

Regeringens proposition

2005/06:31

Prop. 2005/06:31

Deklarationsombud m.m.

Prop.
2005/06:31

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 13 oktober 2005

Göran Persson

Pär Nuder
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en ny lag om deklarationsombud. Enligt förslaget får en fysisk person som har fullmakt och som hos Skatteverket har registrerats som ombud, i huvudmannens ställe lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9, 11, 13 a eller 32 § skattebetalningslagen (1997:483) om den skrivs under och lämnas i elektronisk form.

Enligt förslaget skall bara personer som kan antas vara lämpliga för uppdraget registreras som deklarationsombud. För denna bedömning uppställs ett antal kriterier som i huvudsak rör frågor om ombudets redbarhet och förmåga att fullgöra uppdraget.

I den särskilda lagen föreslås också regler om avregistrering av ett ombud och föreläggande för den deklarationsskyldige att personligen eller, i fråga om en juridisk person, genom ställföreträdare bekräfta eller komplettera av deklarationsombudet lämnade uppgifter.

I propositionen föreslås vidare att lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ändras. Syftet med den föreslagna ändringen är att myndigheter – i likhet med vad som redan gäller för enskilda – skall få direktåtkomst till uppgifter om sig själva i beskattningsdatabasen.

Slutligen föreslås att det genom en ändring i 10 kap. 17 a § skattebetalningslagen införs ett krav för den som lämnar förenklad skattedeklaration, om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, att ange mottagarens utländska skatteregistreringsnummer och medborgarskap i deklARATIONEN.

De nya reglerna rörande deklarationsombud och myndigheters direktåtkomst till uppgifter om sig själva föreslås träda i kraft den 1 april 2006. Den i 10 kap. 17 a § skattebetalningslagen föreslagna ändringen

föreslås träda i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången i fråga om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som avser beskattningsåret 2006. Prop. 2005/06:31

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	6
2	Lagtext.....	7
2.1	Förslag till lag om deklarationsombud	7
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	9
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	12
2.4	Förslag till lag om upphävande av vissa av Riksskatteverkets föreskrifter	13
3	Ärendet och dess beredning	14
3.1	Deklarationsombud och myndigheters direktåtkomst till egna uppgifter i beskattningsdatabasen.....	14
3.2	Skyldighet att uppge utländskt skatteregistrerings- nummer och medborgarskap i förenklad skatte- deklaration	14
3.3	Lagrådet	15
4	Bakgrund – deklarationsombud och direktåtkomst för myndigheter.....	15
4.1	Formkrav avseende själv- och skattedeklaration m.m.	15
4.2	Allmänt om ombud i skatteärenden	16
4.2.1	Rättshandlingar genom ombud	17
4.2.2	Regler som tillåter ombud	17
4.2.3	Omprovning och fullföljd	18
4.2.4	Skatterättslig verkan av obehörighet	19
4.2.5	Tulldeklaration genom ombud.....	19
4.3	Tidigare förslag avseende deklarationsombud	20
4.4	Ombudsförfaranden i vissa nordiska länder	21
4.4.1	Danmark	21
4.4.2	Finland	21
4.4.3	Norge	21
4.5	Administrativa sanktioner för skattskyldiga.....	21
4.5.1	Skattetillägg	22
4.5.2	Förseningsavgift	22
4.5.3	Personligt betalningsansvar för företrädare	22
4.6	Myndigheters direktåtkomst till egna uppgifter i beskattningsdatabasen.....	23
5	Deklarationsombud	25
5.1	Allmänna överväganden	25
5.2	Den lagtekniska utformningen.....	28
5.3	Tillämpningsområdet för reglerna om deklarations- ombud	28
5.4	Anlitande av deklarationsombud	31
5.4.1	Deklarationsombudet.....	31
5.4.2	Den deklarationsskyldiges ansvar	33
5.5	Registrering och avregistrering.....	38
5.5.1	Registrering.....	38

