

Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter

Andra upplagan

Björn Forssén



Produkten ingår i plattformen
Pedagogiskt Forum Skatt - PFS
www.forssen.com

Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra upplagan

© Björn Forssén
www.forssen.com

Titel: Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra
upplagan

FÖRORD

Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra upplagan utgör 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 deklarerationer 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. Särskilt beträffande frågor om företrädaransvar hänvisar jag, för läsning utöver vad som finns om sådana frågor i denna bok, till min bok *Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Tredje upplagan*.

Boken *Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial* utgör ett lämpligt komplement till förevarande bok. Den boken skrev jag för undervisningsändamål när den nya förvaltningslagen (2017:900) ersatte förvaltningslagen (1986:223) den 1 juli 2018. Framställningen i det studiematerialet anknyter till ett tänkt skatterättsligt fall, så att den studerande får enkla komihåg vid läsningen av exempelvis förevarande bok.

De regler som beskrivs i denna bok är de som gällde per den 1 juli 2019.

Stockholm i november 2019

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. 14

1.3 BESKATTNINGÅR, s. 18

1.4 ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEFÖRFARANDET I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN, s. 19

1.5 DISPOSITION AV BOKEN, s. 22

DEKLARATIONSSKYLDIGHETEN – VAD, HUR, VEM OCH NÄR

2 VAD DEKLARATIONS-, UPPGIFTS- OCH

KONTROLLUPPGIFTSSKYLDIGHETERNA OMFATTAR, s. 24

2.1 ALLMÄNT, s. 24

2.2 INKOMSTDEKLARATIONER, INNEHÅLL, s. 27

2.3 SKATTEDEKLARATIONER OCH SÄRSKILDA SKATTEDEKLARATIONER, INNEHÅLL, s. 31

2.4 SÄRSKILDA UPPGIFTER, INNEHÅLL SAMT LAND-FÖR-LAND-RAPPORTER, s. 39

2.5 KONTROLLUPPGIFTER, INNEHÅLL OCH TID FÖR INLÄMNANDE, SAMT INFORMATIONSUPPGIFTER, s. 43

3 HUR DEKLARATIONS- OCH UPPGIFTSSKYLDIGHETEN SKA

FULLGÖRAS M.M., s. 56

3.1 ALLMÄNT OM DEKLARATIONS- OCH UPPGIFTSSKYLDIGHETEN SAMT OM REGISTRERINGSSKYLDIGHET, s. 56

3.2 INKOMSTDEKLARATIONER OCH SÄRSKILDA UPPGIFTER, s. 59

3.2.1 Inkomstdeklarationer för fysiska personer och dödsbon, s. 60

3.2.2 Inkomstdeklarationer för andra juridiska personer än dödsbon, s. 61

3.2.3 Särskilda uppgifter, s. 62

3.3 SKATTEDEKLARATIONER, s. 62

3.4 PERIODISKA SAMMANSTÄLLNINGAR, s. 65

3.5 SÄRSKILD UPPGIFT OM PRISSÄTTNINGSBESKED VID INTERNATIONELLA TRANSAKTIONER M.M., s. 65

4 VEM SOM OMFATTAS AV DEKLARATIONSSKYLDIGHETEN, s. 69

4.1 ALLMÄNT, s. 69

4.2 INKOMSTDEKLARATIONER, s. 69

4.2.1 Inkomstdeklaration 1, s. 70

4.2.2 Inkomstdeklaration 2, s. 71

4.3 DEKLARATIONSSKYLDIGHETEN, VAD SOM BEAKTAS VID GRÄNSBELOPP, s. 73

4.4 UNDERTECKNARE, s. 73

5 NÄR UPPKOMMEN DEKLARATIONSSKYLDIGHET SKA FULLGÖRAS SAMT DEKLARATIONSANSTÅND, s. 75

5.1 NÄR UPPKOMMEN SKYLDIGHET ATT LÄMNA DEKLARATION ELLER SÄRSKILDA UPPGIFTER SKA FULLGÖRAS, s. 75

5.1.1 Inkomstdeklarationer, s. 75

- 5.1.2 Särskilda uppgifter, s. 75
- 5.1.3 Skattedeklarationer och särskilda skattedeklarationer, s. 76
 - 5.1.3.1 Skattedeklarationer, s. 76
 - 5.1.3.2 Särskilda skattedeklarationer, s. 80
- 5.2 SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM REDOVISNING, s. 80
- 5.3 ÖVRIGT, s. 81
- 5.4 ANSTÅND MED ATT LÄMNA DEKLARATION ELLER SÄRSKILDA UPPGIFTER, s. 81
 - 5.4.1 Inkomstdeklaration och särskilda uppgifter, s. 81
 - 5.4.1.1 Fysiska personer och dödsbon, s. 81
 - 5.4.1.2 Juridiska personer, s. 82
 - 5.4.2 Skattedeklaration, s. 82
 - 5.4.3 Tidsplan med anledning av anstånd, s. 83

BESKATTNINGEN SAMT INDRIVNING ELLER ANSTÅND

6 BESKATTNINGEN SAMT INDRIVNING ELLER ANSTÅND, s. 84

- 6.1 INLEDNING, s. 84
- 6.2 BESKATTNING OCH UTREDNING, s. 84
 - 6.2.1 Skatteförfarandet, s. 84
 - 6.2.1.1 Översiktligt om skatteförfarandet och beslut samt omprövning, s. 84
 - 6.2.1.2 Kostnader för ombudsarvoden och deklarationshjälp, s. 87
 - 6.2.1.3 Allmänt om preliminär inkomstdeklaration och preliminär skatt, s. 87
 - 6.2.1.4 Förutsättningarna för godkännande för F-skatt, s. 89
 - 6.2.1.5 F-skatt med villkor, s. 91
 - 6.2.1.6 Återkallelse av godkännande för F-skatt, s. 91
 - 6.2.1.7 Skatteavdrag för preliminär skatt, s. 91
 - 6.2.1.8 Beslut om preliminär skatt, s. 94
 - 6.2.1.9 Återbetalning av skatter och avgifter, s. 94
 - 6.2.2 Utredning, s. 97
 - 6.2.2.1 Allmänt, s. 97
 - 6.2.2.2 Deklarantens dokumentationsskyldighet och SKV:s förvaring och gallring av deklarerationer samt sekretess, s. 97
 - 6.2.2.3 Utredningsformer, s. 99
- 6.3 INDRIVNING ELLER ANSTÅND, s. 107
 - 6.3.1 Indrivning eller anstånd med betalning av fordran på skatt eller avgift, s. 107
 - 6.3.2 Anstånd på grund av deklarantens status, s. 107
 - 6.3.3 Anstånd på grund av en tvistig frågas status etc., s. 107
 - 6.3.4 Restföring och överlämnande till KFM för indrivning, s. 110
 - 6.3.5 Preskription av fordringar på skatt eller avgift samt skuldsanering, s. 111

OMPRÖVNING OCH ÖVERKLAGANDE

7 OMRÖVNING OCH ÖVERKLAGANDE, s. 113

- 7.1 PARTSFRÅGOR, s. 113
 - 7.1.1 Parterna, s. 113
 - 7.1.2 Partshabilitet och processhabilitet, s. 114
 - 7.1.3 Likvidation, s. 117
 - 7.1.4 Konkurs, s. 117
- 7.2 ALLMÄNT OM BEGÄRAN OM OMRÖVNING RESPEKTIVE ÖVERKLAGANDE, s. 118
- 7.3 OMRÖVNING, s. 122
 - 7.3.1 Omprövning på den skattskyldiges initiativ, s. 122
 - 7.3.2 Talefrist, s. 123
 - 7.3.3 Omprövning och efterbeskattning på SKV:s initiativ, s. 126

- 7.4 ÖVERKLAGANDE, s. 133
- 7.4.1 Överklagande på den skattskyldiges initiativ, s. 133
- 7.4.2 Överklagande på initiativ av allmänna ombudet hos SKV, s. 135
- 7.4.3 Överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut, s. 136
- 7.4.4 Handläggning vid domstol, s. 139
- 7.4.5 Vissa beslut, s. 144
- 7.4.6 Saken – otillåten ändring av talan och domens rättskraft m.m., s. 144
- 7.4.7 Förvaltningsdomstolarnas materiella processledning, s. 150
- 7.4.8 Ersättning för ombudskostnader, s. 151
- 7.5 BEFRIELSE FRÅN BETALNINGSSKYLDIGHET, s. 153
- 7.6 ANSÖKAN OM FÖRHANDSBESKED, s. 153

SANKTIONER

- 8 SANKTIONER M.M., s. 161
- 8.1 SÄRSKILDA AVGIFTER SAMT SKATTEBROTT, s. 161
- 8.2 SKATTETILLÄGG, s. 162
- 8.2.1 Allmänt om skattetilläggsinstitutet, s. 162
- 8.2.2 Oriktig uppgift, s. 163
- 8.2.3 Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift, s. 167
- 8.2.4 Skattetillägg vid skönsbeskattning, s. 169
- 8.2.5 Beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning, s. 170
- 8.2.6 Skattetillägg och underskott, s. 171
- 8.3 SITUATIONER DÄR SKATTETILLÄGG INTE FÅR TAS UT, s. 171
- 8.4 FÖRSENINGSAVGIFT, s. 173
- 8.5 KONTROLLAVGIFT, s. 175
- 8.6 BEFRIELSE FRÅN SÄRSKILD AVGIFT, s. 177
- 8.7 BESLUT OM SÄRSKILDA AVGIFTER, s. 178
- 8.8 SKATTEBROTT M.M., s. 180
- 8.8.1 Allmänt, s. 180
- 8.8.2 Saken och brottmålsprocessen, s. 190
- 8.8.3 Särskilt om skönsbeskattning och skattebrottet, s. 191

FÖRETRÄDARANSVAR ENLIGT SFL

- 9 FÖRETRÄDARANSVAR ENLIGT SFL, s. 193
- 9.1 ALLMÄNT, s. 193
- 9.2 ÖVERSIKTLIGT OM FÖRETRÄDARANSVARET I 59 KAP. 12-14 §§ SFL, s. 196

MER OM FÖRHÅLLANDET TILL EUROPARÄTTEN

- 10 MER OM FRÅGOR I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN, s. 201
- 10.1 INLEDNING, s. 201
- 10.2 ÖVERSIKTLIGT OM DOMAR M.M. SOM BERÖR *NE BIS IN IDEM*-FRÅGAN, s. 202
- 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. 204
- 10.4 VISSA FRÅGOR OM SVENSKA SKATTE- OCH STRAFFRÄTTLIGA REGLER I FÖRHÅLLANDE TILL EUROPARÄTTEN, s. 209

KÄLLFÖRTECKNING, s. 217

BILAGA – Tips om artiklar av Björn Forssén av intresse avseende ämnen som berörs i boken, s. 224

SAKREGISTER, s. 225

FÖRKORTNINGAR

ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
AIF-förvaltare, förvaltare av alternativa investeringsfonder
ang., angående
AO, allmänna ombudet hos SKV
B, brottmål
BEPS, Base Erosion and Profit Shifting
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
CRS, Common Reporting Standard (OECD:s rapporteringsnormer)
DAC, Directive on Administrative Cooperation; DAC används ibland som förkortning för Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning
DAC 2, Rådets direktiv 2014/107/EU (om ändring av direktiv 2011/16/EU) – jfr DAC
DAC 3, Rådets direktiv (EU) 2015/2376 (om ändring av direktiv 2011/16/EU) – jfr DAC
DAC 4, Rådets direktiv (EU) 2016/881 (om ändring av direktiv 2011/16/EU) – jfr DAC
dvs., det vill säga
ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för rättspraxis – används i electronic Reports of Cases/Elektroniska rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation uteslutande sker av EU-domstolens etc. domar. Publikation sker inte längre i den tryckta formen REG etc.
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EEIG, europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EFL, lagen (2018:672) 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
eng., engelska
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, följande sida; ff, följande sidor
FATCA, Foreign Account Tax Compliance Act
FB, föräldrabalken (1949:381)
f.d., före detta
FEU, Fördraget om EU
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
FL, förvaltningslagen (2017:900)
FBL, folkbokföringslagen (1991:481)
FPL, förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FRA, Försvarets radioanstalt
GIF, gemenskapsinternt varuförvärv (numera UIF)
GML, lag (1968:430) om mervärdeskatt
HD, Högsta domstolen

HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (före 2011 Regeringsrätten)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
IRS, Internal Revenue Service
it, informationsteknologi
Jfr, jämför
KFM, Kronofogden (Kronofogdemyndigheten)
kr, kronor
LSK, lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter [Upphörde när SFL infördes]
MCAA, Multilateral Competent Authority Agreement
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 EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (fr.o.m. 2012 sker publikation uteslutande i Elektroniska rättsfallssamlingen – jfr ang. ECLI)
resp., respektive
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
s.k., så kallad/-e
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
TIN, tax identification number (skatteregistreringsnummer)
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
USA, United States of America (Amerikas Förenta Stater)
www, worldwide web

1 INLEDNING

1.1 ALLMÄNT

Allmänt om skatteförfarandet (beskattningsförfarandet) och deklarationsplikten i Sverige kan sägas att nämnda plikt fullgörs av fysiska och juridiska personer angående deras inkomster. Plikten fullgörs 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 (2017:900), FL, som den 1 juli 2018 ersatte förvaltningslagen (1986:223). Enligt 4 § FL är FL som allmän lag subsidiär till specialförfattningar såsom SFL.¹ Mot bakgrund av att SFL innehåller tämligen detaljerade regler om beskattningsförfarandet innebär det att FL inte aktualiseras så ofta på skatteområdet. I stället återfinns vanligen tillämpliga regler för beskattningsförfarandet i SFL. För mål om skatt eller avgift (skatteprocessen) gäller förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL.

Genom SFL har begreppet *självdeklaration* ersatts med *inkomstdeklaration*,² och begreppet *taxering* har ersatts med *beslut om slutlig skatt*.³

Genom SFL har *skattedeklaration* gjorts till ett samlingsbegrepp för olika sorters skattedeklarationer.⁴ De olika sorterna av skattedeklarationer är:

- arbetsgivardeklaration;⁵
- förenklad arbetsgivardeklaration;⁶
- mervärdesskattedeklaration;⁷
- punktskattedeklaration;⁸ och
- särskilda skattedeklarationer för mervärdesskatt respektive punktskatt.⁹

¹ Jfr Forssén 2019 (1), avsnitt 1.1.

² Se 29 kap. 1 § SFL.

³ 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

⁴ Se 26 kap. 1 § andra strecksatsen SFL.

⁵ Se 26 kap. 3 § SFL.

⁶ Se 26 kap. 4 § SFL.

⁷ Se 26 kap. 5 § SFL.

⁸ Se 26 kap. 6 § SFL.

⁹ Se 26 kap. 7-9 §§ SFL.

Därutöver finns det enligt SFL s.k. skalbolagsdeklaration (se avsnitt 2.2)¹⁰ resp. preliminär inkomstdeklaration.¹¹ Dessutom finns regler om möjlighet att lämna särskild mervärdesskattedeclaration på elektronisk väg i lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.¹²

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 deklareranten begär omprövning av beslut om slutlig skatt (inkomstdeklaration) eller av någon sorts skattedeclaration, och tvist uppstår med SKV, ska en särskilt kvalificerad beslutsfattare (som inte tidigare har prövat ärendet) avgöra omprövningsärendet (om inte prövningen är enkel).¹³ Den största förfarandemässiga skillnaden mellan å ena sidan handläggningen av lämnade inkomstdeklarationer och å andra sidan handläggningen av skattedeclarationer 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 skattedeclaration. För årliga beslut om slutlig skatt är det nya enligt SFL att det som tidigare kallades beslut om årlig taxering (taxeringsbeslutet) resp. grundläggande beslut om slutlig skatt (debiteringsbeslutet) har sammanförts till ett enda beslut, nämligen beslut om slutlig skatt, vilket ska fattas för varje beskattningsår.¹⁴ 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.¹⁵ Således gäller enligt SFL följande för beslut om slutlig skatt och besked om slutlig skatt (avseende inkomstdeklarationer) resp. beslut avseende skattedeclarationer:

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.¹⁶

¹⁰ Se 27 kap. SFL.

¹¹ Se 28 kap. SFL.

¹² Se mer om dessa s.k. särskilda ordningar i Forssén 2019 (2) s. 63-65.

¹³ Se 66 kap. 5 § första st. SFL och prop. 2010/11:165 Del 1 s. 2.

¹⁴ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 502 och 503.

¹⁵ SE prop. 2010/11:165 Del 1 s. 504.

¹⁶ Se 56 kap. 2 § SFL.

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.¹⁷

Till andra juridiska personer än dödsbon ska besked om slutlig skatt skickas senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång.¹⁸

Skattedeclarationer

Automatiska beslut

Om en skattedeclaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten och avgifterna ha fattats i enlighet med deklARATIONEN.¹⁹

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 ha beslutats till noll kronor.²⁰

Om ett automatiskt beslut har fattats hos SKV och den deklARATIONSSKYLDIGE därefter lämnar en rättad skattedeclaration, behöver den därav föranledda omprövningen inte göras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare hos SKV, utan en annan tjänsteman hos SKV kan göra omprövningen.²¹

Andra förändringar som skett genom att SFL infördes 2012 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,²² 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.²³

Beträffande punktskatt får nämnas att det särskilt anges i 53 kap. 5 § SFL att *som beslut om punktskatt anses också* följande beslut av SKV (vilka således sker efter prövning och inte automatiskt):

¹⁷ Se 56 kap. 10 § första st. SFL.

¹⁸ Se 56 kap. 10 § andra st. SFL.

¹⁹ Se 53 kap. 2 § första st. SFL.

²⁰ Se 53 kap. 4 § första men. SFL.

²¹ Se 66 kap. 5 § andra st. SFL.

²² I 10 kap. 31 § SBL angavs att momsens skulle redovisas i självdeklARATIONEN i stället för i skattedeklARATIONEN, 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.

²³ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 326.

1. beslut om återbetalning av skatt enligt

- a) 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
- b) 29, 30 eller 40 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- c) 28, 29 eller 30 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt, eller
- d) 14 § lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, och

2. beslut om återbetalning eller kompensation enligt 9 kap. 2, 3, 5, 5 a, 6, 8 a, 10 eller 11 § eller 11 kap. 12-15 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi.

I andra situationer fastställs även punktskatt automatiskt, genom att punktskattedeklaration lämnas till SKV, förutsatt att den har lämnats i rätt tid och på rätt sätt.

Automatiska beslut innebär dock inget hinder för SKV att utreda de olika skattedeklarationerna (se avsnitten 6.2.2-6.2.2.3). En sådan utredning kan leda till att SKV fattar ett beslut om omprövning av uppgifterna i skattedeklarationen. Ett sådant omprövningsbeslut från SKV kan antingen vara till fördel för den skattskyldige eller till nackdel för denne, och fattas enligt bestämmelser i 66 kap. SFL (se avsnitt 7.3.3).

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

Skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet, vilket infördes genom SBL,²⁴ 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.²⁵ Skattskyldig har således inte en generell betydelse av innebörd alla som är skyldiga att betala någon av de skatter som tas ut enligt SFL. 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.²⁶ 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.²⁷ I denna bok används därför båda uttrycken för variation.

²⁴ Se även prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 och Del 2.

²⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 298 och Del 2 s. 964.

²⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 298 och 299.

²⁷ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1124.

Genom att SFL infördes upphörde de flesta s.k. likställighetsbestämmelser, vilka tidigare angavs 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.²⁸

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.²⁹

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 inte i vare sig IL eller SFL. Med hänsyn till att IL använder termen *beskattningsår* har lagstiftaren ansett det lämpligt att använda den 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, då de också anknyter till slutlig skatt. På samma sätt är det med termen *avgifter*. Lagstiftaren har därför 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 som sägs i SFL om svenska handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) resp. 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.³⁰

²⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 299.

²⁹ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 300.

³⁰ Se 3 kap. 12 § SFL.

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.³¹

Termer och uttryck i SFL har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar vilka bestämmer en skatt eller en avgift, förutsatt att inte annat anges i SFL.³²

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).³³

■ 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 (2016:253),
5. lagen (2004:629) om trängselskatt,
6. vägtrafikskattelagen (2006:227), och
7. lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter.³⁴

■ SFL gäller också för avgifter enligt

1. begravningslagen (1990:1144),
2. lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
3. lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
4. lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund,
5. SAL,
6. lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, och
7. lagen (2018:1893) om finansiering av radio och tv i allmänhetens tjänst.³⁵

■ 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.³⁶

³¹ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 300.

³² Se 3 kap. 2 § SFL.

³³ Se 2 kap. 1 § andra st. SFL.

³⁴ Se 2 kap. 1 § första st. SFL.

³⁵ Se 2 kap. 2 § SFL.

³⁶ Se 2 kap. 3 § första st. SFL.

Om ett sådant beslut om omhändertagande eller om skatt upphävs, ska dock SFL anses ha varit tillämplig som om beslutet aldrig hade fattats.³⁷

- 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).³⁸

För övrigt får nämnas att tull aldrig har infogats i skattekontosystemet. Beskattningsförfarandet för tull regleras i tullagen (2016:253),³⁹ inte i SFL. Tullverket är beskattningsmyndighet för tull och annat som tas ut för import av varor.

Av 2 kap. 18 § 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, och att då tillämpas 59 kap. 13, 15–21, 26 och 27 §§, 67 kap. 4 §, 68 kap. 1 § samt 70 kap. SFL.

Sedan 2015 är SKV beskattningsmyndighet för moms som tas ut för import av varor ("importmoms"), när den tas ut av momsregistrerade i Sverige, medan Tullverket alljämt är beskattningsmyndighet avseende "importmoms" för andra gäldenärer.⁴⁰

Med *juridisk person* avses enligt SFL också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.⁴¹

³⁷ Se 2 kap. 3 § andra st. SFL.

³⁸ Se 2 kap. 4 § SFL.

³⁹ Före 2016-05-01: tullagen (2000:1281) och lagen (1994:1548) om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m.

⁴⁰ Se SFS 2014:50 och SFS 2014:51.

⁴¹ Se 3 kap. 11 § SFL.

1.3 BESKATTNINGÅR

Nedan anges vad som i olika fall avses med begreppet beskattningsår enligt SFL:⁴²

<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. punktskatt enligt a) beslut som avses i 53 kap. 5 §, b) 27-28 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, c) 26-27 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, eller d) 4 kap. 2-2b §§ lagen (194:1776) om skatt på energi	det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, eller beslutet om beskattning vid oegentlighet, har meddelats
8. annan punktskatt	det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
9. övriga skatter	det kalenderår som skatten ska betalas för
10. 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.⁴³

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.⁴⁴

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

- 1 januari–31 december,
- 1 maj–30 april,
- 1 juli–30 juni, eller
- 1 september–31 augusti.⁴⁵

⁴² Se 3 kap. 4 § första st. SFL.

⁴³ Se 3 kap. 4 § andra st. SFL.

⁴⁴ Se 3 kap. 5 § första st. SFL.

⁴⁵ Se 3 kap. 5 § andra st. SFL.

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 och 15 §§ (tillgängliga avstämningsuppgifter),
- 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).⁴⁶

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).⁴⁷ 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 myndigheterna.⁴⁸ 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

⁴⁶ Se 3 kap. 5 § tredje st. SFL.

⁴⁷ Se även prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen).

⁴⁸ 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.”

medlemsstaterna,⁴⁹ men det gäller tillämpningen av mervärdesskattedirektivets materiella regler. SFL, som behandlar beskattningsförfarandet, baseras inte på tillämpningsförfordningen. 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.⁵⁰ 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.⁵¹ Proportionalitetsprincipen kodifierades därför i SFL genom 2 kap. 5 §, som har följande lydelse:

”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, 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 kontrolluppgifter eller uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller
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.”⁵²

⁴⁹ 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.”

⁵⁰ 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.

⁵¹ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 2.

⁵² 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).

Av 3 kap. 17 § SFL framgår att med särskilda avgifter avses förseningsavgift (48 kap. SFL), skattetillägg (49 kap. SFL), återkallelseavgift (49 a kap. SFL), dokumentationsavgift (49 b kap. SFL) och kontrollavgift (50 kap. SFL). I denna framställning berörs avseende särskilda avgifter i första hand förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift. Här får följande nämnas i korthet ang. 49 a kap. om återkallelseavgift resp. ang. 49 b kap. om dokumentationsavgift:

49 a kap. om återkallelseavgift infördes i SFL den 20 oktober 2016, genom SFS 2016:888.⁵³ Återkallelseavgift kan utgå i samband med ärenden om godkännande för tonnagebeskattning enligt **13 a kap.**, som också infördes i SFL den 20 oktober 2016, genom SFS 2016:888. Återkallelseavgift ska tas ut av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat enligt 13 a kap. 10 § första st. 2-4.⁵⁴ Återkallelseavgiften består av en grundavgift och en tilläggsavgift.⁵⁵ Tonnagebeskattning innebär att inkomsten från kvalificerad rederiverksamhet beräknas schablonmässigt utifrån fartygens nettodräktighet. Den schablonmässigt beräknade inkomsten beskattas med den gällande skattesatsen.⁵⁶ De materiella reglerna om tonnagebeskattning infördes samtidigt i IL, genom införandet där av 39 b kap. (Särskilda bestämmelser om beräkning av resultatet av viss rederiverksamhet) enligt SFS 2016:887.

49 b kap. om dokumentationsavgift infördes i SFL den 1 januari 2019, genom SFS 2018:2034.⁵⁷ Dokumentationsavgift ska tas ut av ett rapporteringskyldigt finansiellt institut som ska lämna kontrolluppgifter enligt 22 a eller 22 b kap. SFL, när det inte på föreskrivet sätt har skött dokumentationen avseende ett finansiellt konto – jfr 49 b kap. 1 § SFL. Ang. 22 a och 22 b kap. SFL: se avsnitt 2.5.

Enligt 2 § som infördes i 51 kap. den 1 januari 2019, genom SFS 2018:2034, ska SKV, vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut en dokumentationsavgift med fullt belopp, även beakta om bristen på dokumentation helt eller delvis har lett till ett ingripande på grund av att bestämmelserna i 5 kap. 3 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism inte har följts.

Här berör skatteförfarandereglererna 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.⁵⁸ Däremot är det av intresse att europarätten påverkar den särskilda frågan om principen *ne bis in idem*⁵⁹ (förbud mot dubbel lagföring och bestraffning) angående skattetillägg och skattebrott. *Ne bis in idem*-principen

⁵³ Jfr prop. 2015/16:127.

⁵⁴ Se 49 a kap. 1 § SFL.

⁵⁵ Se 49 a kap. 2 § SFL.

⁵⁶ Jfr prop. 2015/16:127 s. 1.

⁵⁷ Jfr prop. 2018/19:9.

⁵⁸ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 429, 472 och 524.

⁵⁹ *Ne bis in idem*: *Inte två gånger om samma sak* – se Melin 2010 s. 275.

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,⁶⁰ 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,⁶¹ vilket ledde till att Regeringen den 8 mars 2012 tillsatte en utredning, som lämnade sitt slutbetänkande i augusti 2013.⁶² Högsta domstolens (HD) beslut den 11 juni 2013 i mål NJA 2013 s. 502 (mål B 4946-12) och utredningen SOU 2013:62, där HD:s beslut berörs, åtföljdes av ett lagförslag den 25 juni 2015: prop. 2014/15:131 (Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor). Det ledde till lagstiftning, som trädde i kraft den 1 januari 2016, om principen *ne bis in idem* med avseende på skattetillägg och skattebrott enligt SFS 2015:633 (lag om ändring i SFL) och SFS 2015:634 [lag om ändring i SkBrL (varigenom 13 b § infördes)] samt enligt då införda lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall. I samband med genomgången av straffrättsliga aspekter behandlas *ne bis in idem*-frågan mer i detta arbete (se avsnitten 8.8.1 och 10.1-10.4).

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 deklarationsanstånd (kapitel 5).

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

- 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 min bok om frågor om företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer.⁶³

⁶⁰ Se prop. 1989/90:74 (Ny taxeringslag m.m.) s. 371.

⁶¹ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 3.

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

⁶³ Se Forssén 2019 (3).

- 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**.

2 VAD DEKLARATIONS-, UPPGIFTS- OCH KONTROLLUPPGIFTSSKYLDIGHETERNA OMFATTAR

2.1 ALLMÄNT

Deklarationsskyldigheten omfattar i huvudsak fysiska och juridiska personers, t.ex. aktieföretag, egna inkomster och, beträffande handelsbolag och EEIG, delägares skyldighet att lämna särskilda uppgifter för inkomster i sådan juridisk person.⁶⁴ Kontrolluppgiftsskyldigheten omfattar inkomstuppgifter avseende annan än uppgiftslämnaren själv,⁶⁵ och i avsnitt 2.5 redogörs översiktligt för vem som ska lämna *kontrolluppgift*, vad den ska innehålla och när den ska lämnas. Följande får nämnas i korthet redan här beträffande kontrolluppgiftsskyldigheten:

Ang. reformen 2018/2019 – Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen

Genom reformen *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen* gäller numera att utbetald ersättning för arbete ska redovisas av utbetalaren månatligen i en arbetsgivardeklaration på individnivå för anställda och osjälvständiga uppdragstagare som har utfört arbetet (se avsnitt 2.3). Arbetsgivare och uppdragsgivare lämnar numera inte någon årlig kontrolluppgift till SKV för sådana utbetalningar.⁶⁶ I övrigt gäller emellertid i princip alltjämt att kontrolluppgifter ska lämnas till SKV av banker etc. avseende ränteutbetalningar, för att SKV vid fattande av beslut om slutlig skatt ska kunna stämma av deklarerade inkomster mot kontrolluppgifter (se avsnitt 2.5).

Reformen *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen* innebar ändringar i SFL resp. i skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF (genom SFS 2017:387 resp. SFS 2017:390), och genomfördes i två steg, den 1 juli 2018 och den 1 januari 2019:

- Enligt pkt 1 i ikraftträdandebestämmelserna i SFS 2017:387 trädde ändringarna i SFL i kraft den 1 januari 2019 i fråga om 7 kap. 1 §, 15 kap. 8–10 §§, 16 kap. 1–3 §§, 22 kap. 1, 4 och 13 §§, 23 kap. 2 och 3 §§, 26 kap. 2, 3 och 38 §§, 31 kap. 6 §, 37 kap. 2 § samt 67 kap. 1 och 26 §§, och i övrigt den 1 juli 2018.
- Enligt pkt 1 i ikraftträdandebestämmelserna i SFS 2017:390 trädde ändringarna i SFF i kraft den 1 januari 2019 i fråga om 5 kap. 1, 2, 4 och 11 b §§, den 1 januari 2018 i fråga om 7 kap. 3 §, och i övrigt den 1 juli 2018.

⁶⁴ Se ang. inkomstdeklarationer, 29 kap. 1 §, 30 kap. 1-5 §§ och 31 kap. 1 § SFL; och ang. skattedeklarationer, 26 kap. 2 § SFL.

⁶⁵ Se 14 kap. 1 § och 15 kap. 3-7 §§ SFL.

⁶⁶ Jfr SFS 2017:387 och SFS 2017:390 samt prop. 2016/17:58 (Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen) s. 72 och 73.

Inkomstdeklarationer lämnas av fysiska personer och t.ex. sådana juridiska personer som aktieföretag 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 lämnas, 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.⁶⁷ Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster, utan inkomsterna beskattas i stället hos delägarna.⁶⁸ Det gäller också i fråga om EEIG.⁶⁹ Obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldiga för personens inkomster.⁷⁰ 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).⁷¹
- 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 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.⁷²

Tidigare har det varit tradition i svensk lagstiftning beträffande indirekt skatt med anknytningar till den direkta beskattningen.⁷³ 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

⁶⁷ Se 2 kap. 3 § och 5 kap. IL.

⁶⁸ Se 5 kap. 1 § IL.

⁶⁹ Se 5 kap. 2 § IL.

⁷⁰ Se 5 kap. 2 a § IL.

⁷¹ Se 33 kap. 6 § SFL.

⁷² Jfr Forssén 2019 (4), avsnitt 1.1.3.

⁷³ 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.

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.⁷⁴ Den 1 juli 2013 upphävdes också, som nämnts, kopplingen från 4 kap. 1 § ML till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet.⁷⁵ 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 och osjälvständiga uppdragstagare (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 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.⁷⁶ 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,⁷⁷ 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.

⁷⁴ 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.

⁷⁵ Det var för övrigt huvudfråga A i Forssén 2011: se t.ex. s. 23 och 25 i Forssén 2011.

⁷⁶ Se prop. 2003/04:134 (Beskattning av europabolag) s. 13.

⁷⁷ Se 2 kap. 4 b § IL.

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.⁷⁸

En inkomstdeklaration ska innehålla följande identifikationsuppgifter för den deklarationsskyldige:

1. namn,
2. personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer, och
3. postadress.⁷⁹

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.⁸⁰

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.⁸¹ Den som har varit begränsat skattskyldig under mindre än hela beskattningsåret ska lämna uppgift om den tid han eller hon har varit obegränsat skattskyldig.⁸²

⁷⁸ Se 31 kap. 2 § SFL.

⁷⁹ Se 6 kap. 7 § första st. SFF.

⁸⁰ Se 6 kap. 7 § andra st. SFF.

⁸¹ Se 31 kap. 3 § SFL.

⁸² Se 6 kap. 8 § SFF.

Vidare gäller särskilda krav på uppgifter i inkomstdeklarationer enligt följande:

- Deklarationsskyldiga ska lämna uppgifter för de olika inkomstlagen,⁸³ varvid får noteras att fysiska personer betalar kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i samtliga av de tre inkomstlagen, dvs. tjänst, kapital och näringsverksamhet,⁸⁴ samt statlig inkomstskatt på avsättning till expansionsfond (expansionsfondsskatt),⁸⁵ medan juridiska personer enbart betalar statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlaget näringsverksamhet.⁸⁶
- 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.⁸⁷ 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).⁸⁸
- Dessutom finns i 31 kap. 1 § SFL fler fall av att deklarationsskyldiga ska lämna uppgifter, nämligen
 - uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
 - uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21-24 §§),
 - uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
 - uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27-29 §§),
 - uppgift om tillskott och uttag (30 §),
 - uppgift om betalning till utlandet (31 §),
 - uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
 - uppgifter om skattereduktion (33-33 b §§), och
 - uppgifter om prissättningsbesked (34 §).⁸⁹

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,

⁸³ Se 31 kap. 6-19 §§ SFL.

⁸⁴ Se 1 kap. 3 § första st. 1 och 2 IL.

⁸⁵ Se 1 kap. 3 § första st. 3 IL.

⁸⁶ Se 1 kap. 3 § andra st. IL.

⁸⁷ Se 31 kap. 20 § första men. SFL.

⁸⁸ Se 31 kap. 20 § andra men. SFL.

⁸⁹ Se 31 kap. 1 § SFL.

4. tillgångar och skulder,
5. avsättningar och obeskattade reserver, samt
6. eget kapital.⁹⁰

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.⁹¹

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.⁹²

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.⁹³

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.⁹⁴

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.⁹⁵

⁹⁰ Se 6 kap. 9 § SFF.

⁹¹ Se 6 kap. 10 § SFF.

⁹² Se 6 kap. 11 § SFF.

⁹³ Se 6 kap. 12 § första st. SFF.

⁹⁴ Se 6 kap. 12 § andra st. SFF.

⁹⁵ Se 6 kap. 13 § SFF.

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.⁹⁶

Uppgifterna ska avse förhållandena både vid beskattningsårets ingång och utgång.⁹⁷

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.⁹⁸

Sammansatta 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 avsättningar) i sammansatta poster om SKV ändå kan fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.⁹⁹

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.¹⁰⁰

⁹⁶ Se 6 kap. 14 § första st. SFF.

⁹⁷ Se 6 kap. 14 § andra st. SFF.

⁹⁸ Se 6 kap. 14 § tredje st. SFF.

⁹⁹ Se 6 kap. 15 § SFF.

¹⁰⁰ Se 31 kap. 31 § första st. SFL.

