

Innehåll

6	Ombud.....	1
6.1	Innehåll	1
6.2	Ombud för en utländsk företagare	2
6.2.1	Utländsk företagare	2
6.2.2	Ombud för utländsk företagare	2
6.3	Deklarationsombud.....	5
6.3.1	Definition	5
6.3.2	Ett deklarationsombuds behörighet	6
6.3.3	Vem kan godkännas som deklarationsombud?	8
6.3.4	Återkallelse av godkännande som deklarationsombud	10

6 Ombud

6.1 Innehåll

Regler om ombud finns i 6 kap. SFL, med undantag för reglerna om ombud för ett dödsbo. De bestämmelserna finns i 38 kap. 3 § andra stycket 3 SFL (6 kap. 1 § andra stycket SFL).

I 6 kap. SFL finns bestämmelser om

- ombud för en utländsk företagare (6 kap. 2–3 §§ SFL), se avsnitt 6.2.
- deklarationsombud (6 kap. 4–8 §§ SFL), se avsnitt 6.3.

Bestämmelserna om ombud för utländsk företagare motsvaras av de tidigare bestämmelserna.

Endast vissa skattedeklarationer omfattades tidigare av bestämmelserna om deklarationsombud. Enligt SFL omfattar bestämmelserna om deklarationsombud alla e-deklarationer. Vidare finns ingen begränsning i antal deklarationsombud. En deklarationsskyldig kan således ha hur många deklarationsombud som helst.

Övergångsbestämmelser

SFL har trätt i kraft den 1 januari 2012 och ska som huvudregel tillämpas första gången fr.o.m. detta datum.

SBL har upphört att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande med vissa undantag för tid före den tidpunkt då SFL ska tillämpas för första gången (punkten 18 i övergångsbestämmelserna till SFL). Detta innebär att SFL:s regler om ombud för utländska företagare ska tillämpas första gången fr.o.m. den 1 januari 2012. Skatteverket anser att den som vid utgången av 2011 var godkänd som ombud för utländsk företagare också ska anses vara godkänd som sådant ombud enligt 6 kap. 2 § SFL.

Lagen om deklarationsombud har upphört att gälla vid utgången av 2011. För beslut enligt den upphävda lagen som överklagas gäller 3 kap. 10 § samt 67 kap. 7–10 §§, 12 § andra stycket 1 och 19–22 §§ SFL (punkten 24 i övergångs-

2 Ombud, Avsnitt 6

bestämmelserna till SFL). Vidare gäller att för den som vid utgången av 2011 var registrerad som deklarationsombud enligt 5 § lagen om deklarationsombud ska vid ingången av 2012 anses vara godkänd som deklarationsombud enligt 6 kap. 6 § SFL (punkten 5 i övergångsbestämmelserna till SFL).

6.2 Ombud för en utländsk företagare

6.2.1 Utländsk företagare

Definition

I detta avsnitt används begreppet utländsk företagare enligt den definition begreppet har i ML.

En utländsk företagare kan vara antingen en fysisk eller juridisk person. Med begreppet utländsk företagare avses en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML).

Företagarens nationalitet eller medborgarskap saknar betydelse vid bedömningen av om denne är en utländsk företagare enligt ML. Det avgörande är i stället om företagaren har sätet eller ett fast etableringsställe här i landet eller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Ett bolag som har säte i Sverige och ägs av en utländsk företagare behandlas när det gäller mervärdesskatt på samma sätt som andra företag med säte i Sverige och omfattas således inte av begreppet utländsk företagare. Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 554), avsnitten 39.1–39.2.

Skattskyldighet

En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför skattskyldighet enligt ML. Detta gäller även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet. En utländsk företagare som har en omsättning i Sverige kan bli skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i enlighet med 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL. Det förekommer ytterligare fall där en utländsk företagare ska registreras till mervärdesskatt i Sverige, se avsnitt 7.2.3.4.

Gemensamt för utländska företagare som är skattskyldiga enligt ML är att de som huvudregel ska företrädas av ett ombud.