5.5.2	Avregistrering	41
5.6	Personlig medverkan.....	43
5.6.1	Vitesföreläggande och vitesförbud	45
5.7	Överklagande m.m.....	46
5.8	Ikraftträdande	47
6	Direktåtkomst för myndigheter	48
6.1	Ikraftträdande	49
7	Utländskt skatteregistreringsnummer och medborgarskap	49
7.1	Bakgrund.....	49
7.2	Nuvarande ordning	50
7.2.1	Förenklad skattedeclaration.....	50
7.2.2	Kontrolluppgiftsskyldighet avseende fysiska personer som är begränsat skattskyldiga	50
7.3	Överväganden och förslag	51
7.4	Ikraftträdande	52
8	Upphävande av vissa av Riksskatteverkets föreskrifter.....	52
9	Effekterna för de offentliga finanserna och för små företag	53
10	Författningskommentarer	54
10.1	Förslaget till lag om deklarationsombud	54
10.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	59
10.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	59
10.4	Förslaget till lag om upphävande av vissa av Riksskatteverkets föreskrifter	60
Bilaga 1	Sammanfattning av Skatteverkets promemoria om Deklarationsombud m.m.	61
Bilaga 2	Sammanfattning av Finansdepartementets promemoria om Deklarationsombud m.m.	63
Bilaga 3	Skatteverkets lagförslag	64
1	Förslag till lag om deklarationsombud.....	64
2	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	66
3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) ..	67
4	Förslag till om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	68
5	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	69
Bilaga 4	I finansdepartementets promemoria intaget lagförslag	70
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanser	72
Bilaga 6	Lagförslaget i Finansdepartementets promemoria av- seende utländska skatteregistreringsnummer	73
Bilaga 7	Lagrådsremissens förslag till lagtext.....	74
1	Förslag till lag om deklarationsombud.....	74
2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)...	76

3 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	78	Prop. 2005/06:31
Bilaga 8 Lagrådets yttrande	79	
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 13 oktober 2005.....	84	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2005/06:31

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om deklarationsombud,
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
3. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, och
4. lag om upphävande av vissa av Riksskatteverkets föreskrifter.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om deklarationsombud

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller för skattedeklaration som lämnas enligt 10 kap. 9, 11, 13 a eller 32 § skattebetalningslagen (1997:483) om deklARATIONEN lämnas i form av ett elektroniskt dokument enligt 10 kap. 26 § skattebetalningslagen.

Lagen tillämpas inte i fråga om sådana representanter, huvudmän och ombud som avses i 23 kap. 3, 3 a, 3 c och 4 §§ skattebetalningslagen.

Deklarationsombud

2 § Sådan skattedeklaration som avses i 1 § första stycket får skrivas under och lämnas genom en av den deklarationsskyldige utsedd fysisk person som Skatteverket efter ansökan har registrerat som ombud för den deklarationsskyldige (*deklarationsombud*).

Ett deklarationsombud får också begära anstånd med att lämna skattedeklaration samt besvara frågor och lämna kompletterande uppgifter till Skatteverket som rör en skattedeklaration som ombudet har lämnat till Skatteverket.

3 § Skattedeklaration som har skrivits under och lämnats av ett deklarationsombud skall anses underskriven och lämnad av den deklarationsskyldige.

Den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter förändras inte på grund av den omständigheten att skattedeklaration skrivits under och lämnats genom ett deklarationsombud.

Registrering och avregistrering

4 § Den som är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara deklarationsombud.

5 § Skatteverket skall registrera ett deklarationsombud om ombudet kan antas vara lämplig för uppdraget.

Vid bedömningen av ett deklarationsombuds lämplighet skall särskilt beaktas om ombudet

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

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

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

4. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att ombudet kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag.

6 § Skatteverket skall avregistrera ett deklarationsombud

1. på begäran av ombudet eller den deklarationsskyldige,

2. om den deklarationsskyldige utsett ett nytt ombud för uppdraget eller om uppdraget annars upphört att gälla, eller

3. om det har visat sig att ombudet inte är lämplig för uppdraget.

Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol får bestämma att ett beslut om avregistrering skall gälla omedelbart.

Föreläggande att medverka personligen

7 § Skatteverket får förelägga den som har skrivit under och lämnat skattedeklaration genom ett deklarationsombud att personligen eller genom behörig ställföreträdare enligt 19 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter bekräfta eller komplettera deklARATIONEN.

8 § Ett föreläggande enligt 7 § får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Första stycket gäller inte, om det finns anledning att anta att den deklarationsskyldige eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdare för den deklarationsskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg och förelägandet avser utredning av en fråga som har samband med gärningen.

Överklagande m.m.

9 § Beslut enligt denna lag får överklagas enligt bestämmelserna i 22 kap. 1 a–1 c och 6 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Ett överklagande skall ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

10 § Vid fråga om utdömande av vite enligt denna lag gäller bestämmelserna i 23 kap. 2 § andra och tredje styckena skattebetalningslagen (1997:483).

Ett beslut om vitesföreläggande får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2006.

