokföringsskyldig	162	Fåmansföretag	28, 94
Bokföringsskyldighet	162	Fåmanshandelsbolag.....	28
Bolagsverket.....	44, 95, 96, 160	Fördjupad dialog	
Bosatt	54, 55	mellan SKV och stora företag.....	82
Boutredningsman	57	Förenklad arbetsgivardeklaration	31
Brottmålsprocess		Företagsbot	165
och saken	165	Företagsledare.....	94
Brottskonkurrens		Företrädaransvar	168, 173
vissa frågor om	164	befrielse från	174
Bruttovinst.....	125	Företrädarbegreppet.....	171
Byggherre.....	79	Företrädare	
Byggverksamhet.....	79	behöriga	56
Contra legem	187	betalningsskyldiga	42
Criminal charge	141	Förfallodag	171

Förfarande.....	142, 156, 157
Förhandsavgörande.....	133
Förhandsbesked. 115, 118, 133, 134, 135, 136, 137	
Förhör.....	122
Förlängd tid för omprövning.....	103
Förmyndare.....	57, 95
Förmån.....	22, 35
Förmögenhet	
självständig.....	96
Förmögenhetsmassa.....	55
Förseningsavgift.....	57, 148, 150
Försvårande av skattekontroll.....	162
Försäkringsföretag.....	27
Förtidsåterbetalning.....	76
Förvaltare.....	57, 94, 95
Förvaltningsdomstol.....	126, 128
Förvaltningsrätt.....	99, 121, 156
Förvaring.....	79
Förverkande.....	164
Gallring.....	79
God man.....	57, 95
Grov oaktsamhet.....	141, 159, 162, 171, 172
Grovt skattebrott.....	157
Grundavgift.....	91
Gåva.....	56, 94
Göra sannolikt.....	67, 125
Handelsbolag.....	22, 28, 29, 96
Högsta förvaltningsdomstolen.....	99
Ideella föreningar.....	45, 97
Import av varor.....	16
Importmoms.....	16
Indrivning.....	87, 89, 90, 100
Informationsuppgifter.....	38
Inkomstdeklarationer.....	43
Inkomstskatt.....	69, 133
Inkomstslag.....	28
Instansordningen.....	99
Instansordningsprincipen.....	127
Intäktsränta.....	90
Investeringsguld	
omsättning av.....	152
Jura novit curia.....	122
Juridiska personer.....	11, 52, 53, 55
Kammarrätt.....	89, 99, 121, 156
Kassaregister.....	151
Kommanditbolag.....	96
Kommunikationsplikt.....	68
Konkurs.....	53, 97
Konkursbo.....	97
Konkursförvaltare.....	97
Konkursgäldenär.....	97
Kontantberäkning.....	125
Kontrollavgift.....	151
Kontrollavgift.....	22, 35, 100, 114, 124, 157, 163, 167
Kostnadsränta.....	90
Kreditinstitut.....	27
Kronofogdemyndigheten.....	92
Kvittningsinvändning.....	99, 165
Laga kraft.....	103, 119, 137
Legalitetsprincip.....	18, 183
Likvidation.....	96, 97
Lis pendens.....	103
Litis pendens.....	102, 130
Lotterivinst.....	56
Marknadsmässig ersättning.....	94
Materiell processledning.....	130
Mellanbeslut.....	120
Mellandom.....	120, 121
Mer än en procentsats	
skattetillägg.....	144
Mervärdesskatt.....	133
Mervärdesskattedeclaration.....	31
Moder/dotterbolagsdirektivet.....	184
Moms.....	171
Muntlig förhandling.....	121, 122, 156, 174
Ne bis in idem.....	20, 160, 176
Negativ rättskraft.....	103, 119
Nollsummespel.....	147
Normalt tillgängligt kontrollmaterial.....	143
Näringsförbud.....	164
Näringsidkare.....	95, 163
Näringskännetecken.....	95
Näringsverksamhet.....	54, 56, 95, 96, 130
Objektiv oriktighet i sak	
oriktig uppgift.....	142
Ombudsarvode.....	69
Omprövning 68, 88, 89, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 106, 119, 124, 128, 129, 132, 142, 165	
av beslut om preliminär skatt.....	104
Omyndig.....	57, 94
Oriktig uppgift... 108, 109, 121, 140, 141, 142, 144, 147, 156, 157, 159, 160, 162, 163, 165	
objektiv oriktighet i sak.....	142
Oriktiga uppgifter.....	171
Otillåten taleändring	
avvisning.....	128
Otillåten ändring av talan.....	124
Otjänligt försök.....	109, 160
Partshabilitet.....	55, 94, 97, 156
Passivt brott.....	166
Pensionsutfästelser.....	27
Periodiseringsfel.....	143, 163
Periodisk sammanställning.....	47
Personalliggare.....	151
Preklusion.....	130
Preskription.....	92