En sådan uppgift ska avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land.¹⁰¹
Uppgiften behöver dock bara lämnas om utgiften ska dras av vid beskattningen.¹⁰²

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.¹⁰³

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.¹⁰⁴

Med skalbolag avses det avyttrade företaget – som inte är ett marknadsnoterat företag – om summan av marknadsvärdet av företagets 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.¹⁰⁵

En skalbolagsdeklaration ska lämnas till SKV senast 60 dagar efter det att andelen eller delägarätten har avyttrats eller, i fråga om handelsbolag, avyttrats eller tillträtts.¹⁰⁶

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.¹⁰⁷

2.3 SKATTEDEKLARATIONER OCH SÄRSKILDA SKATTEDEKLARATIONER, INNEHÅLL

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

- arbetsgivardeklarationer,

¹⁰¹ Se 6 kap. 16 § SFF.

¹⁰² Se 31 kap. 31 § andra st. SFL.

¹⁰³ Se 6 kap. 17 § SFF.

¹⁰⁴ Se 49 a kap. 2 § IL och 27 kap. 1 och 2 §§ SFL.

¹⁰⁵ Se 49 a kap. 6-9 §§ IL.

¹⁰⁶ Se 27 kap. 4 § SFL.

¹⁰⁷ Se 27 kap. 3 § SFL:

- förenklade arbetsgivardeklarationer,
- mervärdesskattedeklarationer,
- punktskattedeklarationer, och
- särskilda skattedeklarationer för moms resp. punktskatt.

Angående innehållskraven gäller följande.

Samtliga sorters skattedeklarationer 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.¹⁰⁸

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

1. namn,
2. personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer, och
3. postadress.¹⁰⁹

Följande innehållskrav gäller också för de olika sorternas skattedeklarationer:

Arbetsgivardeklaration och förenklad arbetsgivardeklaration

Genom reformen *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen* (se avsnitt 2.1) gäller numera att utbetald ersättning för arbete ska redovisas av utbetalaren månatligen i en arbetsgivardeklaration på individnivå för anställda och osjälvständiga uppdragstagare vilka har utfört arbetet. Arbetsgivare och uppdragsgivare lämnar numera inte någon årlig kontrolluppgift till SKV för sådana utbetalningar.¹¹⁰

En *arbetsgivardeklaration* ska liksom övriga sorters skattedeklarationer innehålla ovan nämnda identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige (namn; personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer; och postadress).¹¹¹ Utöver dessa uppgifter ska en arbetsgivardeklaration även innehålla motsvarande identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren. Dessutom ska deklarationen även innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för betalningsmottagaren om denne är obegränsat skattskyldig i Sverige och har hemvist i en annan stat eller jurisdiktion.¹¹²

¹⁰⁸ Se 26 kap. 18 § SFL.

¹⁰⁹ Se 6 kap. 1 § första st. SFF.

¹¹⁰ Jfr SFS 2017:387 och SFS 2017:390 samt prop. 2016/17:58 s. 72 och 73.

¹¹¹ Jfr 6 kap. 1 § första st. SFF.

¹¹² Se 6 kap. 1 § andra st. SFF.

Vidare gäller att om en arbetsgivardeklaration innehåller uppgifter om en betalningsmottagare som är begränsat skattskyldig, ska deklarationen även innehålla uppgift om mottagarens

1. utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande, och
2. medborgarskap.¹¹³

Det gäller inte om uppgiften 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) lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, och
 - b) lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och
7. Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.¹¹⁴

SKV får meddela föreskrifter om tillämpningen av undantaget från uppgiftsskyldigheten.¹¹⁵

SKV får meddela föreskrifter om eller i enskilda fall besluta att en viss identifikationsuppgift inte behöver lämnas i en arbetsgivardeklaration om SKV ändå kan fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst samt fullgöra Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.¹¹⁶

Ovan nämnda innehållskrav avseende en arbetsgivardeklaration och SKV:s möjlighet att meddela föreskrifter gäller också för *förenklad arbetsgivardeklaration*.

I en *arbetsgivardeklaration* som ska innehålla uppgifter om en viss betalningsmottagare ska följande uppgifter lämnas om mottagaren:

1. bruttolönen, och
2. det sammanlagda värdet av andra förmåner än bilförmån.¹¹⁷

Följande uppgifter om bilförmån ska också lämnas:

1. värdet av bilförmånen, exklusive drivmedel, efter nedsättning av värdet på grund

¹¹³ Jfr 6 kap. 2 § första st. SFF.

¹¹⁴ Jfr 6 kap. 2 § andra st. SFF.

¹¹⁵ Jfr 6 kap. 2 § tredje st. SFF.

¹¹⁶ Jfr 6 kap. 2 a § SFF.

¹¹⁷ Jfr 6 kap. 3 § första st. SFF.

av att mottagaren har utgett ersättning för förmånen, och
2. värdet av förmån av drivmedel enligt 61 kap. 10 § IL.¹¹⁸

Arbetsgivardeklarationen ska även innehålla uppgift om huruvida bostadsförmån i Sverige avser en bostad som är belägen på en småhusenhet. Det gäller dock inte om det är fråga om förmån av semesterbostad.¹¹⁹

Den som ska redovisa skatteavdrag för skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska också lämna uppgift om arten av den verksamhet som ersättning har betalats ut för. Det gäller också om ersättningen är undantagen från skatteplikt på grund av skatteavtal enligt 8 § första st. 4 lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.¹²⁰

SKV får meddela ytterligare föreskrifter om vilka uppgifter en arbetsgivardeklaration och en förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla.¹²¹

Beloppsmässigt sett ska följande uppgifter redovisas sammanlagt resp. på individnivå i en *arbetsgivardeklaration*.

En arbetsgivardeklaration ska innehålla uppgift om

1. sammanlagda skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
2. det sammanlagda beloppet av sådan ersättning som avses i 10 kap. 5 § första st. 4 och 5 IL och som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för,
3. den sammanlagda ersättning som utgörs av ränta, utdelning och annan avkastning och som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för, och
4. det sammanlagda beloppet av bidrag som avses i 1 § första st. 6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.¹²²

En arbetsgivardeklaration ska även för varje betalningsmottagare innehålla uppgift om

1. den ersättning för arbete som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för,
2. den ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för enligt 13 kap. 3 och 4 §§,
3. skatteavdragets belopp,
4. den ersättning som utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för,
5. ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift, och
6. avdrag med tillämpning av 2 kap. 21 § SAL.¹²³

Arbetsgivardeklarationen ska dock inte innehålla uppgift enligt 1-4 närmast här ovan om ersättningen är sådan som avses i 10 kap. 5 § första st. 4 och 5 IL.¹²⁴

¹¹⁸ Jfr 6 kap. 3 § andra st. SFF.

¹¹⁹ Jfr 6 kap. 3 § tredje st. SFF.

¹²⁰ Jfr 6 kap. 3 § fjärde st. SFF.

¹²¹ Jfr 6 kap. 3 a § SFF.

¹²² Jfr 26 kap. 19 § SFL.

¹²³ Jfr 26 kap. 19 a § första st. SFL.

¹²⁴ Jfr 26 kap. 19 a § första st. SFL.

En arbetsgivardeklaration ska för varje betalningsmottagare som uppgifter lämnas om enligt ovan (26 kap. 19 a § SFL) också innehålla följande uppgifter:

1. uppgift om annan ersättning än som avses i 19 a §, om ersättningen är sådan ersättning eller förmån som avses i 15 kap. 2 § och ersättningen eller förmånen har getts ut av den deklarationsskyldige eller ska anses utgiven av denne enligt 11 kap. 5-7 §§,
2. antalet dagar med sjöinkomst samt på vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen har ägt rum,
3. om SKV har bestämt värdet av en förmån enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § SAL,
4. arbetsställenummer enligt lagen (1984:533) om arbetsställenummer m.m., om ett sådant har tilldelats,
5. det underlag för skattereduktion för förmån av hushållsarbete enligt 67 kap. IL som har getts ut av den deklarationsskyldige, om den som utför arbetet var godkänd för F-skatt vid någon av de tidpunkter som anges i 67 kap. 16 § 1 IL eller har ett intyg eller någon annan handling som avses i 67 kap. 17 § IL,
6. hur stor del av underlaget enligt 5 som avser sådant hushållsarbete som anges i 67 kap. 13 § IL,
7. uppgift om att en sådan personaloption som avses i 11 a kap. IL har utnyttjats för förvärv av andel, om personaloptionen har förvärvats i den deklarationsskyldiges tjänst, och
8. den ersättning eller förmån för upplåtelse av en privatbostad eller en bostad som innehas med hyresrätt som har getts ut av den deklarationsskyldige.¹²⁵

Om det som har betalats ut är ett sådant engångsbelopp på grund av personskada som avses i 11 kap. 38 § IL, ska det i arbetsgivardeklarationen anges om engångsbelopp på grund av samma skada har getts ut tidigare samt i så fall med vilket belopp och under vilket utbetalningsår.¹²⁶

Om det som har betalats ut är en ersättning eller en förmån som inte ska tas upp till beskattning men är avgiftspliktig enligt SAL, ska värdet på sådan ersättning eller förmån anges särskilt i arbetsgivardeklarationen.¹²⁷

Om den deklarationsskyldige har gett ut ersättning för utgifter vid tjänsteresor och det av 10 kap. 3 § andra st. 8 eller 9 SFL följer att skatteavdrag inte ska göras från ersättningen, är det trots vad som föreskrivs i pkt 1 närmast här ovan (26 kap. 19 b § första st. 1 SFL) tillräckligt att det i arbetsgivardeklarationen anges att sådan ersättning har getts ut.¹²⁸ Ersättning som avser utgift för logi eller resa med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil ska dock inte anges i arbetsgivardeklarationen.¹²⁹

Även om det inte finns någon skyldighet enligt 26 kap. 19 a-19 c §§ SFL att lämna uppgifter om en viss betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration får sådana uppgifter ändå lämnas, om uppgifter om mottagaren annars ska lämnas i en kontrolluppgift enligt 15 kap. eller 22 kap. 13 eller 26 §§ SFL.¹³⁰ Det gäller dock inte uppgifter om sådan ersättning som avses i 10 kap. 5 § första st. 4 och 5 IL.¹³¹

Om en betalningsmottagare har ingått ett sådant socialavgiftsavtal som avses i 5 kap. 5 § SFL, ska arbetsgivardeklarationen i stället för det som föreskrivs i 26 kap. 19-19 c §§ SFL innehålla följande uppgifter:

¹²⁵ Jfr 26 kap. 19 b § första st. SFL.

¹²⁶ Jfr 26 kap. 19 b § andra st. SFL.

¹²⁷ Jfr 26 kap. 19 b § tredje st. SFL.

¹²⁸ Jfr 26 kap. 19 c § första st. SFL.

¹²⁹ Jfr 26 kap. 19 c § andra st. SFL.

¹³⁰ Jfr 26 kap. 19 d § första st. SFL.

¹³¹ Jfr 26 kap. 19 d § andra st. SFL.

1. den ersättning som arbetsgivaravgifter ska betalas för,
2. avdrag med tillämpning av 2 kap. 21 § SAL, och
3. periodens arbetsgivaravgifter.¹³²

Vid särskild beräkning av arbetsgivaravgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt enligt 5 § lagen (2016:1053) om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag under åren 2017-2021 ska utbetalaren lämna

1. uppgift om annat stöd som har beviljats utbetalaren under beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren och som anses vara sådant stöd av mindre betydelse som avses i
 - kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse,
 - kommissionens förordning (EU) nr 1408/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse inom jordbrukssektorn, eller
 - kommissionens förordning (EU) nr 717/2014 av den 27 juni 2014 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse inom fiskeri- och vattenbrukssektorn, och
2. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om särskild beräkning får göras.¹³³

Beloppsmässigt sett ska följande uppgifter redovisas i en *förenklad arbetsgivardeklaration*.

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.¹³⁴

Mervärdesskattedeklaration

En *mervärdesskattedeklaration* ska liksom övriga sorters skattedeklarationer innehålla ovan nämnda identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige (namn; personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer; och postadress).¹³⁵ En mervärdesskattedeklaration ska utöver nämnda uppgifter om den uppgiftsskyldige även innehålla uppgift om dennes registreringsnummer för mervärdesskatt.¹³⁶

En mervärdesskattedeklaration ska beloppsmässigt sett innehålla uppgift om:

1. utgående skatt,

¹³² Jfr 26 kap. 19 e § SFL.

¹³³ Jfr 26 kap. 19 f § SFL.

¹³⁴ Jfr 26 kap. 20 § SFL.

¹³⁵ Jfr 6 kap. 1 § första st. SFF.

¹³⁶ Se 6 kap. 1 § tredje st. SFF.

2. ingående skatt, och
3. omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder.¹³⁷

I en mervärdesskattedeclaration ska utgående skatt som avser sådana unionsinterna förvärv (UIF) som anges i 1 kap. 1 § första st. 2 ML redovisas särskilt.¹³⁸

En mervärdesskattedeclaration som ska lämnas av en gruppchef i en *mervärdesskattegrupp* enligt 6 a kap. ML ska innehålla uppgifter för hela gruppen.¹³⁹

Punktskattedeclaration

Enligt 3 kap. 15 § avses med *punktskatt* enligt SFL skatt enligt

1. lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
2. lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
3. 2 § första st. 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
4. lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
5. lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
6. lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
7. lagen (1994:1776) om skatt på energi,
8. lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
9. lagen (1999:673) om skatt på avfall,
10. lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.,
11. lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
12. lagen (2017:1200) om skatt på flygresor,
13. lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, och
14. lagen (2018:1139) om skatt på spel.

En *punktskattedeclaration* ska liksom övriga sorters skattedeclarationer innehålla ovan nämnda identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige (namn; personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer; och postadress).¹⁴⁰

En *punktskattedeclaration* ska beloppsmässigt sett innehålla uppgift om:

1. skattens bruttobelopp,
2. yrkade avdrag, och
3. skattens nettobelopp.¹⁴¹

Punktskatt ska redovisas för den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.¹⁴²

¹³⁷ Se 26 kap. 21 § första st. SFL.

¹³⁸ Se 6 kap. 5 § SFF.

¹³⁹ Se 26 kap. 21 § andra st. SFL.

¹⁴⁰ Jfr 6 kap. 1 § första st. SFF.

¹⁴¹ Se 26 kap. 22 § SFL.

¹⁴² Se 26 kap. 23 § första st. SFL.

- Om skattskyldighet för energiskatt på elektrisk kraft inträder enligt 11 kap. 7 § första st. 1 a lagen (1994:1776) om skatt på energi, ska dock skatten redovisas för den redovisningsperiod som inleds en månad efter utgången av den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder. Detta gäller dock inte om redovisningsperioden för skatten är ett beskattningsår.¹⁴³

Punktskatt ska redovisas i en punktskattedeklaration för redovisningsperioder, om inte punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration enligt 26 kap. 8 § SFL.¹⁴⁴ Se under närmast följande rubrik.

Särskild skattedeklaration

En *särskild skattedeklaration* ska liksom övriga sorters skattedekclarationer innehålla ovan nämnda identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige (namn; personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer; och postadress).¹⁴⁵

En sådan *särskild skattedeklaration* som avser felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML (se avsnitt 1.2)¹⁴⁶ och punktskatt i fall där registreringskyldighet inte föreligger etc.¹⁴⁷ ska innehålla uppgift om:

1. det förvärv eller den händelse som medför skattskyldighet och skatten på grund av förvärvet eller händelsen,
2. det belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje st. ML, eller
3. den omsättning som medför rätt till återbetalning och det belopp som ska betalas tillbaka.¹⁴⁸

En sådan *särskild skattedeklaration* som ska lämnas av den som är skattskyldig enligt SINK-lagen eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och som ska lämnas för varje skattepliktig ersättning,¹⁴⁹ ska innehålla uppgift om:

1. den skattepliktiga ersättningen, och
2. skatten på ersättningen.¹⁵⁰

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.

¹⁴³ Se 26 kap. 23 § andra st. SFL.

¹⁴⁴ Se 26 kap. 6 § SFL.

¹⁴⁵ Jfr 6 kap. 1 § första st. SFF.

¹⁴⁶ Se 26 kap. 7 § SFL.

¹⁴⁷ Se 26 kap. 8 § SFL.

¹⁴⁸ Se 26 kap. 24 § SFL.

¹⁴⁹ Se 26 kap. 9 § SFL.

¹⁵⁰ Se 26 kap. 25 § SFL.

ska även innehålla uppgift om tid och plats för de tillställningar som redovisningen lämnas för.¹⁵¹

Enligt 26 kap. 8 § ska punktskatt redovisas i en *särskild skattedeclaration* för varje händelse som medför skattskyldighet, om den som är skyldig att lämna skattedeclaration är skattskyldig enligt

1. lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (2016:1067) om skatt på vissa kemikalier i viss elektronik eller lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter och inte ska registreras till följd av 7 kap. 1 § SFL, eller
2. 16 § första st. lagen om tobaksskatt, 15 § första st. lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § första st. lagen om skatt på energi och ska registreras enligt 7 kap. 1 § SFL samt inte företräds av en representant som är godkänd av SKV.

2.4 SÄRSKILDA UPPGIFTER, INNEHÅLL SAMT LAND-FÖR-LAND-RAPPORTER

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,
5. beslut om avräkning av utländsk skatt, och
6. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.¹⁵²

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.¹⁵³

¹⁵¹ Se 6 kap. 4 § SFF.

¹⁵² Se 33 kap. 2 § SFL.

¹⁵³ Se 33 kap. 3 § första st. SFL.

Skyldigheten att lämna särskilda uppgifter gäller dock inte pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.¹⁵⁴

SKV får besluta om undantag från skyldigheten för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst att 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.¹⁵⁵

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.¹⁵⁶

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 §).¹⁵⁷

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.¹⁵⁸

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 uppskovsbelopp enligt 47 kap. IL, beträffande förhållanden som avses i 31 kap. 18 § SFL;¹⁵⁹

¹⁵⁴ Se 33 kap. 3 § andra st. SFL.

¹⁵⁵ Se 33 kap. 4 § SFL.

¹⁵⁶ Se 33 kap. 5 § SFL med hänvisning till 8 § första st. 7 lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

¹⁵⁷ Se 33 kap. 6 § första st. SFL.

¹⁵⁸ Se 33 kap. 6 § andra st. SFL.

¹⁵⁹ Se 33 kap. 7 § SFL.

- 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;¹⁶⁰
- 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;¹⁶¹ och
- den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat enligt 13 a kap. 10 § första st. 2-4 SFL.¹⁶²

Så kallade *land-för-land-rapporter* ska, enligt 33 a kap. SFL,¹⁶³ lämnas till SKV av ett svenskt moderföretag i en multinationell koncern, om inte koncernen är undantagen från sådan skyldighet.¹⁶⁴ En multinationell koncern är undantagen från skyldigheten att lämna land-för-land-rapport om den enligt sin koncernredovisning har sammanlagda intäkter på mindre än 7 miljarder kr för det räkenskapsår som omedelbart föregår det räkenskapsår som rapporten skulle omfatta.¹⁶⁵

- Bakgrunden till land-för-land-rapporterna är att sådana ingick bland förslagen till åtgärder som publicerades i slutrapporterna av det s.k. BEPS-projektet den 5 oktober 2015,¹⁶⁶ nämligen åtgärd 13, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting.¹⁶⁷ Den innebar en ny standard för internprissättningsdokumentation, för att öka transparensen för skattemyndigheterna samtidigt som företagens fullgörandekostnader beaktades. BEPS var ett internationellt projekt som drevs av OECD på uppdrag av G20-länderna,¹⁶⁸ med början under 2013 och fram till nämnda slutrapporter, vilka för övrigt var 13 till antalet och avsåg olika åtgärder. OECD framhöll att var nödvändigt med en konsekvent och effektiv implementering av den nya standarden och att det gällde i synnerhet land-för-land-rapporterna. För att underlätta ett enhetligt införande av land-för-land-rapporterna tog OECD bl.a. fram ett multilateralt avtal. Sverige, som hade

¹⁶⁰ Se 33 kap. 8 § SFL.

¹⁶¹ Se 33 kap. 9 § SFL.

¹⁶² Se 33 kap. 9 a § SFL.

¹⁶³ 33 a kap. infört i SFL den 1 april 2017 genom SFS 2017:185 (prop. 2016/17:47).

¹⁶⁴ Se 33 a kap. 4 § SFL.

¹⁶⁵ Se 33 a kap. 6 § första st. SFL.

¹⁶⁶ BEPS, förkortning av Base Erosion and Profit Shifting.

¹⁶⁷ Slutrapporten Transfer Pricing Documentation and Country-by Country Reporting återges i Bilaga 1 i prop. 2016/17:47.

¹⁶⁸ G20: Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors. G20 eller G-20 (Group of Twenty) består i 19 större ekonomier samt EU. Sverige ingår inte i G20, men har ett indirekt deltagande genom medlemskapet i EU. [Informationen hämtad den 23 september 2019 från Wikipedia.]

deltagit i BEPS-arbetet, skrev den 27 januari 2016 på det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter.¹⁶⁹ Den 25 maj 2016 antogs Rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 4).¹⁷⁰ DAC 4 syftar till att genomföra OECD:s standard för land-för-land-rapportering i EU-rätten.¹⁷¹

- I 33 a kap. SFL finns sålunda bestämmelser med anledning av det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter, och rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (som ibland förkortas DAC), i lydelse enligt DAC 4. Enligt 1 § gäller 33 a kap. även vid utbyte enligt andra avtal mellan behöriga myndigheter om *automatiskt utbyte* av land-för-land-rapporter på skatteområdet. Bestämmelser ges i 33 a kap. beträffande definitioner och förklaringar (2-3 §§), skyldighet att lämna land-för-land-rapport och underrättelse (4-9 §§), land-för-land-rapportens innehåll (10 §), och tidsgränser samt hur SKV får använda uppgifterna (11-13 §§).¹⁷²

Definitionen i DAC 4 av begreppet *automatiskt utbyte* har genomförts i svensk rätt i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.¹⁷³ Med anledning av en ändring som gjordes av definitionen i direktivet genom rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 3),¹⁷⁴ föreslogs i prop. 2016/17:19 att definitionen i fråga i 7 § i lagen i fråga skulle ändras.¹⁷⁵ Det skedde den 1 januari 2017, genom SFS 2016:1229, och i 7 § anges numera att med automatiskt utbyte avses enligt lagen i fråga: ”systematisk överföring av på förhand bestämda upplysningar, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna intervaller”. Av författningskommentaren till förslaget till ändring av 7 § följer att definitionen av *automatiskt utbyte* i lagrummet skulle ändras så att det systematiska utbytet av upplysningar i fråga inte måste ske speciellt till en annan medlemsstat i EU för att utbytet ska anses vara automatiskt. Lagstiftaren framhöll därvidlag också att till vilka utbytet ska göras framgår redan av de bestämmelser som reglerar det automatiska utbytet av upplysningar (jfr 12–13 §§ i lagen i fråga) samt att i enlighet med DAC 3 sker det automatiska utbytet till samtliga andra medlemsstater och till EU-kommissionen (jfr 12 a § som infördes i lagen i fråga genom SFS 2016:1229).¹⁷⁶

I korthet får också följande nämnas om land-för-land-rapporterna:

En land-för-land-rapport ska innehålla följande uppgifter om den multinationella koncernen.

1. Sammanlagd information, som delas upp på varje stat eller jurisdiktion i vilken den

¹⁶⁹ Multilaterala avtalet den 27 januari 2016 (om utbyte av land-för-land-rapporter) återges i Bilaga 2 i prop. 2016/17:47, på engelska och franska. En svensk översättning återges i Bilaga 3 i prop. 2016/17:47.

¹⁷⁰ DAC 4 återges i Bilaga 4 i prop. 2016/17:47.

¹⁷¹ Jfr prop. 2016/17:47 s. 25.

¹⁷² Se 33 a kap. 1 § SFL.

¹⁷³ Jfr prop. 2016/17:47 s. 68 och 69.

¹⁷⁴ DAC 3 återges i Bilaga 1 i prop. 2016/17:19.

¹⁷⁵ Jfr prop. 2016/17:47 s. 69.

¹⁷⁶ Jfr prop. 2016/17:19 s. 53.

multinationella koncernen har bedrivit verksamhet under det rapporterade räkenskapsåret, om storleken på

- a) intäkter,
- b) vinst eller förlust före inkomstskatt,
- c) betald inkomstskatt,
- d) årets ackumulerade inkomstskatt,
- e) aktiekapital,
- f) ackumulerade vinstmedel,
- g) antal anställda, och
- h) materiella tillgångar utom kontanter och liknande.

2. För varje enhet som ingår i koncernen:

- namn, eller annan uppgift som klargör dess identitet, och den stat eller jurisdiktion i vilken enheten hör hemma,

- den stat eller jurisdiktion där enheten är bildad eller registrerad, om detta är en annan än den där enheten hör hemma, och

- dess viktigaste verksamhet eller verksamheter.

3. Vilken valuta som används i rapporten.¹⁷⁷

En land-för-land-rapport ska ha kommit in till SKV inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret.¹⁷⁸

2.5 KONTROLLUPPGIFTER, INNEHÅLL OCH TID FÖR INLÄMNANDE, SAMT INFORMATIONSUPPGIFTER

Ang. reformen Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen

Genom reformen *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen* gäller numera, som nämnts (se avsnitten 2.1 och 2.3), att utbetald ersättning för arbete ska redovisas av utbetalaren månatligen i en arbetsgivardeklaration på individnivå för anställda och osjälvständiga uppdragstagare vilka har utfört arbetet. Beträffande skyldigheten att lämna kontrolluppgifter innebär det att arbetsgivare och uppdragsgivare numera inte ska lämna någon årlig kontrolluppgift till SKV för sådana utbetalningar.¹⁷⁹ Förutom att kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst sålunda inte längre ska lämnas innebär reformen i fråga att skyldigheten att lämna kontrolluppgift har slopats även i följande fall:

- Kontrolluppgift om skattereduktion för förmån av hushållsarbete ska inte lämnas längre, om sådan ersättning eller förmån respektive underlaget för skattereduktionen har redovisats eller skulle ha redovisats per betalningsmottagare av utgivaren i en arbetsgivardeklaration.
- Kontrolluppgift om ersättningar och förmåner som ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet ska inte heller lämnas längre, om

¹⁷⁷ Se 33 a kap. 10 § första st. SFL.

¹⁷⁸ Se 33 a kap. 11 § SFL.

¹⁷⁹ Det innebär att kontrolluppgift inte ska lämnas av arbetsgivare och uppdragsgivare för anställda och osjälvständiga uppdragstagare vilka har utfört arbete för år 2019 eller senare, dvs. kontrolluppgift för utbetalningar i sådana fall ska inte lämnas av arbetsgivare eller uppdragsgivare i januari 2020 eller senare.

ersättningen eller förmånen har redovisats av utgivaren i en arbetsgivardeklaration.

- Skyldigheten att i kontrolluppgiften lämna uppgift om ersättning och förmån som har getts ut för arbete och som utgivaren har gjort eller varit skyldig att göra skatteavdrag från, och sjukpenning och annan sådan ersättning som avses i 15 kap. 8 § IL har slopats.
- Skyldigheten att lämna kontrolluppgift om upplåtelse av privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt har också slopats.¹⁸⁰

I övrigt gäller alltså att kontrolluppgifter ska lämnas till SKV av banker etc. avseende ränteutbetalningar, för att SKV vid fattande av beslut om slutlig skatt ska kunna stämma av deklarerade inkomster mot kontrolluppgifter. Nedan i detta avsnitt redogörs översiktligt för vem som ska lämna *kontrolluppgift*, vad den ska innehålla och när den ska lämnas.

Kontrolluppgifter, innehåll

Syftet med skyldigheten att lämna kontrolluppgifter till SKV avseende andra än uppgiftslämnaren själv, t.ex. 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).¹⁸¹

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.¹⁸²

Översiktligt ang. om kontrolluppgift ska lämnas och i så fall för vem och av vem

Nedan redogör jag översiktligt beträffande *om skyldighet att lämna kontrolluppgifter föreligger*, och i så fall *för vem och av vem* kontrolluppgift ska lämnas till SKV.

Kontrolluppgift ska lämnas om *utgiven ersättning och förmån* som utgör intäkt i *inkomstslaget tjänst*.¹⁸³

¹⁸⁰ Jfr prop. 2016/17:58 s. 72 och 73.

¹⁸¹ Se 14 kap. 1 § SFL.

¹⁸² Se 24 kap. 4 § SFL.

¹⁸³ Se 15 kap. 2 § första st. första men. SFL.

- Kontrolluppgift ska inte lämnas om *ersättningen* eller *förmånen* är skattefri av någon annan anledning än förhållandena hos mottagaren och inte heller är avgiftspliktig enligt SAL.¹⁸⁴
- Som *utgiven ersättning* räknas även
 1. behållning på pensionssparkonto som ska avskattas i inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 33 § IL, och
 2. belopp som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst och som enligt en bestämmelse i IL eller någon annan lag ska anses som utbetalt.¹⁸⁵
- I 22 kap. 10 och 11 §§ SFL finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning i inkomstslaget tjänst av pensionsförsäkring eller av sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring.¹⁸⁶

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.¹⁸⁷

Kontrolluppgift ska lämnas av den som har gett ut ersättning eller förmån.¹⁸⁸

- Om förmånen utgörs av en *personaloption*, ska kontrolluppgift lämnas av den i vars tjänst personaloptionen har förvärvats.¹⁸⁹
- Om förmånen utgörs av *rabatt, bonus* eller *annan förmån* som har getts ut på grund av kundtrohet eller liknande, ska kontrolluppgift lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen.¹⁹⁰
- Om en *ersättning* eller en *annan förmån än förmån av personaloption* har getts ut av en *fysisk person som är bosatt utomlands* eller av en *utländsk juridisk person*, ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken mottagaren är eller har varit anställd i Sverige om
 1. ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen, och
 2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren.¹⁹¹

Enligt 15 kap. 8 § SFL ska kontrolluppgift *inte* lämnas om

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

¹⁸⁴ Se 15 kap. 2 § första st. andra men. SFL.

¹⁸⁵ Se 15 kap. 2 § andra st. SFL.

¹⁸⁶ Se 15 kap. 2 § tredje st. SFL.

¹⁸⁷ Se 15 kap. 3 § SFL.

¹⁸⁸ Se 15 kap. 4 § SFL.

¹⁸⁹ Se 15 kap. 5 § SFL.

¹⁹⁰ Se 15 kap. 6 § SFL.

¹⁹¹ Se 15 kap. 7 § SFL.

- a) ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en näringsverksamhet, och
- b) det som mottagaren under året har fått sammanlagt har haft ett värde som understiger 1 000 kr,

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

- a) det som mottagaren under året har fått sammanlagt har haft ett värde som understiger 100 kr, och
- b) skatteavdrag inte har gjorts,

3. sådan ersättning eller förmån som har redovisats eller skulle ha redovisats per betalningsmottagare av utgivaren eller den som avses i 15 kap. 5–7 §§ SFL i en arbetsgivardeklaration eller en förenklad arbetsgivardeklaration, eller

4. sådan ersättning för utgifter vid tjänsteresor som avser logi eller resa med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil, om det av 10 kap. 3 § andra st. 8 eller 9 SFL följer att skatteavdrag inte ska göras från ersättningen.

Jag får lämna följande kommentarer till de fyra pkt:erna enligt ovan i 15 kap. 8 §.

- De fyra pkt:erna i 15 kap. 8 § är bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst. Av pkt:erna 1 och 2 ovan följer att det är för ersättning eller förmån för arbete som kontrolluppgift inte ska lämnas beträffande intäkter i inkomstslaget tjänst till följd av reformen *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen* (se avsnitten 2.1 och 2.3). I stället ska numera arbetsgivare eller uppdragsgivare redovisa ersättningar eller förmåner till anställda eller osjälvständiga uppdragstagare för arbete månatligen i arbetsgivardeklarationer på individnivå (jfr avsnitt 2.3). Däremot omfattas enligt min uppfattning alltså intäkter i inkomstslaget tjänst av kontrolluppgiftsskyldigheten, när det gäller ersättningar eller förmåner som inte avser utfört arbete, vilket i princip gäller utdelning och kapitalvinst enligt reglerna om fåmansföretag och fåmanshandelsbolag i 48 a kap. 9 § (framskjuten beskattning vid andelsbyten), 50 kap. 7 § (vissa avyttringar av andelar i svenska handelsbolag) och 57 kap. (utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag) IL som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Uppgifter avseende inkomstslaget tjänst ska numera lämnas antingen i en arbetsgivardeklaration eller en förenklad arbetsgivardeklaration *eller* i en kontrolluppgift, vilket framgår av att lagstiftaren anger beträffande pkt 3 ovan att en utgivare av ersättning eller förmån som omfattas av inkomstslaget tjänst inte bör åläggas att lämna samma uppgift två gånger till SKV.¹⁹² Eftersom arbetsgivaravgifter inte ska erläggas enligt 2 kap. 23 § SAL för nämnda ersättningar och förmåner från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag på grund av att de inte ges ut för arbete, är det logiskt att uppgifter om sådana ersättningar och förmåner i inkomstslaget tjänst ska lämnas i kontrolluppgifter och inte i arbetsgivardeklarationer eller förenklade arbetsgivardeklarationer.
- Lagstiftaren anger också beträffande pkt 3 ovan att ersättning för arbete i de flesta fall ska redovisas i en arbetsgivardeklaration, men att ersättning till en viss betalningsmottagare inte behöver redovisas i en arbetsgivardeklaration, om det under den aktuella månaden inte har betalats ut någon ersättning till mottagaren som är underlag för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller statlig ålderspensionsavgift. Exempelvis innebär det att ersättningar

¹⁹² Jfr prop. 2016/17:58 s. 181.

som ligger under beloppsgränserna för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter kan redovisas i kontrolluppgifter, om ersättningen inte är underlag för statlig ålderspensionsavgift.¹⁹³

- Beträffande pkt 4 ovan anger lagstiftaren att den tidigare bestämmelsen om undantag från skyldighet att lämna kontrolluppgift för ersättning eller förmån som är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och som hade redovisats i en arbetsgivardeklaration har slopats. Den bestämmelsen är numera överflödigt mot bakgrund av att det i pkt 3 i 15 kap. 8 § har tagits in en generell bestämmelse om att kontrolluppgift inte ska lämnas om ersättning som har redovisats per betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration. I stället anges numera i pkt 4 att kontrolluppgift inte ska lämnas om sådan ersättning för utgifter vid tjänsteresor som avser logi eller resa med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil, om det av 10 kap. 3 § andra st. 9 eller 10 följer att skatteavdrag inte ska göras från ersättningen.¹⁹⁴

Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst ska innehålla uppgifter om:

1. värdet av den ersättning eller förmån som har getts ut,
2. antalet dagar med sjöinkomst samt på vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen har ägt rum,
3. om SKV har bestämt värdet av en förmån enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § SAL,
4. om ersättningen ges ut på grund av tjänstepensionsförsäkring eller sådant avtal om tjänstepension som avses i 28 kap. 2 § andra st. IL, och
5. arbetsställesnummer enligt lagen (1984:533) om arbetsställesnummer m.m., om ett sådant har tilldelats.¹⁹⁵

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.¹⁹⁶

Om kontrolluppgiften avser ersättning eller förmån som inte ska tas upp till beskattning men är avgiftspliktig enligt SAL, ska i kontrolluppgiften värdet på sådan ersättning eller förmån anges särskilt.¹⁹⁷

Om den uppgiftsskyldige har gett ut annan ersättning för utgifter vid tjänsteresor än som avses i 15 kap. 8 § 4 SFL och det av 10 kap. 3 § andra st. 9 eller 10 SFL följer att skatteavdrag inte ska göras från ersättningen, är det tillräckligt att det i kontrolluppgiften anges att sådan ersättning har getts ut.¹⁹⁸

Beträffande kontrolluppgift om intäkt och avdrag i **inkomstslaget näringsverksamhet** gäller att en sådan ska lämnas för fysiska personer, och i de fall

¹⁹³ Jfr prop. 2016/17:58 s. 181 och 182.

¹⁹⁴ Jfr prop. 2016/17:58 s. 182.

¹⁹⁵ Se 15 kap. 9 § första st. SFL.

¹⁹⁶ Se 15 kap. 9 § andra st. SFL.

¹⁹⁷ Se 15 kap. 9 § tredje st. SFL.