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 17 a, 25 och 32 a §§ samt 22 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap. 17 a §¹

En förenklad skattedeklaration skall ta upp

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för både utbetalaren och betalningsmottagaren,
2. uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,
3. uppgift om den ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter,
4. verkställt skatteavdrag,
5. periodens arbetsgivaravgifter, och
6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, skall skattedeklarationen även ta upp uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt mottagarens medborgarskap.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om undantag från uppgiftsskyldigheten i andra stycket om

- 1. undantaget inte kan antas komma att försvåra kontrollen av att deklareringskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt,*
- 2. uppgiften saknar betydelse för beskattningen enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,*
- 3. uppgiften saknar betydelse för*

¹ Senaste lydelse 2000:1000.

beräkningen av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, och

4. undantaget inte påverkar Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en förenklad skattedeclaration skall ta upp.

25 §²

Preliminära självdeklarationer, skalbolagsdeklarationer och skattedeclarationer skall lämnas till Skatteverket enligt fastställda formulär. Om Skatteverket har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall deklARATIONEN lämnas dit.

Deklarationen skall vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklARATIONEN eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§.

En sådan skattedeclaration som avses i 1 § första stycket lagen (2005:000) om deklARATIONsombud, får även skrivas under av ett deklARATIONsombud.

32 a §³

Den som är skattskyldig enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och som inte skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 7 f–h, skall redovisa skatten i en särskild skattedeclaration för varje skattepliktig händelse. DeklARATIONEN skall lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. För den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § andra stycket lagen om skatt på energi skall dock deklARATIONEN lämnas in senast en månad efter dagen för tillsynsmyndighetens beslut.

Även den som är skattskyldig enligt 16 § första stycket lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen om skatt på energi och som inte företräds av en representant som är godkänd av Skatteverket skall redovisa skatten i en särskild skattedeclaration för varje skattepliktig händelse. DeklARATIONEN skall lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen.

Om den som är skattskyldig enligt 9 § 5 eller 16 § fjärde stycket lagen om tobaksskatt, 8 § 5 lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 1 § 5 lagen om skatt på energi inte ställt säkerhet för skattens betalning, skall deklARATIONEN i stället för vad som föreskrivs i första stycket

Om den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 eller 16 § fjärde stycket lagen om tobaksskatt, 8 § första stycket 5 lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 1 § 5 lagen om skatt på energi inte ställt säkerhet för skattens betalning, skall deklARATIONEN i stället för vad

² Senaste lydelse 2003:664.

³ Senaste lydelse 2004:1345.

lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen. som föreskrivs i första stycket Prop. 2005/06:31 lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen.

22 kap.

2 §⁴

Beslut i fråga om

1. befrielse enligt 5 kap. 11 § från skyldigheten att göra skatteavdrag,
2. skatterevision enligt 14 kap. 7 §,
3. anstånd enligt 17 kap. 6 § med inbetalning av skatt, och
4. föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 § får inte överklagas.

Beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket 7 får inte överklagas. Beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket 8 får inte överklagas.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.
 2. De nya föreskrifterna i 10 kap. 17 a § tillämpas första gången i fråga om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som avser beskattningsåret 2006.
 3. De nya föreskrifterna i 10 kap. 25 § tillämpas från och med den 1 april 2006.

⁴ Senast lydelse 2003:747.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 9 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet⁵ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

9 §

En *enskild* får ha direktåtkomst till sådana uppgifter om sig själv i databasen som får lämnas ut till *honom*, om regeringen har meddelat föreskrifter om det.

En *registrerad* får ha direktåtkomst till sådana uppgifter om sig själv i databasen som får lämnas ut till *den registrerade*, om regeringen har meddelat föreskrifter om det.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av direktåtkomst enligt första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2006.

⁵ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

2.4 Förslag till lag om upphävande av vissa av Riksskatteverkets föreskrifter

Härigenom föreskrivs att följande föreskrifter från Riksskatteverket skall upphöra att gälla vid utgången av år 2005:

1. Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1993:5) rörande handläggning av ärenden enligt lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus,

2. Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:17) om handläggningen av ärenden enligt lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus,

3. Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1997:12) om det centrala skatteregistrets innehåll enligt skatteregisterlagen (1980:343),

4. Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:31) om beskattningsmyndighet för utomlands bosatta med sjöinkomst, och

5. Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:10) om skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt 3 kap. 63 § första stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

3.1 Deklarationsombud och myndigheters direktåtkomst till egna uppgifter i beskattningsdatabasen

Regeringen beslutade den 2 oktober 2003 att ge olika myndigheter – bl.a. Riksskatteverket – i uppdrag att gå igenom reglerna för företag i syfte att identifiera sådant som är onödigt krångligt och betungande och som kan förenklas. Som exempel på åtgärder nämndes att ändra regler som medför en omotiverad administrativ börda.