6.2.2 Ombud för utländsk företagare

Bestämmelser om ombud för utländsk företagare finns i 6 kap. 2 och 3 §§ SFL. Dessa bestämmelser motsvaras av artikel 204

i mervärdesskattedirektivet. Jämför också punkt 7 i ingressen till rådets direktiv 2000/65/EG.

Godkänt ombud

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt ML ska företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket (6 kap. 2 § första stycket första meningen SFL). Kravet på ombud gäller dock inte företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden, se kantrubriken Ej krav på ombud.

Ombudet ska vara godkänt av Skatteverket. För att ombudet ska kunna fullgöra sin funktion och underlätta förhållandet mellan en utländsk företagare och Skatteverket måste ombudet finnas i Sverige. Den som enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML utgör en utländsk företagare kan inte godtas som ombud. Skatteverket bör alltså endast godkänna en fysisk person som ombud om han eller hon är bosatt i eller stadigvarande vistas här i landet. För ett ombud som är juridisk person bör krävas att den har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige (prop. 2010/11:165 s. 712).

Svara för redovisningen

Ombudet ska enligt fullmakt av företagaren svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt (6 kap. 2 § första stycket andra meningen SFL).

Ombudets skyldighet att svara för redovisningen av mervärdesskatt för den utländske företagarens räkning gäller dock bara den verksamhet som skattskyldigheten omfattar. Den utländska företagaren kan även ha annan verksamhet som inte omfattas av ML:s bestämmelser. En sådan verksamhet inbegrips inte i ombudets redovisningsansvar (prop. 2010/11:165 s. 712).

Detta innebär att det är ombudet för den utländske företagaren som är den som enligt 26 kap. SFL är skyldig att lämna mervärdesskattedeklaration.

Deklarationsombud

Om den utländske företagaren också har utsett ett deklarationsombud enligt 6 kap. 4 § SFL får det ombudet inte företräda företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt (6 kap. 5 § andra stycket SFL). Det är alltid ombudet för den utländske företagaren som ska företräda företaget i frågor som gäller mervärdesskatt, t.ex. lämna mervärdesskattedeklaration. Se vidare avsnitt 6.3.2, kantrubrik ”Undantag – ombud för utländsk företagare”.

4 Ombud, Avsnitt 6

Fullmakt	Ombudet ska kunna styrka sin behörighet att på ovan angivet sätt företräda den utländske företagaren genom en fullmakt. Skatteverkets blankett ”Power of attorney/Vollmacht/Procuration/Fullmakt”, SKV 5703, kan användas för att ge fullmakt. Fullmakten ska bifogas anmälan om registrering.
Underlag för kontroll	Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet (6 kap. 2 § andra stycket SFL). Det åligger således ombudet att hålla underlaget för den utländske företagarens mervärdesskatteredovisning tillgängligt för Skatteverkets kontroll.
Betalnings- och skattskyldighet	Ombudet är inte betalningsskyldigt för den utländske företagarens mervärdesskatt i Sverige. Det är i stället den utländske företagaren som ensam är betalningsskyldig för mervärdesskatten. Det är också den utländske företagaren som är skattskyldig enligt ML för sin verksamhet. Den omständighet att företagaren företräds av ett ombud ändrar inte detta, se avsnitt 6.2.1.
Ej krav på ombud	<p>En utländsk företagare behöver inte utse ett ombud om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land där företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe eller är bosatt eller stadigvarande vistas (6 kap. 3 § första meningen SFL).</p> <p>En sådan överenskommelse ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i</p> <ul style="list-style-type: none">– kapitel V, med undantag av artikel 27.4, i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92,– rådets förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, samt– rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (6 kap. 3 § andra meningen SFL). <p>Kravet på ombud gäller således inte utländska företagare från länder och områden som omfattas av nämnda förordningar och direktiv. Överenskommelser om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Exempel på</p>

sådana överenskommelser är de avtal som finns med de nordiska länderna om utbyte och handräckning och som innefattar Danmark, Finland inklusive Åland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige. I praktiken torde därför kravet på ombud för utländska företagare endast att komma i fråga för företagare från länder utanför EU och Norden. Jämför prop. 2001/02:28 s. 42.