¹⁹⁸ Se 15 kap. 10 § SFL.

som avses i pkt 2 nedan även för juridiska personer, av den som har gett ut ersättning eller förmån, och ska innehålla uppgifter om:

1. sådant utbetalt stöd eller efterskänkt belopp som avses i 29 kap. IL, och
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.¹⁹⁹

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
 - 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.²⁰⁰

Kontrolluppgiften ska i dessa fall lämnas för kontohavaren av det kontoförande kreditinstitutet,²⁰¹ och uppgift ska lämnas om:

1. insatt belopp,
2. uttaget eller utbetalt belopp, och
3. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.²⁰²

Kontrolluppgift ska lämnas om **ränteinkomster**.²⁰³ Kontrolluppgift ska också lämnas om **annan avkastning än kapitalvinst på fordringsrätter**, som utgör intäkt i inkomstslaget kapital.²⁰⁴ I första hand gäller följande krav på innehåll avseende sådana kontrolluppgifter.

- I kontrolluppgift om ränteinkomster ska uppgifter lämnas om tillgodoräknad eller utbetald ränta och annan avkastning.²⁰⁵

¹⁹⁹ Se 16 kap. 3 § SFL. Se även 16 kap. 1 och 2 §§ SFL.

²⁰⁰ Se 16 kap. 4 § SFL.

²⁰¹ Se 16 kap. 5 § SFL.

²⁰² Se 16 kap. 6 § SFL.

²⁰³ Se 17 kap. 1 § första st. SFL.

²⁰⁴ Jfr 17 kap. 1 § andra st. SFL.

²⁰⁵ Se 17 kap. 5 § första st. SFL.

- I kontrolluppgift om ränteutgifter ska uppgifter lämnas om mottagen ränta.²⁰⁶
- I kontrolluppgift om avkastning på delägarätter ska uppgifter lämnas om tillgodoräknad eller utbetald ränta, utdelning och annan avkastning.²⁰⁷
- 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.²⁰⁸
- I kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och vissa andra delägarätter ska uppgifter lämnas om:
 1. den ersättning som har överenskommits efter avdrag för försäljningsprovision och liknande utgifter,
 2. antalet delägarätter 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
 5. om det är fråga om en avyttring som avses i 44 kap. 8 a § IL samt den ersättning som avses i den paragrafen.²⁰⁹

Kontrolluppgifter ska också lämnas

- **om vissa andra förhållanden**, bl.a. om överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag och om gåva,²¹⁰ samt
- om utländska förhållanden, nämligen i första hand om direkta och om indirekta betalningar till eller från utlandet som överstiger 150 000 kr etc.²¹¹

I 22 a kap. SFL finns särskilda bestämmelser om **kontrolluppgift om rapporteringspliktiga konton med anledning av det s.k. FATCA-avtalet**.²¹²

²⁰⁶ Se 18 kap. 5 § första st. SFL.

²⁰⁷ Se 19 kap. 5 § SFL.

²⁰⁸ Se 20 kap. 6 § första st. SFL.

²⁰⁹ Se 21 kap. 5 § första st. SFL.

²¹⁰ Se 22 kap. 1 § SFL, där samtliga av dessa *vissa andra förhållanden* anges med hänvisning till lagrum i 22 kap. för resp. situation. Beträffande gåva får nämnas att kontrolluppgiftsskyldigheten därom, som anges i 22 kap. 22 §, infördes den 1 juli 2019, genom SFS 2019:455. Enligt pkt 2 i ikraftträdandebestämmelserna i SFS 2019:455 tillämpas inte SFL på gåvor som lämnats före ikraftträdandet, dvs. före den 1 juli 2019. Kontrolluppgiftsskyldigheten för gåva föranleddes av återinförandet i 67 kap. IL, genom SFS 2019:454, av skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet. Lagstiftaren ansåg att det föranleddes att de som är godkända gåvomottagare numera ska vara skyldiga att lämna kontrolluppgifter – se prop. 2018/19:92 s. 33.

²¹¹ Se 23 kap. 1 § SFL.

²¹² 22 a kap. införd i SFL den 1 april 2015 genom SFS 2015:69 (prop. 2014/15:41).

- Bestämmelserna i 22 a kap. med anledning av avtalet mellan Sveriges regering och Amerikas förenta staters regering finns för att förbättra internationell efterlevnad av skatteregler och för att genomföra FATCA (FATCA-avtalet).²¹³

De skyldigheter som följer av FATCA-avtalet kan delas in i tre huvudsakliga delar, och för Sveriges del är det fråga om:

- skyldigheter för rapporteringsskyldiga finansiella institut när det gäller identifiering av finansiella konton som innehas av amerikanska personer,
- skyldigheter för rapporteringsskyldiga finansiella institut att lämna uppgifter till SKV om de konton som identifierats och
- skyldigheter för SKV att överföra information till den amerikanska federala skattemyndigheten.²¹⁴

På SKV:s hemsida (www.skatteverket.se) återfinns bl.a. följande information om FATCA:

Finansiella institut (banker och kapitalförvaltare med flera) runt om i världen ska på grund av den amerikanska lagstiftningen FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) lämna uppgifter om amerikanska personers och företags kapitalinkomster och kapitaltillgångar till den amerikanska federala skattemyndigheten, IRS (Internal Revenue Service). För att underlätta för de inhemska finansiella instituten har sålunda ett stort antal länder tecknat avtal med USA. Avtalen som är utformade som modellavtal finns i huvudsak i två versioner. Modell 1 innebär att de finansiella instituten lämnar kontrolluppgifter till den inhemska skattemyndigheten som i sin tur lämnar uppgifterna vidare till IRS. Modell 2 innebär att instituten lämnar uppgifterna direkt till IRS.

Sveriges och Amerikas förenta staters regeringar undertecknade den 8 augusti 2014 ett avtal om att förbättra den internationella efterlevnaden av skatteregler samt att genomföra FATCA. Avtalet är tecknat enligt modell 1. Det innebär att SKV och IRS kommer att utbyta uppgifter om kapitalinkomster och kapitaltillgångar med varandra. Sverige lämnar uppgifter om amerikanska personer och USA lämnar motsvarande uppgifter om svenska personer. FATCA-avtalet innebär att nämnda företag lämnar kontrolluppgifter till SKV som därefter överför informationen till IRS.²¹⁵

- Bestämmelser med anledning av FATCA-avtalet ges sålunda i 22 a kap. SFL beträffande skyldighet att lämna kontrolluppgift (2 §), för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas (3 och 4 §§) och om kontrolluppgiftens innehåll (5-8 §§).²¹⁶

²¹³ FATCA-avtalet återges på engelska i Bilaga 1 i prop. 2014/15:41 och på svenska i Bilaga 2 i prop. 2014/15:41.

²¹⁴ Se prop. 2014/15:41 s. 1.

²¹⁵ Hämtat den 20 september 2019.

²¹⁶ Se 22 a kap. 1 § SFL.

Enligt 22 b kap. SFL finns särskilda bestämmelser om *kontrolluppgift om rapporteringspliktiga och odokumenterade konton med anledning av automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton*.²¹⁷

- I 22 b kap. finns sålunda bestämmelser med anledning av rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 2),²¹⁸ och med anledning av OECD:s multilaterala avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement), vilket offentliggjordes av OECD-rådet i juli 2014 och som Sverige undertecknade den 29 oktober 2014.²¹⁹ Bestämmelser ges i 22 b kap. beträffande skyldigheten att lämna kontrolluppgift (2 §), för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas (3 och 4 §§), kontrolluppgiftens innehåll avseende rapporteringspliktiga konton, (5-8 §§), och kontrolluppgiftens innehåll avseende odokumenterade konton (9 §).²²⁰

I prop. 2016/17:48, som bl.a. ledde till ändringar i 22 b kap. (genom SFS 2017:189), berörs nämnda multilaterala avtal, varvid bl.a. anges:

- att Sveriges regering undertecknade MCAA den 29 oktober 2014;
- att en engelsk och en fransk språkversion av MCAA undertecknades;²²¹
- att avtalet genomfördes i svensk lag enligt förslag i propositionen En global standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton (prop. 2015/16:29), dvs. förarbetena till införandet av 22 b kap. i SFL, genom SFS 2015:918; och
- att avtalet innebär att de OECD:s gemensamma rapporteringsnormerna (Common Reporting Standard, CRS) ska genomföras och tillämpas i Sverige.²²²

Av förarbetena som ledde till att bestämmelserna i 22 b kap. infördes i SFL (genom SFS 2015:918), dvs. prop. 2015/16:29, framgår att bestämmelserna krävdes för att genomföra DAC 2. DAC 2 innebar att CRS togs in i DAC, dvs. i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (vilket som nämnts ibland förkortas DAC).²²³ Den inom OECD framtagna standarden för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton,

²¹⁷ 22 b kap. införs i SFL den 1 januari 2016 genom SFS 2015:918 (prop. 2015/16:29).

²¹⁸ DAC 2 återges i Bilaga 5 i prop. 2015/16:29.

²¹⁹ Multilaterala avtalet den 29 oktober 2014 återges i svensk översättning i Bilaga 3 i prop. 2015/16:29.

²²⁰ Se 22 b kap. 1 § SFL.

²²¹ De båda språkversionerna av MCAA återges i Bilaga 1 i prop. 2015/16:29. En svensk översättning av MCAA återges, som nämnts, i Bilaga 3 i prop. 2015/16:29.

²²² CRS återges i en engelsk språkversion i Bilaga 2 i prop. 2015/16:29. En svensk översättning av CRS återges i Bilaga 4 i prop. 2015/16:29.

²²³ Se prop. 2015/16:29 s. 57 och prop. 2016/17:48 s. 23.

MCAA, bygger på modellen för bilaterala FATCA-avtal (jfr ovan ang. FATCA). En del avvikelser har dock gjorts för att standarden ska kunna fungera i multilaterala sammanhang och fristående från den amerikanska FATCA-lagstiftningen. OECD:s standard MCAA består av en modell för avtal mellan behöriga myndigheter om att tillämpa CRS. Till MCAA hör CRS. Till MCAA har det även tagits fram kommentarer och it-format för utbytet. Ytterligare information om det globala automatiska informationsutbytet om finansiella konton samt vägledning beträffande tolkning och tillämpning av CRS publiceras på OECD:s webbplats (www.oecd.org). Där ska det bl.a. finnas svar på vanligt förekommande frågor om hur CRS och dess kommentar ska tolkas och tillämpas.²²⁴ EU omfattar färre länder än OECD, och därmed skulle – med hänsyn till rättsutvecklingen – tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna i 22 b kap. grundas på antingen EU-rätt eller OECD-rätt, om de inte hade införts i SFL med anledning av både DAC 2 och MCAA – vilket således bör gagna rättssäkerheten i sammanhanget.

EU-kommissionen hade i linje med att DAC 2 innebar att CRS togs in i DAC lämnat förslag till ett rådets direktiv om upphävande av rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar, det s.k. sparandedirektivet, för att undvika dubbelrapportering med anledning av att rådets direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning i stora delar överlappar rådets direktiv 2003/48/EG.²²⁵

EU-kommissionens förslag ledde till RÅDETS DIREKTIV (EU) 2015/2060 av den 10 november 2015 om upphävande av direktiv 2003/48/EG om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar. Enligt pkt 1 i artikel 1 i rådets direktiv (EU) 2015/2060 upphörde direktiv 2003/48/EG att gälla den 1 januari 2016. I pkt:erna 2 och 3 i artikel 1 i direktiv (EU) 2015/2060 finns vissa förbehåll av övergångskaraktär. Om dessa förbehåll har relevans idag, gäller det enligt min uppfattning endast beträffande uppfyllande av skyldigheter från tiden innan direktiv 203/48/EG upphörde. Därmed har rådets direktiv 2011/16/EU, i lydelse enligt DAC 2, ersatt det s.k. sparandedirektivet från 2003.

Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet

Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet föreligger 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 SFL,
2. bestämmande av underlag för att ta ut egenavgifter enligt 3 kap. SAL,
3. registrering av skatteavdrag,
4. bestämmande av skattereduktion,

²²⁴ Jfr prop. 2015/16:29 s. 58.

²²⁵ Jfr prop. 2015/16:29 s. 1.

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.²²⁶

När kontrolluppgifter ska lämnas

Kontrolluppgifter ska lämnas för varje kalenderår och ha inkommit till SKV senast den 31 januari närmast följande kalenderår.²²⁷

Kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och tjänstepensionsavtal resp. 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 resp. senast den 30 juni närmast följande kalender år.²²⁸

Vidare ska kontrolluppgifter med anledning av automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton ha kommit in till SKV senast den 15 maj närmast följande kalenderår.²²⁹

Informationsuppgifter

Syftet med att lämna nämnda s.k. informationsuppgifter är att någon annan ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet.²³⁰ Sålunda finns i 34 kap. SFL regler om skyldighet att lämna informationsuppgifter till den deklarationsskyldige (3-5 §§), och till den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna uppgifter om betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration (6-11 §§).²³¹ Följande gäller om skyldighet att lämna informationsuppgifter enligt 34 kap. 3-11 §§ SFL:

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

Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 22 a och 22 b kap. ska senast den 15 maj året närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller *informera den som uppgiften avser om de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften.*

3 a §: Den som är skyldig att lämna uppgifter om en viss *betalningsmottagare* i en arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 19 a-19 c §§ ska senast den dag då arbetsgivardeklarationen ska ha kommit in till SKV *informera den som uppgifterna avser om de uppgifter om denne som lämnas i arbetsgivardeklarationen.*

²²⁶ Se 25 kap. 1 § SFL.

²²⁷ Se 24 kap. 1 § SFL.

²²⁸ Se 24 kap. 2 § respektive 24 kap. 3 § SFL.

²²⁹ Se 24 kap. 2 a § SFL.

²³⁰ Se 34 kap. 2 § SFL.

²³¹ Se 34 kap. 1 § första och andra strecksatsen.

Den som gör en ändring eller ett tillägg av uppgifter om en viss betalningsmottagare enligt 26 kap. 40 § ska senast den dag då uppgifterna lämnas till SKV informera den som uppgifterna avser om de uppgifter om denne som lämnas till SKV.

Första och andra st. gäller även den som väljer att lämna uppgifter i en arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 19 d §.

4 §: Onoterade företag som omfattas av 57 kap. IL – *fåmansföretag* – samt *fåmanshandelsbolag* ska till *företagsledare* och *delägare* lämna alla uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från företaget eller handelsbolaget.

4 a §: *Andra svenska handelsbolag än fåmanshandelsbolag* samt *i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige* ska till delägare lämna alla uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från bolaget eller den juridiska personen.²³²

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

6 §: Den som har utnyttjat eller överlåtit en *personaloption* ska till den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna uppgifter om betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration lämna de uppgifter som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

7 §: Den som har *utnyttjat* en sådan *rabatt*, *bonus* eller *annan förmån* som avses i 15 kap. 6 § ska till den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna uppgifter om betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration lämna de uppgifter som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

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

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

8 a §: Den som för eller har fört ett *investeringssparkonto* ska till den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 20 kap. 3 § med anledning av en avyttring som avses i 44 kap. 8 a § IL, lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

9 §: Fondbolag, förvaltningsbolag och AIF-förvaltare som ska föra eller låta föra ett register över andelsinnehavare i en *värdepappersfond* eller en *specialfond* ska, då en förvaltare ska föras in i registret enligt 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller 12 kap. 5 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, lämna förvaltaren uppgifter om den genomsnittliga anskaffningsutgiften för de andelar i en värdepappersfond eller en specialfond som tillhör en andelsägare och som har registrerats på förvaltaren i stället för andelsägaren.²³³

Vid byte av en förvaltare eller om förvaltaren inte längre ska vara införd i ett register, ska den förvaltare som andelarna i värdepappersfonden eller specialfonden flyttas från lämna den nya

²³² 4 a § införd i 34 kap. SFL den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1207 (jfr prop. 2017/18:245).

²³³ På Finansinspektionens hemsida (www.fi.se) återfinns bl.a. följande information om AIF-förvaltare: ”Lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder (LAIF) reglerar förvaltare av alternativa investeringsfonder (AIF-förvaltare), och i begränsad utsträckning de alternativa investeringsfonderna samt förvaringsinstitutet.” Hämtat den 20 september 2019.

förvaltaren, fondbolaget, förvaltningsbolaget eller AIF-förvaltaren uppgifter om den genomsnittliga anskaffningsutgiften för de andelar som flyttas.

Första och andra st. gäller inte andelar i en värdepappersfond eller i en specialfond efter det att andelarna har förtecknats på ett investeringssparkonto.

9 a §: Sådana finansiella institut som avses i 2 kap. 6-10 §§ lagen (2015:62) om identifiering av rapporteringspliktiga konton med anledning av *FATCA-avtalet* och som har antagits som kontoförande institut av en sådan svensk värdepapperscentral som avses i lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument ska lämna värdepapperscentralen de uppgifter som krävs för att denne ska kunna identifiera sådana rapporteringspliktiga konton som avses i 2 kap. 21 § lagen om identifiering av rapporteringspliktiga konton med anledning av *FATCA-avtalet*.

Om kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om amerikanskt skatteregistreringsnummer (TIN) eller födelsedatum, ska det finansiella institutet lämna värdepapperscentralen uppgift om det.

9 b §: Den som har medverkat vid en sådan försäljning eller inlösen som avses i 22 a kap. 6 § första st. 2 ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna uppgift om den sammanlagda ersättning som, efter avdrag för försäljningsprovision och liknande utgifter, har tillgodoräknats eller betalats ut till kontot. Det gäller dock inte om den kontrolluppgiftsskyldige redan har uppgiften.

9 c §: Sådana finansiella institut som avses i 2 kap. 6-10 §§ lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid *automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton* och som har antagits som kontoförande institut av en sådan svensk värdepapperscentral som avses i lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument ska lämna värdepapperscentralen de uppgifter som krävs för att den ska kunna identifiera sådana rapporteringspliktiga konton som avses i 2 kap. 20 § lagen om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.

Om kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om skatteregistreringsnummer (TIN), födelsedatum eller födelseort, ska det finansiella institutet lämna värdepapperscentralen uppgift om det.

9 d §: Den som har medverkat vid en sådan försäljning eller inlösen som avses i 22 b kap. 6 § första st. 2 ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna uppgift om den sammanlagda ersättning som, efter avdrag för försäljningsprovision och liknande utgifter, har tillgodoräknats eller betalats ut till kontot. Det gäller dock inte om den kontrolluppgiftsskyldige redan har uppgiften.

10 § (ang. när uppgifterna ska lämnas): Uppgifter som avses i 6 och 7 §§ ska lämnas senast den 8 i månaden efter det att skyldigheten att lämna kontrolluppgift eller uppgifter i en arbetsgivardeklaration uppkom.

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

Uppgifter som avses i 9 a-9 d §§ ska lämnas snarast och senast den 1 maj året efter det år som uppgiften gäller.

11 § (ang. anmälan om uteblivna informationsuppgifter): Om den som är skyldig att lämna uppgifter enligt 6-9 d §§ inte gör det, ska den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna uppgifter i en arbetsgivardeklaration snarast anmäla detta till SKV.

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 resp. 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).²³⁴ Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år.²³⁵ Den preliminära skatten ska betalas enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt) eller genom skatteavdrag (A-skatt).²³⁶ F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt.²³⁷ 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.²³⁸ F:et i F-skatt står för Företagare.²³⁹ F-skatt och särskild A-

²³⁴ Se 28 kap. 1 § SFL.

²³⁵ Se 8 kap. 1 § SFL.

²³⁶ Se 8 kap. 2 § SFL.

²³⁷ Se 8 kap. 3 § första st. SFL. Förutsättningarna för godkännande för F-skatt anges i 9 kap. 1 och 2 §§ SFL.

²³⁸ Se 55 kap. 2 § första st. SFL.

skatt ska beräknas med ledning av lämnad preliminär inkomstdeklaration,²⁴⁰ eller enligt schablon om sådan inte lämnats,²⁴¹ varvid den preliminära skatten i stället beräknas till 110 eller 105 procent av den slutliga skatten för närmast föregående beskattningsår.²⁴² 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*).²⁴³

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.²⁴⁴

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. Av SKV:s hemsida följer att den som startar företag och ansöker om F-skatt och/eller anmäler sig för moms samt företagare eller andra som anmäler sig för arbetsgivarregistrering och den som ansöker om FA-skatt ska använda blanketten Företagsregistrering (SKV 4620), f.d. Skatte- och avgiftsanmälan, för sin anmälan till SKV.²⁴⁵ 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, 11 och 11 b–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

²³⁹ Se prop. 1991/92:112 (F-skattebevis, m.m.) s. 76.

²⁴⁰ Se 55 kap. 4 § första st. 1 SFL.

²⁴¹ Se 55 kap. 4 § första st. 2 SFL.

²⁴² Se 55 kap. 3 § första st. SFL.

²⁴³ Se 55 kap. 6 § första st. SFL.

²⁴⁴ Se Forssén 2019 (2) s. 63–65.

²⁴⁵ Hämtat den 22 september 2019 från SKV:s hemsida (www.skatteverket.se).

196 i mervärdesskattedirektivet,

8. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML,

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 (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,

b) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,

c) 10 eller 13 § eller 16 § första st. eller 36 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,

d) 9 eller 12 § eller 15 § första st. lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

e) 4 kap. 3 eller 6 § eller 9 § första st. eller 12 § första st. 1 eller 11 kap. 5 § första st. 1, 2 eller 3

lagen (1994:1776) om skatt på energi,

f) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,

g) lagen (1999:673) om skatt på avfall,

h) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.,

i) 8 § 1 eller 2 lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,

j) lagen (2017:1200) om skatt på flygresor,

k) 6 § 1 eller 2 b lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, eller

l) lagen (2018:1139) om skatt på spel,

11. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§ SFL,

12. den som enligt 39 kap. 11 b § SFL är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats, och

13. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift.²⁴⁶

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.²⁴⁷ [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§);²⁴⁸ 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.²⁴⁹

Den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet.²⁵⁰

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.²⁵¹

Den som är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats ska 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.²⁵²

²⁴⁶ Se 7 kap. 1 § första st. SFL.

²⁴⁷ Se 7 kap. 1 § andra st. SFL.

²⁴⁸ Se även Forssén 2019 (4).

²⁴⁹ Se 7 kap. 2 § första st. SFL.

²⁵⁰ Se 7 kap. 2 § andra st. SFL.

²⁵¹ Se 7 kap. 2 § tredje st. SFL.

²⁵² Se 7 kap. 2 a § SFL.

Om den som ska anmäla sig för registrering är skyldig att använda kassaregister, ska anmälan innehålla uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten.²⁵³

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.²⁵⁴

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.²⁵⁵

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.²⁵⁶

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.²⁵⁷

3.2 INKOMSTDEKLARATIONER OCH SÄRSKILDA UPPGIFTER

I följande fall ska fastställda formulär användas för att lämna uppgifter till SKV:

1. kontrolluppgifter,
2. åtagande
 - a) enligt 10 kap. 22 § om att göra skatteavdrag,
 - b) enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,
 - c) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor, och
 - d) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter,
3. deklARATIONER,
4. land-för-land-rapporter,
5. särskilda uppgifter, och
6. periodiska sammanställningar.²⁵⁸

En inkomstdeklaration ska lämnas till SKV eller till ett mottagningsställe som har godkänts av SKV.²⁵⁹ Särskilda uppgifter ska också lämnas till SKV.²⁶⁰

²⁵³ Se 7 kap. 3 § SFL.

²⁵⁴ Se 7 kap. 4 § SFL.

²⁵⁵ Se 7 kap. 5 § SFL.

²⁵⁶ Se 7 kap. 6 § första st. SFL.

²⁵⁷ Se 7 kap. 6 § andra st. SFL.

²⁵⁸ Se 38 kap. 1 § SFL, dess lydelse enligt SFS 2019:455. Med ”deklARATIONER” i pkt 3 avses både inkomstdeklARATIONER och skattedeklarationer.

²⁵⁹ Se 32 kap. 3 § SFL.

²⁶⁰ Se 33 kap. 10 § SFL.

3.2.1 Inkomstdeklarationer för fysiska personer och dödsbon

Inkomstdeklarationer för fysiska personer och dödsbon ska lämnas på fastställt formulär, nämligen *Inkomstdeklaration 1*.²⁶¹ Av SKV:s hemsida framgår att inkomstdeklaration 1 ska lämnas dels av privatperson, enskild näringsidkare eller delägare i aktie- eller handelsbolag, dels av ett dödsbo för det år som dödsfallet inträffade (vilket gäller för både den inkomst som den avlidna personen hade före dödsfallet och den eventuella inkomst som dödsboet har haft).²⁶² 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:

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.²⁶³

Underrättelsen ska ske genom att uppgifterna anges i det fastställda formuläret för inkomstdeklarationen som SKV skickar till den fysiska personen eller dödsboet.²⁶⁴

Den deklARATIONSSKYLDIGA fysiska personen eller dödsboet ska godkänna sådan uppgift som SKV underrättat denne om.²⁶⁵ Om en uppgift är felaktig eller saknas, ska

²⁶¹ 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.

²⁶² Hämtat den 22 september 2019 från SKV:s hemsida (www.skatteverket.se).

²⁶³ Se 6 kap. 6 § första st. och 7 § SFF.

²⁶⁴ Se 6 kap. 6 § andra st. SFF.

²⁶⁵ Se 31 kap. 5 § första men. SFL.

den deklarationskyldige genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs.²⁶⁶

Ang. oskiftade dödsbon efter dödsfallsåret

Beträffande dödsbon som är oskiftade år efter dödsfallsåret gäller inte reglerna avseende fysiska personer. Ett dödsbo är en juridisk person,²⁶⁷ och efter dödsfallsåret jämställs dödsboet inte längre i förevarande hänseende med den som har avlidit. För tiden efter dödsfallsåret gäller i stället detsamma som för juridiska personer, och enligt min uppfattning ska särskilda uppgifter då lämnas till SKV under vissa förutsättningar för ett dödsbo så länge det är oskiftat, dvs. så länge det finns tillgångar som inte delats upp mellan arvingarna. Av SKV:s hemsida framgår att ett dödsbo ska deklarerat för år efter dödsfallsåret, om boet:

- har haft inkomst av tjänst, kapital eller näringsverksamhet på sammanlagt 100 kr eller mer,
- har ägt en eller flera fastigheter den 1 januari inkomståret, eller
- ska betala avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader.

Om ett dödsbo enbart har haft kapitalinkomster (ränta, utdelning, annan inkomst eller schablonintäkt) för vilka kontrolluppgift har lämnats, anger SKV att dödsboet inte behöver lämna någon inkomstdeklaration.²⁶⁸

Det framgår inte vilken deklarationsblankett som ett oskiftat dödsbo i förekommande fall ska använda efter dödsfallsåret, för att lämna inkomstuppgifter till SKV, men det bör vara någon av de båda blanketter för särskilda uppgifter, och då ligger således enligt min mening inkomstdeklaration 3 närmast till hands (jfr avsnitt 3.2.3).

3.2.2 Inkomstdeklarationer för andra juridiska personer än dödsbon

Inkomstdeklarationer för andra juridiska personer än dödsbon ska också lämnas på fastställt formulär, nämligen *Inkomstdeklaration 2 Aktieföretag, ekonomisk förening m.fl.*²⁶⁹ Av SKV:s hemsida framgår att inkomstdeklaration 2 ska lämnas av aktieföretag och av ekonomiska föreningar, t.ex. bostadsrättsföreningar.²⁷⁰ Till skillnad från inkomstdeklaration 1 innehåller inkomstdeklaration 2 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 skatterregistret och med automatik får deklarationsblanketten från SKV.

²⁶⁶ Se 31 kap. 5 § andra men. SFL.

²⁶⁷ Jfr 3 kap. 11 § SFL

²⁶⁸ Hämtat den 22 september 2019 från SKV:s hemsida (www.skatteverket.se).

²⁶⁹ Jfr 30 kap. 4 § SFL, där det anges vilka 'andra juridiska personer än dödsbon' som ska lämna inkomstdeklarationer.

²⁷⁰ Hämtat den 22 september 2019 från SKV:s hemsida (www.skatteverket.se).

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).

3.2.3 Särskilda uppgifter

Särskilda uppgifter ska i likhet med deklARATIONER lämnas enligt fastställda formulär (se avsnitt 3.2). Det finns två slags blanketter i förevarande hänseende: *Inkomstdeklaration 3 Ideella föreningar, stiftelser m.fl.* respektive *Inkomstdeklaration 4 Särskilda uppgifter – Handelsbolag* (gäller även kommanditbolag). Av SKV:s hemsida framgår att inkomstdeklaration 3 ska lämnas av ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund m.fl. och att inkomstdeklaration 4 ska lämnas av handelsbolag och kommanditbolag.²⁷¹

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.²⁷² Även skattedeklarationer ska lämnas enligt fastställda formulär (se avsnitt 3.2). De olika sorterna av skattedeklarationer är, som nämnts (se avsnitten 1.1 och 3.1):

- arbetsgivardeklaration;
- förenklad arbetsgivardeklaration;
- mervärdesskattedeklaration;
- punktskattedeklaration; och

²⁷¹ Hämtar den 22 september 2019 från SKV:s hemsida (www.skatteverket.se).

²⁷² Se 26 kap. 26, 30, 32, 33, 34, 35, 36 och 37 §§ SFL.

- 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:

Kalendermånad är huvudregeln

En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs.²⁷³

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.²⁷⁴

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.²⁷⁵

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.²⁷⁶

Ett beslut enligt pkt 1 ska gälla minst 24 på varandra följande kalendermånader, om inte särskilda skäl talar emot det.²⁷⁷

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

²⁷³ Se 26 kap. 10 § SFL.

²⁷⁴ Se 26 kap. 11 § SFL.

²⁷⁵ 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.

²⁷⁶ Se 26 kap. 13 § första st. 1 och 2 SFL.

²⁷⁷ Se 26 kap. 13 § andra st. SFL.

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.²⁷⁸

Om det finns särskilda skäl, gäller vad som sägs i föregående st. även beslut enligt nämnda pkt 1 ovan.²⁷⁹

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.²⁸⁰

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.²⁸¹

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.²⁸²

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.²⁸³

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.²⁸⁴

²⁷⁸ Se 26 kap. 14 § första st. SFL.

²⁷⁹ Se 26 kap. 14 § andra st. SFL vari hänvisning sker till 26 kap. 13 § första st. 1 SFL.

²⁸⁰ Se 26 kap. 15 § SFL vari hänvisning sker till 26 kap. 14 § SFL.

²⁸¹ Se 26 kap. 16 § SFL.

²⁸² Se 26 kap. 17 § första st. SFL.

²⁸³ Se 26 kap. 17 § andra st. SFL.

²⁸⁴ Se 26 kap. 17 § tredje st. SFL.

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 lämnas enligt fastställt formulär (se avsnitt 3.2). 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.²⁸⁵

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).²⁸⁶ 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.²⁸⁷

²⁸⁵ 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 2019 (2) s. 23.

²⁸⁶ Se 33 kap. 6 § första st. 5 SFL vari hänvisning sker till 31 kap. 34 § SFL.

²⁸⁷ Se 31 kap. 34 § SFL.

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.²⁸⁸

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.²⁸⁹ 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.²⁹⁰

Med stat avses även annan jurisdiktion med vilken Sverige har ingått skatteavtal.²⁹¹ 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.²⁹²

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.²⁹³ 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).²⁹⁴

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.²⁹⁵ Omfattar en ansökan mer än en utländsk stat, ska avgifter som nyss sagts betalas som för en ansökan per utländsk stat.²⁹⁶ Om särskilda skäl föreligger i det enskilda fallet, får SKV besluta om befrielse från hela eller en del av ansökningsavgiften.²⁹⁷

²⁸⁸ Se 9 och 10 §§ lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²⁸⁹ Se 1 och 7 §§ lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²⁹⁰ Se prop. 2009/10:17 (Prissättningsbesked vid internationella transaktioner) s. 49.

²⁹¹ Se 5 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²⁹² Se 6 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²⁹³ Se prop. 2009/10:17 s. 63.

²⁹⁴ Se 8 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och prop. 2009/10:17 s. 1.

²⁹⁵ Se 23 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och 7 § och 9 § första men. förordning (2009:1295) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²⁹⁶ Se 8 § förordning (2009:1295) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

²⁹⁷ Se 24 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

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.²⁹⁸ Beträffande begreppet ekonomisk intressegemenskap görs en definition i 4 § i lagen i fråga,²⁹⁹ 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.³⁰⁰ Angående armlängdsprincipen anses den komma till uttryck i t.ex. artikel 9 i OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning.³⁰¹

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.³⁰²

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.³⁰³

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

²⁹⁸ 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 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.

²⁹⁹ 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.

³⁰⁰ 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.

³⁰¹ Se prop. 2009/10:17 s. 123.

³⁰² Se 16 § första st. och 18 § lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och prop. 2009/10:17 s. 125.

³⁰³ Se prop. 2009/10:17 s. 70. Sistnämnda ska anses komma till uttryck i 12 § 5 lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

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 grundsatser.³⁰⁴

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.³⁰⁵

³⁰⁴ Se prop. 2009/10:17 s. 64.

³⁰⁵ 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.³⁰⁶

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).³⁰⁷ De lämnar en *Inkomstdeklaration 4 Särskilda uppgifter – Handelsbolag*.

Särskilda uppgifter ska också lämnas till SKV av stiftelser (utom pensionsstiftelser enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.), ideella föreningar och registrerade trossamfund (till ledning för bedömning av deras skattskyldighet enligt IL).³⁰⁸ 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).³⁰⁹ 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 vad som beaktas beträffande de i dessa avsnitt angivna gränobeloppen för

³⁰⁶ Se 30 kap. 1-4 §§ SFL.

³⁰⁷ Se 33 kap. 6 § SFL.

³⁰⁸ Se 33 kap. 2 § 1 och 3 § andra st. SFL.

³⁰⁹ Se 33 kap. 5 § SFL med hänvisning till 8 § första st. 7 lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

deklarationsplikten. Dessa regler och bestämmelserna om undertecknare av deklARATIONEN 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 Inkomstdeklaration 1

Fysiska personer

En fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration, om:

1. intäkterna i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattningsåret (för år 2019, 46 500 kr),
2. sådan intäkt i inkomstlagen 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 beskattningsåret,
3. intäkterna i inkomstlagen 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 beskattningsåret,
4. han eller hon är begränsat skattskyldig och den skatte- eller avgiftspliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kr under beskattningsåret,
5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller
6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.³¹⁰

Dödsbon

Det som skulle ha gällt för den avlidne i fråga om deklARATIONSSKYLDIGHET ska för dödsåret tillämpas på dödsboet.³¹¹

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

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

³¹⁰ Se 30 kap. 1 § SFL.

³¹¹ 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.³¹²

Obegränsat 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.³¹³ De är skattskyldiga enligt IL för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.³¹⁴ Undantag förekommer i stort sett enbart för inkomster av anställning vid vistelse utomlands under vissa förutsättningar (se även avsnitt 6.2.1.1).³¹⁵

Begränsat skattskyldiga är i första hand personer vilka inte är obegränsat skattskyldiga,³¹⁶ 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 sjöinkomster (enligt 64 kap. 3 och 4 §§ IL), med 15 procent av skattepliktig inkomst.³¹⁷ 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.³¹⁸

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.³¹⁹ Med anledning av dessa båda EU-mål har Riksskatteverket (RSV) – numera SKV – i en skrivelse 2000-04-06 relaterat till EG-fördragets (numera FEUF, se avsnitt 1.4) principer om fri rörlighet, och uttryckte att ”begreppet yrkesmässighet” ska ”bedömas enligt gemenskapsrättsliga principer”.³²⁰ RSV uttalade 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,

³¹² Se 30 kap. 3 § SFL.

³¹³ Se 3 kap. 3 § första st. IL.

³¹⁴ Se 3 kap. 8 § IL.

³¹⁵ Se 3 kap. 9 § IL.

³¹⁶ Se 3 kap. 17 § IL.

³¹⁷ Se 3 kap. 18 § första st. 1 och 2 IL och 3, 4, 5, 6 och 7 §§ SINK-lagen.

³¹⁸ Se 3 kap. 18 § IL.

³¹⁹ Se EU-målen C-178/97 (Banks m.fl.) och C-202/97 (FTS).

³²⁰ 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.³²¹

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.³²² De är skattskyldiga enligt IL för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.³²³ Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga.³²⁴

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.³²⁵

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.³²⁶

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.³²⁷

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). Delägares deklarationsplikt i Sverige får bedömas för sig. Även om en delägare inte är bosatt här kan vederbörande vara deklarationspliktig 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 företagets filial (se avsnitt 4.2.1).

³²¹ Se 30 kap. 4 § SFL.

³²² Se 6 kap. 3 § IL.