Riksskatteverket beslutade den 24 november 2003 att bl.a. kartlägga och analysera de rättsfrågor som uppkommer om självdeklarationer, skattedeclarationer och kompletteringar till sådana handlingar skulle få lämnas genom ombud eller annan som inte är ställföreträdare för en skattskyldig juridisk person.

Den av Riksskatteverket beslutade kartläggningen har resulterat i Skatteverkets promemoria från den 21 april 2004 om deklarationsombud m.m. Promemorian – som bl.a. innehåller ett förslag till lag om deklarationsombud – har getts in till regeringen.

Finansdepartementet har därefter, den 8 september 2004 i samarbete med Skatteverket, upprättat ytterligare en promemoria i vilken ett delvis omarbetat förslag till lag om deklarationsombud presenteras. I det omarbetade förslaget har bl.a. tydliggjorts att deklarationsombudet utses av den deklarationsskyldige och att uppgifter som undertecknats eller lämnats av ett deklarationsombud skall anses lämnade av den som utsett ombudet. Vidare har i förtydligande syfte kravet att ett deklarationsombud skall godkännas av Skatteverket ändrats till att ombudet skall registreras hos Skatteverket.

I Skatteverkets promemoria föreslås vidare att även myndigheter skall få ha direktåtkomst till i beskattningsdatabasen intagna uppgifter om sig själva. I detta syfte föreslås en ändring i 2 kap. 9 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Sammanfattningarna av Skatteverkets och Finansdepartementets promemorior finns i *bilagorna 1* och *2*. Promemoriornas lagförslag är intagna i *bilagorna 3* och *4*. Promemoriorna har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2004/2110).

3.2 Skyldighet att uppge utländskt skatteregistreringsnummer och medborgarskap i förenklad skattedeclaration

Skatteverket har i en hemställan uppmärksammat regeringen på att skyldigheten i 12 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter att lämna uppgift om mottagarens medborgarskap och utländska skatteregistreringsnummer inte omfattar de som har valt att lämna en förenklad skattedeclaration för ersättning eller förmån utbetald till begränsat skattskyldig. I en promemoria utarbetad inom

Finansdepartementet har lämnats förslag på hur ett krav på att lämna dessa uppgifter i den förenklade skattedeklarationen skall införas. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 6*. Promemorian har beretts underhand med Skatteverket. Under beredningen har framkommit att regeringen bör ha möjlighet att medge undantag från uppgiftsskyldigheten under vissa förutsättningar. Ett förslag om en skyldighet att lämna uppgift om mottagarens medborgarskap och utländska skatteregistreringsnummer i den förenklade skattedeklarationen med ett sådant undantag som Skatteverket förordat lämnas i propositionen.

3.3 Lagrådet

Regeringen beslutade den 15 september 2005 att inhämta Lagrådets yttrande över de i *bilaga 7* intagna lagförslagen. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 8*. Lagrådet har haft vissa synpunkter på utformningen av förslaget till lag om deklarationsombud och 10 kap. 25 § i förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483). Regeringen har i propositionen följt Lagrådets synpunkter på lagtexternas utformning. På Lagrådets inrådan har även innebörden av vissa bestämmelser i förslaget till lag om deklarationsombud kommenterats ytterligare i författningskommentaren. Lagrådets yttrande kommenteras i övrigt i den allmänna motiveringen, avsnitten 5.4.2 och 5.5.1, samt i författningskommentaren, avsnitt 10.

I förhållande till de remitterade förslagen har det även gjorts ändringar av redaktionell och förtydligande karaktär.

Efter Lagrådets granskning har *dels* ett förslag om lag om upphävande av vissa av Riksskatteverkets föreskrifter, *dels* ändringar i 10 kap. 32 a § och 22 kap. 2 § skattebetalningslagen tillkommit. Lagförslagen är av sådan enkel beskaffenhet att Lagrådets yttrande skulle sakna betydelse.

4 Bakgrund – deklarationsombud och direktåtkomst för myndigheter

4.1 Formkrav avseende själv- och skattedeklaration m.m.

Självdeklaration

Uppgifter till ledning för egen taxering skall enligt 2 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) lämnas i en självdeklaration. För självdeklarationer gäller att de skall lämnas enligt fastställda formulär (4 kap. 1 § LSK), dvs. de skall vara uppställda på visst sätt. För elektroniska formulär finns regler i 4 kap. 4 § LSK.