En utländsk företagare behöver således inte utse ett ombud i ovan nämnda fall. Detta innebär dock också att en utländsk företagare alltid har rätt att utse ett ombud om han så önskar och oavsett om krav på detta föreligger eller inte.

Importombud

Den särskilda regleringen i 6 § SBF, som gjorde det möjligt för utländska företagare att registrera sig via ett s.k. importombud, upphörde att gälla den 1 januari 2011. Detta innebär att samtliga utländska företagare som gör en från skatteplikt undantagen import enligt 3 kap. 30 § ML måste registreras till mervärdesskatt i eget namn. De företagare som behöver anlita ett ombud får göra det i enlighet med reglerna i 6 kap. 2–3 §§ SFL, dvs. ombud för utländska företagare. Se vidare avsnitt 7.2.3.4.

6.3 Deklarationsombud

6.3.1 Definition

Ett deklarationsombud är en fysisk person som den skattskyldige har utsett och som är godkänd av Skatteverket som ombud (6 kap. 4 § SFL).

Härav framgår dels att det bara är fysiska personer som kan godkännas som deklarationsombud, dels att ett deklarationsombud inte kan delegera uppdraget till någon annan.

Att bara fysiska personer kan bli godkända som deklarationsombud motiveras i prop. 2010/11:165 s. 309 med att det ännu inte finns några certifikat för e-legitimation som identifierar ett företag. Dessutom måste ytterligare överväganden göras om juridiska personer ska kunna godkännas som deklarationsombud såsom frågor om administrativa sanktioner och straffrättsligt ansvar.

I lagen om deklarationsombud angavs att den deklarationskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter inte förändras på grund av den omständigheten att en skattedeklaration har skrivits under och lämnats genom ett deklarationsombud. Att en uppgiftsskyldigs ansvar att fullgöra sin uppgiftsskyldighet inte påverkas av att denne väljer att

6 Ombud, Avsnitt 6

företrädas av ett ombud får anses självklart. Detta gäller inte bara en deklarationskyldig som utsett ett deklarationsombud utan generellt för uppgiftsskyldigheterna enligt skatteförfarandelagarna (prop. 2010/11:165 s. 317). Som en följd av ovanstående har huvudregeln i 4 kap. 1 § SFL införts. Se vidare avsnitt 4.

Flera deklarationsombud

Den tidigare begränsningen till ett ombud framgick indirekt genom att det i 6 § 2 lagen om deklarationsombud sas att Skatteverket skulle avregistrera ett deklarationsombud om den deklarationskyldige utsett ett nytt ombud. Någon motsvarighet till bestämmelsen finns inte i SFL. En deklarationskyldig kan därför utse fler än ett deklarationsombud (prop. 2010/11:165 s. 308).

6.3.2 Ett deklarationsombuds behörighet

Ett deklarationsombud får lämna deklARATION, men bara elektroniskt (6 kap. 5 § första stycket 1 SFL).

Skatte- och inkomst-deklarationer

Bestämmelserna om deklarationsombud har utvidgats till att omfatta alla sorters skattedeklarationer och inkomstdeklarationer som lämnas elektroniskt. Som skäl till utvidgningen har i förarbetena angetts att kravet på egenhändig underskrift av deklarationer innebär betydande administrativa kostnader för företagen. Det framgår vidare att även fysiska personer som inte driver företag kan ha nytta av en möjlighet att anlita deklarationsombud. Det är vanligt att släktingar och vårdare, för att hjälpa en sjuk eller åldrad person att fullgöra sin deklarationskyldighet, skriver den skattskyldiges namn eller använder säkerhetskoderna för att via telefon eller Internet godkänna förtryckta uppgifter på deklarationsblanketten. Ett annat exempel är att någon undertecknar för personer som befinner sig utomlands. Genom att deklarationsombud tillåts för fysiska personers inkomstdeklarationer skapas ett praktiskt sätt att inom ramen för gällande regler hantera de angivna situationerna (prop. 2010/11:165 s. 311).

Enbart elektroniska deklarationer

Som tidigare angetts så får ett deklarationsombud bara lämna deklARATION elektroniskt. Detta för att ombudsförfarandet inte ska medföra stora risker. Lämnas en deklARATION på det sättet kan Skatteverkets kontrollrutiner för e-tjänster tas tillvara.