³²³ Se 6 kap. 4 § IL.

³²⁴ Se 6 kap. 7 § IL.

³²⁵ Se 6 kap. 8 § första st. IL.

³²⁶ Se 6 kap. 8 § andra st. IL.

³²⁷ 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.³²⁸ 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.³²⁹

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 inkomstlagen (tjänst, kapital och näringsverksamhet).³³⁰

Inkomst som enligt skatteavtal, s.k. dubbelbeskattningsavtal, helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige, får inte undantas vid bedömningen av deklarationsplikten.³³¹ 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.³³² Den som är uppgiftsskyldig eller behörig ställföreträdare för denne ska underteckna.³³³

Om en deklARATION eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig företrädare, anses uppgiften ha lämnats av den som företräds.³³⁴

³²⁸ Se 30 kap. 5 § första st. SFL.

³²⁹ Se 30 kap. 5 § andra st. SFL.

³³⁰ Se prop. 1989/90:110 (Reformerad inkomst- och företagsbeskattning) Del 1 s. 307f.

³³¹ Se 30 kap. 5 § andra st. SFL.

³³² Se 38 kap. 2 § SFL.

³³³ Se 38 kap. 3 § första st. SFL.

³³⁴ Se 4 kap. 1 § SFL.

Behöriga företrädare är:

- 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.³³⁵

Ett deklARATIONSOMBUD är en fysisk person som den deklARATIONSSKYLDIGE har utsett och som är godkänd av SKV som ombud för den deklARATIONSSKYLDIGE.³³⁶

Se för övrigt avsnitt 8.4 angående att förseningsavgift kan tas ut om lämnad inkomstdeklARATION lämnats av obehörig undertecknare.³³⁷ 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.³³⁸

³³⁵ Se 38 kap. 3 § andra st. SFL.

³³⁶ Se 6 kap. 4 § SFL.

³³⁷ Se 48 kap. 4 § SFL.

³³⁸ 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.³³⁹

'Andra juridiska personer än dödsbon' (se avsnitt 4.2.2) ska lämna *inkomstdeklaration* för ett beskattningsår enligt följande uppställning:³⁴⁰

<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.³⁴¹

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.³⁴²
- 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.³⁴³

³³⁹ Se 32 kap. 1 § SFL.

³⁴⁰ Se 32 kap. 2 § första st. SFL.

³⁴¹ Se 32 kap. 2 § andra st. SFL.

³⁴² Se 33 kap. 10 § SFL.

³⁴³ 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.³⁴⁴
- Från *redare* ska särskilda uppgifter ha kommit in till SKV senast den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser.³⁴⁵
- 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.³⁴⁶
- Från den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat ska särskilda uppgifter ha inkommit till SKV senast tre månader efter den dag då denne fick del av beslutet.³⁴⁷

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.³⁴⁸

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:³⁴⁹

<i>Arbetsgivardeklara- tion för redovisnings- perioden</i>	<i>Punktskatte- deklaration för redo- visningsperioden</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

³⁴⁴ Se 33 kap. 11 § SFL.

³⁴⁵ Se 33 kap. 11 § SFL.

³⁴⁶ Se 33 kap. 11 § SFL.

³⁴⁷ Se 33 kap. 11 § SFL.

³⁴⁸ Se 33 kap. 12 § SFL.

³⁴⁹ Se 26 kap. 26 § SFL.

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.³⁵⁰

Om den deklARATIONSSKYLDIGE begär det, ska SKV besluta att mervärdesskattedeclaration som enligt närmast föregående st. ska lämnas enligt uppställningen för punktskattedeclaration 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.³⁵¹

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeclaration i rätt tid på grund av att redovisningsperioden har ändrats från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad, eller från ett kalenderkvartal till en kalendermånad, ska lämna mervärdesskattedeclaration senast vid den deklARATIONSTIDPUNKT som kommer närmast efter den dag då den deklARATIONSSKYLDIGE underättade SKV om ändringen (inom två veckor efter att den inträffade) eller SKV beslutade om ändringen.³⁵²

Om mervärdesskattedeclarationen ska lämnas för mer än en ny redovisningsperiod, får perioderna slås samman till en period och redovisas i en skattedeclaration.³⁵³

Större företag som ska lämna mervärdesskattedeclaration

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 skattedeclaration enligt följande uppställning:³⁵⁴

*ArbetsgivardeklARATION,
mervärdesskattedeclaration
och punktskattedeclaration
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 17.³⁵⁵

³⁵⁰ Se 26 kap. 27 § SFL.

³⁵¹ Se 26 kap. 28 § SFL.

³⁵² Se 26 kap. 29 § första st. SFL.

³⁵³ Se 26 kap. 29 § andra st. SFL.

³⁵⁴ Se 26 kap. 30 § SFL.

³⁵⁵ Se 26 kap. 31 § SFL.

Enbart arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration

Den som inte ska lämna mervärdesskattedeklaration, ska lämna arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration enligt följande uppställning:³⁵⁶

<i>Arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration för redovisningsperioden</i>	<i>ska ha kommit in till SKV senast den</i>
---	---

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

Särskild deklARATIONSTIDPUNKT

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 27.³⁵⁷

Det närmast föregående st. gäller inte den som enligt 11, 12 eller 13 § har kalenderkvartal som redovisningsperiod för mervärdesskatt.³⁵⁸ Det gäller inte heller sådan ny redovisningsperiod för mervärdesskattedeklaration som enligt 26 kap. 29 § andra st. SFL består i sammanslagna perioder (se ovan).³⁵⁹

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.³⁶⁰

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.³⁶¹

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:³⁶²

³⁵⁶ Se 26 kap. 32 § SFL.

³⁵⁷ Se 26 kap. 33 § första st. SFL.

³⁵⁸ Se 26 kap. 33 § andra st. SFL.

³⁵⁹ Se 26 kap. 33 § tredje st. SFL.

³⁶⁰ Se 26 kap. 33 a § första st. SFL.

³⁶¹ Se 26 kap. 33 a § andra st. SFL.

³⁶² Se 26 kap. 33 b § första st. SFL.

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklarationen ha kommit in senast den</i>
31 december	12 juli
30 april	12 november
30 juni	27 december
31 augusti	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 12.³⁶³

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).³⁶⁴

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.³⁶⁵

Ett beslut enligt närmast föregående st. ska gälla minst två på varandra följande redovisningsperioder, om inte särskilda skäl talar emot det.³⁶⁶

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.³⁶⁷

SKV får dock besluta att den nya deklarationstidpunkten ska gälla från en senare tidpunkt.³⁶⁸

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 eller enligt 9 d kap. 6 § ML ska lämna deklarationen senast den 12 i månaden efter beslutet, i januari eller augusti senast den 17.³⁶⁹

³⁶³ Se 26 kap. 33 b § andra st. SFL.

³⁶⁴ Se 26 kap. 33 b § tredje st. SFL.

³⁶⁵ Se 26 kap. 33 c § första st. SFL.

³⁶⁶ Se 26 kap. 33 c § andra st. SFL.

³⁶⁷ Se 26 kap. 33 d § första st. SFL.

³⁶⁸ Se 26 kap. 33 d § andra st. SFL.

³⁶⁹ Se 26 kap. 33 e § SFL. Ang. hänvisningen till 9 d kap. 6 § ML får nämnas att sedan den 1 januari 2017 omfattas *beskattningsbara personer med liten omsättning* (högst 30 000 kr/år) i princip av *skattebefrielse* enligt ML: jfr 1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. ML (se SFS 2016:1069). Enligt 9 d kap. 6 § kan dock en sådan skattebefriad beskattningsbar person ansöka hos SKV om att denne ändå ska ta ut skatt enligt ML. SKV ska i så fall besluta om att den beskattningsbara personen ska ta ut moms och ett sådant beslut gäller tidigast från ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ansökan kom in till SKV.

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.³⁷⁰

5.1.3.2 Särskilda skattedeklaration

Särskilda skattedeklaration ska, om inte annat följer av 26 kap. 37 § SFL, lämnas enligt följande uppställning:³⁷¹

<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. 7 § tredje st. SFL	den 26 i andra månaden efter den månad då det nya transportmedlet levererades
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. 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

Enligt 26 kap. 37 § SFL ska deklARATION som avses i 26 kap. 8 § 1 SFL ha kommit in till SKV senast vid den händelse som medför skattskyldighet, om den som ska lämna deklARATION 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.

5.2 SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM REDOVISNING

Viss verksamhet ska redovisas för sig

Om det finns särskilda skäl, får SKV besluta att en viss verksamhet ska redovisas för sig.³⁷²

Ändring eller tillägg av uppgifter om betalningsmottagare

Om en uppgift avseende en viss betalningsmottagare som har lämnats i en arbetsgivardeklaration eller en förenklad arbetsgivardeklaration är felaktig, ska den deklARATIONSSKYLDIGE snarast ändra uppgiften.

³⁷⁰ Se 26 kap. 34 § SFL.

³⁷¹ Se 26 kap. 35 § SFL.

³⁷² Se 26 kap. 39 § SFL.

Om en uppgift saknas, ska den deklarationsskyldige snarast genom tillägg lämna de uppgifter som behövs.³⁷³

Ändring eller tillägg av uppgifter ska dock inte göras efter utgången av det sjätte året efter det kalenderår som uppgiften hänför sig till.³⁷⁴

Ändring eller tillägg av uppgifter om betalningsmottagare ska göras skriftligen.³⁷⁵

5.3 ÖVRIGT

För övrigt får SKV förelägga den som inte är skyldig att lämna deklARATION att göra det.³⁷⁶

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.³⁷⁷

5.4 ANSTÅND MED ATT LÄMNA DEKLARATION ELLER SÄRSKILDA UPPGIFTER

Anstånd kan beviljas efter ansökan från den som ska lämna deklARATION eller särskilda uppgifter.³⁷⁸ Anstånd kan även beviljas efter ansökan från den som i näringsverksamhet lämnar deklARATIONSHJÄLP.³⁷⁹

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 dödsbon anstånd med att lämna:

1. inkomstdeklARATION, och
2. särskilda uppgifter enligt 33 kap. 7 § SFL.³⁸⁰

Anstånd längre än till och med den 31 maj får beviljas bara om det finns synnerliga skäl.³⁸¹

³⁷³ Se 26 kap. 40 § första st. SFL.

³⁷⁴ Se 26 kap. 40 § andra st. SFL.

³⁷⁵ Se 26 kap. 41 § SFL.

³⁷⁶ Se 37 kap. 4 § SFL.

³⁷⁷ Se 48 kap. 2 § SFL.

³⁷⁸ Se 36 kap. 1 § första st. SFL.

³⁷⁹ Se 36 kap. 1 § andra st. SFL.

³⁸⁰ Se 36 kap. 2 § första st. SFL.

³⁸¹ Se 36 kap. 2 § andra st. SFL.

Anstånd med att lämna inkomstdeklaration ska beviljas för fysiska personer och dödsbon som anlitar deklarerationshjälp om hjälpen lämnas i en näringsverksamhet. Om den som ska lämna deklarerationshjälpen har misskött tidigare anstånd, får anstånd vägras.³⁸²

Anstånd får beviljas längst till och med den 15 juni.³⁸³

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.³⁸⁴

5.4.2 Skattedeklaration

Om det finns särskilda skäl, ska SKV bevilja en deklarerationskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration om inte annat följer enligt något av de båda närmast följande st.³⁸⁵

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.³⁸⁶

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.³⁸⁷

Om förhållandena har ändrats så att det inte längre finns förutsättningar för anståndet, ska anståndet återkallas.³⁸⁸

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 deklarerationshjälp, om hjälpen lämnas i en näringsverksamhet.³⁸⁹ Om den som ska lämna deklarerationshjälpen har misskött

³⁸² Se 36 kap. 3 § första st. SFL.

³⁸³ Se 36 kap. 3 § andra st. SFL.

³⁸⁴ Se 36 kap. 4 § SFL.

³⁸⁵ Se 36 kap. 5 § första st. SFL.

³⁸⁶ Se 36 kap. 5 § andra st. SFL.

³⁸⁷ Se 36 kap. 5 § tredje st. SFL.

³⁸⁸ Se 36 kap. 5 § fjärde st. SFL.

³⁸⁹ Se 36 kap. 6 § första st. SFL.

tidigare anstånd, får anstånd vägras.³⁹⁰ Anstånd får beviljas längst till och med den 26 juni.³⁹¹

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.³⁹²

³⁹⁰ Se 36 kap. 6 § andra st. SFL.

³⁹¹ Se 36 kap. 6 § tredje st. SFL.

³⁹² 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.³⁹³

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.³⁹⁴

³⁹³ Se 13 kap. 6 § första st. SFF.

³⁹⁴ 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.³⁹⁵ 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).³⁹⁶ 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).³⁹⁷

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.³⁹⁸

SKV får avstå från att besluta om avvikelser från en inkomstdeklaration om avvikelserna bara avser ett mindre belopp.³⁹⁹

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.⁴⁰⁰ SKV ska stämma av skattekontot för den skattskyldige varje månad om något annat än ränta har registrerats.⁴⁰¹

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.⁴⁰² Det sagda gäller även avgift.⁴⁰³

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.⁴⁰⁴ Därefter har SKV normalt till och med

³⁹⁵ Se 13 kap. 6 § andra st. SFF.

³⁹⁶ Se 56 kap. 9 § första st. SFL.

³⁹⁷ Se 56 kap. 9 § andra st. SFL.

³⁹⁸ Se 56 kap. 4 § SFL.

³⁹⁹ Se 56 kap. 5 § SFL.

⁴⁰⁰ Se 61 kap. 1 § SFL. Jfr även 10 § mervärdesskatteförordningen (1994:223), enligt SFS 2019:804.

⁴⁰¹ Se 61 kap. 7 § SFL.

⁴⁰² Se 57 kap. 1 § första st. SFL.

⁴⁰³ Se 57 kap. 1 § andra st. SFL.

⁴⁰⁴ 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.⁴⁰⁵

- SKV ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda,⁴⁰⁶ vilket är förenligt med den utredningsprincip som också gäller för förvaltningsdomstolarna enligt 8 § FPL. Den skattskyldige har rätt att ta del av allt material (uppgifter) som har tillförts ärendet i fråga.⁴⁰⁷ Innan SKV fattar beslut i ärendet ska SKV, om det inte är uppenbart obehövt, underrätta den skattskyldige om allt material av betydelse för beslutet och ge den skattskyldige tillfälle att inom en bestämd tid yttra sig över materialet.⁴⁰⁸ Om ett ärende har tillförts uppgifter av någon annan än den skattskyldige, får SKV inte avgöra det utan att den skattskyldige har underrättats om uppgifterna och fått tillfälle att yttra sig över dem.⁴⁰⁹ Det innebär att ett beslut av SKV om avvikelse från deklarationen som baseras på sådana uppgifter måste föregås av ett övervägande – dvs. ett förslag till beslut – till den skattskyldige, 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.⁴¹⁰
- 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.⁴¹¹
- SKV ska, i likhet med andra förvaltningsmyndigheter, i beslut ange den motivering (skäl) som har bestämt utgången av en omprövning av en deklaration eller särskilda uppgifter, om det inte är uppenbart obehövt. Skälen får utelämnas helt eller delvis endast i vissa angivna fall.⁴¹² Har skälen för beslutet sålunda utelämnats, ska SKV på begäran av den skattskyldige om möjligt upplysa vederbörande om dem i efterhand, dvs. ge motiveringen till beslutet i efterhand.⁴¹³

⁴⁰⁵ Se 66 kap. 27 § SFL.

⁴⁰⁶ Se 40 kap. 1 § SFL.

⁴⁰⁷ Se 10 § FL.

⁴⁰⁸ Se 25 § första st. första men. FL.

⁴⁰⁹ Se 40 kap. 3 § första st. SFL.

⁴¹⁰ 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.

⁴¹¹ Se 40 kap. 4 § SFL.

⁴¹² Se 32 § första och andra st. FL.

⁴¹³ Se 32 § tredje 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.⁴¹⁴ 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.⁴¹⁵

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).⁴¹⁶
- Den preliminära skatten ska betalas enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt) eller genom skatteavdrag (A-skatt).⁴¹⁷ F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt.⁴¹⁸ 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.⁴¹⁹ Skatteavdrag ska göras av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning enligt 10 kap. SFL.⁴²⁰ Av 10 kap. SFL framgår att skatteavdrag i vissa fall ska göras även för den som är godkänd för F-skatt,⁴²¹ t.ex. om det är fråga om utbetalning av

⁴¹⁴ Se prop. 1996/97:154 (Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.) s. 48.

⁴¹⁵ Se prop. 1996/97:154 s. 48.

⁴¹⁶ Se 28 kap. 1 § SFL.

⁴¹⁷ Se 8 kap. 2 § SFL.

⁴¹⁸ Se 8 kap. 3 § första st. SFL.

⁴¹⁹ Se 8 kap. 5 § SFL.

⁴²⁰ Se 8 kap. 4 § SFL.

⁴²¹ Se 8 kap. 3 § andra st. SFL.

ersättning för arbete och ett uppenbart anställningsförhållande föreligger, och utbetalaren inte anmäler det skriftligen till SKV.⁴²²

- Den som ansöker om godkännande för F-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration till SKV.⁴²³
- Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år.⁴²⁴ 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.⁴²⁵ Om det kan antas under beskattningsåret att en sådan skillnad uppstår eller om räkenskapsåret läggs om enligt 3 kap. 6 § BFL under beskattningsåret, ska den skattskyldige också lämna en preliminär inkomstdeklaration till SKV, vilket då ska ske inom 14 dagar från det att deklARATIONSSKYLDIGHETEN uppkom, men inte om mindre än en månad av beskattningsåret återstår.⁴²⁶
- 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.⁴²⁷
- F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av lämnad preliminär inkomstdeklaration,⁴²⁸ eller enligt schablon om sådan inte lämnats,⁴²⁹ varvid den preliminära skatten i stället beräknas till 110 eller 105 procent av den slutliga skatten för närmast föregående beskattningsår.⁴³⁰
- 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*).⁴³¹

⁴²² Se 10 kap. 14 § SFL.

⁴²³ Se 28 kap. 2 § SFL.

⁴²⁴ Se 8 kap. 1 § SFL.

⁴²⁵ Se 28 kap. 3 § SFL.

⁴²⁶ Se 28 kap. 4 § SFL.

⁴²⁷ Se 55 kap. 2 § första st. SFL.

⁴²⁸ Se 55 kap. 4 § första st. 1 SFL.

⁴²⁹ Se 55 kap. 4 § första st. 2 SFL.

⁴³⁰ Se 55 kap. 3 § första st. SFL.

⁴³¹ 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).⁴³² 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.⁴³³

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.⁴³⁴
- 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.⁴³⁵
- Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt fattas trots vad som föreskrivs i pkt 3 närmast här ovan.⁴³⁶

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

⁴³² Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 326.

⁴³³ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 324.

⁴³⁴ Se 9 kap. 1 § första st. SFL.

⁴³⁵ Se 9 kap. 1 § andra st. SFL.

⁴³⁶ 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.⁴³⁷

Prövningen av fåmansföretaget ska bara avse missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren.⁴³⁸

Det som sägs i de båda närmast föregående st. om fåmansföretag gäller även fåmanshandelsbolag.⁴³⁹

Särskilt beträffande godkännande för F-skatt för s.k. styrelseproffs får jag i korthet nämna följande:

En styrelseledamot kan i egenskap av s.k. styrelseproffs fakturera ett aktiebolag från annat bolag eller t.ex. från sin enskilda firma och åberopa att sådant bolag etc. är godkänt för F-skatt enligt 9 kap. SFL. Då ska aktiebolaget inte erlagga arbetsgivaravgifter, utan får dra debiterad ingående moms i fakturan som mottas från bolaget etc. i fråga. Förutsättningen är emellertid enligt min mening att styrelseproffset tillhandahåller aktiebolaget en tjänst som innebär en sådan specialkompetens för vilken aktiebolaget, med hänsyn till sin verksamhetsinriktning, inte skulle anställa någon.

Enkelt uttryckt ska det i så fall enligt min uppfattning vara fråga om att styrelseproffsets insats har något slags projektkaraktär, såsom att denne för en begränsad tid anlitas som VD och ”företagsdoktor” (RÅ 1993 ref. 55) eller som styrelseledamot för ett avgränsat uppdrag, t.ex. omstrukturering av aktiebolagets verksamhet och ägarförhållanden, nedläggande av en del av verksamheten etc. (RÅ 1993 ref. 104).

I samband med det att ett nytt andra stycke infördes i 13 kap. 1 § IL om bedömningen av självständighetskriteriet för näringsverksamhet den 1 januari 2019, genom SFS 2008:1316, gjorde SKV ett ställningstagande 2008-12-11, vilket har uppfattats av vissa som att det inte skulle ställas något särskilt krav på specialkompetens för att en styrelseledamot inte skulle betraktas skatterättsligt sett som anställd. Efter HFD:s förhandsbesked HFD 2017 ref. 41 har, enligt min uppfattning, förtydligats att kravet på specialkompetens alltjämt gäller för att en styrelseledamot ska betraktas som näringsidkare och att, såsom i mitt exempel, ett aktiebolag därmed ska kunna godta att vederbörande eller dennes bolag är

⁴³⁷ Se 9 kap. 2 § första st. SFL.

⁴³⁸ Se 9 kap. 2 § andra st. SFL.

⁴³⁹ Se 9 kap. 2 § tredje st. SFL.

godkänd för F-skatt. Det är enligt min mening också SKV:s uppfattning, vilket följer av SKV:s förnyade ställningstagande i frågan av 2017-06-29.⁴⁴⁰

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 återopas i hans eller hennes näringsverksamhet.⁴⁴¹

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.⁴⁴²

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.⁴⁴³

Om det finns särskilda skäl, får SKV avstå från sådan återkallelse av godkännande för F-skatt.⁴⁴⁴

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:

- 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.⁴⁴⁵
- Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker.⁴⁴⁶

Skatteavdrag ska, enligt huvudregeln beträffande ersättning för arbete, göras från kontant ersättning för arbete.⁴⁴⁷ I SFL räknas som ersättning för arbete även:

⁴⁴⁰ Se min artikel Forssén 2017, där jag berör HFD 2017 ref. 41 och SKV:s ställningstaganden 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111 och 2017-06-29, dnr 202 278405-17/111.

⁴⁴¹ Se 9 kap. 3 § första st. SFL.

⁴⁴² Se 9 kap. 3 § andra st. SFL.

⁴⁴³ Se 9 kap. 4 § första st. SFL.

⁴⁴⁴ Se 9 kap. 4 § andra st. SFL.

⁴⁴⁵ Se 10 kap. 2 § första st. SFL.

⁴⁴⁶ Se 10 kap. 2 § andra st. SFL.

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.⁴⁴⁸

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.⁴⁴⁹ 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.⁴⁵⁰ 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

⁴⁴⁷ Se 10 kap. 3 § första st. SFL.

⁴⁴⁸ Se 10 kap. 3 § andra st. SFL.

⁴⁴⁹ Se 10 kap. 11 § SFL.

⁴⁵⁰ Se 10 kap. 12 § SFL.

avgifter, trots att den som mottar betalningen är godkänd för F-skatt (se avsnitt 6.2.1.4).⁴⁵¹

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person ska göras i enlighet med beslut om preliminär A-skatt,⁴⁵² vilket innebär att en allmän skattetabell tillämpas om ersättningen är mottagarens huvudinkomst.⁴⁵³ Om ersättningen inte är regelbunden, ska skatteavdrag göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp enligt 12 kap. 6 § SFL.⁴⁵⁴ 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).⁴⁵⁵

Den som betalar ut ersättning för arbete ska vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp.⁴⁵⁶

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).⁴⁵⁷ 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).

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).⁴⁵⁸

⁴⁵¹ Se 10 kap. 14 § SFL.

⁴⁵² Se 11 kap. 16 § första st. SFL.

⁴⁵³ Se 11 kap. 17 § första men. SFL.

⁴⁵⁴ Se 11 kap. 17 § andra men. SFL.

⁴⁵⁵ Se 11 kap. 24 § SFL.

⁴⁵⁶ Se 10 kap. 19 § första st. SFL.

⁴⁵⁷ Se 10 kap. 15 § SFL.

⁴⁵⁸ Se 10 kap. 20 § SFL.

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.⁴⁵⁹

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.⁴⁶⁰

Ett beslut som avser ränta, utdelning eller annan avkastning får bara innebära att skatteavdrag inte ska göras från viss ränta, utdelning eller annan avkastning.⁴⁶¹

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:

⁴⁵⁹ Se 10 kap. 21 § SFL.

⁴⁶⁰ Se 55 kap. 9 § första st. SFL.

⁴⁶¹ Se 55 kap. 9 § andra st. SFL.

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.⁴⁶²

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.⁴⁶³

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 punktskattedeclarationer 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.⁴⁶⁴

Vad som sägs i det närmast föregående st. gäller inte kommuner och landsting.⁴⁶⁵

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
 - 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.⁴⁶⁶

⁴⁶² Se 64 kap. 2 § första st. SFL. Med överskjutande punktskatt avses, enligt 3 kap. 16 § SFL, det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

⁴⁶³ Se 64 kap. 2 § andra st. SFL.

⁴⁶⁴ Se 64 kap. 3 § första st. SFL.

⁴⁶⁵ Se 64 kap. 3 § andra st. SFL.

⁴⁶⁶ Se 64 kap. 4 § SFL.

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.⁴⁶⁷

Vid bedömningen av om återbetalning kan göras till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare.⁴⁶⁸

Återbetalning till ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska göras till delägarbeskattad skattekonto om det inte finns särskilda skäl för återbetalning direkt till handelsbolaget eller den juridiska personen.⁴⁶⁹

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.⁴⁷⁰

Ett överskott som inte har kunnat betalas tillbaka inom tio år tillfaller staten.⁴⁷¹ Om överskottet, utan hänsyn till intäktsränta, understiger 100 kronor, ska det dock tillfalla staten efter tre år om inga andra registreringar än ränta har gjorts på skattekontot under den tiden och ett försök att betala tillbaka beloppet har misslyckats.⁴⁷² Om ett överskott ska tillfalla staten, gäller det även intäktsräntan.⁴⁷³

⁴⁶⁷ Se 64 kap. 5 § första st. SFL.

⁴⁶⁸ Se 64 kap. 5 § andra st. SFL.

⁴⁶⁹ Se 64 kap. 5 § tredje st. SFL.

⁴⁷⁰ Se 64 kap. 9 § SFL.

⁴⁷¹ Se 64 kap. 10 § första st. SFL.

⁴⁷² Se 64 kap. 10 § andra st. SFL.

⁴⁷³ Se 64 kap. 10 § tredje st. SFL.

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.⁴⁷⁴ Sådant underlag ska bevaras under sju år efter utgången av del kalenderår som underlaget avser.⁴⁷⁵ Underlag för att kunna fullgöra skyldigheten att jämka enligt 8 a kap. ML ska dock bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringsperioden löpte ut.⁴⁷⁶

Särskilda regler om dokumentationsskyldighet

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

- dokumentationsskyldighet som avser ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt (3 a §),
- dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15-16 f §§), och

⁴⁷⁴ Se 39 kap. 3 § SFL.

⁴⁷⁵ Se 9 kap. 1 § första st. SFF.

⁴⁷⁶ Se 9 kap. 1 § andra st. SFF.

- föreläggande (17 §).⁴⁷⁷

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.⁴⁷⁸

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.⁴⁷⁹

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.⁴⁸⁰

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.⁴⁸¹

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.⁴⁸²

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.⁴⁸³

Uppgifter och handlingar som avser revision enligt 41 kap. 2 § första st.

⁴⁷⁷ Se 39 kap. 1 § SFL.

⁴⁷⁸ Se 39 kap. 17 § SFL, dess lydelse enligt SFS 2014:1474.

⁴⁷⁹ Se mer om bevarande av fakturor, Forssén 2019 (5), kapitel 6.

⁴⁸⁰ Se 20 kap. 1 § SFF.

⁴⁸¹ Se 20 kap. 2 § första st. SFF.

⁴⁸² Se 20 kap. 2 § andra st. SFF.

⁴⁸³ Se 20 kap. 2 § tredje st. SFF.

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.⁴⁸⁴

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.⁴⁸⁵ 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.⁴⁸⁶

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.⁴⁸⁷ I dessa hänseenden gäller sekretess hos SKV i särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatter och avgifter.⁴⁸⁸ Om en utredning hos SKV har lett till ett beslut, omfattas inte uppgifterna i SKV:s omprövningsbeslut av sekretess.⁴⁸⁹ 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,⁴⁹⁰ utan det är först ett eventuellt beslut som SKV fattar efter utredningen (kontrollen) som är överklagbart (se även avsnitt 7.4.1).⁴⁹¹ I mål hos domstol gäller skattesekretessen för uppgifter vars röjande kan antas innebära att den enskilde lider skada eller men.⁴⁹²

6.2.2.3 Utredningsformer

Skrivbordsutredning

För att kontrollera deklaranterens 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.⁴⁹³ En sådan utredning kan tjänstemannen på SKV utföra från kontoret (skrivbordsutredning).

⁴⁸⁴ Se 20 kap. 3 § SFF.

⁴⁸⁵ Se 6 kap. 4 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

⁴⁸⁶ Se 6 kap. 5 § offentlighets- och sekretesslagen.

⁴⁸⁷ Se 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen.

⁴⁸⁸ Se 27 kap. 2 § första st. 1 offentlighets- och sekretesslagen.

⁴⁸⁹ Se 27 kap. 6 § första st. första men. offentlighets- och sekretesslagen.

⁴⁹⁰ Se 67 kap. 5 § första st. 3 SFL.

⁴⁹¹ Se 67 kap. 2 § SFL.

⁴⁹² Se 27 kap. 4 § första men. offentlighets- och sekretesslagen.

⁴⁹³ 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.⁴⁹⁴

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).⁴⁹⁵

SKV får också förelägga den som har beviljats återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 b-d eller återbetalning av eller kompensation för punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 SFL (jfr avsnitt 1.1) att lämna uppgift som SKV behöver för att kunna kontrollera att denne har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter i en ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt.⁴⁹⁶

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.⁴⁹⁷

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.⁴⁹⁸

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. Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter i en ansökan om återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 b-d eller återbetalning av eller kompensation för punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 SFL.⁴⁹⁹

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i de båda närmast föregående st. föreläggas att lämna sådan uppgift som avses där.⁵⁰⁰

SKV får förena sådana förelägganden som här avses med vite, om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs.⁵⁰¹ Ett föreläggande får dock inte

⁴⁹⁴ Se 37 kap. 6 § andra st. SFL.

⁴⁹⁵ Se 37 kap. 7 § SFL.

⁴⁹⁶ Se 37 kap. 7 a § SFL.

⁴⁹⁷ Se 37 kap. 8 § SFL.

⁴⁹⁸ Se 37 kap. 9 § SFL.

⁴⁹⁹ Se 37 kap. 9 a § SFL.

⁵⁰⁰ Se 37 kap. 10 § SFL.

⁵⁰¹ Se 44 kap. 2 § SFL.

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, återkallelseavgift, dokumentationsavgift 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.⁵⁰²

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.⁵⁰³

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 om utdömande görs (se avsnitt 7.2).⁵⁰⁴ Ett beslut som avser föreläggande utan vite får inte överklagas (se avsnitt 7.2).⁵⁰⁵

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 deklarentens 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 deklarenten, för att utreda oklarheter i ett ärende, att det inte behöver anges i något särskilt lagrum i SFL.⁵⁰⁶

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.⁵⁰⁷

⁵⁰² Se 44 kap. 3 § SFL.

⁵⁰³ Se RÅ 2007 ref. 23.

⁵⁰⁴ Se 44 kap. 4 § SFL.

⁵⁰⁵ Se 67 kap. 5 § första st. 2 SFL.

⁵⁰⁶ Se SOU 2009:58 (Skatteförfarandet) Del 3 s. 1132.

⁵⁰⁷ 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.

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
7. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 § SFL.⁵⁰⁸

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.⁵⁰⁹

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.⁵¹⁰

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,

⁵⁰⁸ Se 41 kap. 2 § första st. SFL.

⁵⁰⁹ Se 41 kap. 2 § andra st. SFL.

⁵¹⁰ Se 41 kap. 2 a § 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,
10. den som har ansökt om godkännande som registrerad avsändare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,
11. den som har ansökt om godkännande som lagerhållare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om skatt på energi, lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik eller lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, och
12. den som har ansökt om godkännande som registrerad mottagare enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik.⁵¹¹

Ett beslut om revision ska innehålla:

1. uppgift om syftet med revisionen,
2. uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll, och
3. förordnande av de tjänstemän som ska verkställa revisionen (revisorer).⁵¹²

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 § tredje st. SFL, och
2. det finns särskilda skäl för att inte nämna personen eller rättshandlingen.⁵¹³

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

⁵¹¹ Se 41 kap. 3 § SFL.

⁵¹² Se 41 kap. 4 § första st. SFL.

⁵¹³ Se 41 kap. 4 § andra st. SFL.

3. det följer av bestämmelserna om underrättelse om beslut om bevissäkring i 45 kap. 16 § andra st. SFL.⁵¹⁴

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.⁵¹⁵

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.⁵¹⁶

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.⁵¹⁷

I andra fall än som avses i pkt 1 i närmast föregående st. får en revision genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade medger det.⁵¹⁸ Revisionen ska genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade begär det och revisionen kan genomföras där utan betydande svårighet.⁵¹⁹ I de fall en revision genomförs i verksamhetslokalerna ska den reviderade, om det är möjligt, ställa en ändamålsenlig arbetsplats till revisorns förfogande.⁵²⁰

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.⁵²¹

⁵¹⁴ Se 41 kap. 5 § SFL.

⁵¹⁵ Se 41 kap. 6 § SFL.

⁵¹⁶ Se 41 kap. 7 § SFL.

⁵¹⁷ Se 41 kap. 8 § första st. SFL.

⁵¹⁸ Se 41 kap. 8 § andra st. första men. SFL.

⁵¹⁹ Se 41 kap. 8 § andra st. andra men. SFL.

⁵²⁰ Se 41 kap. 8 § tredje st. SFL.

⁵²¹ Se 41 kap. 9 § SFL.

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.⁵²²

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.⁵²³ 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.⁵²⁴

Den reviderade ska, utöver ovan angivna skyldigheter, ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen.⁵²⁵ SKV får förelägga den reviderade att fullgöra sina skyldigheter, om denne inte fullgör dem.⁵²⁶

Om den reviderade inte samverkar, kan ett sådant föreläggande förenas med vite.⁵²⁷ 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,⁵²⁸ och om revisionen genomförs på någon annan plats än i verksamhetslokalerna fattas beslut om bevissäkring av förvaltningsrätten på begäran av granskningsledaren.⁵²⁹ 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.⁵³⁰ Angående huruvida SKV kan tillämpa bevissäkringsreglerna hos advokatbyrå beträffande dess klienter kan synpunkter i en artikel av författaren till denna bok vara av intresse.⁵³¹ 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.⁵³²

⁵²² Se 41 kap. 10 § första och andra st. SFL.

⁵²³ Se 41 kap. 10 § tredje st. SFL.

⁵²⁴ Se 41 kap. 10 § fjärde st. SFL.

⁵²⁵ Se 41 kap. 11 § SFL.

⁵²⁶ Se 41 kap. 12 § SFL.

⁵²⁷ Se 44 kap. 1 § SFL.

⁵²⁸ Se 45 kap. 13 § andra st. SFL.

⁵²⁹ Se 45 kap. 13 § första st. SFL.

⁵³⁰ Se RÅ 1996 ref. 97.

⁵³¹ Se Forssén 2008 (1) s. 450-460.

⁵³² Se 47 kap. 2 § första st. SFL.

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.⁵³³

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.⁵³⁴

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.⁵³⁵ Den handling som begäran avser ska ges in till förvaltningsrätten. Om SKV redan har handlingen, ska SKV omedelbart försegla handlingen och överlämna den till förvaltningsrätten.⁵³⁶

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.⁵³⁷

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.⁵³⁸

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.⁵³⁹
- SKV ska lämna tillbaka räkenskapsmaterial och andra handlingar till den reviderade så snart som möjligt och senast när revisionen har avslutats.⁵⁴⁰
- 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.⁵⁴¹

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).⁵⁴²

⁵³³ Se 47 kap. 2 § andra st. SFL.

⁵³⁴ Se 47 kap. 3 § SFL.