Blankett för allmän självdeklaration skall av Skatteverket föras med vissa förtryckta uppgifter och sändas till den som kan antas vara skyldig att lämna en sådan deklaration (4 kap. 2 § LSK; jfr 3 kap. 2 § förordningen [2001:1244] om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

[FSK]). Den skattskyldige skall göra de ändringar av och tillägg till förtryckta uppgifter som behövs (3 kap. 3 § LSK). En skattskyldig som underlåter att korrigera förtryckta uppgifter kan påföras skattetillägg enligt 5 kap. taxeringslagen (1990:324, TL). Straffansvar kan också komma i fråga enligt skattebrottslagen (1971:69, SkBrL).

En självdeklaration skall enligt 4 kap. 3 § LSK vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklARATIONEN eller av den som är behörig ställföreträdare enligt 19 kap. 1 § LSK. I elektroniska formulär får kravet på underskrift uppfyllas med elektroniska medel (4 kap. 4 § LSK).

Kontrolluppgift

För självdeklarationer finns alltså formkrav som rör formulär, förtryckta uppgifter, skyldighet att göra ändringar och underskrift av viss person. Formkrav gäller även för kontrolluppgifter (14 kap. 7 § LSK). Det finns däremot inget krav på att kontrolluppgifter skall vara undertecknade, men av 19 kap. 1 § LSK följer att skyldigheten att lämna uppgifterna skall, för en annan juridisk person än ett dödsbo, fullgöras av en ställföreträdare.

Skattedeklaration

Genom skattebetalningslagen (1997:483, SBL), har redovisning och betalning av ett antal skatter och avgifter samordnats. Redovisningen sker genom att uppgifter lämnas i en skattedeklaration.

Vid införandet av skattebetalningslagen uppställdes inget krav på att skattedeklarationer skulle vara egenhändigt undertecknade. Genom SFS 2001:1239 har dock i 10 kap. 25 § andra stycket SBL tagits in ett sådant krav. Som skäl för denna ändring anfördes bl.a. att underskriften har stor betydelse för straffansvaret och att kravet på underskrift är ett sådant formkrav som därför bör framgå av lag (prop. 2001/02:25 s. 85).

Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna skattedeklaration eller lämnar en ofullständig deklaration, får Skatteverket förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklaration eller att komplettera den (10 kap. 27 § SBL).

4.2 Allmänt om ombud i skatteärenden

Av 12 kap. 1 § rättegångsbalken (RB) och 48 § förvaltningsprocesslagen (1971:291, FPL), framgår att en part får föra sin talan inför domstol genom ombud. Även ställföreträdare har rätt att anlita rättegångsombud. Samtidigt finns en skyldighet för parter och för ställföreträdare att efter rättens förordnande infinna sig personligen i allmän domstol (11 kap. 5 § RB). Föreläggande om personlig inställelse får utfärdas även av förvaltningsdomstol (14 § FPL). Domstolen har också, i de fall det är påkallat, att ta ställning till frågan om ett ombuds kompetens och eventuellt avvisa ett ombud som saknar erforderliga kvalifikationer (12 kap. 5 § RB och 48 § FPL).

Den som för talan vid en förvaltningsmyndighet får också anlita ombud (9 § förvaltningslagen [1986:223, FL]). Samtidigt föreskrivs att den som har ombud skall medverka personligen, om myndigheten begär det. Även enligt förvaltningslagen får ett ombud som visar oskicklighet, oförstånd eller är olämplig på något annat sätt avvisas. Ett sådant beslut får överklagas särskilt och då i samma ordning som det beslut varigenom myndigheten avgör ärendet (9 § FL).

På skatteområdet finns krav på egenhändigt undertecknande vilket utesluter rättshandlingar genom ombud men även vissa undantag som tillåter ombud. I det följande redovisas dessa bestämmelser främst såvitt avser skattebetalningslagen och skattedeclarationer.

4.2.1 Rättshandlingar genom ombud

Av 4 kap. 3 § LSK framgår att en självdeklaration skall vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklARATIONEN eller av den som är ”behörig ställföreträdare” enligt 19 kap. 1 § samma lag. Vad som föreskrivs i 19 kap. 1 § LSK är inte begränsat till deklARATIONEN utan gäller för ”skyldigheten att lämna uppgifter enligt denna lag”, dvs. för allt uppgiftslämnande enligt LSK.