Deklarations- och skattekonto-uppgifter

Tidigare har deklarationsombudets tillgång till uppgifter hanterats genom samtycke från den deklarationskyldige.

För att minska administrationen anges direkt i lagen att ett deklarationsombud får ta del av de deklarations- och skatte-

kontouppgifter som den deklarationsskyldige har direktåtkomst till (6 kap. 5 § första stycket 2 SFL).

Vilka uppgifter som direktåtkomsten avser beror på hur Skatteverket reglerat den deklarationsskyldiges direktåtkomst. Det kan utläsas ur Skatteverkets föreskrifter om e-tjänster. I detta sammanhang är det e-tjänsterna för deklaration och skattekonto som är relevanta (SKVFS 2006:2, SKVFS 2006:5, SKVFS 2006:9, SKVFS 2006:11, SKVFS 2009:8, SKVFS 2009:9 och SKVFS 2009:19).

Komplettering

Deklarationsombudet får ”komplettera lämnade uppgifter i en deklaration” (6 kap. 5 § första stycket 3 SFL). Uttrycket ersätter vad som tidigare stod i 2 § lag om deklarationsombud. Där framgick att deklarationsombudet fick ”besvara frågor och lämna kompletterande uppgifter till Skatteverket som rör en skattedeklaration som ombudet har lämnat till verket”. Detta sammanfattas nu i ett kortare uttryck. Att det normalt handlar om uppgifter som Skatteverket efterfrågar med anledning av att ombudet har lämnat deklaration framgår genom att det är lämnade uppgifter i en deklaration som ska kompletteras.

Anstånd med att lämna deklaration

Ombudet får begära anstånd med att lämna deklaration (6 kap. 5 § första stycket 4 SFL). Att ett ombud som lämnar deklaration även ska kunna begära anstånd kan tyckas som en självklarhet. Anledningen till att det klart utsågs i lagen är att behörigheten som följer av godkännandet klart ska framgå av bestämmelsen.

Kommunikation

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

Undantag – ombud för utländsk företagare

För en utländsk företagare som är skyldig att för redovisningen av mervärdesskatt ha ett sådant ombud som regleras i 6 kap. 2 och 3 §§ SFL finns ingen möjlighet att ha ett deklarationsombud som redovisar mervärdesskatt (6 kap. 5 § andra stycket SFL). Det är nämligen ombudet för den utländske företagaren som ska redovisa mervärdesskatten, dvs. lämna mervärdesskattedeklaration. Om den utländske företagaren också ska redovisa annan skatt än mervärdesskatt finns det dock inte

något som hindrar att han eller hon utser ett deklara-tionsombud för dessa andra skatter. Om ombudet för den utländske företagaren godkänns som deklara-tionsombud, kan i praktiken en och samma person hantera alla deklara-tioner.

Undantaget gäller bara utländska företagare som har ett ombud enligt 6 kap. 2 och 3 §§ SFL. Andra utländska företagare kan använda deklara-tionsombud även för mervärdesskatte-deklara-tionen.

6.3.3 Vem kan godkännas som deklara-tionsombud?

Termen registrera, som tidigare användes, är mindre lämplig när det finns andra skattskyldiga som enligt SFL måste registreras. Exempelvis måste de som är skyldiga att lämna skattedeklaration anmäla sig för registrering. Registreringen är således inte frivillig och innebär inte någon lämplighets-prövning. Registreringen av deklara-tionsombud liknar mer godkännande för F-skatt. I bestämmelsen används därför godkännande. Förändringen gäller således bara terminologin. Skatteverket ska godkänna ett deklara-tionsombud om han eller hon kan antas vara lämplig för uppdraget (6 kap. 6 § första stycket SFL). Om vederbörande är lämplig ska prövas med utgångspunkt i det aktuella uppdragets art, dvs. komplexiteten i den deklara-tionsskyldiges förhållanden.