⁵³⁵ Se 47 kap. 4 § första st. SFL.

⁵³⁶ Se 47 kap. 4 § andra st. SFL.

⁵³⁷ Se RÅ 1998 ref. 34.

⁵³⁸ Se HFD 2012 ref. 12.

⁵³⁹ Se 41 kap. 13 § SFL.

⁵⁴⁰ Se 41 kap. 14 § första st. SFL.

⁵⁴¹ Se 41 kap. 14 § andra st. SFL.

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.⁵⁴³ SKV får dock bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift utan ansökan, om det kan antas vara till fördel för det allmänna.⁵⁴⁴ 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.⁵⁴⁵ Sådan nedsatt skattebetalningsförmåga som kan föranleda att anstånd medges är t.ex. att den skattskyldige vid något enstaka tillfälle oförvållat hamnat i tillfälliga betalningssvårigheter och har goda möjligheter att efter en kortare tids anstånd betala skatteskulden.⁵⁴⁶

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,⁵⁴⁷ eller
2. om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften.⁵⁴⁸

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

⁵⁴² Se 67 kap. 5 § första st. 3 SFL.

⁵⁴³ Se 63 kap. 2 § första men. SFL.

⁵⁴⁴ Se 63 kap. 2 § andra men. med hänvisning till 63 kap. 23 § SFL.

⁵⁴⁵ Se 63 kap. 15 § SFL och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 420.

⁵⁴⁶ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 421 och 422.

⁵⁴⁷ 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).

⁵⁴⁸ Se 63 kap. 5 § SFL.

är komplicerat eller rättsfrågan oviss.⁵⁴⁹ 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.⁵⁵⁰

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.⁵⁵¹

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.⁵⁵² 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, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift måste SKV medge anstånd på begäran av den skattskyldige, om denne har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift, eller
2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget eller återkallelseavgiften.⁵⁵³

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.⁵⁵⁴ 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.⁵⁵⁵ 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).⁵⁵⁶ För att fordran på skatt eller avgift inte ska lämnas till KFM eller en sådan fordran som redan lämnats dit inte ska leda

⁵⁴⁹ 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.

⁵⁵⁰ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 419.

⁵⁵¹ Se prop. 1989/90:74 s. 342 och 343.

⁵⁵² Se 63 kap. 6 § SFL.

⁵⁵³ Se 63 kap. 7 § första st. SFL, dess lydelse enligt SFS 2018:2034 (jfr prop. 2018/19:9).

⁵⁵⁴ Se 67 kap. 5 § SFL, där beslut om anstånd inte anges bland de beslut som inte får överklagas.

⁵⁵⁵ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 612.

⁵⁵⁶ Se 68 kap. 1 § SFL.

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).⁵⁵⁷

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.⁵⁵⁸ 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.⁵⁵⁹

- 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.⁵⁶⁰
- 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.⁵⁶¹

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).⁵⁶² Om fordran betalats och utgången i skatteprocessen i stället blir till den skattskyldiges fördel och beloppet återbetalas till denne, ska dessutom vederbörande i stället få ränta från SKV (intäktsränta).⁵⁶³

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.⁵⁶⁴ Det får anses vara

⁵⁵⁷ Se 67 kap. 27 § 8 SFL.

⁵⁵⁸ Se 63 kap. 8 § första st. SFL.

⁵⁵⁹ Se 63 kap. 8 § andra st. SFL.

⁵⁶⁰ Se RÅ 2002 ref. 64 och prop. 1989/90:74 s. 343.

⁵⁶¹ Se RÅ 2006 ref. 77.

⁵⁶² Se 65 kap. 8 § SFL.

⁵⁶³ 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 anståndsrentor, 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).

⁵⁶⁴ Se RÅ 2006 ref. 12.

i linje med att ett bolag som upplösts genom frivillig likvidation ändå har ansetts äga fortsatt parthabilitet i skatteprocessen (se avsnitt 7.1.3).⁵⁶⁵

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.⁵⁶⁶

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.⁵⁶⁷

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.⁵⁶⁸

Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken (1981:774) ske.⁵⁶⁹

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.⁵⁷⁰

Den skattskyldige påförs en s.k. grundavgift om 600 kr om fordran på skatt eller avgift lämnas till KFM.⁵⁷¹

⁵⁶⁵ Se dock i kapitel 7 även ang. fråga om parthabilitet i aktiebolag som har upplösts efter konkurs.

⁵⁶⁶ Se 70 kap. 1 § första st. SFL.

⁵⁶⁷ Se 70 kap. 1 § andra st. SFL.

⁵⁶⁸ Se 70 kap. 2 § SFL.

⁵⁶⁹ Se 70 kap. 3 § SFL.

⁵⁷⁰ Se 70 kap. 4 § med hänvisning till 65 kap. 13 § andra st. SFL.

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.⁵⁷²

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.⁵⁷³

6.3.5 Preskription av fordringar på skatt eller avgift samt skuldsanering

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.⁵⁷⁴

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.⁵⁷⁵

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

⁵⁷¹ Se 6 § första st. förordningen (1992:1094) om avgifter vid Kronofogdemyndigheten.

⁵⁷² Se 70 kap. 5 § SFL.

⁵⁷³ Se 70 kap. 6 § SFL.

⁵⁷⁴ Se 3 § lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

⁵⁷⁵ Se 4 § lagen om preskription av skattefordringar m.m.

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.⁵⁷⁶

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 säkerställt genom sådan åtgärd, t.ex. utmätning, får dock denna fullföljas efter preskriptionstidens utgång.⁵⁷⁷

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.

Beträffande skuldsanering finns en sådan lagstiftning sedan mitten av 1990-talet och jag får nämna följande i korthet om den:

- Den 1 januari 1995 infördes skuldsaneringslagen (1994:334), som ersattes den 1 januari 2007 av skuldsaneringslagen (2006:548).
- Den 1 november 2016 ersattes 2007 års skuldsaneringslag av skuldsaneringslagen (2016:675). Den 1 november 2016 infördes också lagen (2016:676) om skuldsanering för företagare. Till båda lagarna finns en förordning införd den 1 november 2016, skuldsaneringsförordningen (2016:689).
- Från början och enligt nu gällande lagstiftningar på området är skuldsanering förbehållen fysiska personer. Kronofogdemyndigheten hanterar ansökningar om skuldsanering.
- Skuldsanering förekom från början i stort sett enbart avseende privatpersoner. Det skulle föreligga särskilda skäl för att ens en företagare med en verksamhet av mindre omfattning skulle kunna erhålla skuldsanering.
- Numera är situationen i praktiken densamma för den som ansöker om skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (2016:675). Den lagen omfattar i praktiken privatpersoner samt fysiska personer som är näringsidkare, om de ekonomiska förhållandena i näringsverksamheten är enkla att utreda. Om det är fråga om fysiska personer som är företagare vars näringsverksamhet inte är enkel att utreda, gäller i stället lagen (2016:676) om skuldsanering för företagare och den särskilda formen av skuldsanering för företagare och närstående till företagare (F-skuldsanering). För övrigt kan en näringsidkare som är fysisk person eller juridisk person, och som har betalningssvårigheter, ansöka hos tingsrätten om företagsrekonstruktion enligt lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion. Rätten kan i ett sådant ärende, på begäran av gäldenären, besluta om förhandling om offentligt ackord. Om gäldenären försätts i konkurs upphör företagsrekonstruktionen.
- För båda formerna av skuldsanering gäller att skuldsanering inte får beviljas den som har näringsförbud enligt lagen (2014:836) om näringsförbud (jfr avsnitt 8.8.1). Om gäldenären försätts i konkurs, förfaller ansökan om skuldsanering, vilket gäller för båda formerna av skuldsanering.

⁵⁷⁶ Se 6 § lagen om preskription av skattefordringar m.m.

⁵⁷⁷ 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.⁵⁷⁸ 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.⁵⁷⁹

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.⁵⁸⁰ Hos SKV ska det finnas ett allmänt ombud som utses av Regeringen, och således är oberoende av SKV.⁵⁸¹ 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.⁵⁸²

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

⁵⁷⁸ Se 66 kap. 2 § första st. SFL.

⁵⁷⁹ Se 67 kap. 2 § SFL.

⁵⁸⁰ Se 67 kap. 11 § SFL.

⁵⁸¹ Se 67 kap. 3 § första st. SFL.

⁵⁸² 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.⁵⁸³ Ett överklagande från det allmänna ombudet ska inges till SKV.⁵⁸⁴

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.⁵⁸⁵

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.⁵⁸⁶ 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.⁵⁸⁷ 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.⁵⁸⁸ 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.⁵⁸⁹ 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 underåriga om denne är under 16 år och om den underåriga 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.⁵⁹⁰ Om det är fråga om ett fämansföretag 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

⁵⁸³ Se 67 kap. 3 § första st. SFL.

⁵⁸⁴ Se 67 kap. 23 och 24 §§ SFL.

⁵⁸⁵ Se 1, 2 och 18 §§ folkbokföringslagen (1991:481), FBL.

⁵⁸⁶ Se 9 kap. 1 § FB.

⁵⁸⁷ Se 5 kap. 2 § arbetsmiljölagen (1977:1160).

⁵⁸⁸ Se 9 kap. 3 § första st. FB.

⁵⁸⁹ Se 9 kap. 2 a § första st. FB.

⁵⁹⁰ 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.⁵⁹¹

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 underårige 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 underårige respektive för en vuxen person för vilken tingsrätten förordnat förvaltare ska dock uppkommen deklaraionsplikts fullgörande och talan i en eventuell process skötas av förmyndare eller förordnad god man, respektive av god man eller förordnad förvaltare.⁵⁹² 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.⁵⁹³ Ensamtill till firman, benämningen varunder verksamheten bedrivs, kan denne förvärva genom registrering av firman hos Bolagsverket eller genom inarbetning av firman.⁵⁹⁴ Genom folkbokföringen är vederbörandes identitet – namn etc. – registrerad,⁵⁹⁵ och en näringsidkare får använda sitt namn som firma utan registrering och oberoende av inarbetning.⁵⁹⁶

För annan juridisk person än dödsbo sköts uppkommen deklaraionsplikts 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,⁵⁹⁷ och
- för en ekonomisk förening, styrelsen, verkställande direktören eller annan av styrelsen bemyndigad.⁵⁹⁸

⁵⁹¹ Se 60 kap. 12 § IL. Se motsvarande regler i 60 kap. 14 § IL om fråga är om en familjs fåmanshandelsbolag.

⁵⁹² Föräldrarna är förmyndare, om barnet står under vårdnad av dem båda. Om någon av föräldrarna är underårige 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.

⁵⁹³ Juridiska personer såsom aktiebolag får en benämning (firma) genom registreringen hos Bolagsverket, varvid rättshandlingsförmågan också uppkommer.

⁵⁹⁴ Se 1 och 2 §§ firmalagen (1974:156).

⁵⁹⁵ Se 1 § första st. FBL.

⁵⁹⁶ Se 4 § andra st. 1 firmalagen.

⁵⁹⁷ 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.⁵⁹⁹ 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.⁶⁰⁰ 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.⁶⁰¹ Föreningen ska anmälas för registrering i föreningsregistret hos Bolagsverket inom sex månader från bildandet.⁶⁰² Om villkor har uppställts för att verksamheten ska anses påbörjad, anses föreningen dock bildad först när sådant villkor uppfyllts, förutsatt att anmälan för registrering av föreningen lämnats till Bolagsverket senast sex månader efter det att ett sådant villkor som nyss nämnts uppfyllts.⁶⁰³

Ett handelsbolag (eller kommanditbolag) föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet och bolaget har förts in i handelsregistret hos Bolagsverket.⁶⁰⁴ 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.⁶⁰⁵

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.⁶⁰⁶ Från och med den 1 januari 2010 ska de flesta stiftelser vara registrerade, men det är fortfarande inte avgörande för rättskapacitetens uppkomst.⁶⁰⁷ 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.⁶⁰⁸ 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

⁵⁹⁸ Se 7 kap. 35-37 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, EFL. Enligt SFS 2018:673 trädde EFL i kraft den 1 juli 2018, varvid lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar upphävdes.

⁵⁹⁹ Se 2 kap. 1 och 4 §§ ABL.

⁶⁰⁰ Se 2 kap. 4 § andra st. och 22 § ABL.

⁶⁰¹ Se 2 kap. 1 § EFL.

⁶⁰² Se 2 kap. 2 § första st. EFL.

⁶⁰³ Se 2 kap. 2 § andra st. och 3 § EFL.

⁶⁰⁴ Se 1 kap. 1 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, BL – även kallad bolagslagen.

⁶⁰⁵ Se 2 kap. 17 och 31 §§ BL.

⁶⁰⁶ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 (SKV 327 utgåva 11), s. 121 och 126.

⁶⁰⁷ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 s. 26.

⁶⁰⁸ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 s. 26 och 27.

självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. Stiftelsen ska vara registrerad i länsstyrelsens stiftelseregister om den är skyldig att upprätta årsredovisning enligt BFL eller det följer av stiftelseförordnandet.⁶⁰⁹ 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.⁶¹⁰ Ställföreträdare för en ideell förening är, med vad som gäller för ekonomisk förening som förebild, den av medlemmarna på årsmötet valda styrelsen.⁶¹¹

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.⁶¹² Ett aktiebolag som hade upplösts efter konkurs ansågs dock sakna rättskapacitet och därmed partshabilitet.⁶¹³ Däremot ansågs ett aktiebolag som upplösts efter konkurs ha partshabilitet i skatteprocess som pågick vid upplösningen.⁶¹⁴

7.1.4 Konkurs

Om en fysisk eller juridisk person försätts i konkurs och således förlorar rådigheten över sin egendom,⁶¹⁵ 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.

Däremot har HFD ansett i HFD 2017 ref. 52, att ett bolag som försätts i konkurs efter det att ett förhandsbesked om skatt överklagats inte hade rätt att träda in som part i målet. Emellertid bereddes konkursförvaltaren möjlighet att föra bolagets talan. Det motiveras av HFD utifrån att ett mål om förhandsbesked endast syftar till att på förhand klarlägga hur en viss skattefråga ska bedömas. Jag uppfattar att HFD sålunda anser att det är poänglöst att fullfölja målet om förhandsbesked, när bolaget i konkurs inte kommer att deklarerat. Ett sådant resonemang är enligt min uppfattning giltigt beträffande inkomstskatt, men inte avseende mervärdesskatt på grund av att konkursboet kan bli skattskyldigt och därmed skyldigt att lämna mervärdesskattedeclarationer

⁶⁰⁹ Se 1 kap. 2 § och 10 kap. 1 § första och andra st. stiftelselagen (1994:1220).

⁶¹⁰ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 s. 121.

⁶¹¹ Se SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 s. 124 och 125.

⁶¹² Se RÅ 1999 ref. 34.

⁶¹³ Se RÅ 2001 not. 152.

⁶¹⁴ Se RÅ 2000 ref. 41. I litteraturförteckningen i det fallet anför HFD för övrigt bl.a. Forssén 1994 s. 384-386.

⁶¹⁵ Se 3 kap. 1 § konkurslagen (1987:672).

efter konkursbeslutet i enlighet med 6 kap. 3 § ML, om konkursboet gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster därefter.

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.⁶¹⁶ 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,⁶¹⁷ eller om ställföreträdare för bolaget, mot vilken SKV inlett talan om s.k. företrädaransvar (se kapitel 9), har ett betydande intresse för egen del av att få bolagets skattefråga prövad i förvaltningsdomstol.⁶¹⁸ 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).⁶¹⁹

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.⁶²⁰ Om den skattskyldige i stället överklagar beslutet, ska SKV snarast fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut,⁶²¹ varvid – om beslutet inte blir till den skattskyldiges fördel – handlingarna (ärendet) ska överlämnas av SKV till förvaltningsrätten för dess prövning.⁶²²

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.⁶²³

⁶¹⁶ Se avsnitt 7.1.3 ang. RÅ 2000 ref. 41 och RÅ 2001 not. 152.

⁶¹⁷ Se RÅ 1996 not. 192.

⁶¹⁸ Se RÅ 2000 ref. 41.

⁶¹⁹ Se RÅ 2003 ref. 53, där hänvisning också sker till bl.a. RÅ 1996 not. 192 och RÅ 2000 ref. 41.

⁶²⁰ Se 66 kap. 7 § första st. SFL. Se även prop. 1989/90:74 s. 256.

⁶²¹ Se 67 kap. 20 § SFL.

⁶²² Se 67 kap. 22 § SFL.

⁶²³ Se 67 kap. 5 § första st. SFL.

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.⁶²⁴

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.⁶²⁵

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 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.⁶²⁶ Länsrätt benämns från och med den 15 februari 2010 i stället förvaltningsrätt.⁶²⁷ Regeringsrätten benämns sedan 2011 i stället Högsta förvaltningsdomstolen, HFD.⁶²⁸ Överklagande till förvaltningsrätten kan ställas dit, men skickas alltid till beslutsinstansen, dvs. till SKV.⁶²⁹ 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.⁶³⁰

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.⁶³¹ 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).⁶³² Beloppsprocessen består dock för mål om fastighetstaxering (se avsnitten 1.1 och 6.2.2.2).⁶³³ Skatteprocessen syftar således numera till att bilda en enkel, smidig och snabb ordning för rättelse av felaktiga

⁶²⁴ Se 67 kap. 5 § andra st. SFL.

⁶²⁵ Se 67 kap. 6 § SFL.

⁶²⁶ Se 1 § FPL.

⁶²⁷ Se lag (2009:783) om ändring i FPL.

⁶²⁸ Se lag (2010:1398) om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar.

⁶²⁹ Se 6 a § första st. första men. FPL.

⁶³⁰ Se 6 b § första st. första men. och 33 § första st. FPL.

⁶³¹ Se prop. 1989/90:74 s. 370 och 371.

⁶³² Se prop. 1989/90:74 s. 258.

⁶³³ Se prop. 1989/90:74 s. 258.

skattebeslut, och innebär jämfört med den äldre skatteprocessen från tiden före 1991 utvidgade möjligheter för den skattskyldige och för SKV i det hänseendet.⁶³⁴

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).⁶³⁵ Det kan medföra ett avsevärt vidare processföremål än vad som annars normalt gäller i den sakprocess som skatteprocessen utgör.⁶³⁶ 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 kontrolluppgifter från arbetsgivare och banker m.m. som medfört att skönsbeskattningsbeslutet ändå förankras i annat än bara ett antaget belopp.⁶³⁷

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.⁶³⁸ 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.⁶³⁹ 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).⁶⁴⁰

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.⁶⁴¹

⁶³⁴ Se prop. 1989/90:74 s. 256.

⁶³⁵ Se 57 kap. 1 § SFL.

⁶³⁶ Se prop. 1989/90:74 s. 377.

⁶³⁷ Se prop. 1989/90:74 s. 376 och 377.

⁶³⁸ 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.

⁶³⁹ Se 68 kap. 1 § SFL.

⁶⁴⁰ Se 67 kap. 27 § 8 SFL.

⁶⁴¹ Se 67 kap. 7 § SFL.

Behörig förvaltningsrätt för juridiska personer

Beslut som gäller juridiska personer överklagas enligt följande uppställning:⁶⁴²

<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.⁶⁴³

Vad som sägs i närmast föregående st. gäller bara om överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund.⁶⁴⁴

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.⁶⁴⁵

⁶⁴² Se 67 kap. 8 § SFL.

⁶⁴³ Se 67 kap. 9 § första st. SFL.

⁶⁴⁴ Se 67 kap. 9 § andra st. SFL.

⁶⁴⁵ Se 67 kap. 10 § SFL.

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.⁶⁴⁶ Begäran ska, som nämnts (se avsnitt 7.2), ha kommit in till SKV senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁶⁴⁷ 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.⁶⁴⁸

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.⁶⁴⁹ 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.⁶⁵⁰ 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).⁶⁵¹ SKV får för övrigt på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den som beslutet gäller.⁶⁵²

⁶⁴⁶ Se 66 kap. 6 § första st. SFL.

⁶⁴⁷ Se 66 kap. 7 § första st. SFL.

⁶⁴⁸ Se 66 kap. 7 § andra st. SFL.

⁶⁴⁹ Se 66 kap. 6 § andra st. SFL.

⁶⁵⁰ Se prop. 1989/90:74 s. 403.

⁶⁵¹ Se 67 kap. 2 § andra st. SFL.

⁶⁵² Se 66 kap. 19 § SFL.

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.⁶⁵³

Litis pendens-verkan innebär att ny talan angående fråga varom redan är rättegång mellan samma parter inte får upptas till prövning.⁶⁵⁴ Beträffande F-skatt anser HFD att SKV är oförhindrad att 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.⁶⁵⁵

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.⁶⁵⁶ Annars bör enligt förarbetena en ny fråga få föras in i förvaltningsrätten om den har samband med den fråga som redan ligger för prövning.⁶⁵⁷ *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).⁶⁵⁸

I sammanhanget får nämnas att HFD anser i HFD 2016 ref. 73 att SKV inom ramen för en omprövning på begäran av den skattskyldige inte kan fatta ett beslut som i förhållande till såväl tidigare beslut som den skattskyldiges yrkanden är till nackdel för den skattskyldige. Sker det under handläggning i förvaltningsdomstol, bör domstolen enligt min uppfattning avvisa beslutet som en sådan ny fråga som inte kan tas upp till gemensam handläggning med frågan som pågående mål gäller.

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.⁶⁵⁹ 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 7.3.1.⁶⁶⁰

⁶⁵³ Se prop. 1989/90:74 s. 403. *Litis pendens*, även *lis pendens*: *Mål som pågår*. Se Melin 2010 s. 251.

⁶⁵⁴ Se RÅ 2009 ref. 92, där fråga om *litis pendens* i ett mål om moms prövades.

⁶⁵⁵ Se RÅ 2005 ref. 42.

⁶⁵⁶ Se prop. 1989/90:74 s. 373.

⁶⁵⁷ Se prop. 1989/90:74 s. 372.

⁶⁵⁸ Se 66 kap. 3 § första st. SFL och även prop. 1989/90:74 s. 374 och 402. *Res judicata*: *Twistefråga eller gärning har prövats och avgjorts*. Se Melin 2010 s. 328.

⁶⁵⁹ Se 66 kap. 7 § första st. SFL.

⁶⁶⁰ Se 66 kap. 7 § andra st. SFL.

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.⁶⁶¹

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.⁶⁶² 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 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.⁶⁶³

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.⁶⁶⁴ 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.⁶⁶⁵ Bestämmelserna i IL om sådan beräkning gäller dock inte för dödsbon efter det tredje beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade.⁶⁶⁶

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

⁶⁶¹ Se 66 kap. 8 § SFL.

⁶⁶² Se 66 kap. 9 § SFL.

⁶⁶³ Se prop. 1989/90:74 s. 404.

⁶⁶⁴ Se 66 kap. 10 § SFL.

⁶⁶⁵ Se 66 kap. 1 § första men. IL.

⁶⁶⁶ Se 66 kap. 1 § andra men. IL.

m.fl. och föränleds av ett beslut i ett ärende eller mål, får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.⁶⁶⁷

Förlängd tid för omprövning av prissättning av internationella transaktioner

En begäran om omprövning som avser prissättning av internationella transaktioner och föränleds 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.⁶⁶⁸

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.⁶⁶⁹

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.⁶⁷⁰

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.⁶⁷¹

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.⁶⁷²

⁶⁶⁷ Se 66 kap. 11 § SFL.

⁶⁶⁸ Se 66 kap. 12 § SFL.

⁶⁶⁹ Se 66 kap. 13 § SFL.

⁶⁷⁰ Se 66 kap. 14 § SFL.

⁶⁷¹ Se 66 kap. 15 § SFL.

⁶⁷² Se 66 kap. 16 § SFL.

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.⁶⁷³

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.⁶⁷⁴

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),⁶⁷⁵ 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.⁶⁷⁶

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.⁶⁷⁷

Beslut som är möjliga att återkalla får inte heller omprövas SKV:s initiativ till nackdel för den som beslutet gäller.⁶⁷⁸

⁶⁷³ Se 66 kap. 17 § SFL.

⁶⁷⁴ Se 66 kap. 18 § SFL.

⁶⁷⁵ Se 67 kap. 5 § SFL. Där anges inte avvisningsbeslut bland de beslut som inte får överklagas.

⁶⁷⁶ Se 66 kap. 19 § SFL.

⁶⁷⁷ Se 66 kap. 20 § första st. SFL.

⁶⁷⁸ Se 66 kap. 20 § andra st. SFL.

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).⁶⁷⁹

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.⁶⁸⁰

Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration, får beslutet meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁶⁸¹

Vad som sägs i de båda närmast föregående st. gäller inte beslut om förseningsavgift.⁶⁸²

Förseningsavgift – annan utgångspunkt för omprövningstiden

Om beslutet avser förseningsavgift, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.⁶⁸³

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.⁶⁸⁴

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.⁶⁸⁵

⁶⁷⁹ Se 66 kap. 21 § SFL.

⁶⁸⁰ Se 66 kap. 22 § första st. SFL.

⁶⁸¹ Se 66 kap. 22 § andra st. SFL.

⁶⁸² Se 66 kap. 22 § tredje st. SFL.

⁶⁸³ Se 66 kap. 23 § SFL.

⁶⁸⁴ Se 66 kap. 24 § första st. SFL.

⁶⁸⁵ Se 66 kap. 24 § andra st. SFL.

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.⁶⁸⁶

Tvåårsfristen för omprövning ska räknas från den dag då beslutet om ersättning meddelades.⁶⁸⁷

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.⁶⁸⁸

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 begärt 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,

⁶⁸⁶ Se 66 kap. 25 § första st. SFL.

⁶⁸⁷ Se 66 kap. 25 § andra st. SFL.

⁶⁸⁸ Se 66 kap. 26 § SFL.

- 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 föranses av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § SFL.⁶⁸⁹

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.⁶⁹⁰

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 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 föränledde 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.⁶⁹¹

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.⁶⁹²

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.⁶⁹³ Sistnämnda är i linje med att begreppet oriktig uppgift sedan länge ansetts ha samma innebörd oavsett om

⁶⁸⁹ Se 66 kap. 27 § SFL.

⁶⁹⁰ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 2 och Del 2 s. 1108.

⁶⁹¹ Se RÅ 2010 ref. 67.

⁶⁹² Se RÅ 2005 ref. 58.

⁶⁹³ Se RÅ 2002 ref. 20 och prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.) s. 233.

det gäller fråga om skattetillägg, efterbeskattning eller skattebrott,⁶⁹⁴ 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.⁶⁹⁵ 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.⁶⁹⁶ 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.⁶⁹⁷

Skattetillägg vid efterbeskattning

Om efterbeskattning beslutas, får SKV samtidigt meddela ett beslut om skattetillägg.⁶⁹⁸ Efterbeskattning får således inte avse enbart skattetillägg (se avsnitt 8.3). Se även avsnitt 8.2.2 ang. efterbeskattning och skattetillägg.

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.⁶⁹⁹

Efterbeskattning enligt pkt 1-3 ovan vid omprövning till nackdel efter tvåårsfristen får inte heller beslutas om den avser ett obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp.⁷⁰⁰

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.

⁶⁹⁴ 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.

⁶⁹⁵ Se prop. 2002/03:106 s. 116.

⁶⁹⁶ Se prop. 2002/03:106 s. 117.

⁶⁹⁷ Se HFD 2014 ref. 14.

⁶⁹⁸ Se 52 kap. 5 § SFL.

⁶⁹⁹ Se 66 kap. 28 § första st. SFL.

⁷⁰⁰ Se 66 kap. 28 § andra st. SFL.

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 brutit 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.⁷⁰¹

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.⁷⁰²

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.⁷⁰³

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.⁷⁰⁴

⁷⁰¹ Se prop. 1991/92:43 (Skattetillägg m.m.) s. 91f.

⁷⁰² Se 66 kap. 29 § SFL.

⁷⁰³ Se 66 kap. 30 § första st. SFL.

⁷⁰⁴ Se 66 kap. 30 § andra st. SFL.

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.⁷⁰⁵

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.⁷⁰⁶

Om den som efterbeskattningen gäller har avlidit, får beslutet dock inte meddelas senare än sex månader efter dödsfallet.⁷⁰⁷

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

1. åtal inte väcks på grund av den förundersökning som har föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning, eller
2. åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del.⁷⁰⁸

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.⁷⁰⁹

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.⁷¹⁰

⁷⁰⁵ Se 66 kap. 31 § SFL.

⁷⁰⁶ Se 66 kap. 32 § första st. SFL.

⁷⁰⁷ Se 66 kap. 32 § andra st. SFL.

⁷⁰⁸ Se 66 kap. 33 § SFL.

⁷⁰⁹ Se 66 kap. 34 § SFL.

⁷¹⁰ Se 66 kap. 35 § SFL.

7.4 ÖVERKLAGANDE

7.4.1 Överklagande på den skattskyldiges initiativ

Tiden för överklagande – huvudregeln

Förfarandet i förvaltningsprocessen är enligt huvudregeln i FPL skriftligt.⁷¹¹ Ett överklagande av SKV:s beslut om skatt eller avgift ska därför vara skriftligt.⁷¹² 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.⁷¹³ 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,
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.⁷¹⁴

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.⁷¹⁵

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.⁷¹⁶

⁷¹¹ Se 9 § första st. FPL.

⁷¹² Se 3 § första st. FPL.

⁷¹³ Se 67 kap. 12 § första st. SFL.

⁷¹⁴ Se 67 kap. 12 § andra st. SFL.

⁷¹⁵ Se 67 kap. 13 § SFL.

⁷¹⁶ Se 67 kap. 14 § SFL.

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.⁷¹⁷ Om beslutet meddelas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret, får överklagandet komma in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.⁷¹⁸

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.⁷¹⁹

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.⁷²⁰

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 hänförs 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.⁷²¹

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.⁷²²

SKV ska pröva om ett överklagande har kommit in i rätt tid. Om ett överklagande har kommit in för sent, ska SKV avvisa det.⁷²³ Ett överklagande ska dock inte avvisas om:

⁷¹⁷ Se 67 kap. 15 § första st. SFL.

⁷¹⁸ Se 67 kap. 15 § andra st. SFL.

⁷¹⁹ Se 67 kap. 16 § SFL.

⁷²⁰ Se 67 kap. 17 § SFL.

⁷²¹ Se 67 kap. 18 § SFL.

⁷²² Se 67 kap. 19 § första st. SFL.

⁷²³ Se 67 kap. 19 § andra st. SFL.

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.⁷²⁴

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).⁷²⁵

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.⁷²⁶

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.⁷²⁷

Överlämnande av handlingar till förvaltningsrätten

67 kap. 22 §: Om ett överklagande varken avvisas eller förfaller, ska SKV överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten.⁷²⁸

7.4.2 Överklagande på initiativ av allmänna ombudet hos SKV

Ett överklagande från det allmänna ombudet hos SKV ska vara skriftligt,⁷²⁹ 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.⁷³⁰

Bestämmelserna i 67 kap. 19 och 22 §§ SFL (se avsnitt 7.4.1) gäller när det allmänna ombudet överklagar.⁷³¹

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

⁷²⁴ Se 67 kap. 19 § tredje st. SFL.

⁷²⁵ Se 67 kap. 20 § SFL.

⁷²⁶ Se 67 kap. 21 § SFL.

⁷²⁷ Se RÅ 2008 ref. 37.

⁷²⁸ Se 67 kap. 22 § SFL.

⁷²⁹ Se 3 § första st. FPL.

⁷³⁰ Se 67 kap. 23 § första st. SFL.

⁷³¹ Se 67 kap. 23 § andra st. SFL.

som beslutet gäller, ska överklagandet ha kommit in till SKV inom två månader från den dag då beslutet meddelades.⁷³² Detsamma gäller om det allmänna ombudet yrkar att skattetillägg ska tas ut.⁷³³

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.⁷³⁴

Det allmänna ombudet hos SKV kan för övrigt – i likhet med den skattskyldige – ansöka om förhandsbesked hos SRN, se avsnitt 7.6.⁷³⁵

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).⁷³⁶ 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.⁷³⁷ Förvaltningsdomstolarnas beslut får – till skillnad från vad som gäller SKV:s beslut (se avsnitt 7.1.1 och 7.3.1) – överklagas av den skattskyldige bara om det gått denne emot.⁷³⁸

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.⁷³⁹

⁷³² Se 67 kap. 24 § första men. SFL.

⁷³³ Se 67 kap. 24 § andra men. SFL.

⁷³⁴ Se 67 kap. 25 § SFL.

⁷³⁵ Se 1 § andra st. lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷³⁶ Se 33 § första st. FPL.

⁷³⁷ Se 34 a § och 35 § första st. FPL.

⁷³⁸ Se 33 § andra st. FPL.

⁷³⁹ Se 67 kap. 27 § SFL. Se även 34 a § första st. första men. FPL.

Förvaltningsrättens beslut står i sådana mål fast om kammarrätten inte meddelar prövningstillstånd, vilket kammarrätten ska upplysa om i sitt beslut i anståndsärendet.⁷⁴⁰

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.⁷⁴¹

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

1. deklarationsombud,
2. tvångsåtgärder, eller
3. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning om beslutet inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.⁷⁴²

Om SKV eller det allmänna ombudet överklagar, ska tiden för överklagande räknas från den dag då beslutet meddelades.⁷⁴³

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.⁷⁴⁴ 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.⁷⁴⁵

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:

⁷⁴⁰ Se 34 a § fjärde st. FPL.

⁷⁴¹ Se 67 kap. 28 § första st. SFL.

⁷⁴² Se 67 kap. 28 § andra st. SFL.

⁷⁴³ Se 67 kap. 28 § tredje st. SFL.

⁷⁴⁴ Se 37 c § FPL.

⁷⁴⁵ Se HFD 2011 ref. 76.

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.⁷⁴⁶

Återkallas eller förfaller det första överklagandet, förfaller även det senare överklagandet.⁷⁴⁷

Det allmänna får överklaga till fördel för den som beslutet gäller

SKV och det allmänna ombudet hos SKV får överklaga till fördel för den som ett beslut gäller, enligt 67 kap. 30 § SFL.

HFD anser enligt HFD 2017 ref. 54 att 67 kap. 30 § SFL inte kan tolkas så att bestämmelsen ger allmänna ombudet hos SKV rätt att föra talan när ombudet inte tidigare har varit part i processen.

Prövningstillstånd i HFD

Prövning av ett överklagande av kammarrättens beslut hos HFD förutsätter, som nämnts, alltid att HFD meddelar prövningstillstånd.⁷⁴⁸ 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.⁷⁴⁹

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.⁷⁵⁰

Resning får beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt.⁷⁵¹ Härvidlag är RB:s regler till ledning (se avsnitt 1.4),⁷⁵² och en resningsgrund är framför allt om

⁷⁴⁶ Se 67 kap. 29 § första st. SFL.

⁷⁴⁷ Se 67 kap. 29 § andra st. SFL.

⁷⁴⁸ Se 35 § första st. FPL.

⁷⁴⁹ Se 33 § andra st. FPL.

⁷⁵⁰ Se 36 § första st. FPL.

⁷⁵¹ Se 37 b § FPL.

⁷⁵² Jfr prop. 1989/90:74 s. 368 och 371.

ny bevisning tillkommit som inte kunnat prövas tidigare och som sannolikt skulle ha lett till annan utgång om den förebringats.⁷⁵³

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 uppskovsavdrag 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.⁷⁵⁴

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.⁷⁵⁵ 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 förhandsbeskedet vunnit laga kraft.⁷⁵⁶ En sådan vilandeförklaring får inte överklagas.⁷⁵⁷

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.⁷⁵⁸ 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.⁷⁵⁹ Omprövning på grund av sådan ny rättspraxis ska begäras hos SKV, och inte hos HFD.⁷⁶⁰

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.⁷⁶¹

⁷⁵³ Se 58 kap. 1 § första st. 3 RB.

⁷⁵⁴ Se RÅ 2010 ref. 61.

⁷⁵⁵ Se 22 § första st. lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁵⁶ Se 21 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁵⁷ Se 23 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁷⁵⁸ Se 66 kap. 3 § första st. SFL.

⁷⁵⁹ Se 66 kap. 3 § andra st. SFL.

⁷⁶⁰ Se RÅ 2006 ref. 72, där HFD vägrade prövningstillstånd under hänvisning till omprövning hos SKV vid ny regeringsrättspraxis, enligt 21 kap. 3 § tredje st. SBL (numera 66 kap. 3 § andra st. SFL).