På motsvarande sätt följer det av 10 kap. 25 § SBL att en skattedeklARATION skall vara egenhändigt underskriven av den deklARATIONSSKYLDIGE eller ”behörig företrädare”. Av 23 kap. 5 § SBL följer vidare att bestämmelserna i 19 kap. 1 § LSK – bl.a. att uppgiftslämnandet för en annan juridisk person än ett dödsbo skall fullgöras av en ställföreträdare – gäller i tillämpliga delar. Avgörande för om Skatteverket kan godta ett skriftligt uppgiftslämnande utan underskrift, t.ex. inom ramen för elektroniska rutiner, blir alltså om handlingen anses vara en deklARATION.

4.2.2 Regler som tillåter ombud

Utländska företagare som är skattskyldiga enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML) har, till skillnad från svenska, alltid möjlighet att utse ombud för att lämna skattedeklARATION (23 kap. 4 § SBL). Vidare föreskrivs för vissa verksamheter undantag så att annan än ställföreträdare får vara företrädare vid uppgiftslämnande till Skatteverket. Detta gäller för

- enkelt bolag eller partrederi (23 kap. 3 § SBL),
- huvudman för en mervärdesskattegrupp (23 kap. 3 a § SBL), och
- ombud för generalrepresentation (23 kap. 3 c § SBL).

Enligt 23 kap. 3 § SBL får Skatteverket, beträffande verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, efter ansökan av samtliga delägare besluta att en föreslagen delägare skall svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt och i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådan skatt. Detta innebär emellertid inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter att redovisa och betala sina delar av skatten om representanten inte fullgör sina skyldigheter.

Om två eller flera näringsidkare enligt 6 a kap. ML anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) skall enligt 23 kap. 3 a § SBL en gruppchef svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatten och i övrigt företräda mervärdesskattegruppen i frågor som rör sådan skatt.

För s.k. generalrepresentation enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige finns särskilda regler för ombud (23 kap. 3 c § SBL) som företräder företaget.

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen skall enligt huvudregeln i 23 kap. 4 § SBL för vissa fall utse ett ombud som är godkänt av Skatteverket och som enligt fullmakt av den utländska företagaren svarar för redovisning av mervärdesskatt och i övrigt företräder den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt, jfr 6 § skattebetalningsförordningen (1997:750). Motsvarande reglering finns i 9 a § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

Bestämmelsen i 23 kap. 4 § SBL är av särskilt intresse i detta sammanhang eftersom den reglerar ombud som får företräda den skattskyldige i frågor som avser mervärdesskatt. Bestämmelsen är frivillig för utländska företag som har sitt säte, fasta etableringsställe, är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land. Skatteverket skall godkänna ombudet. Ett sådant godkännande skall föregås av en särskild prövning, se prop. 1973:163 s. 64. Med utländsk företagare förstås enligt 1 kap. 15 § ML 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.

Ombudet skall enligt fullmakt av den utländska företagaren svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt (se vidare prop. 2001/02:28). Underlag för kontroll av deklarationen skall finnas tillgängligt hos ombudet, som dock inte är betalningsskyldig för mervärdesskatten (se även 14 kap. 7 a § första stycket 5 SBL).

4.2.3 Omprövning och fullföljd

Vid begäran om omprövning av den myndighet som fattat ett beslut finns regler om underskrift genom ombud. Enligt 21 kap. 6 § SBL och 4 kap. 10 § TL skall en begäran om att Skatteverket skall ompröva ett beslut vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller dennes *ombud*. Om begäran om omprövning inte bara innehåller yrkande och rättsliga grunder för omprövningen utan *även nya uppgifter*, som kan leda till ett ändrat skattebeslut, uppkommer frågan om handlingen med de nya uppgifterna får undertecknas av ombudet eller om 23 kap. 5 § SBL och 19 kap. 1 § LSK gäller för uppgiftslämnandet. Reglerna i 21 kap. 6 § SBL och 4 kap. 10 § TL om att underskrift får ske genom ombud vid begäran om omprövning torde – inom ramen för ärendet om omprövning – ta över det annars gällande kravet på att uppgifterna skall lämnas av en ställföreträdare.

Att en part inför allmän förvaltningsdomstol får föra sin talan genom ombud framgår av 48 § FPL och även nya uppgifter kan lämnas till domstolen via ombud.