Sådana omständigheter som särskilt ska beaktas vid lämplighets-bedömningen framgår av lagtexten (6 kap. 6 § andra stycket SFL). Därvid är viktigt att notera att den inte innehåller en uttömmande uppräknig av omständigheter som ska beaktas. Det kan således finnas fler omständigheter som kan vara viktiga att ta hänsyn till innan ett deklara-tionsombud godkänns.

Kunskap och erfarenhet

Av den uppräknig som finns framgår inledningsvis att ett deklara-tionsombud ska besitta de kunskaper och erfarenheter som behövs med hänsyn till redovisnings- eller skattefrågornas art (6 kap. 6 § andra stycket 1 SFL). Olika krav kan således ställas på den som ska agera som deklara-tionsombud för ett mindre företag med okomplicerade förhållanden jämfört med den som t.ex. ska representera ett multinationellt företag med många och komplicerade transaktioner. En person kan anses lämplig som deklara-tionsombud när det gäller ett visst uppdrag, men olämplig när det gäller ett mer komplicerat uppdrag. En lämplighetsprövning måste således göras av varje ansökan.

Brottslighet

En annan omständighet som ska beaktas vid lämplighets-prövningen är om ombudet har begått brott i näringsverk-

samhet som ombudet har bedrivit eller ekonomisk brottslighet utanför sådan verksamhet (6 kap. 6 § andra stycket 2 SFL). Vid denna prövning kan i normalfallet bortses från enstaka ringa brott samt brott som ligger längre tillbaka i tiden. Om Skatteverket har kännedom om att ombudet har dömts för brott i näringsverksamhet eller kännedom om annan ekonomisk brottslighet kan Skatteverket komma att avslå ansökan. När det gäller ekonomisk brottslighet – här använt i den mening att det skett en förmögenhetsövergång – bör enstaka ringa brott, såsom snatteri eller bedrägligt beteende, inte i sig diskvalificera en person som deklarationsombud. Har emellertid personen i fråga begått upprepade brott får en helhetsbedömning göras och bedömningen kan då bli att godkännande ska vägras, även om brotten bedömts vara ringa. Har däremot en person dömts för ekonomisk brottslighet som inte är att anses som ringa och i anslutning därtill meddelats näringsförbud, bör personen i vart fall inte kunna godkännas som deklarationsombud under den tid näringsförbudet gäller. Någon exakt period under vilken en person som dömts för brott av nu aktuell art inte ska kunna godkännas som deklarationsombud kan inte anges, utan en bedömning får göras med utgångspunkt i förhållandena i det enskilda fallet samt avgöras i praxis.

Vid bedömningen av ett deklarationsombuds lämplighet bör dock särskild vikt läggas vid omständigheter som ligger nära i tiden. Den omständigheten att en person är misstänkt för brott bör dock, enligt regeringens uppfattning, i sig inte diskvalificera denne som deklarationsombud (prop. 2005/06:31 s. 40–41).

Oskicklig eller olämplig

En person som tidigare visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna bör inte godkännas som deklarationsombud (6 kap. 6 § andra stycket 3 SFL). Vid denna bedömning ska bl.a. beaktas om personen i fråga har åtagit sig uppdrag – även andra än som deklarationsombud – i en sådan omfattning att han inte har kunnat fullgöra uppdrag som deklarationsombud på ett acceptabelt sätt. I fall som dessa bör det således kunna bli aktuellt att vägra godkänna en person som deklarationsombud för ytterligare deklarationsskyldiga eller till och med att återkalla ett godkännande av ombudet när det gäller vissa deklarationsskyldiga. Bedömningen av förmågan att fullgöra uppdraget eller uppdragen ska ske med utgångspunkt i faktiska erfarenheter. Inte heller här kan anges någon exakt period under vilken en sådan person inte ska kunna godkännas som deklarations-

ombud, utan även här får en bedömning göras med utgångspunkt i förhållandena i det enskilda fallet samt avgöras i praxis.

Saknar fast adress

En person som saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att denne kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra ett uppdrag som deklara-tionsombud bör inte heller godkännas (6 kap. 6 § andra stycket 4 SFL).