⁷⁶¹ Se 67 kap. 31 § första st. SFL.

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.⁷⁶²

67 kap. 32 §: Den som har överklagat får yrka något nytt under förutsättning att någon ny fråga inte tas upp i målet.⁷⁶³

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.⁷⁶⁴

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.⁷⁶⁵

67 kap. 34 §: Om en domstol inte prövar en ny fråga eller en fråga om skattetillägg, ska domstolen överlämna frågan till SKV för omprövning.⁷⁶⁶

--- 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.⁷⁶⁷

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.⁷⁶⁸

⁷⁶² Se 67 kap. 31 § andra st. SFL.

⁷⁶³ Se 67 kap. 32 § första st. SFL.

⁷⁶⁴ Se 67 kap. 32 § andra st. SFL.

⁷⁶⁵ Se 67 kap. 33 § SFL.

⁷⁶⁶ Se 67 kap. 34 § SFL.

⁷⁶⁷ Se prop. 1989/90:74 s. 378 samt prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1163.

⁷⁶⁸ Se 67 kap. 35 § SFL. Se även prop. 1989/90:74 s. 378.

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.⁷⁶⁹

Domstolen bestämmer om beslutet ska få överklagas direkt eller först i samband med domstolens beslut i själva målet.⁷⁷⁰

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.⁷⁷¹

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.⁷⁷²

Om deldom eller mellandom undanröjs av högre instans, återförvisas målet till förnyad handläggning i föregående instans.⁷⁷³

Muntlig förhandling

Skatteprocessen är normalt sett helt skriftlig,⁷⁷⁴ 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.⁷⁷⁵ I förvaltningsrätt och kammarrätt ska muntlig förhandling hållas, om en enskild som för talan i målet begär

⁷⁶⁹ Se 67 kap. 36 § första st. SFL. Se även prop. 1989/90:74 s. 379.

⁷⁷⁰ Se 67 kap. 36 § andra st. SFL.

⁷⁷¹ Se 67 kap. 36 § tredje st. SFL.

⁷⁷² Se RÅ 2002 ref. 57.

⁷⁷³ Se RÅ 2002 ref. 57.

⁷⁷⁴ Se 3 § första st. och 9 § första st. FPL.

⁷⁷⁵ Se 9 § andra st. FPL.

det samt förhandlingen inte är obehövlig och inte heller särskilda skäl talar mot det.⁷⁷⁶

Förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling i ett mål om särskilda avgifter (dvs. ett mål om t.ex. förseningsavgift, skattetillägg eller kontrollavgift - se avsnitt 1.4), om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om avgift inte kommer att tas ut.⁷⁷⁷

Förhör vid muntlig förhandling

Om muntlig förhandling hålls, får, beträffande handläggningen i förvaltningsdomstol, rätten förordna om förhör med vittne eller sakkunnig.⁷⁷⁸ 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')⁷⁷⁹ 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).⁷⁸⁰
- Dessutom ska rätten genom frågor och påpekanden verka för att parterna avhjälper otydligheter och ofullständigheter i sina framställningar.⁷⁸¹
- Rätten ska vidare se till att inget onödigt förs in i målet.⁷⁸² Överflödiga utredning får avvisas.⁷⁸³

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

⁷⁷⁶ Se 9 § tredje st. FPL.

⁷⁷⁷ 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.

⁷⁷⁸ Se 25 § första st. första och andra men. FPL.

⁷⁷⁹ Se Melin 2010 s. 214.

⁷⁸⁰ Se 8 § första st. FPL.

⁷⁸¹ Se 8 § andra st. FPL.

⁷⁸² Se 8 § tredje st. första men. FPL.

⁷⁸³ Se 8 § tredje st. andra men. FPL.

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 överflödigt utredning får avvisas.⁷⁸⁴

Förhör med vittne eller sakkunnig får hållas under ed,⁷⁸⁵ men det bevismedlet anser förvaltningsdomstolarna inte vara möjligt vid partsförhör med den skattskyldige 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.⁷⁸⁶

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.⁷⁸⁷ Vid sådan syn får yrkeshemligheten röjas endast om det finns synnerlig anledning till det.⁷⁸⁸ I fråga om syn på stället gäller bestämmelserna om muntlig förhandling samt 5 kap. 11 § RB i tillämpliga delar.⁷⁸⁹ I sistnämnda hänseende får rätten, om det finns skäl för det, besluta att syn ska hållas genom ljudöverföring eller ljud- och bildöverföring.⁷⁹⁰ Ett sådant beslut får dock inte fattas, om det är olämpligt med hänsyn till bevisningens art och övriga omständigheter.⁷⁹¹

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.⁷⁹² 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.⁷⁹³ 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

⁷⁸⁴ Se prop. 2012/13:45 (En mer ändamålsenlig förvaltningsprocess) s. 26 och 174.

⁷⁸⁵ Se 25 § första st. tredje men. FPL.

⁷⁸⁶ Se prop. 2002/03:106 s. 78f.

⁷⁸⁷ Se 23 § första st. första men. FPL.

⁷⁸⁸ Se 23 § första st. andra men. FPL.

⁷⁸⁹ Se 23 § andra st. FPL.

⁷⁹⁰ Se 5 kap. 11 § första men. RB.

⁷⁹¹ Se 5 kap. 11 § andra men. RB.

⁷⁹² Se prop. 2004/05:131 (En modernare rättegång – reformering av processen i allmän domstol) s. 171.

⁷⁹³ Se prop. 2004/05:131 s. 200.

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 förhöret tas upp på nytt ansågs det i många fall rent av vara så att en videouppspelning är att föredra från bevisvärderingssynpunkt, särskilt om det finns möjlighet att komplettera uppspelningen med ett tilläggsförhör.⁷⁹⁴

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.⁷⁹⁵

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.⁷⁹⁶

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).⁷⁹⁷

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.

⁷⁹⁴ Se prop. 2004/05:131 s. 201.

⁷⁹⁵ Se SOU 2014:76 (Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål) s. 135.

⁷⁹⁶ Se 67 kap. 38 § SFL.

⁷⁹⁷ Se 67 kap. 39 § SFL.

För sakprocessen är kännetecknet således att processföremålet är en enskild fråga.⁷⁹⁸ 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).
- 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.⁷⁹⁹ 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”.⁸⁰⁰ 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.⁸⁰¹
- 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.⁸⁰² 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.⁸⁰³ 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 erhöles, inte gjort sannolikt att vederbörande realiserat en avdragsgill kapitalförlust.⁸⁰⁴

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).⁸⁰⁵

⁷⁹⁸ Se prop. 1989/90:74 s. 370.

⁷⁹⁹ Se RÅ 1995 ref. 31. Se även prop. 2002/03:106 s. 134.

⁸⁰⁰ 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).

⁸⁰¹ HFD 2012 ref. 65.

⁸⁰² Se RÅ 2009 ref. 42.

⁸⁰³ Se HFD 2012 ref. 55.

⁸⁰⁴ Se HFD 2013 ref. 3.

⁸⁰⁵ Se prop. 1989/90:74 s. 368 och 371.

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.⁸⁰⁶ 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 när förvaltningsdomstolen ska avgöra om återopande 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, återopar 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. återopar en ny omständighet till stöd för sin talan utan att frågan som ska prövas ändras.⁸⁰⁷

För att återopade omständigheter ska anses tillhöra en och samma fråga krävs, som nämnts, i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang.⁸⁰⁸ 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 återopat 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.⁸⁰⁹

En ny fråga uppkommer inte bara för att en ny grund återopas 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 förvärvad egendom inte införskaffats för bolagets verksamhet till att hävda att

⁸⁰⁶ 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 återopade omständigheter till stöd för det, och att det av praxis framgår att det i princip krävs att återopade omständigheter ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang. Därvid hänvisar HFD även till RÅ 2005 ref. 7.

⁸⁰⁷ Se 67 kap. 31 § andra st. SFL.

⁸⁰⁸ Se RÅ 2007 ref. 9, där HFD även hänvisar till RÅ 2005 ref. 7.

⁸⁰⁹ 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”.

avyttringen inte lett till någon verklig förlust för bolaget.⁸¹⁰ 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).⁸¹¹

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:

Gäller talan t.ex. en fråga om ränteavdrag kan den skattskyldige i förvaltningsrätten förete kvitton 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 avvisning har även kammarrätten i skatteprocessen, om motsvarande situation uppkommer där.⁸¹²

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.⁸¹³

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.⁸¹⁴ Notera därvid att HFD anser att kammarrätten har rätt att *ex officio*⁸¹⁵ ta upp fråga om otillåten ändring av talan skett i länsrätten (numera förvaltningsrätten).⁸¹⁶

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

⁸¹⁰ Se RÅ 2003 ref. 15. Se även RÅ 2005 not. 83, där hänvisning sker till RÅ 2003 ref. 15.

⁸¹¹ Se RÅ 2005 ref. 7.

⁸¹² Se prop. 1989/90:74 s. 373.

⁸¹³ Se HFD 2013 ref. 12.

⁸¹⁴ Se RÅ 2006 ref. 82.

⁸¹⁵ Ex officio: *På ämbetets vägnar eller på eget initiativ* – se Melin 2010 s. 131.

⁸¹⁶ Se RÅ 2000 ref. 50.

klaganden åberopar först där, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl.⁸¹⁷ 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.⁸¹⁸ 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.⁸¹⁹ 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, 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.⁸²⁰

SKV omfattas av utredningsplikt (se avsnitt 6.2.1.1),⁸²¹ och det kan leda till att ytterligare utredning anses skola ske hos SKV med påföljd att ärendet återförvisas dit.⁸²² Sistnämnda kan för övrigt bli fallet om förvaltningsdomstolen åsidosätter den utredningsplikt som omfattar domstolen enligt 8 § FPL (se avsnitt 7.4.4).⁸²³ 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).⁸²⁴

För övrigt återförvisades ett mål när kammarrätten avgjort det utan att ha prövat yrkande om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten.⁸²⁵ 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.⁸²⁶

⁸¹⁷ Se RÅ 1992 ref. 58 och RÅ 2000 ref. 54.

⁸¹⁸ Se RÅ 2003 ref. 92.

⁸¹⁹ Se HFD 2012 ref. 20.

⁸²⁰ Se HFD 2013 ref. 85.

⁸²¹ Se 40 kap. 1 § SFL.

⁸²² 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.

⁸²³ 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.

⁸²⁴ 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.

⁸²⁵ Se HFD 2012 not. 42.

⁸²⁶ Se HFD 2009 not. 170.

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.⁸²⁷ 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).⁸²⁸

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 kostnadspost anser lagstiftaren att ett kvittningsyrkande måste vara hänförligt till just den frågan för att det ska beaktas vid fastställande av underlaget för skattetillägg.⁸²⁹ Sistnämnda överensstämmer med att det i rättspraxis beträffande beräkning av underlaget för skattetillägg inte har ansetts tillåtet att kvitta realisationsförluster mot realisationsvinster.⁸³⁰ 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.⁸³¹

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,⁸³² 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.⁸³³ Beloppsmässiga utvidgningar av en talan är tillåtna i samtliga instanser i förvaltningsdomstolarna, om det kan ske utan men för motstående enskilt intresse.⁸³⁴ 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

⁸²⁷ Se prop. 1989/90:74 s. 373.

⁸²⁸ Se 67 kap. 33 § SFL.

⁸²⁹ Se prop. 2002/03:106 s. 160.

⁸³⁰ Se RÅ 2001 ref. 20.

⁸³¹ Se RÅ 2002 ref. 46 (Regeringsrättens målnummer 1240-2001), som också nämns i prop. 2002/03:106 s. 160.

⁸³² Se RSV:s skrivelse dnr 9165-99/110. Se även kommentar av skrivelsen i Forssén 2006 s. 216.

⁸³³ Se 37 § FPL och prop. 1989/90:74 s. 372.

⁸³⁴ Se 29 § FPL och prop. 1989/90:74 s. 372.

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.⁸³⁵

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.⁸³⁶ 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 judicata* (se avsnitten 7.3.1 och 7.4.3). Den nya talan får således inte avse samma sak.⁸³⁷ 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.⁸³⁸

- 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 bevisynpunkt.⁸³⁹
- 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

⁸³⁵ Se RÅ 2008 ref. 41. Se även RÅ 2009 not. 6, RÅ 2009 not. 7 och RÅ 2009 not. 42.

⁸³⁶ Se prop. 1989/90:74 s. 368, 369 och 371.

⁸³⁷ Se prop. 1989/90:74 s. 374.

⁸³⁸ Se prop. 1989/90:74 s. 375.

⁸³⁹ Se prop. 1989/90:74 s. 375.

driver en kraftfull materiell processledning och ser till att det i målet klarläggs vad saken egentligen gäller.⁸⁴⁰

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 arbetssätt 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.⁸⁴¹

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.⁸⁴²

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.⁸⁴³

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.⁸⁴⁴ Här får också nämnas vissa fall där HFD ansett att ersättningsreglerna i 43 kap. SFL inte är tillämpliga:

⁸⁴⁰ Se prop. 1989/90:74 s. 376.

⁸⁴¹ SOU 2014:76 s. 119.

⁸⁴² Se 43 kap. 1 § första st. SFL.

⁸⁴³ Se prop. 1993/94:151 (Rättssäkerhet vid beskattningen) s. 174.

⁸⁴⁴ Se 43 kap. 1 § andra st. SFL.

- HFD anser enligt HFD 2017 ref. 46 I och II att ersättningsreglerna i 43 kap. SFL inte är tillämpliga i mål och ärenden enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.
- HFD har också i HFD 2018 ref. 16 ansett att ersättningsreglerna i 43 kap. SFL inte är tillämpliga i ett mål om återkallelse av ett godkännande som skattebefriad förbrukare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Lagstiftaren förutsätter att SKV och förvaltningsdomstolarna, beträffande ersättningsnivån, normalt sett följer timkostnadsnormen för offentliga försvarare och rättshjälpsärenden,⁸⁴⁵ vilken för år 2019 har satts till 1 380 kr exklusive mervärdesskatt av Regeringen. 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. Enligt vad HFD anför i pkt 26 i HFD 2019 ref. 16 är det den enskilde som har bevisbördan för att sådana omständigheter föreligger som motiverar att ersättning medges med belopp som motsvarar hela timkostnadsnormen, om förutsättning för ersättning föreligger enligt 43 kap. 1 § första st. SFL.

Ersättning får *inte* beviljas för kostnader som avser skyldigheten att:

1. lämna deklARATION,
2. lämna föreskrivna uppgifter eller
3. genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldighet.⁸⁴⁶

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.⁸⁴⁷

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.⁸⁴⁸

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).⁸⁴⁹

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

⁸⁴⁵ Se prop. 1993/94:151 s. 175.

⁸⁴⁶ Se 43 kap. 2 § SFL.

⁸⁴⁷ Se RÅ 2002 ref. 95.

⁸⁴⁸ Se 43 kap. 3 § SFL.

⁸⁴⁹ Se 43 kap. 4 § SFL.

2. den sökande har varit försumlig eller orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt.⁸⁵⁰

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.⁸⁵¹

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).⁸⁵²

En ansökan om ersättning för kostnader som har kommit in för sent får prövas om förseningen beror på något ursäktligt misstag.⁸⁵³

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.

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.⁸⁵⁴ 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.⁸⁵⁵

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.⁸⁵⁶

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,

⁸⁵⁰ Se 43 kap. 5 § SFL.

⁸⁵¹ Se 43 kap. 6 § SFL.

⁸⁵² Se RÅ 2001 ref. 19.

⁸⁵³ Se 43 kap. 7 § SFL.

⁸⁵⁴ Se 60 kap. 1 § första st. SFL.

⁸⁵⁵ Se 60 kap. 1 § andra st. SFL.

⁸⁵⁶ Se 67 kap. 6 § andra men. SFL.

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.⁸⁵⁷ 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 fastighetsskatt,
 - 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,
4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), och
5. skatt enligt kupongskattelagen (1970:624).⁸⁵⁸

Om en fråga enbart rör beräkningen av skatten, anser HFD att förhandsbesked inte bör lämnas.⁸⁵⁹

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).⁸⁶⁰

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.⁸⁶¹ 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

⁸⁵⁷ Se EU-domstolens mål C-134/97 (Victoria Film A/S).

⁸⁵⁸ Se 1 § första st. lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, dess lydelse enligt SFS 2015:885.

⁸⁵⁹ Se HFD 2014 ref. 74.

⁸⁶⁰ Se 1 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁶¹ Se 5 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

- i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen om frågan rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.⁸⁶²

HFD har i HFD 2015 ref. 78 och HFD 2018 ref. 3 avvisat ansökningar om förhandsbesked när ett förhandsbesked inte har ansetts vara av vikt för sökanden eller för en enhetlig rättstillämpning. I andra fall bör enligt HFD prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser. Det uttrycker HFD i HFD 2018 ref. 26 med hänvisning till de båda nämnda målen, när HFD avvisade allmänna ombudets hos SKV ansökan om förhandsbesked, eftersom det inte av ansökan hade framkommit att det fanns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. HFD avvisade även i HFD 2018 ref. 35 allmänna ombudets hos SKV ansökan om förhandsbesked, eftersom ansökan avsett mera allmänna frågeställningar som inte ansågs vara av det slaget att det fanns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande.

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.⁸⁶³

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,
- beslutet gått den enskilde emot, och
- det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.⁸⁶⁴

⁸⁶² Se 5 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁶³ Se 6 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁶⁴ Se 6 a § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

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.⁸⁶⁵ 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.⁸⁶⁶

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. En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i pkt 5 här ovan ska ha kommit in till SRN senast fyra månader efter utdelningstillfället.⁸⁶⁷

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).⁸⁶⁸ 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.⁸⁶⁹

Motparterna i ärenden om förhandsbesked

Om en enskild ansöker om förhandsbesked är SKV motpart i ärendet.⁸⁷⁰ Om det allmänna ombudet hos SKV ansöker om förhandsbesked är den enskilde som frågan angår motpart i ärendet (jfr avsnitt 7.1.1).⁸⁷¹

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.⁸⁷² Detsamma gäller om ansökan kommit in för sent.⁸⁷³

⁸⁶⁵ Se 7 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁶⁶ Se 8 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁶⁷ Se 9 § lag om förhandsbesked i skattefrågor, dess lydelse enligt SFS 2015:885.

⁸⁶⁸ Se 10 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁶⁹ Se 10 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁷⁰ Se 11 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁷¹ Se 11 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

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.⁸⁷⁴ En ansökan får avvisas utan att den som är motpart ges tillfälle att yttra sig i ärendet.⁸⁷⁵

14 §: Om ansökan inte omedelbart avvisas ska SRN ge motparten tillfälle att yttra sig skriftligen.⁸⁷⁶ SRN kan bereda parterna tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför SRN.⁸⁷⁷

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.⁸⁷⁸

Avgift, kostnad och ersättning

17 §: För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i pkt 1, 4 eller 5 här ovan får SRN ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som Regeringen meddelar.⁸⁷⁹ Avgift får således inte tas ut för ett förhandsbesked om frågan gäller punktskatt eller mervärdesskatt (jfr pkt 2 och 3 här ovan), utan bara om den gäller övriga nämnda skatter och avgifter eller fastighetstaxering (dvs. om frågan gäller vad som anges i pkt 1, 4 eller 5 här ovan). Om HFD undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, ska avgiften betalas tillbaka.⁸⁸⁰

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.⁸⁸¹

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.⁸⁸²

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

⁸⁷² Se 12 § första st. första men. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁷³ Se 12 § första st. andra men. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁷⁴ Se 12 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁷⁵ Se 12 § tredje st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁷⁶ Se 14 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁷⁷ Se 14 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁷⁸ Se 13 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁷⁹ Se 17 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor, dess lydelse enligt SFS 2015:885.

⁸⁸⁰ Se 17 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁸¹ Se 18 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁸² Se 19 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

kap. (se avsnitt 7.4.8), 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 § SFL.⁸⁸³ 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.⁸⁸⁴

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.⁸⁸⁵

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.⁸⁸⁶

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.⁸⁸⁷

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.⁸⁸⁸

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.⁸⁸⁹

SRN:s beslut om avvisande enligt **12 §**, avgift enligt **17 §**, kostnad enligt **18 §** eller vilandeförklaring enligt **21 §** här ovan får inte överklagas.⁸⁹⁰

⁸⁸³ Se 20 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁸⁴ Se 21 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁸⁵ Se 15 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁸⁶ Se 16 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁸⁷ Se 22 § första st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁸⁸ Se 22 § andra st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

⁸⁸⁹ Se 22 § tredje st. lag om förhandsbesked i skattefrågor.

Utredningen SOU 2014:62 föreslog flera förändringar av förhandsbeskedsinstitutet

För övrigt får nämnas att utredningen SOU 2014:62 (Förbättrat förhandsbeskedsinstitut) innehöll ett flertal förslag till förändringar av förhandsbeskedsinstitutet. Utredningens förslag innebar i sammanfattning följande:

- Möjligheten att ansöka om förhandsbesked föreslogs bli utökad 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 skulle kodifieras enligt utredningen.
- Möjligheten för allmänna ombudet hos SKV, AO, att ansöka om förhandsbesked rörande tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt skulle utvidgas. AO skulle också få möjlighet att ansöka efter att tidsfristen för den ordinarie beskattningen löpt ut och innan det fattats något beskattningsbeslut.
- AO skulle enligt utredningen inhämta medgivande från den enskilde innan ansökan om förhandsbesked.
- SKV skulle i årsredovisningen redogöra för hur många ansökningar om förhandsbesked som AO gjort.
- SRN:s organisation och handläggning skulle förändras med bl.a. stärkta möjligheter för ordförande och vice ordförande att ensamma avgöra vissa frågor. Regelverket som styr organisationen skulle flyttas huvudsakligen över till förordning.
- Ansökningsavgiften skulle enligt utredningen delas upp i två delar, dels en grundavgift som alltid utgår dels en tilläggsavgift som debiteras om förhandsbesked meddelas. Tilläggsavgiften skulle beslutas av ordföranden eller vice ordföranden och bestämmas enligt en i förordning reglerad schablon. Innan grundavgiften betalats skulle inte handläggningen i SRN påbörjas.
- Ansökningar rörande mervärdesskatt och punktskatter skulle avgiftsbeläggas på samma sätt som övriga ansökningar.

⁸⁹⁰ Se 23 § lag om förhandsbesked i skattefrågor.

- Sekretessbestämmelsen avseende sekretessen för uppgifter i förhandsbeskedsärenden hos kommuner och landsting skulle tas bort.⁸⁹¹

Jag får nämna att SOU 2014:62, med ovan angivna tämligen omfattande förslag, enbart ledde till att möjligheten att ansöka om förhandsbesked utökades den 1 januari 2016, genom SFS 2015:885, till att också omfatta kupongskattelagen (1970:624). Det har, som framgår ovan, lett till ändringar i 1, 9 och 17 § i lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Lagstiftaren angav att övriga delar av betänkandet SOU 2014:62 bereds vidare i Regeringskansliet.⁸⁹²

⁸⁹¹ Se SOU 2014:62 s. 9 och 10.

⁸⁹² Se prop. 2015/16:14 s. 11.

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 enligt SFL avses, som nämnts (se avsnitt 1.4), förseningsavgift (48 kap. SFL), skattetillägg (49 kap. SFL), återkallelseavgift (49 a kap. SFL), dokumentationsavgift (49 b kap. SFL) och kontrollavgift (50 kap. SFL).⁸⁹³ Syftet med det administrativa sanktionssystemet, dvs. med särskilda avgifter, är att verka för att de skattskyldiga lämnar korrekta uppgifter i rätt tid.⁸⁹⁴ I denna framställning berörs avseende särskilda avgifter, som nämnts, i första hand förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift.

Förseningsavgift kan sägas ha en mera administrativ prägel, då dess funktion handlar om att förmå skattskyldiga uppfylla deklarationsplikten, 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.⁸⁹⁵ Vid skönsbeskattning är det tillräckligt för att skattetillägg ska påföras att deklARATIONEN inte lämnats och att skönsbeskattning därför beslutas.⁸⁹⁶ Begreppet oriktig uppgift anses sedan länge ha samma innebörd oavsett om det gäller fråga om efterbeskattning, skattetillägg eller skattebrott (se avsnitt 7.3.3).⁸⁹⁷ 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.

⁸⁹³ Se 3 kap. 17 § SFL.

⁸⁹⁴ Se prop. 2002/03:106 s. 116, där hänvisning sker också till prop. 1991/92:43 s. 62.

⁸⁹⁵ Se 49 kap. 4 och 5 §§ SFL.

⁸⁹⁶ Se 49 kap. 6 § SFL.

⁸⁹⁷ Se Wennergren 1971 s. 242, prop. 1995/96:170 s. 91, SOU 2001:25 s. 351 och prop. 2002/03:106 s. 116.

- Vad som avses med skattebrott anges i 2 § SkBrL, och berörs i avsnitten 8.8.1-8.8.3.

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”⁸⁹⁸ enligt artikel 6 EKMR.⁸⁹⁹ Skattetillägg är enligt EKMR att betrakta som en straffliknande påföljd.⁹⁰⁰

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,⁹⁰¹ 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.⁹⁰² Lagstiftarens slutsats blev att de subjektiva rekvisiten inte infördes som en grundförutsättning för att ta ut skattetillägget.⁹⁰³ 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.⁹⁰⁴

⁸⁹⁸ Översätts: ’en anklagelse för brott’.

⁸⁹⁹ 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.

⁹⁰⁰ Se prop. 2002/03:106 s. 245.

⁹⁰¹ Se RÅ 2000 ref. 66 I och II.

⁹⁰² Se prop. 2002/03:106 s. 137.

⁹⁰³ Se prop. 2002/03:106 s. 139.

⁹⁰⁴ 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.

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 oriktig uppgift som renderar skattetillägg. Lagstiftaren menade dock att omformuleringen inte ska anses innebära någon skärpning av bevisningens nivå i det hänseendet.⁹⁰⁵

En viktig följd av arbetet med nämnda nyansering blev också att den skattskyldige på begäran därom hos SKV medges betalningsanstånd med skattetillägget vid begäran om omprövning eller överklagande. Beträffande kravet på skattetillägg måste således SKV medge anstånd 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).⁹⁰⁶

De båda nämnda domarna från Europadomstolen 2002 genomsyrade för övrigt hela den reform som innebar en nyansering av skattetilläggsinstitutet.⁹⁰⁷

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.⁹⁰⁸ Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,⁹⁰⁹ förutsatt att uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.⁹¹⁰

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.⁹¹¹

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.⁹¹²

⁹⁰⁵ Se prop. 2002/03:106 s. 120, där hänvisning sker till prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen) Del 1 s. 496. Jfr även prop. 2002/03:106 s. 233.

⁹⁰⁶ Se 63 kap. 7 § första st. SFL.

⁹⁰⁷ 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.

⁹⁰⁸ Se 49 kap. 4 § första st. 1 SFL.

⁹⁰⁹ Se 49 kap. 4 § första st. 2 SFL.

⁹¹⁰ Se 49 kap. 4 § andra st. SFL.

⁹¹¹ Se 49 kap. 5 § första st. SFL.

⁹¹² Se 49 kap. 5 § andra st. SFL. Se även prop. 2002/03:106 s. 172f.

HFD har ansett att bevisbördan för att oriktig uppgift ska anses ha lämnats åvilas SKV. I ett fall om mervärdesskatt ansåg HFD att ett bolag skulle påföras moms, men att det – mot bakgrund av de krav på bevisningens styrka som gäller vid påförande av skattetillägg – inte kunde anses visat att oriktig uppgift lämnats.⁹¹³

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.⁹¹⁴ Jämför i förevarande hänseende även avsnitt 8.6 ang. befrielse från skattetillägg och avsnitten 7.3.3 och 8.8.1 ang. öppet yrkande.

Beträffande fråga om oriktig uppgift som föranleder skattetillägg (49 kap. 4 och 5 §§ SFL) föreligger avseende redovisat avdrag för ingående moms i en verksamhet får följande nämnas ang. s.k. osanna fakturor från HFD:s mål HFD 2012 ref. 69 I-III:

- I HFD 2012 ref. 69 I anför HFD, med hänvisning till RÅ 2001 ref. 22 I och II, att det är en huvudprincip vid inkomstbeskattningen att bevisbördan ligger på SKV i fråga om intäkter och på den skattskyldige beträffande avdrag. Det gäller enligt HFD för det ordinarie förfarandet, medan det för det extraordinära förfarandet – efterbeskattning (numera 66 kap. 27 § SFL) – samt påförande av skattetillägg förutsätts att den uppgiftsskyldige lämnat en oriktig uppgift. HFD noterar att SKV sålunda har bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift och att beviskraven dessutom är högre därvidlag än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet.⁹¹⁵

HFD anför även i HFD 2018 ref. 79 att SKV har bevisbördan för att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift och för att den oriktiga uppgiften medfört ett felaktigt taxeringsbeslut (numera beslut om slutlig skatt), dvs. för att ett orsakssamband föreligger mellan oriktig uppgift och sådant felaktigt beslut. HFD anför också i HFD 2018 ref. 79 att beviskravet dessutom är högre vid efterbeskattning än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet, varvid HFD hänvisar till HFD 2012 ref. 69 och till prop. 2002/03:106 s. 118ff och 233.

- I HFD 2012 ref. 69 I hade SKV utfört skatterevision hos en uppdragsgivare, som inte hade kunnat presentera något skriftligt underlag för vare sig affärsuppgörelser, entreprenadavtal eller de av SKV ifrågasatta fakturorna avseende inhyrd arbetskraft. HFD fann det anmärkningsvärt, med beaktande av bl.a. uppdragets art, tiden som uppdraget pågått (18 månader) och ersättningens storlek, att uppdragsgivaren inte genom anteckningar eller på annat sätt sett till att det funnits underlag för kontroll av dennes yrkanden om avdrag. Då vederbörande inte på något annat sätt heller förmått göra sannolikt att fakturorna avser ersättning för inhyrd arbetskraft, ansåg HFD att de av

⁹¹³ 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.

⁹¹⁴ Se RÅ 2009 not. 61.

⁹¹⁵ Se prop. 2002/03:106 s. 233. Jfr även prop. 2002/03:106 s. 120.

SKV ifrågasatta fakturorna inte skulle läggas till grund för beskattningen, varför inte heller rätt till avdrag för ingående moms förelåg enligt HFD.

- I målet HFD 2012 ref. 69 II var det också fråga om att SKV efter en skatterevision ifrågasatte ett bolags mottagna fakturor avseende anlåtande av underentreprenörer. Där medgav HFD rätt till avdrag för fakturabeloppen och sålunda också för ingående moms. HFD lyfte fram några omständigheter av betydelse för sin bedömning, nämligen följande. Bolaget hade bedrivit en relativt omfattande verksamhet – snöröjning – med både egna anställda och ett tiotal underentreprenörer, men trots att bolaget hade tillämpat samma rutiner avseende samtliga av dessa hade SKV bara ifrågasatt fakturorna från en av underentreprenörerna. Även om det skriftliga underlaget i det fallet var bristfälligt, talade det enligt HFD för att underentreprenören i fråga hade anlåtats för arbetet. Den muntliga bevisningen eller utredningen i övrigt kunde inte sägas ge stöd för att bolaget skulle ha betalat svarta löner. Sammantaget tydde utredningen enligt HFD i stället på att bolaget anlåt en fristående underentreprenör även för de aktuella arbetena och att det varit just underentreprenören i fråga som engagerats. Vid en samlad bedömning av vad som framkommit i målen fann sålunda HFD att det förelåg tillräckliga skäl för att godta fakturorna från underentreprenören i fråga.
- Även i målet HFD 2012 ref. 69 III var det fråga om att SKV efter en skatterevision ifrågasatte ett bolags mottagna fakturor, denna gång avseende anlåtande av ett bemanningsföretag. Målet gällde efterbeskattning och HFD noterade att SKV hade bevisbördan för att bolaget skulle ha köpt osanna fakturor från bemanningsföretaget och därmed lämnat oriktig uppgift. Den omständigheten att bemanningsföretaget må ha ägnat sig åt försäljning av sådana fakturor var enligt HFD inte tillräcklig för att inte det beviskrav som gäller i mål om efterbeskattning måste vara uppfyllt. HFD ställde upp omständigheter som talade för och emot att de aktuella fakturorna skulle vara osanna. HFD ansåg att uppgifterna i målet närmast gav stöd för uppfattningen att ägaren av bemanningsföretaget spelat en avgörande roll när det gällde tillhandahållande av arbetskraft till bolaget. Det framgick enligt HFD inte klart av utredningen att detta inte skett genom bemanningsföretaget. Sammanfattningsvis ansåg HFD att det inte framkommit tillräckliga skäl för att med de beviskrav som gäller i mål om efterbeskattning underkänna fakturorna från bemanningsföretaget. Av intresse är också att HFD ansåg att SKV i och för sig hade haft fog för sin uppfattning att det hade förekommit osanna fakturor i bemanningsföretagets verksamhet, men att det inte med automatik betyder att samtliga dess kunder varit delaktiga i förfarandet. HFD ansåg att varje enskilt fall måste bedömas individuellt med beaktande av omständigheterna i just det fallet.

Se även målet HFD 2019 ref. 6, där temat också var att SKV efter en skatterevision hävdade att ett bolag köpt osanna fakturor och vägrade bolaget avdrag för inhyrd arbetskraft. HFD hänvisade i det målet till sina avgöranden i HFD 2012 ref. 69 I-III,

och påpekade i pkt 17 att den omständigheten att ett företag ägnar sig åt att utfärda och sälja osanna fakturor inte utesluter att det kan bedriva även annan verksamhet, t.ex. personaluthyrning eller tillhandahållande av byggtjänster. Enligt pkt 23 i HFD 2019 ref. 6 ansåg HFD att det i och för sig var besvärande för bolaget att skriftlig dokumentation – bortsett från knapphändiga uppgifter i fakturor och tidrapporter – saknades, särskilt med tanke på den omfattning i vilken bolaget anlidade underentreprenörsbolaget. Oavsett detta fann dock HFD enligt pkt 23 att utredningen i målen inte gav stöd för att de arbeten som de av SKV ifrågasatta fakturorna avsåg inte skulle ha utförts av personal som underentreprenörsbolaget tillhandahållit bolaget. HFD ansåg sålunda att bolaget borde ha fått avdrag för dessa fakturor. I pkt 27 ansåg HFD – med hänvisning till pkt 23 – att det förelåg särskilda skäl för att med stöd av 29 § andra men. FPL besluta till det bättre för bolaget (*reformatio in melius*), varför HFD i pkt 28 i HFD 2019 ref. 6 noterade att de följdändringar som domen föranleder får anses omfattade av bestämmelserna om omprövning av SKV på eget initiativ i 66 kap. 19 § och 27 § 4 SFL. För övrigt får nämnas att HFD beträffande frågan om *reformatio in melius* enligt 29 § andra men. FPL hänvisar – i pkt 26 i HFD 2019 ref. 6 – till sin tillämpning av den frågan i sitt mål HFD 2012 ref. 36, vilket gällde lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

I målet HFD 2012 ref. 65 undanröjde HFD av SKV skönsmässigt påförda inkomst- och mervärdesskattebelopp på grund av att HFD fann att SKV inte hade visat att det förelåg förutsättningar för efterbeskattning på skönsmässig grund. Det var fråga om en skatterevision som SKV hade utfört avseende en trafikskoleverksamhet, och SKV:s skönsmässiga efterbeskattning baserades på konstaterade brister i bokföringen i kombination med en av SKV upprättad bensinförbrukningskalkyl. Emellertid bedömde HFD att det inte hade visats av SKV att bristerna i bokföringen varit resultatpåverkande och att utredningen inte heller gav tillräckligt stöd för att bokföringen varit så bristfällig att den inte kunde läggas till grund för en beräkning av det skattemässiga resultatet av verksamheten. HFD ansåg således att bristerna i bokföringen inte räckte för beslut om skönsmässig efterbeskattning.

Vid sin bedömning i HFD 2012 ref. 65 hänvisade HFD till sina mål RÅ 1995 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 27 I-IV (jfr avsnitt 7.4.6).