4.2.4 Skatterättslig verkan av obehörighet

Inom civilrätten anses en rättshandling som företagits av en obehörig inte vara bindande för den uppgivne huvudmannen. Den som avser att förlita sig på rättshandlingen har i princip att på egen risk pröva huruvida den som agerar är behörig och vid en tvist är det vanligtvis den som åberopar rättshandlingen som har att styrka att behörighet förelegat.

På skatteområdet är situationen delvis en annan. Formföreskrifterna har kombinerats med en regel om att uppgifter som lämnats för en skattskyldig *som är en juridisk person* anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige (23 kap. 6 § SBL och 7 kap. 3 § TL). Motsvarande bestämmelse i äldre rätt – se 116 e § taxeringslagen (1956:623, GTL) – som endast gällde vid tillämpning av bestämmelserna om särskilda avgifter, har i gällande rätt gjorts generellt tillämplig vid en bedömning enligt taxeringslagen av vem som är behörig ställföreträdare (prop. 1989/90:74 s. 419). Samma regel har förts in i skattebetalningslagen. Den ursprungliga bestämmelsen i 116 e § GTL infördes för att det ansågs vara en brist att en juridisk person inte kunde åsättas skattetillägg om en formellt obehörig person hade fullgjort uppgiftsskyldigheten.

4.2.5 Tulldeklaration genom ombud

En rätt att anlita ombud vid kontakter med Tullverket följer av artikel 5 förordningen (EEG) nr 2913/92, se 1 kap. 6 § tullagen (2000:1281). Enligt 21 § 7 tullförordningen (2000:1306) får Tullverket, i den utsträckning EG-rätten medger det, meddela föreskrifter om villkor och inskränkningar i fråga om användning av ombud. I Tullverkets författningssamling (TFS 2000:20) har föreskrivits att ombud som för annans räkning anmäler varor till vissa tullförfaranden – nämligen tullförfarandet övergång till fri omsättning, tullförfaranden med ekonomisk verkan och tullförfarandet export samt till återexport – skall vara *registrerat* hos Tullverket. Tullverket har föreskrivit följande angående anmälan för registrering (1 kap. 6 § TFS 2000:20):

”Anmälan om registrering som ombud sker hos tullkontor. En anmälan från den som bedriver näringsverksamhet med registrerad firma skall skrivas under av behörig firmatecknare. Till en sådan anmälan skall fogas styrkt kopia av registreringsbevis. I anmälan skall anges om registreringen avser direkt eller indirekt ombudskap eller bådadera. Om anmälan avser indirekt ombudskap, skall dessutom anges det registreringsnummer för kredit hos Tullverket som företaget avser att använda i dessa fall.”

Till denna bestämmelse hör följande allmänna råd:

”Vid anmälan till godkänd tullbehandling genom ombud kontrollerar tullkontoret normalt inte att ombudet har uppdrag (fullmakt) att anmäla varan på avsett sätt. Tullverket förutsätter att ombudet är behörigt. Tullkontor bör, exempelvis vid anmälan om registrering som ombud eller när det annars är motiverat, göra ombud uppmärksam på att fullmakt skall finnas.”

Beträffande tulldeklaration för en vara föreskrivs vidare i 1 kap. 7 § tullagen att sådan får avges genom någon som är anställd och kan anses ha en förtroendeställning hos deklaranter eller, om tulldeklaration lämnas genom ombud, hos ombudet. Någon närmare specifikation av vilka personer som skall anses ha en förtroendeställning hos deklaranter eller ombudet har inte bedömts nödvändig. Sådan förtroendeställning har emellertid vanligtvis – förutom företagets ledningspersonal – personer som har till särskild uppgift att upprätta tulldeklarationer och andra tullhandlingar.

Enligt äldre reglering krävdes att ett ombud hade godkänts av Generaltullstyrelsen för att få lämna tulldeklaration, se 13 § den upphävda tullagen (1987:1065). I tullagen (1994:1550), som ersatts av nu gällande tullag, avskaffades emellertid kravet på godkännande med hänvisning till att det inte framkommit några starka skäl för att behålla detta krav.

I 8 kap. tullagen finns bestämmelser om tulltillägg och förseningsavgift. I 8 kap. 5 § tullagen stadgas därvid att vid tillämpning av bestämmelserna i 8 kap. 2 och 2 a §§ – rörande tulltillägg på grund av oriktig uppgift respektive utebliven tulldeklaration – ansvarar gäldenären för handlingar och underlåtenhet av hans ombud.