Begränsning i tiden

Godkännandet av deklara-tionsombudet ska begränsas till att avse viss tid om den deklara-tionsskyldige begär det (6 kap. 5 § SFL). Om ingen begränsning i tiden anges ska godkännandet gälla till dess återkallelse av godkännandet sker på Skatte-verkets, den skattskyldiges eller ombudets initiativ. Godkännandet får inte begränsas på något annat sätt. Den deklara-tionsskyldige kan alltså inte på något annat sätt inskränka deklara-tionsombudets behörighet. Vad som ingår i behörig-heten framgår av lagtexten.

Hinder för godkännande

Det finns några förhållanden som utgör absoluta hinder för att en person ska kunna godkännas som deklara-tionsombud (6 kap. 7 § SFL). Ett sådant hinder mot godkännande är att vara underårig. Ett annat är att ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken. Det innebär att om någon som på grund av sjuk-dom, psykisk störning, försvagat hälsotillstånd eller liknande förhållande är ur stånd att vårda sig eller sin egendom så får rätten besluta att anordna förvaltarskap för honom eller henne.

Ytterligare ett absolut hinder är att vara försatt i konkurs. Därmed förstås att det är den fysiska personen som är i konkurs. Som exempel innebär det att en person som tidigare varit styrelseledamot i ett bolag som gått i konkurs inte kan vägras godkännande som deklara-tionsombud bara av den anledningen att bolaget är i konkurs.

Vidare utgör näringsförbud ett absolut hinder. Detta var tidigare inte inskrivet i lagen utan framgick endast av för-arbetena. För tydlighetens skull framgår det nu av lagtexten. Slutligen har ytterligare ett förhållande lagts till som innebär ett hinder för godkännande. Det gäller den som har ålagts förbud enligt 3 § lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall.

6.3.4 Återkallelse av godkännande som deklara-tionsombud

Skatteverket ska återkalla ett godkännande om ombudet eller den deklara-tionsskyldige begär det. Återkallelse kan även ske om uppdraget har upphört att gälla. Uppdraget kan ha varit

tidsbegränsat enligt ansökan. Det tredje skälet för återkallelse är att det har visat sig att ombudet inte är lämplig för uppdraget. Den sistnämnda grunden för återkallelse har karaktären av ett återkallelseförbehåll. Bedömningen av om ett ombud inte är lämplig för uppdraget ska ske med utgångspunkt i de i 6 kap. 6 och 7 §§ SFL angivna grunderna (6 kap. 8 § SFL).

I förarbetena till lagen om deklarationsombud anges att avregistrering med stöd av bestämmelsen t.ex. kan ske om nya omständigheter har tillkommit efter det att deklarationsombudet registrerats och som medför att de faktiska förhållanden som beslutet att registrera ombudet grundades på i inte oväsentlig grad ändrats. Vid den samlade bedömning som då ska göras får omständigheter som förelegat redan då registreringen skedde beaktas. Har det i ansökan om registrering lämnats vilseledande uppgifter eller utelämnats uppgifter som är av väsentlig betydelse för lämplighetsprövningen får avregistrering också ske. Beslutet att avregistrera deklarationsombudet kan då i sin helhet grunda sig på omständigheter som förelegat redan då registreringen skedde (prop. 2005/06:31 s. 57).

Däremot får återkallelse inte ske på oförändrat utredningsmaterial. Förutsättningen för återkallelse är att det har visat sig att ombudet inte är lämplig för uppdraget. Det krävs alltså att det efter godkännandet kommer fram omständigheter som Skatteverket inte har känt till eller som inte förelegat vid beslutstillfället.

I 66 kap. SFL finns bestämmelser om att Skatteverket får ompröva beslut. Enligt 66 kap. 20 § andra stycket SFL får dock beslut som kan återkallas inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller. Beslut att godkänna deklarationsombud får alltså bara ändras till nackdel om förutsättningarna för återkallelse är uppfyllda. Se vidare avsnitt 66. Ett beslut om återkallelse gäller enligt 68 kap. 1 § SFL som huvudregel omedelbart. Skatteverket kan dock med stöd av 68 kap. 3 § SFL bestämma att beslutet ska gälla från en senare tidpunkt, se vidare avsnitt 68.