- Beträffande RÅ 1995 ref. 31, som gällde skönsbeskattning i det ordinarie förfarandet (numera 57 kap. 1 § SFL), anförde HFD att HFD i det målet uttalat att det inte är möjligt att generellt ange vilket bevisvärde som i det sammanhanget bör tillmätas en bruttovinstberäkning från SKV:s sida. HFD noterade vidare att det framhölls i målet att det vid bedömningen måste beaktas att metoden normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment såväl vid beräkningen av bruttovinsten som vid fastställandet av en rättvisande jämförelse. Dessutom noterade HFD att det i målet i fråga konstaterades att resultatet av en bruttovinstberäkning inte kan bedömas

isolerat, utan måste ställas i relation till den skattskyldiges lämnade förklaringar och övriga omständigheter.⁹¹⁶

- HFD noterade också att liknande bedömningar av bevisvärdet har gjorts i HFD:s mål RÅ 2009 ref. 27 I-IV i fråga om kontantberäkningar vid skönsbeskattning i det ordinarie förfarandet.

Jag noterar sålunda att HFD i RÅ 2009 ref. 27 IV ansåg att SKV med en kontantberäkning inte kunde anses ha gjort sannolikt att stöd förelåg för att genom skönsbeskattning höja den skattskyldiges intäkter av näringsverksamhet, när det av utredningen i målet inte kunde anses vederlagt att denne på annat sätt kunnat bestrida sina levnadskostnader och SKV inte hade ”någon konkret anmärkning” mot vederbörandes ”redovisning för sin näringsverksamhet”. HFD medgav nedsättning av skönsbeskattning baserade på kontantberäkningar i målen RÅ 2009 ref. 27 I och II (inkomst av tjänst) samt RÅ 2009 ref. 27 III (inkomst av näringsverksamhet).

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.⁹¹⁷

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.⁹¹⁸

Särskilt beträffande mervärdesskatten kan nämnas att HFD inte anser att oriktig uppgift på grund av periodiseringsfel förekommer som föranleder skattetillägg, bara

⁹¹⁶ Se även lagstiftarens kommentarer av RÅ 1995 ref. 31 i prop. 2002/03:106 s. 134.

⁹¹⁷ Se 49 kap. 11 § SFL.

⁹¹⁸ Se 49 kap. 13 § SFL.

för att en inköpsfaktura som uppfyller ML:s innehållskrav erhållits efter det att avdrag för ingående moms yrkats.⁹¹⁹

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.⁹²⁰

Andra fall av beräkning av skattetillägg

- **49 kap. 14 och 16 §§:** Se avsnitt 8.2.6 ang. skattetillägg och underskott, där regeln därom avseende underskott som inte utnyttjas samma beskattningsår återfinns i 49 kap. 14 § och regeln avseende skönsbeskattning som minskat ett underskott återfinns i 49 kap. 16 § SFL.
- **49 kap. 15 och 17 §§:** Se avsnitt 8.2.5 ang. beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning, där huvudregeln återfinns i 49 kap. 15 § och regeln om beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut återfinns i 49 kap. 17 § SFL.
- Enligt **49 kap. 18 § SFL** är skattetillägget 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts när skattetillägg tas ut på grund av att så inte har skett.

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 skönsmässiga avvikelser från lämnade uppgifter.⁹²¹

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.⁹²²

- 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.⁹²³
- 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

⁹¹⁹ 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.

⁹²⁰ Se 49 kap. 19 § SFL.

⁹²¹ Se 49 kap. 20 § SFL.

⁹²² Se 49 kap. 21 § första st. SFL.

⁹²³ Se 49 kap. 21 § andra st. SFL.

vard och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.⁹²⁴

- 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.⁹²⁵

8.2.4 Skattetillägg vid skönsbeskattning

Skattetillägg ska, som nämnts (se avsnitt 8.1), tas ut vid skönsbeskattning.⁹²⁶ 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 deklaraskyldige 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.⁹²⁷

Om den deklaraskyldige 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 deklaraskyldige fick sådan kännedom.⁹²⁸ Skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska ha kommit in till SKV eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.⁹²⁹

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.⁹³⁰

⁹²⁴ Se 49 kap. 21 § tredje st. SFL.

⁹²⁵ Se 49 kap. 21 § fjärde st. SFL.

⁹²⁶ Se 49 kap. 6 § SFL.

⁹²⁷ Se 49 kap. 7 § första st. SFL.

⁹²⁸ Se 49 kap. 7 § andra st. SFL.

⁹²⁹ Se 49 kap. 7 § tredje st. SFL.

⁹³⁰ Se 49 kap. 8 § första st. SFL.

Ett beslut om skattetillägg ska inte undanröjas om en inkomstdeklaration lämnas senare.⁹³¹ 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.⁹³²

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

Skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag.⁹³³

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) de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för SKV inom ett år från utgången av beskattningsåret, och
2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.⁹³⁴

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 49 kap. 11, 13 och 14 §§ SFL (se avsnitten 8.2.3 och 8.2.6).⁹³⁵

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.⁹³⁶

Särskilt beträffande moms och skattetillägg får, som nämnts (se avsnitt 7.4.6), också nämnas att HFD ansåg i RÅ 2002 ref. 46 att underlaget för skattetillägg i samband med en skönsbeskattning normalt sett utgörs av den skatt som till följd av sådan

⁹³¹ Se 49 kap. 8 § andra st. SFL.

⁹³² Se 49 kap. 8 § tredje st. SFL.

⁹³³ Se 49 kap. 9 § SFL.

⁹³⁴ Se 49 kap. 15 § första st. SFL.

⁹³⁵ Se 49 kap. 15 § andra st. SFL.

⁹³⁶ Se 49 kap. 17 § SFL.

beskattning påförs den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha skett. Det innebär att när en skattskyldig inte har redovisat någon moms, men senare lämnat uppgifter som SKV har godtagit har skattetillägg beräknats på skillnaden mellan utgående och ingående moms, dvs. på skatt att betala.

- I målen HFD 2016 ref. 63 I och II hänvisade HFD till 2002 års avgörande, och anförde att förhållandena var liknande i de senare målen. HFD ansåg därmed att de oriktiga uppgifterna inte avsåg någon enskild mervärdesskattepost, varför redovisningen av moms även i 2016 års fall kunde ses som en och samma fråga och underlaget för skattetillägg sålunda utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående moms.

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 av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.⁹³⁷

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.⁹³⁸

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.⁹³⁹

8.3 SITUATIONER DÄR SKATTETILLÄGG INTE FÅR TAS UT

Skattetillägg får, enligt 49 kap. 10 § första st. SFL, inte tas ut om:

1. den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga 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.

⁹³⁷ Se 49 kap. 14 § SFL.

⁹³⁸ Se 49 kap. 16 § första st. SFL.

⁹³⁹ Se 49 kap. 16 § andra st. SFL.

Enligt andra st., som infördes i 49 kap. 10 § den 1 augusti 2018 (genom SFS 2018:562), anses en rättelse inte vara på eget initiativ om

1. SKV har informerat om att SKV ska genomföra en generell kontroll,
2. rättelsen har en koppling till den generella kontrollen, och
3. rättelsen görs först två månader efter utgången av den månad då SKV informerade om den generella kontrollen.

Enligt 49 kap. 10 d § SFL avses med avstämningsuppgifter

1. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande, uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer och underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning,
2. uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, och
3. uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

I avsnitt 8.8.1 berörs de båda regler som infördes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:633, angående att skattetillägg inte får tas ut om det skulle innebära att den skattskyldige lagförs för både skattetillägg och skattebrott, vilket strider mot *ne bis in idem*-principen. De båda reglerna är 10 a och 10 b §§ i 49 kap. SFL.

Ang. den s.k. tonnagebeskattning som infördes den 20 oktober 2016 i IL, genom SFS 2016:887, jämte samtidigt införda förfaranderegler därom i SFL genom SFS 2016:888 (se avsnitt 1.4), får nämnas att det anges i 49 kap. 10 c § SFL att skattetillägg inte får tas ut i samband med återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första st. 2-4 SFL.

Skattetillägg ska 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,⁹⁴⁰ vilket också har berörts ovan (se avsnitt 8.2.3).

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.⁹⁴¹ 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).⁹⁴²

⁹⁴⁰ Se 49 kap. 19 § SFL.

⁹⁴¹ Se 52 kap. 5 § SFL.

⁹⁴² Se prop. 2002/03:106 s. 245.

8.4 FÖRSENINGSAVGIFT

Huvudregeln för förseningsavgift

Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattedeclaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning, inte har gjort det i rätt tid.⁹⁴³

Förseningsavgift ska dock inte tas ut om det är fråga om:

1. en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § SFL,
2. en särskild skattedeclaration 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.⁹⁴⁴

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.⁹⁴⁵

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 deklARATIONEN ska lämnas, och
2. lämnar deklARATIONEN senast den 31 maj.⁹⁴⁶

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.⁹⁴⁷

⁹⁴³ Se 48 kap. 1 § första st. SFL.

⁹⁴⁴ Se 48 kap. 1 § andra st. SFL.

⁹⁴⁵ Se 48 kap. 2 § SFL.

⁹⁴⁶ Se 48 kap. 3 § SFL.

⁹⁴⁷ Se 48 kap. 4 § SFL.

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.⁹⁴⁸

Förseningsavgiftens storlek

48 kap. 6 §: Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning.⁹⁴⁹

<i>Om förseningsavgiften gäller</i>	<i>uppgår den till</i>
aktiebolags eller ekonomisk förenings inkomstdeklARATION	6 250 kr
någon annans inkomstdeklARATION	1 250 kr
särskilda uppgifter	1 250 kr
periodisk sammanställning skattedeklaration	1 250 kr 625 kr.

Förseningsavgiften för skattedeklaration uppgår dock till 1 250 kr om det är fråga om en deklARATION som ska lämnas efter föreläggande.⁹⁵⁰

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.⁹⁵¹

Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut.⁹⁵²

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.⁹⁵³

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

⁹⁴⁸ Se 48 kap. 5 § SFL.

⁹⁴⁹ Se 48 kap. 6 § första st. SFL.

⁹⁵⁰ Se 48 kap. 6 § andra st. SFL.

⁹⁵¹ Se 48 kap. 7 § första st. SFL.

⁹⁵² Se 48 kap. 7 § andra st. SFL.

⁹⁵³ Se 48 kap. 7 § tredje st. SFL.

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 förutsatts.⁹⁵⁴

Om den deklarationsskyldige inom föreskriven tid har lämnat en deklara-tionshandling som inte är behörigen undertecknad (se avsnitt 4.4), tas förseningsavgift ut endast om bristen inte har avhjälp-ts inom den tid som föreskrivits i ett föreläggande.⁹⁵⁵ 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 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 presumptionsregeln, vilken numera återfinns i 4 kap. 2 § SFL (se avsnitt 4.4).⁹⁵⁶

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.⁹⁵⁷

HFD anser i HFD 2016 ref. 70 att det finns förutsättningar att ta ut kontrollavgift när den personalliggare som hållits tillgänglig för SKV i verksamhetslokalen saknat uppgifter för förfluten tid.

50 kap. 2 §: Kontrollavgiften enligt 50 kap. 1 § SFL är 12 500 kr för varje kontrolltillfälle.⁹⁵⁸

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 25 000 kr.⁹⁵⁹

⁹⁵⁴ Se RÅ 2007 ref. 30.

⁹⁵⁵ Se 48 kap. 4 § SFL.

⁹⁵⁶ Se RÅ 2009 ref. 63.

⁹⁵⁷ Se 50 kap. 1 § SFL.

⁹⁵⁸ Se 50 kap. 2 § första st. SFL.

50 kap. 3 §: Kontrollavgift ska tas ut om SKV vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare eller 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. inte har lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § SFL om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas.⁹⁶⁰

50 kap. 4 §: Kontrollavgiften enligt 50 kap. 3 § 1 och 2 SFL är:

1. 12 500 kr för varje kontrolltillfälle, och
2. 2 500 kr för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.⁹⁶¹

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 25 000 kr.⁹⁶²

Kontrollavgiften enligt 50 kap. 3 § 3 SFL är 25 000 kr.⁹⁶³

När får kontrollavgift inte tas ut?

Kontrollavgift får inte tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande.⁹⁶⁴

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.⁹⁶⁵

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.⁹⁶⁶

⁹⁵⁹ Se 50 kap. 2 § andra st. SFL.

⁹⁶⁰ Se 50 kap. 3 § SFL.

⁹⁶¹ Se 50 kap. 4 § första st. SFL.

⁹⁶² Se 50 kap. 4 § andra st. SFL.

⁹⁶³ Se 50 kap. 4 § tredje st. SFL.

⁹⁶⁴ Se 50 kap. 5 § SFL.

⁹⁶⁵ Se 50 kap. 6 § SFL.

⁹⁶⁶ Se 50 kap. 7 § första st. SFL.

Kontrollavgiften är 2 500 kr för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts.⁹⁶⁷

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.⁹⁶⁸

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om:

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter eller uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller
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.⁹⁶⁹

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.⁹⁷⁰

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.⁹⁷¹

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.⁹⁷² 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 framställt som synnerligen begränsad och en nedsättning till en fjärdedel inte ansetts tillräcklig för att skattetilläggsbeloppet (150 000 kr) skulle stå i rimlig proportion till

⁹⁶⁷ Se 50 kap. 7 § andra st. SFL.

⁹⁶⁸ Se 51 kap. 1 § första st. SFL.

⁹⁶⁹ Se 51 kap. 1 § andra st. SFL.

⁹⁷⁰ Se RÅ 2009 not. 61.

⁹⁷¹ 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.

⁹⁷² Se RÅ 2008 ref. 1 och RÅ 2008 ref. 73, där hänvisning sker till förstnämnda fall.

den skattskyldiges försummelse.⁹⁷³ Det har dock i visst fall inte ansetts oskäligt att ta ut skattetillägg trots att tillägget uppgick till ett högt belopp.⁹⁷⁴

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.⁹⁷⁵

Beträffande moms och kostnadsränta har HFD i målet RÅ 2008 ref. 47 ansett att synnerliga skäl förelåg för hel befrielse från kostnadsränta enligt 19 kap. 11 § SBL – numera 65 kap. 15 § SFL – när en skattskyldigs redovisning av moms inte registrerades av SKV. Målet gäller tiden före SFL:s införande, och då fanns möjlighet att redovisa moms i inkomstdeklarationen, vilket den skattskyldige hade gjort. Skattsedeln för det aktuella året var inte utformad så att det kunde anses tydligt framgå att mervärdesskatten inte hade registrerats av SKV. HFD ansåg att omständigheterna inte heller i övrigt var sådana att det kunde anses ha framstått som uppenbart för den skattskyldige att dennes taxering blivit felaktig. Sålunda fann HFD att den skattskyldige skulle medges hel befrielse från kostnadsräntan.

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.⁹⁷⁶

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.⁹⁷⁷

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.⁹⁷⁸

⁹⁷³ 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.

⁹⁷⁴ Se HFD 2014 ref. 24.

⁹⁷⁵ Se HFD 2012 ref. 7.

⁹⁷⁶ Se 52 kap. 2 § SFL.

⁹⁷⁷ Se 52 kap. 3 § SFL.

⁹⁷⁸ Se 52 kap. 4 § första st. SFL.

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.⁹⁷⁹

Skattetillägg vid efterbeskattning

Om efterbeskattning beslutas, får ett beslut om skattetillägg meddelas samtidigt.⁹⁸⁰ 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.⁹⁸¹

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.⁹⁸²

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.⁹⁸³

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.⁹⁸⁴

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.⁹⁸⁵

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.⁹⁸⁶

⁹⁷⁹ Se 52 kap. 4 § andra st. SFL.

⁹⁸⁰ Se 52 kap. 5 § SFL.

⁹⁸¹ Se 52 kap. 6 § SFL.

⁹⁸² Se HFD 2011 ref. 58.

⁹⁸³ Se 52 kap. 7 § SFL.

⁹⁸⁴ Se 52 kap. 8 § första st. SFL.

⁹⁸⁵ Se 52 kap. 8 § andra st. SFL.

⁹⁸⁶ 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.⁹⁸⁷

Inget beslut för en person som har avlidit

En särskild avgift får inte beslutas för en person som har avlidit.⁹⁸⁸

Särskild avgift tillfaller staten

En särskild avgift ska tillfalla staten.⁹⁸⁹

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).⁹⁹⁰ Det får anses motverka de rättssäkerhetsmässiga aspekter från Europadomstolen som influerat nämnda nyansering av skattetilleggsinstitutet (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).⁹⁹¹

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

⁹⁸⁷ Se 52 kap. 9 § andra st. SFL.

⁹⁸⁸ Se 52 kap. 10 § SFL.

⁹⁸⁹ Se 52 kap. 11 § SFL.

⁹⁹⁰ Se RÅ 2003 ref. 53, med hänvisning till bl.a. RÅ 1996 not. 192 och RÅ 2000 ref. 41.

⁹⁹¹ Se 67 kap. 37 § SFL.

undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.”

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.⁹⁹² I praxis har gränsen satts till $\frac{3}{4}$ basbelopp (jämför prisbasbelopp numera).⁹⁹³ Skatteförseelse omfattas inte av allmänt åtal,⁹⁹⁴ utan åtal för skatteförseelse får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.⁹⁹⁵

Om skattebrottet i stället är att anse som grovt, döms för *grovt skattebrott* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.⁹⁹⁶

Vid bedömningen om brottet är grovt ska särskilt beaktas om det rör 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.⁹⁹⁷ 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,⁹⁹⁸ 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.⁹⁹⁹ Straffansvar föreligger emellertid inte i förevarande hänseende för den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna egen deklaration.¹⁰⁰⁰ Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, ska vederbörande inte dömas till

⁹⁹² Se 3 § SkBrL.

⁹⁹³ Se prop. 1995/96:170 s. 62 och 108. Prisbasbeloppet för år 2019 är 46 500 kr. Åtal för skatteförseelse får för övrigt väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl (se 13 § SkBrL).

⁹⁹⁴ Se 20 kap. 3 § första st. RB: ”Under allmänt åtal höra alla brott, som ej uttryckligen äro undantagna därifrån.”

⁹⁹⁵ Se 13 § SkBrL.

⁹⁹⁶ Se 4 § första st. SkBrL.

⁹⁹⁷ Se 4 § andra st. SkBrL.

⁹⁹⁸ Se prop. 1995/96:170 s. 110.

⁹⁹⁹ Se 5 § första st. SkBrL.

¹⁰⁰⁰ Se prop. 1995/96:170 s. 164.

ansvar för vårdslös skatteuppgift.¹⁰⁰¹ Därvid har, vid inkomstbeskattningen, gärningar som rör skatte- eller avgiftsbelopp upp till ett basbelopp (numera prisbasbelopp) inte ansetts böra leda till straffansvar.¹⁰⁰² För uppbördsredovisningen har i stället beloppsgränsen två basbelopp (jämför prisbasbelopp numera) ansetts gälla.¹⁰⁰³

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.¹⁰⁰⁴ I ringa fall ska inte dömas till ansvar för skatteavdragsbrott.¹⁰⁰⁵

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.¹⁰⁰⁶ 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.¹⁰⁰⁷ I ringa fall ska inte dömas till ansvar för skatteredovisningsbrott.¹⁰⁰⁸

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.¹⁰⁰⁹ I ringa fall ska inte dömas till ansvar för vårdslös skatteredovisning.¹⁰¹⁰

¹⁰⁰¹ Se 5 § andra st. SkBrL.

¹⁰⁰² Se prop. 1995/96:170 s. 164f.

¹⁰⁰³ Se prop. 1995/96:170 s. 165.

¹⁰⁰⁴ Se 6 § första st. SkBrL.

¹⁰⁰⁵ Se 6 § andra st. SkBrL.

¹⁰⁰⁶ Se 7 § första st. SkBrL.

¹⁰⁰⁷ Se 7 § andra st. SkBrL.

¹⁰⁰⁸ Se 7 § tredje st. SkBrL.

¹⁰⁰⁹ Se 8 § första 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. uppborðsbrottet.¹⁰¹¹ Det hade diskuterats redan i samband med nämnda ändringar i SkBrL den 1 juli 1996.¹⁰¹² 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 skattetilläggssammanhang 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.¹⁰¹³ 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

¹⁰¹⁰ Se 8 § andra st. SkBrL.

¹⁰¹¹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 443 och 450.

¹⁰¹² Se prop. 1995/96:170 s. 127 och 128.

¹⁰¹³ Se 1 kap. 9 § RF.

medkontrahentens uppfyllande av dennes deklaraionsplikt? T.ex. en revisionspromemoria från SKV (se avsnitt 6.2.2.3) som åklagaren åberopar kanske visar att medkontrahentens agerat helt på 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 medkontrahentens 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.¹⁰¹⁴

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.¹⁰¹⁵ 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 SKV:s kontroll är utformad. Av intresse är då kontrollmaterialet vid deklaraionsgranskningen (jfr ang. avstämningsuppgifter i avsnitt 8.3) och uppgifter för granskningen från andra myndigheters register (t.ex. Bolagsverket) till vilka SKV har tillgång för sin granskning.¹⁰¹⁶

Ne bis in idem

I många fall anses avgiftssanktioner som skattetillägg utgöra en tillräcklig samhällsreaktion på överträdelser av skattelagstiftningen, 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* – jfr avsnitten 1.4 och 10.1-10.4).¹⁰¹⁷

I reglerna om beskattningsförfarandet infördes redan innan SFL trädde i kraft en särskild regel om grund för befrielse på grund av oskälighet med både pålagan skattetillägg och straffansvar för skattebrott, vilken återfanns i 51 kap. 1 § andra st. 4 SFL. Den 1 januari 2016 utmönstrades pkt 4 ur 51 kap. 1 § andra st. SFL, genom

¹⁰¹⁴ 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.

¹⁰¹⁵ Se prop. 1995/96:170 s. 62 och 94.

¹⁰¹⁶ Se prop. 1995/96:170 s. 94.

¹⁰¹⁷ Se prop. 2002/03:106 s. 92, 97, 101, 139, 150 och 158.

SFS 2015:633. Därigenom infördes i stället två nya lagrum i SFL, vilka berör *ne bis in idem*-principen, nämligen 49 kap. 10 a och 10 b §§, vilka innebär följande:

10 a §: Skattetillägg får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 § SkBrL eller en av någon annan anledning inledd förundersökning om brott enligt SkBrL, om anmälan eller förundersökningen avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.

Skattetillägg får dock tas ut, om åklagaren har beslutat att inte inleda förundersökning eller att lägga ned förundersökningen eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt.

10 b §: Skattetillägg får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan omfattas av ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt SkBrL och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.

Det innebär att skattetillägg inte får tas ut av SKV, om den skattskyldige också åtals för samma oriktiga uppgift. Tidigare gällde att den skattskyldige i princip kunde lagföras två gånger för samma sak och fick förlita sig på nämnda tidigare regel om befrielse på grund av oskälighet. Jag lämnar följande kommentarer och bakgrund till att principen *ne bis in idem* sedan 2016 är kodifierad i SFL med den följd att SKV helt enkelt inte får ta ut skattetillägg, om den oriktiga uppgiften redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 § SkBrL etc. eller om den redan omfattas av ett väckt åtal etc. avseende samma fysiska person som annars skulle påföras skattetillägget:

- Utredningen SOU 2013:62, där bl.a. NJA 2013 s. 502 (jfr nedan) berörs, ledde den 1 januari 2016, beträffande *ne bis in idem*-frågan, till nämnda ändringar i SFL (SFS 2015:633), till bl.a. införandet av 13 b § i SkBrL (SFS 2015:634) samt till införandet av lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall (se avsnitt 1.4). I sistnämnda nya lagstiftning finns bestämmelser om förfarandet när en fråga om skattetillägg ska prövas i samma rättegång som ett åtal för skattebrott. Om åklagaren inte avser att ta upp frågan om skattetillägg, återgår den till handläggning hos SKV enligt förfarandebestämmelserna i SFL.
- 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.¹⁰¹⁸ Lagstiftaren ansåg att

¹⁰¹⁸ Se SOU 2009:58 Del 2 s. 563-566.

det förelåg ett behov av att utreda *ne bis in idem*-frågan.¹⁰¹⁹ Det ledde till att Regeringen den 8 mars 2012 tillsatte en utredning, som lämnade sitt slutbetänkande i augusti 2013, genom nämnda SOU 2013:62.

- HD ansåg först att det inte stred mot principen *ne bis in idem* med dubbel lagföring avseende skattetillägg respektive straffansvar,¹⁰²⁰ vilket också var HFD:s uppfattning i samma fråga.¹⁰²¹ Emellertid intog HD i NJA 2013 s. 502 motsatt ståndpunkt, 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*).¹⁰²²
- 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.¹⁰²³ 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 beskattning, vilket i aktuellt fall gällde utelämnade uppgifter om lön i den egna deklarationen.¹⁰²⁴

HFD har i två fall ansett att om skattetillägg har påförts innan åtal väckts för skattebrott kan inte förbudet mot dubbel lagföring och dubbla straff (*ne bis in idem*) föranleda att en lagakraftvunnen dom i skattemålet undanröjs. Det gäller enligt HFD även om det skatterättsliga förfarandet avslutades sist och oberoende av om domen i brottmålet var friande och när den vann laga kraft. I de båda fallen väcktes åtal först efter det att SKV hade beslutat om skattetillägg. Därmed utgjorde enligt HFD åtalet inte hinder för den fortsatta skatteprocessen, varför det saknades anledning att angripa det förfarandet. Därför fanns det enligt HFD inte grund för resning enligt 37 b § FPL (jfr avsnitt 7.4.3) i målet om skattetillägg, varvid HFD i skälen för avgörandena hänvisade till artikel 4.1 i tp nr 7 till EKMR (jfr avsnitt 10.1) och bl.a.

¹⁰¹⁹ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 3.

¹⁰²⁰ Se NJA 2010 s. 168 I och II.

¹⁰²¹ Se RÅ 2009 ref. 94. Se även RÅ 2002 ref. 79 och RÅ 2010 ref. 117.

¹⁰²² Se HFD 2013 ref. 71. Se även HFD 2014 ref. 35, HFD 2014 ref. 43 och HFD 2014 ref. 65.

¹⁰²³ Se HFD 2011 ref. 80. Se för övrigt 23 kap. 4 § BrB ang. medhjälp (eller anstiftan) till brott.

¹⁰²⁴ Se HFD 2013 not. 81. Se även HFD 2014 not. 7, vari hänvisning sker till bl.a. HFD 2013 not. 81.

till NJA 2013 s. 502). Beträffande fråga om EKMR:s regel (artikel 6.1) om tillgång till effektivt rättsmedel fordrade ytterligare prövning fick den enligt HFD prövas i annan ordning, dvs. genom ansökan till Europadomstolen.¹⁰²⁵

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.¹⁰²⁶ Därvid kan vad som sägs om rättelse på eget initiativ 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).¹⁰²⁷ 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 skatterevison (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:

¹⁰²⁵ Se HFD 2015 ref. 37 I och II.

¹⁰²⁶ Se 12 § första st. SkBrL.

¹⁰²⁷ Se 10 § SkBrL.

”Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom 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.¹⁰²⁸
- Det kan vid uppsåt respektive grov oaktsamhet också bli fråga om böter eller fängelse i högst sex månader för *skatteredovisningsbrott* respektive *vårdslös skatteredovisning*,¹⁰²⁹ 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.¹⁰³⁰ 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).¹⁰³¹ 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 –

¹⁰²⁸ Se 12 § andra st. SkBrL.

¹⁰²⁹ Se 7 § första st. respektive och 8 § första st. SkBrL.

¹⁰³⁰ Se prop. 1995/96:170 s. 165 och 167.

¹⁰³¹ 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.¹⁰³²

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.¹⁰³³

Lagstiftaren anser också att domstolen kan döma för såväl bokföringsbrott som försvårande av skattekontroll i konkurrens,¹⁰³⁴ och att frågan om brottskonkurrens i det hänseendet i praktiken kan styras genom åklagarens utformning av gärningsbeskrivningen.¹⁰³⁵ 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.¹⁰³⁶

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.¹⁰³⁷ 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 fyra år eller mer. Enligt sista st. i 36 kap. 1 b § BrB får dock inte förverkande enligt lagrummet beslutas om det är oskäligt.

Näringsförbud

Vid prövningen av proportionalitetsprincipen allmänt sett beträffande frågor om skattebrott etc. borde också beaktas om åklagaren även för talan om näringsförbud 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).¹⁰³⁸

¹⁰³² Se kommentarer av RÅ 1999 ref. 16 i t.ex. Forssén 1999. Se även Skattetilläggsfråga 1 i Forssén 1996 s. 471-474.

¹⁰³³ Se prop. 2004/05:69 (Bokföringsbrott och andra brott mot borgenärer) s. 31.

¹⁰³⁴ Se prop. 2004/05:69 s. 31.

¹⁰³⁵ Se prop. 2004/05:69 s. 32 och prop. 1995/96:170 s. 137.

¹⁰³⁶ Se prop. 2004/05:69 s. 32.

¹⁰³⁷ Se 13 a § SkBrL.

¹⁰³⁸ Se 9 kap. 4 § första st. 2 och 9 kap. 1 § andra st. 3 d SFL

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.¹⁰³⁹ 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),¹⁰⁴⁰ 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 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).

¹⁰³⁹ Se prop. 1995/96:170 s. 97.

¹⁰⁴⁰ Se prop. 1995/96:170 s. 98.

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.¹⁰⁴¹ 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).¹⁰⁴² 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.¹⁰⁴³ 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. Dyliga 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.

Frågeställningarna kring passivt skattebrott i samband med skönsbeskattning kan bli speciella med avseende på vilken metod för sådan beskattning som tillämpas av SKV.

¹⁰⁴¹ Se 23 kap. 18 § tredje st. RB.

¹⁰⁴² Se 1 kap. 9 § RF.

¹⁰⁴³ Se prop. 1995/96:170 s. 91.

- 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).¹⁰⁴⁴

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.¹⁰⁴⁵

¹⁰⁴⁴ Se prop. 1989/90:74 s. 376f.

¹⁰⁴⁵ 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. SFL 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 §§).¹⁰⁴⁶

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.¹⁰⁴⁷ Emellertid nämner jag här, innan jag går vidare med företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL, jämförelsevis något om betalningsansvar enligt handelsbolagsreglerna:

- Bolagsmännen i ett handelsbolag svarar solidariskt för bolagets förpliktelser, enligt 2 kap. 20 § första st. BL. Enligt 59 kap. 11 § SFL beslutar SKV om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § BL avseende skatt enligt SFL. 59 kap. 11 § första och andra st. SFL lyder:

”Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatter och avgifter enligt denna lag.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran mot handelsbolaget har preskriberats.”

Genom SFS 2015:633 infördes den 1 januari 2016 även ett tredje st. i 59 kap. 11 § SFL, med en bestämmelse som innebär att samma person inte kan krävas på skattetillägg – även om det finns saklig grund för det – om han eller hon redan har åtalats för brott avseende samma felaktighet eller passivitet.¹⁰⁴⁸ Bestämmelsen föranleddes av HD-domen NJA 2013 s. 502 angående moms, vilken gällde tillämpningen av principen *ne bis in idem* beträffande skattetillägg och skattebrott (jfr avsnitt 10.3).

- Om ett handelsbolag har skulder avseende t.ex. moms eller arbetsgivaravgifter, behöver SKV inte föra någon annan bevisning än att belägga att en fysisk person är delägare i bolaget, för

¹⁰⁴⁶ Se 59 kap. 1 § SFL.

¹⁰⁴⁷ Se Forssén 2019 (3).

¹⁰⁴⁸ Se prop. 2014/15:131 s. 250 och 251.

att kunna besluta om ansvar mot honom beträffande bolagets skuld.¹⁰⁴⁹ Dessutom sker inkomstbeskattningen respektive uttag av egenavgifter beträffande handelsbolagets verksamhet på delägarnivå, enligt 1 kap. 14 § och 2 kap. 3 § första st. och 5 kap. 1 § IL respektive 3 kap. 1, 3 och 12 §§ socialavgiftslagen (2000:980), SAL.

Sådana enklare regler för SKV att föra över en juridisk persons skulder avseende skatt på en delägare som handelsbolagsreglerna utgör saknas beträffande aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra juridiska personer än handelsbolag. I dessa fall har SKV att stämma en eller flera företrädare för t.ex. aktiebolaget avseende dess obetalda skatte- och avgiftsskulder, och åberopa 59 kap. 12-14 §§ SFL med allt vad det innebär om att bevisa att vederbörande har agerat uppsåtligt eller grovt oaktsamhet beträffande den uppkomna situationen i bolaget, varom mera nedan.

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.¹⁰⁵⁰ 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.
 - 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 §.

¹⁰⁴⁹ Vid prövning av ansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL – föregångaren till 59 kap. 11 § SFL – ansåg HFD, att hinder, för att ålägga en kommanditbolag betalningsansvar för skattetillägg enligt 2 kap. 22 § BL, inte förelåg trots att denne hade avgått då SKV beslutade om skattetillägg – jfr HFD 2011 ref. 88.

¹⁰⁵⁰ Se prop. 2002/03:128 (Företrädaransvar m.m.) s. 33 och 38.

- 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,¹⁰⁵¹ men HFD har ansett att det är möjligt att ingå överenskommelse mellan företrädaren och SKV även om företrädaransvarsmålet är under handläggning i kammarrätt.¹⁰⁵² Genom SFS 2015:633 infördes den 1 januari 2016 ett tredje st. i 59 kap. 19 § SFL. Bestämmelsen innebär att SKV inte får träffa en överenskommelse i fråga om skattetillägg, om den felaktighet som eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse enligt för brott enligt SkBrL, och åtalet etc. avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse.¹⁰⁵³ Bestämmelsen föranleddes av domen i HD – NJA 2013 s. 502 – angående moms som gällde tillämpningen av principen *ne bis in idem* beträffande skattetillägg och skattebrott (jfr avsnitt 10.3).
- 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.¹⁰⁵⁴

¹⁰⁵¹ Se prop. 2002/03:128 s. 37.

¹⁰⁵² Se RÅ 2006 ref. 20.

¹⁰⁵³ Jfr även prop. 2014/15:131 s. 251.

¹⁰⁵⁴ Se RÅ 2009 ref. 72.

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:

- 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 har underlåtit att göra skatteavdrag på löner till anställda eller osjälvständiga uppdragstagare eller har underlåtit att fullgöra den anmälningsplikt till SKV som uppkommer enligt 10 kap. 14 § SFL, om det är uppenbart felaktigt att en uppdragstagare till den juridiska personen godkänts för F-skatt (s.k. uppenbart anställningsförhållande).¹⁰⁵⁵ Lagstiftaren noterade att därmed har "[p]å motsvarande sätt som [...] för underlåtet skatteavdrag [...] företrädarens 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."¹⁰⁵⁶ 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 företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits av eller anmälan skulle ha gjorts."

Anmälningskyldighet 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."

¹⁰⁵⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 505 och prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005.

¹⁰⁵⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005.

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 företräderen 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 företräderen 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 är osjälvständig och skatte- och avgiftsrättsligt sett egentligen är att betrakta som anställd (uppenbart anställningsförhållande), trots att denne har F-skattsedel (numera: godkänts för F-skatt).¹⁰⁵⁷

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 företräderen 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.¹⁰⁵⁸ 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 företräderen 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.”

¹⁰⁵⁷ 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.

¹⁰⁵⁸ Enligt 3 kap. 16 § SFL avses med *överskjutande punktskatt* det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

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,¹⁰⁵⁹ men någon legaldefinition av vem som i förevarande sammanhang ska anses som företrädare för en juridisk person infördes inte,¹⁰⁶⁰ 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 skatteundandragandet faller alltså utanför skattebetalningens regelsystem. I NJA 2003 s. 390 var bara två av sju åtalade personer företrädare för det skatteundandragande bolaget. De övriga fem var inte åtkomliga för företrädaransvar enligt skattebetalningenslagen.”¹⁰⁶¹

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.¹⁰⁶²

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,¹⁰⁶³ 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 1998.¹⁰⁶⁴

¹⁰⁵⁹ Se SOU 2002:8 (Företrädaransvar) s. 142 och 144.

¹⁰⁶⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 24.

¹⁰⁶¹ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 511.

¹⁰⁶² Se prop. 2002/03:128 s. 26 och hänvisning där till HD-fall från 1970-talet vilka också idag anses vägledande.

¹⁰⁶³ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 443 och prop. 2002/03:128 s. 22 och 25.

¹⁰⁶⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 1 och 26.

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.¹⁰⁶⁵ Det var också tanken med företrädaransvaret när det infördes 1968 (se avsnitt 9.1).¹⁰⁶⁶ 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.¹⁰⁶⁷

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 ändå 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.¹⁰⁶⁸

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,¹⁰⁶⁹ dvs. inte bara skatter och arbetsgivaravgifter. Betalningsansvaret enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL kan även omfatta skattetillägg som den juridiska personen ålagts på själva skattekravet.¹⁰⁷⁰ Det omfattar emellertid inte

¹⁰⁶⁵ Se prop. 2002/03:128 s. 25f.