Preskriptionsförlängning	92	Skattefordran	87, 88, 89, 90, 91, 92, 100
Preskriptionstid	92	Skatteförfarandet	11
Presumtionsregeln	57	Skatteförseelse	157
Prissättningsbesked	48, 49, 50	Skattekonto	67
Processföremålet	99, 124, 125, 167	underskott eller överskott.....	90
Processhabilitet.....	94	Skatteprocessen	97, 99, 120, 124, 125, 131,
Proportionalitetsprincipen	19	156, 165, 166, 167	
Prövningstillstånd	118	Skatter	87
Punktskatt	90, 133, 171	Skatteredovisningsbrott	158, 163
Punktskattedeklaration	32	Skattereklamation	163
Punktskattekontroll.....	134	Skatterevision	148, 162
Punktskatter		Skatterättsnämnden.....	133
energiskatt	23	Skattetillägg.....	98, 103, 104, 109, 128, 140, 141,
Redovisning.....	92	144, 147, 148, 156, 159, 160, 166	
Redovisningsbrott.....	159, 160, 163	Skatteverket	
Redovisningsperiod.....	135	SKV	86, 109, 134
Redovisningsperioder.....	45, 112	Skrivbordsutredning	80
Registrerade trossamfund.....	45	Skönsbeskattning	67, 99, 109, 128, 140, 145,
Registreringsskyldighet	41	166, 167	
Res judicata	103, 119, 130	Sparandedirektivet.....	184
Resning.....	118	Stiftelser.....	45
Respittränta.....	90	Straffansvar	159
Restaurangverksamhet	79	Ställföreträdare	57, 95, 97
Revision.....	82	Subjektiva rekvisit	141, 159, 172, 174
Riksskatteverket	54	Subjektiva rekvisiten	
RSV	54	uppsåt eller grov oaktsamhet	172
Rådighet	95, 97	Subjeksregistrerande myndighet.....	96
Räkenskapsfel	125, 153	Sui generis	187
Ränta	90, 91, 94, 127	Syn på stället	123
Ränte/royaltydirektivet	184	Synnerliga skäl	87, 118, 131, 133
Rättsprövning	99, 128	Säkerhet	89
Rätträkning	144	Särskild avgift	
Rättshandlingsförmåga.....	55, 94, 96	befrielse från	152
Rättskapacitet	55, 94, 97	tillfaller staten	148
Rörelse.....	69, 88, 130, 162	Särskild skattedeklaration.....	32
Sakbegreppet	125, 165	Särskild uppgift	22, 33, 43, 45
Saken	118, 125, 126, 129, 130, 134	Särskilda skäl.....	89, 97, 98, 129, 174
Saklighet och opartiskhet	159, 166	Talefrist	103
Sakprocess.....	99, 124, 125, 165, 167	Terminologi	13
Sammansatta poster	27	Testamente.....	56, 94
Sekretess.....	80	Testamentsexekutor	57
SINK-lagen	54	Tilldelade befogenheter	18, 183
Skadeförsäkringsföretag.....	27	Tingsätt.....	94
Skalbolag.....	28	Tolkningsföreträdare	89
Skalbolagsdeklaration	28, 29	Torg- och marknadshandel	152
Skatt att betala	171	Totalförsvartjänstgöring.....	90
Skatte- eller avgiftsfordran.....	173	Tull	16
Skatte- och avgiftsslag	172	Tullverket	16, 134
Skatteavdrag	133	Tveksamhetsrekvisitet	88
Skatteavdragsbrott.....	158	Underlag	
Skatteavtal	124	bevarande av	78
Skattebesök	82	Underskott	
Skattebrott	109, 140, 156, 157, 164, 166, 167	på skattekonto	91
Skattedeklarationer	29, 45	Undertecknare.....	53, 57
Skatteflykt	127	Underårig.....	94

Uppbördsbrottet	172	Vårdslös skatteuppgift.....	157
Uppenbar oskälighet	110, 141	Värdepappersbolag.....	27
Uppenbart anställningsförhållande.....	170	Väsentlig anknytning.....	54, 55
Upplöst bolag	97, 156	Återtagande	
Uppsåt	109, 141, 157, 159, 162, 172	av fordran från indrivning.....	91
Uppsåtligen	171	Ändring av talan	119
Utlämnande av uppgift.....	80	Öppet yrkande	109, 160, 162
Utländsk juridisk person	55	Överklagande	68, 88, 89, 98, 99, 100, 102,
Utländskt försäkringsföretag.....	27	106, 117, 124, 136, 137, 142	
Utmätning	92	Överskjutande ingående mervärdesskatt ...	171,
Varukännetecken.....	95	181	
Vilandeförklaring.....	119, 138	Överskjutande punktskatt.....	171, 181
Vårdslös skatteredovisning	158, 163		