¹⁰⁶⁶ Se SOU 1965:23 (Uppbördsutredningens betänkande uppbördsfrågor) s. 187, vartill hänvisning också sker i prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434.

¹⁰⁶⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 29.

¹⁰⁶⁸ Se RÅ 2007 ref. 48.

¹⁰⁶⁹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439.

¹⁰⁷⁰ Se ang. skattetillägg: 49 kap. SFL.

ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas.¹⁰⁷¹

Företrädaransvaret är accessoriskt till den grundläggande fordran

Företrädaransvaret är accessoriskt till den grundläggande skatte- eller avgiftsfordran. Ansvaret för företrädaren sänks således om fordran mot den juridiska personen nedsätts av förvaltningsdomstol eller i den mån betalning skett.¹⁰⁷² 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.¹⁰⁷³

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).¹⁰⁷⁴ Vidare kan en dylik kompensation 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,¹⁰⁷⁵ dels i att den enskilde i princip bestämmer om muntlig förhandling ska hålla (se avsnitt 9.1).¹⁰⁷⁶

En betalningsskyldighet som fastställts av förvaltningsrätten anses verkställbar, varför den enskilde får ansöka hos SKV om betalningsanstånd och vanliga regler om anstånd gäller (se i första hand avsnitt 6.3.3), om vederbörande överklagar domen till kammarrätten.¹⁰⁷⁷

Prövningstillstånd

Även i företrädaransvarsmålen krävs prövningstillstånd i HFD (se avsnitt 7.4.3).¹⁰⁷⁸

¹⁰⁷¹ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005, 1006 och 1007.

¹⁰⁷² Se prop. 2002/03:128 s. 39.

¹⁰⁷³ 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.

¹⁰⁷⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 30.

¹⁰⁷⁵ Se 59 kap. 15 § SFL och prop. 2002/03:128 s. 26 och 27.

¹⁰⁷⁶ Se 59 kap. 18 § första st. SFL och prop. 2002/03:128 s. 1, 30 och 53.

¹⁰⁷⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 50.

¹⁰⁷⁸ 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 lagkraftvunnen 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 nämns i framställningen också utredningen SOU 2013:62 angående *ne bis in idem* m.m., där NJA 2013 s. 502 berörs, och som slutligen ledde till lagändringar och ny lagstiftning den 1 januari 2016 (se avsnitten 1.4 och 8.8.1). I detta kapitel berörs följande frågor, vilka jag – mot bakgrund av framför allt NJA 2013 s. 502 – också behandlade vid min föreläsning på Södertörns högskola den 3 mars 2015:¹⁰⁷⁹

- 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).

¹⁰⁷⁹ 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).¹⁰⁸⁰

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**.

¹⁰⁸⁰ 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 skattedeclarationer,¹⁰⁸¹ 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

¹⁰⁸¹ Numera momsdeklarerationer: Genom SFL har *skattedeclaration* gjorts till ett samlingsbegrepp för olika sorters skattedeklarerationer (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 dåför tiden 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 företräddaren 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.¹⁰⁸²

- 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

¹⁰⁸² 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.¹⁰⁸³ 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 1993:1553,¹⁰⁸⁴ 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

¹⁰⁸³ Se prop. 2002/03:128 s. 26 och hänvisning där till HD-fall från 1970-talet vilka också idag anses vägledande.

¹⁰⁸⁴ 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. FL, som föranleddes av utredningen SOU 2010:29 (En ny förvaltningslag), och som den 1 juli 2018 ersatte 1986 års förvaltningslag innebar i vart fall inte någon lösning av frågan om när ett förfarande inleds avseende företrädaransvar.

10.4 VISSA FRÅGOR OM SVENSKA SKATTE- OCH STRAFFRÄTTSLIGA REGLER I FÖRHÅLLANDE TILL EUOPARÄTTEN

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.¹⁰⁸⁵
 - Skatterätt: kompetens tilldelad EU:s institutioner generellt sett avseende
 - mervärdesskatt,¹⁰⁸⁶ *men*
 - enbart avseende vissa områden inkomstskatterättsligt.¹⁰⁸⁷

¹⁰⁸⁵ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. (429), 472 och (524).

¹⁰⁸⁶ 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.¹⁰⁸⁸

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).¹⁰⁸⁹ 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.¹⁰⁹⁰ 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

¹⁰⁸⁷ EU:s råd har utfärdat enbart ett fåtal direktiv som berör inkomstskatt, exempelvis fusionsdirektivet (2009/133/EG), moder-/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU), rådets direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning (2011/16/EU) 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.

¹⁰⁸⁸ Jfr pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*).

¹⁰⁸⁹ Se exempel på litteratur i frågan som anges i en not i avsnitt 2.7 i Forssén 2019 (4).

¹⁰⁹⁰ Jfr avsnitt 1.3 i Forssén 2019 (4) 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.).¹⁰⁹¹

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

¹⁰⁹¹ 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.¹⁰⁹² De referatmål som hittills prövats av HFD därefter har också enbart avsett enskilda firmor.¹⁰⁹³ 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).¹⁰⁹⁴ 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

¹⁰⁹² 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.

¹⁰⁹³ Se HFD 2013 ref. 71, HFD 2014 ref. 35, HFD 2014 ref. 43 och HFD 2014 ref. 65.

¹⁰⁹⁴ 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,¹⁰⁹⁵ har individen rätt att åberopa direktivbestämmelsen för att skydda sina intressen, men den rätten sägs ibland bara utgöra en slags förfarandemässig rättighet.¹⁰⁹⁶ 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*).¹⁰⁹⁷

Sammanfattning av konstitutionella/processuella frågor samt förslag till forskning

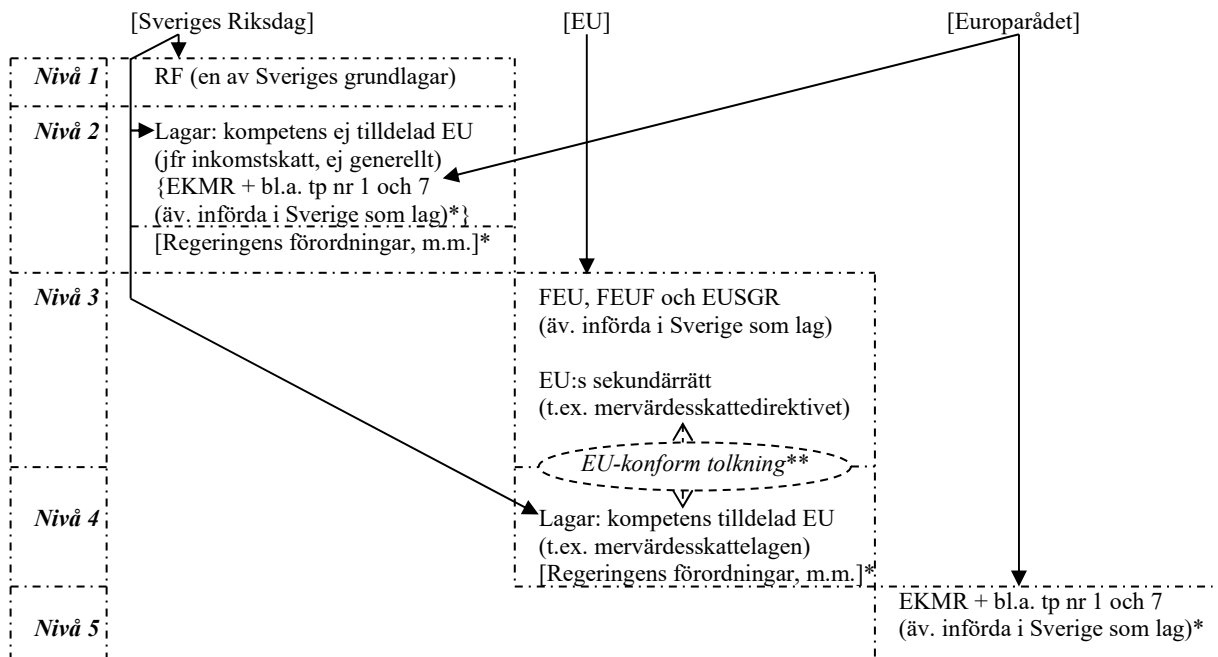
All makt utgår från folket. Den utövas under lagarna, vilka stiftas av Sveriges Riksdag (1 kap. 1 och 4 §§ RF). Sveriges Riksdag stiftar inte reglerna i europarätten: EU-rätten respektive konventionsrätten bildar egna rättsordningar (*sui generis*). FEU, FEUF och EUSGR respektive EKMR med bl.a. dess 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:

¹⁰⁹⁵ Jfr EU-målet 26/62 (*van Gend en Loos*).

¹⁰⁹⁶ Se Forssén 2019 (4), avsnitt 1.2.3.

¹⁰⁹⁷ Jfr pkt 110 i EU-målet C-212/04 (*Adeneler m.fl.*). Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 1.2.2.

”Europatrappan”



*I *De europeiska domstolarna och det svenska äganderättskyddet* (s. 34) anføres 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 (jämför 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 t.ex. 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*¹⁰⁹⁸ 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 fördragsbrotttalan mot Sverige hos EU-domstolen.¹⁰⁹⁹

- 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

¹⁰⁹⁸ 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.

¹⁰⁹⁹ Se bl.a. avsnitt 2.8 i Forssén 2019 (4).

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 prövningstillståndsinstitutet.¹¹⁰⁰
- Den alltför onyanserade NJA 2013 s. 502 får inte hämma prövning av eller forskning om dessa frågor.

I Nergelius 2009 (s. 17) anförs 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 företräde (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.¹¹⁰¹

¹¹⁰⁰ Denna aspekt berördes dock inte ang. prövningstillståndsinstitutet 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.

¹¹⁰¹ Se ang. bl.a. förslag till forskning i ämnet *fiscal sociology*: Forssén 2019 (6).

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: Fjärde upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (3)]

Forssén, Björn, IMPAKT – Momsnyckeln: Tredje upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (2)]

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: Tredje upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (5)]

Forssén, Björn, Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial: Andra upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (1)]

Forssén, Björn, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier: Femte upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (4)] Se även www.forssen.com eller www.diva-portal.org (där förstaupplagan av boken – min doktorsavhandling – finns i fulltext)

Forssén, Björn, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011] Se: www.forssen.com eller www.diva-portal.org (där boken – min licentiatavhandling – finns i fulltext)

Forssén, Björn, Styrelseproffs med flera och F-skatten – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 5 2017 s. 20-23, publicerad 2017-11-26 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2017] Se även www.forssen.com

Forssén, Björn, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law*: Fourth edition. Published by the author. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (6)]

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

Prop. 2014/15:41 – Genomförande av avtal mellan Sveriges regering och Amerikas förenta stater för att förbättra internationell efterlevnad av skatteregler och för att genomföra FATCA

Prop. 2014/15:131 – Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor

Prop. 2015/16:14 – Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt

Prop. 2015/16:29 – En global standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton

Prop. 2015/16:127 – Ett svenskt tonnagebeskattningssystem

Prop. 2016/17:19 – Utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning

Prop. 2016/17:47 – Dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet

Prop. 2016/17:48 – Vissa ändringar vad gäller automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton

Prop. 2016/17:58 – Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen
Prop. 2017/18:245 – Nya skatteregler för företagssektorn
Prop. 2018/19:9 – Ytterligare ändringar vad gäller automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och några andra skattefrågor
Prop. 2018/19:92 – Återinförd skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet

Statens offentliga utredningar

SOU 1965:23 – Uppbördsutredningens betänkande uppbördsfrågor – s. 199
SOU 2001:25 – Skattetillägg m.m. – s. 130 och 161
SOU 2002:8 – Företrädaransvar – s. 198
SOU 2009:58 Del 2 – Skatteförfarandet (Slutbetänkande av skatteförfarandeutredningen) – s. 185
SOU 2009:58 Del 3 – s. 82, 177 och 197
SOU 2010:29 – En ny förvaltningslag – s. 209
SOU 2013:62 – Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet – s. 22, 185, 186, 201 och 203
SOU 2014:62 – Förbättrat förhandsbeskedsinstitut – s. 159, 160 och 216
SOU 2014:76 – Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål – s. 144 och 151

RSV/SKV

RSV:s skrivelse 2000-04-06, dnr 3997-00/100 – s. 71
SKV:s Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012 (SKV 327 utgåva 11) – s. 116 och 117
SKV:s riktlinje 2014-03-10, dnr 131 409414-13/111 – s. 101
SKV:s ställningstagande 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111 (delvis ändrat genom ställningstagandet 2017-06-29) – s. 90 och 91
SKV:s ställningstagande 2017-06-29, dnr 202 278405-17/111 – s. 91

Regeringens avtal

Avtalet den 8 augusti 2014 mellan Sveriges regering och Amerikas förenta staters regering för att genomföra FATCA (FATCA-avtalet) – s. 49, 50 och 55

Multilateralt avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, MULTILATERAL COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT ON AUTOMATIC EXCHANGE OF FINANCIAL ACCOUNT INFORMATION (MCAA), undertecknat av Sverige den 29 oktober 2014 – s. 51 och 52

MULTILATERALT AVTAL MELLAN BEHÖRIGA MYNDIGHETER OM UTBYTE AV LAND-FÖR-LAND-RAPPORTER, undertecknat av Sverige den 27 januari 2016 – s. 39, 41, 42, 43 och 59

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)

Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG¹¹⁰² (förkortas ibland DAC)

Rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (förkortas ibland DAC 2)

Rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (förkortas ibland DAC 3)

Rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (förkortas ibland DAC 4)

Ränte-/royaltydirektivet (2003/49/EG)

Sparanddirektivet (2003/48/EG) [ersatt av rådets direktiv 2011/16/EU, i lydelse enligt DAC 2]

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] – s. 19, 20, 22, 105, 143, 162, 172, 184, 185, 186, 187, 201, 202, 206, 209, 210, 213, 214 och 215

OECD

OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, offentliggjord av OECD-rådet i juli 2014 – s. 51

OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning – s. 67 och 211

OECD:s riktlinjer för prissättning – s. 67

OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> [Slutrapport den 5 oktober 2015 för åtgärd 13 i BEPS-projektet, Transfer Pricing Documentation and Country-by Country Reporting] – s. 41

Rättsfall

EU-domstolen

26/62 (van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1, s. 213

6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66, s. 211

C-134/97 (Victoria Film A/S), ECLI:EU:C:1998:535, s. 154

C-178/97 (Banks m.fl.), ECLI:EU:C:2000:169, s. 71

C-202/97 (FTS), ECLI:EU:C:2000:75, s. 71

C-99/00 (Lyckeskog), ECLI:EU:C:2002:329, s. 216

C-212/04 (Adeneler m.fl.), ECLI:EU:C:2006:443, s. 210 och 213

C-617/10 (*Åkerberg Fransson*), ECLI:EU:C:2013:105, s. 202, 203, 204, 205, 206 och 210

¹¹⁰² Orden ”och om upphävande av direktiv 77/799/EEG” återges vanligen inte i hänvisningar till direktivet 2011/16/EU, men här återger jag direktivets fullständiga titel.

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. 162

Dom av den 10 februari 2009: Zolotukhin mot Ryssland, Application no. 14939/03) – s. 202, 203, 204, 205 och 206

Dom av den 20 maj 2014: Glantz mot Finland, Application no. 37394/11 – s. 202 och 203

Högsta förvaltningsdomstolen (f.d. Regeringsrätten)

RÅ 1990 not. 300 – s. 148

RÅ 1991 ref. 107 – s. 67

RÅ 1992 ref. 58 – s. 148

RÅ 1993 ref. 55 – s. 90

RÅ 1993 ref. 104 – s. 90

RÅ 1995 ref. 31 – s. 145, 166 och 167

RÅ 1996 ref. 40 – s. 20

RÅ 1996 ref. 44 – s. 20

RÅ 1996 ref. 56 – s. 20

RÅ 1996 ref. 97 – s. 105

RÅ 1996 not. 192 – s. 118 och 180

RÅ 1998 ref. 34 – s. 106

RÅ 1999 ref. 16 – s. 168, 188 och 189

RÅ 1999 ref. 34 – s. 117

RÅ 2000 ref. 41 – s. 117, 118 och 180

RÅ 2000 ref. 50 – s. 147

RÅ 2000 ref. 54 – s. 146 och 148

RÅ 2000 ref. 66 I och II – s. 20, 162

RÅ 2001 ref. 19 – s. 153

RÅ 2001 ref. 20 – s. 149

RÅ 2001 ref. 22 I och II – s. 164

RÅ 2001 not. 152 – s. 117 och 118

RÅ 2002 ref. 20 – s. 129

RÅ 2002 ref. 22 – s. 148

RÅ 2002 ref. 31 – s. 164

RÅ 2002 ref. 46 – s. 149 och 170

RÅ 2002 ref. 57 – s. 141

RÅ 2002 ref. 64 – s. 109

RÅ 2002 ref. 79 – s. 186 och 203

RÅ 2002 ref. 95 – s. 152

RÅ 2003 ref. 15 – s. 146 och 147

RÅ 2003 ref. 53 – s. 118 och 180

RÅ 2003 ref. 91 – s. 197

RÅ 2003 ref. 92 – s. 148

RÅ 2005 ref. 7 – s. 146 och 147

RÅ 2005 ref. 42 – s. 123

RÅ 2005 ref. 58 – s. 129

RÅ 2005 ref. 77 – s. 146

RÅ 2005 not. 83 – s. 147

RÅ 2006 ref. 12 – s. 109

RÅ 2006 ref. 15 – s. 148

RÅ 2006 ref. 72 – s. 139

RÅ 2006 ref. 77 – s. 109

RÅ 2006 ref. 82 – s. 147

RÅ 2007 ref. 9 – s. 146

RÅ 2007 ref. 23 – s. 101
RÅ 2007 ref. 30 – s. 175
RÅ 2007 ref. 48 – s. 199
RÅ 2008 ref. 1 – s. 177
RÅ 2008 ref. 37 – s. 135
RÅ 2008 ref. 41 – s. 150
RÅ 2008 ref. 47 – s. 178
RÅ 2008 ref. 72 – s. 164
RÅ 2008 ref. 73 – s. 177
RÅ 2008 ref. 75 – s. 200
RÅ 2009 ref. 27 I-IV – s. 145, 166 och 167
RÅ 2009 ref. 42 – s. 145
RÅ 2009 ref. 44 – s. 148
RÅ 2009 ref. 63 – s. 175
RÅ 2009 ref. 72 – s. 195
RÅ 2009 ref. 73 – s. 178
RÅ 2009 ref. 92 – s. 123
RÅ 2009 ref. 94 – s. 186 och 203
RÅ 2009 not. 6 – s. 150
RÅ 2009 not. 7 – s. 150
RÅ 2009 not. 42 – s. 150
RÅ 2009 not. 61 – s. 164 och 177
RÅ 2009 not. 114 – s. 142
RÅ 2010 ref. 61 – s. 139
RÅ 2010 ref. 67 – s. 129
RÅ 2010 ref. 117 – s. 186 och 203
HFD 2011 ref. 58 – s. 179
HFD 2011 ref. 76 – s. 137
HFD 2011 ref. 80 – s. 186
HFD 2012 ref. 7 – s. 178
HFD 2012 ref. 12 – s. 106
HFD 2012 ref. 20 – s. 148
HFD 2012 ref. 36 – s. 166
HFD 2012 ref. 55 – s. 145
HFD 2012 ref. 65 – s. 145 och 166
HFD 2012 ref. 69 I-III – s. 164 och 165
HFD 2012 not. 42 – s. 148
HFD 2013 ref. 3 – s. 145
HFD 2013 ref. 12 – s. 147
HFD 2013 ref. 48 – s. 101
HFD 2013 ref. 71 – s. 186, 203 och 212
HFD 2013 ref. 85 – s. 148
HFD 2013 not. 76 – s. 203
HFD 2013 not. 77 – s. 203
HFD 2013 not. 81 – s. 186, 203 och 212
HFD 2014 ref. 14 – s. 130
HFD 2014 ref. 24 – s. 178
HFD 2014 ref. 35 – s. 186, 203 och 212
HFD 2014 ref. 43 – s. 186, 203 och 212
HFD 2014 ref. 65 – s. 186, 203 och 212
HFD 2014 ref. 74 – s. 154
HFD 2014 not. 7 – s. 186, 203 och 212
HFD 2015 ref. 37 I och II – s. 187
HFD 2015 ref. 78 – s. 155
HFD 2016 ref. 63 I och II – s. 171

HFD 2016 ref. 70 – s. 175
HFD 2016 ref. 73 – s. 123
HFD 2017 ref. 41 – s. 90 och 91
HFD 2017 ref. 46 I och II – s. 152
HFD 2017 ref. 52 – s. 117
HFD 2017 ref. 54 – s. 138
HFD 2018 ref. 3 – s. 155
HFD 2018 ref. 16 – s. 152
HFD 2018 ref. 26 – s. 155
HFD 2018 ref. 35 – s. 155
HFD 2018 ref. 79 – s. 164
HFD 2019 ref. 6 – s. 165 och 166
HFD 2019 ref. 16 – s. 152

Högsta domstolen

NJA 2003 s. 207 – s. 200
NJA 2003 s. 390 – s. 198
NJA 2010 s. 168 I och II – s. 186, 202, 203, 205 och 206
NJA 2011 s. 444 – s. 202 och 216
NJA 2013 s. 502 – s. 22, 185, 186, 187, 193, 195, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 210, 212, 215 och 216
NJA 2013 s. 746 – s. 202, 203 och 212
NJA 2013 s. 1076 – s. 202 och 212
NJA 2014 s. 371 – s. 202 och 212
NJA 2014 s. 377 – s. 202, 203 och 212

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. 202 och 206
Varbergs tingsrätt slutligt beslut 2010-10-26 (mål nr B 2501-09) – s. 206

BILAGA – Tips om artiklar av Björn Forssén av intresse avseende ämnen som berörs i boken

Balans (utges i tryck och på nätet av Föreningen Auktoriserade Revisorer)
[publicerad enligt datum nedan på www.tidningenbalans.se]

- Balans fördjupning nr 2/2019, s. 18-21 (2019-05-14) – Aspekter på företrädaransvaret – med utgångspunkt i tidigare artiklar i Balans
- Balans fördjupning nr 2/2019, s. 13-17 (2019-04-29) – Skattebrott och bokföringsbrott När det gäller hobbyverksamheter samt vilande aktiebolag som innehåller ägares bostadsfastighet
- Balans fördjupning nr 4/2018, s. 3-5 (2018-11-06) – Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det?
- Balans fördjupning nr 3/2018, s. 3-5 (2018-06-12) – Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och Regeringen eller rättspröva hos HFD
- Balans fördjupning nr 1/2018, s. 11-13 (2018-01-16) – Näringsförbud – kanske inte alltid helt hopplöst
- Balans fördjupning nr 5/2017, s. 20-23 (2017-11-26) – Styrelseproffs med flera och F-skatten – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening
- Balans fördjupning nr 4/2017, s. 15-19 (2017-09-01) – Europatrappan – en normhierarkisk bild vid regelkonkurrens mellan svenska nationella och europarättsliga regler med skatterättsexempel

Dagens Juridik (utges på nätet av Blendow Publishing AB; www.dagensjuridik.se)

- Dagens Juridik 2019-03-26, ”Förhållandet mellan försvärande av skattekontroll och bokföringsbrott – här krävs det forskning”
- Dagens Juridik 2019-03-11, ”Inrätta specialdomstolar för skattebrottmål – en fråga om rättssäkerhet och processekonomi
- Dagens Juridik 2019-02-19, ”Ekobrottsmyndigheten vs. Advokaterna = Korporativismen vs. Liberalismen”

SAKREGISTER

Akkumulerad inkomst	124	Brottmålsprocess	
Affärshändelse.....	142, 184, 188	och saken	190
Aktiebolag	24, 115, 116, 117, 118	Brottskonkurrens	
Aktivt brott.....	191	vissa frågor om	189
Allmänna domstolarna	145, 191	Bruttovinst	145
Allmänna förvaltningsdomstolarna,	119	Byggherre	98
Allmänna ombudet		Byggverksamhet.....	98
hos SKV 135, 136, 154, 155, 156, 157, 158		Contra legem	213
Allmänna principer.....	210	Criminal charge	162
Anståndsansökan	108, 109, 120	DAC.....	42
Anståndsränta	109	DAC 2.....	51
Arbetsgivaravgifter.....	153	DAC 3.....	42
Arbetsgivardeklaration på individnivå ..24, 32,	43	DAC 4.....	42
Arbetsgivare	120, 145, 188, 192	De sententia ferenda	215
Arv	73	Deklarationshjälp	
Automatiska beslut.....	13	kostnader för	87
Automatiskt utbyte av upplysningar om		Deklarationsplikt	11, 70, 73, 115, 161
finansiella konton	51	Deklarationssskyldighet	24, 56, 73
Avgifter	107	Deldom	140, 141
Avstämningsuppgifter	170, 171, 172	Dokumentationsavgift	21, 101, 108
Avvisning	147, 148, 149, 156, 157, 190	Dokumentationssskyldighet	97
Banker	120, 145, 192	Domens rättskraft	150
Barn	114, 115	Dröjsmålsavgift	109
Basränta.....	109	Dubbelbeskattning.....	211
Bemyndigande.....	31	Dödsbo.....	70, 74, 115
BEPS-projektet.....	41	EEIG.....	24, 26, 62, 66
Beskattningsbara personer med liten		Efterbeskattning.126, 129, 130, 141, 161, 162,	
omsättning		183	
skattebefrielse enligt ML sedan 2017	79	anstånd	108
Beskattningsbeslut.....	130	Egenavgifter	150, 153
Beskattningsförfarandet.....	11	Ekonomisk förening	115, 116, 117
Besked om slutlig skatt.....	13	Elektronisk personalliggare	58, 98
Beslut om slutlig skatt	12, 85, 119	Enkla bolag.....	193
Besök	101	Enskild firma	115
Betalbrott.....	183, 199	Ersättning för ombudskostnaderna	151
Betalning	107, 110, 111, 200	Europabolag.....	26
Betalningsansånd.....	107, 163, 200	Europadomstolen.....	162, 183
Betydande skadeverkningar	107, 108	Europakonventionen.....	105
Bevisbörd.....	152, 164, 165, 191, 200	Ex officio	147
Beviskrav	164	Fast driftställe	62, 71, 72
Bilaterala dubbelbeskattningsavtal	211	Fastighet	108
Bilförmån	164	Fastighetstaxering... 12, 99, 119, 129, 144, 156	
Bodelning	73	Fastighetstaxeringslagen.....	154
Bokföring	181, 187, 188	FATCA	50
Bokföringsbrott	187	FATCA-avtalet	49
Bokföringsskyldig	187	Felaktiga underlag	188
Bokföringsskyldighet	187	Filial.....	71, 72
Bolagsverket.....	62, 115, 116, 184	Fiscal sociology	216
Bosatt.....	71, 72	Folkbokföring.....	115
Boutredningsman	74	Forumfrågan	120
		Frisörverksamhet	98

Frivillig rättelse	187, 188	Inkomstskatt	87, 153
F-skuldsanering	112	Inkomstslag	31
Fusionsdirektivet	210	Instansordningen	119
Fysiska personer	11, 24, 69, 70	Instansordningsprincipen	147
Fämansföretag	30, 114	Intäktsränta	109
Fämanshandelsbolag	30	Investeringsguld	
Fördjupad dialog		omsättning av	176
mellan SKV och stora företag	101	Jura novit curia	142
Företagsbot	190	Juridiska personer	11, 69, 70, 72
Företagsledare	114	Kammarrätt	108, 119, 141, 180
Företagsrekonstruktion	112	Kassaregister	175
Företrädaransvar	194, 200	Kommanditbolag	116, 194
befrielse från	200	Kommunikationsplikt	86
Företrädarbegreppet	198	Komplementär	194
Företrädare		Konkurs	70, 117, 118
behöriga	74	Konkursbo	117
betalningsskyldiga	58	Konkursförvaltare	117
Förfallodag	197	Konkursgäldenär	117
Förfarande	163, 180, 181	Kontantberäkning	145, 167
Förhandsavgörande	154	Kontrollavgift	21, 101, 108, 163, 175
Förhandsbesked. 136, 139, 154, 155, 156, 157, 158		Kontrolluppgift. 24, 44, 46, 48, 49, 50, 53, 59, 60, 120, 135, 145, 172, 177, 181, 188, 192	
Förhör	142	Kostnadsränta	109, 178
Förlängd tid för omprövning	124	Kreditinstitut	29
Förmyndare	74, 115	Kronofogdemyndigheten	111, 112
Förmån	24, 44	Kvittningsinvändning	119, 190
Förmögenhet		Laga kraft	124, 139, 158
självständig	117	Land-för-land-rapporter	41
Förmögenhetsmassa	72	Legalitetsprincip	19, 209
Förseningsavgift	21, 74, 173, 175	Likvidation	116, 117
Försvårande av skattekontroll	187	Lis pendens	123
Försäkringsföretag	29	Litis pendens	123, 150
Förtidsåterbetalning	95	Lotterivinst	73
Förvaltare	74, 114, 115	Marknadsmässig ersättning	114
Förvaltningsdomstol	146, 148	Materiell processledning	151
Förvaltningsrätt	119, 141, 180	MCAA	51
Förvaring	98	Mellanbeslut	140
Förverkande	189	Mellandom	140, 141
Gallring	98	Mer än en procentsats	
God man	74, 115	skattetillägg	168
Grov oaktsamhet	162, 183, 187, 197, 199	Mervärdesskatt	153
Grovt skattebrott	181	Mervärdesskattedeclaration	36
Grundavgift	110	Moder/dotterbolagsdirektivet	210
Gåva	73, 114	Moms	197
Göra sannolikt	85, 145, 167	Muntlig förhandling	141, 142, 180, 200
Handelsbolag	24, 31, 116, 193	Ne bis in idem	21, 172, 184, 193, 195, 202
HD	193	Negativ rättskraft	123, 139
Högsta domstolen	193	Näringsförbud	112, 189
Högsta förvaltningsdomstolen	119	Näringsidkare	115, 188
Ideella föreningar	62, 117	Näringskännetecken	115
Import av varor	17	Näringsverksamhet	71, 73, 115, 116, 150
Importmoms	17	Objektiv oriktighet i sak	
Indrivning	107, 109, 110, 120	oriktig uppgift	163
Informationsuppgifter	53	Ombudsarvode	87
Inkomstdeklarationer	59		

Omprövning	107, 108, 109, 118, 119, 120, 122, 123, 124, 126, 139, 144, 148, 150, 153, 163, 190
av beslut om preliminär skatt.....	125
Omyndig.....	74, 114
Oriktig uppgift... ..	129, 141, 161, 162, 163, 167, 180, 181, 183, 184, 187, 188, 190
objektiv oriktighet i sak	163
Oriktiga uppgifter	197
Otillåten taleändring	
avvisning	148
Otillåten ändring av talan	144
Otjänligt försök	130, 184
Partshabilitet.....	72, 114, 117, 118, 180
Passivt brott.....	191
Pensionsutfästelser	30
Periodiseringsfel.....	167, 188
Periodisk sammanställning.....	65
Personalliggare	175
Preklusion.....	150
Preskription	111, 112
Preskriptionsförlängning	112
Preskriptionstid.....	111
Presumptionsregeln	74
Prissättningsbesked	65, 66, 67
Processföremålet	120, 145, 146, 192
Processhabilitet.....	114
Proportionalitetsprincipen	20
Prövningstillstånd.....	138
Punktskatt.....	109, 153, 197
Punktskattedeklaration	37
Punktskattekontroll.....	155
Punktskatter	
energiskatt	25
Redovisning.....	111
Redovisningsbrott.....	183, 184, 188
Redovisningsperiod.....	156
Redovisningsperioder.....	63, 132
Registrerade trossamfund	62
Registreringsskyldighet.....	57
Res judicata	123, 139, 150
Resning.....	138
Respittränta.....	109
Restaurangverksamhet.....	98
Revision.....	102
Riksskatteverket	71
RSV	71
Rådighet	115, 117
Räkenskapsfel.....	145, 177
Ränta	109, 110, 114, 147
Ränte/royaltydirektivet.....	210
Rättelse på eget initiativ	171, 187
Rättsprövning	119, 148
Rätträkning	168
Rättshandlingsförmåga.....	72, 114, 116
Rättskapacitet	72, 114, 117
Rörelse.....	87, 108, 150, 187
Sakbegreppet	146, 190
Saken	138, 146, 150, 155
Saklighet och opartiskhet.....	183, 191
Sakprocess	119, 120, 145, 146, 190, 192
Sammansatta poster	30
Sekretess.....	99
SINK-lagen.....	71
Skadeförsäkringsföretag	29
Skalbolag.....	31
Skalbolagsdeklaration.....	31
Skatt att betala	197
Skatte- eller avgiftsfordran	200
Skatte- och avgiftsslag.....	199
Skatteavdrag	153
Skatteavdragsbrott	182
Skatteavtal	144
Skattebesök.....	101
Skattebrott .. 130, 161, 180, 181, 189, 191, 192	
Skattebrottslagen	195
Skattedeklarationer	31, 62
Skatteflykt	147
Skattefordran	107, 108, 109, 110, 111, 120
Skatteförfarandet	11
Skatteförseelse.....	181
Skattekonto	85
underskott eller överskott.....	109
Skatteprocessen .. 117, 118, 119, 140, 145, 151, 180, 190, 191, 192	
Skatter.....	107
Skatteredovisningsbrott	182, 188
Skattereklamation	188
Skatterevision	187
Skatterättsnämnden.....	153
Skattetillägg. 21, 101, 108, 118, 124, 130, 149, 161, 162, 164, 167, 171, 180, 183, 184, 191, 194, 195	
Skatteverket	
SKV	105, 129, 154
Skrivbordsutredning	99
Skuldsanering	112
Skönsbeskattning. 85, 120, 129, 149, 161, 164, 169, 191, 192	
Sparandedirektivet.....	210
Stiftelser.....	62
Straffansvar.....	183
Strafföreläggande	195
Ställföreträdare	74, 115, 118
Subjektiva rekvisit	162, 183, 198, 199, 200
Subjektiva rekvisiten	
uppsåt eller grov oaktsamhet	198
Subjektsregistrerande myndighet.....	116
Sui generis	213
Syn på stället.....	143

Synnerliga skäl.....	107, 138, 151, 153	Uppenbar oskälighet.....	130, 162
Säkerhet.....	109	Uppenbart anställningsförhållande.....	196
Särskild avgift		Upplöst bolag.....	118, 180
befrielse från.....	177	Uppsåt.....	130, 162, 181, 183, 187, 199
Särskild skattedeclaration.....	38	Uppsåtligen.....	197
Särskild uppgift.....	24, 25, 39, 59, 62	Utlämnande av uppgift.....	99
Särskilda avgifter.....	14, 21	Utländsk juridisk person.....	72
Särskilda skäl.....	109, 118, 149, 200	Utländskt försäkringsföretag.....	29
Talefrist.....	123	Utmätning.....	112
Terminologi.....	14	Varukännetecken.....	115
Testamente.....	73, 114	Vilandeförklaring.....	139, 158
Testamentsexekutor.....	74	Vårdslös skatteredovisning.....	182, 188
Tilldelade befogenheter.....	19, 209	Vårdslös skatteuppgift.....	181
Tingsätt.....	114	Värdepappersbolag.....	29
Tolkningsföretråde.....	108	Väsentlig anknytning.....	71, 72
Torg- och marknadshandel.....	176	Åtalsunderlåtelse.....	195
Totalförsvarstjänstgöring.....	109	Återkallelseavgift.....	21, 101, 108
Tull.....	17	Återtagande	
Tullverket.....	17, 155	av fordran från indrivning.....	111
Tveksamhetsrekvisitet.....	107	Ändring av talan.....	139
Underlag		Öppet yrkande.....	130, 184, 187
bevarande av.....	97	Överklagande	107, 108, 109, 118, 119, 120, 123, 126, 137, 144, 157, 158, 163
Underskott		Överskjutande ingående mervärdesskatt ...	197, 207
på skattekonto.....	111	Överskjutande punktskatt.....	197, 207
Undertecknare.....	70, 74		
Underårig.....	114		
Uppbördsbrottet.....	199		