4.3 Tidigare förslag avseende deklarationsombud

Skattekontrollutredningen föreslog i sitt slutbetänkande, Självdeklaration och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden (SOU 1998:12), bl.a. att vissa typer av deklarationer och uppgifter som skall lämnas i annan form än genom deklaration skulle kunna lämnas genom ombud, om en fullmakt lämnats på blankett enligt fastställt formulär och bifogats deklARATIONEN. Myndigheten föreslogs vidare få medge undantag från skyldigheten att ge in fullmakt.

Ett flertal remissinstanser ställde sig positiva till förslaget att tillåta deklaration genom ombud. Främst brottsutredande myndigheter ifrågasatte dock eller avstyrkte en sådan reglering och reste frågan om vilka konsekvenserna skulle bli för straffansvaret. Vidare invände vissa att förslaget skulle kunna stå i strid med regler om god sed för några av de yrkeskategorier som avsågs fungera som ombud. Regeringen lade mot bakgrund av dessa invändningar inte fram något förslag om förenkling av deklarationsförfarandet genom att godta ombud.

I Danmark, Finland och Norge godtas i olika omfattning att deklarationsskyldighet fullgörs genom ombud.

4.4.1 Danmark

I Danmark finns det ingen på lag grundad rätt att fullgöra skyldigheten att lämna självdeklaration genom ombud. Däremot är det enligt praxis tillåtet att lämna självdeklaration genom vissa ombud, t.ex. den skattskyldiges revisor eller advokat (se t.ex. SOU 1998:12 s. 183).

4.4.2 Finland

I Finland regleras frågan om undertecknande av en deklaration genom Finansministeriets beslut om deklarationsskyldighet. Av 12 § i den finska förvaltningslagen (6.6.2003/434) framgår att ombud får anlitas i förvaltningsärenden, vilket även torde innefatta en möjlighet att lämna deklaration via ombud. Ombudet skall förete fullmakt eller på något annat sätt tillförlitligt visa att han eller hon har rätt att företräda huvudmannen.

4.4.3 Norge

I Norge är den som är myndig skyldig att själv lämna in självdeklaration och andra obligatoriska uppgifter, se § 4 – 5 nr 1. LOV 1980-06-13 nr 24: Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven). Föreligger förhinder, s.k. ”særlige forhold” vilket innefattar sjukdom och långvarig frånvaro, att lämna självdeklaration skall dock den skattskyldige tillse att självdeklarationen lämnas genom ombud (§ 4 – 5 nr 1. andra punkten ligningsloven). Något stöd för att använda ombud i andra fall än som anges i lagen anses inte finnas (se SOU 1998:12 s. 184 och NOU 2003:7, kapitel 11.2.5.3 om ansvar för medhjälparens fel, vilka skall kunna undvikas av den skattskyldige i vissa fall).

Självdeklaration skall skrivas under av den som skall lämna deklarationen. Sak samma gäller andra obligatoriska uppgifter (§ 4 – 5 nr 5. ligningsloven; se även NOU 2003:7, kapitel 4.2.4). Vidare skall, om den skattskyldige är skyldig att ha revisor, årsredovisningen skrivas under av denne (§ 4 – 4 nr 1 och 4 – 5 nr 5 ligningsloven). Den som är utsedd som fullmäktig skall, när taxeringsmyndighet begär det, uppvisa skriftlig fullmakt (§ 3 – 3 nr 1 och 2. ligningsloven).

4.5 Administrativa sanktioner för skattskyldiga

För skattskyldiga som är juridiska personer gäller att administrativa sanktioner (skattetillägg, förseningsavgift och liknande avgifter) träffar den skattskyldige, inte en ställföreträdare eller ett ombud som t.ex. lämnat felaktiga uppgifter. Den konsekvensen av bestämmelsen om att

uppgifter skall lämnas genom behörig ställföreträdare, att den juridiska personen inte blir skyldig att betala t.ex. skattetillägg om uppgiftsskyldigheten har fullgjorts av en formellt obehörig person, har emellertid brutits igenom. Enligt de i avsnitt 4.2.4 redovisade reglerna skall det presumeras att den som lämnat uppgifterna var behörig att företräda den skattskyldige, om det inte var uppenbart att denne saknade sådan behörighet.

4.5.1 Skattetillägg

Bestämmelser om skattetillägg finns i 15 kap. SBL och 5 kap. TL. Skattetillägg kan påföras en skattskyldig *dels* när denne lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen respektive taxeringen, *dels* om skönsbeskattning eller skönstaxering skett. För att skattetillägg skall kunna påföras till följd av oriktig uppgift måste denna uppgift ha lämnats under förfarandet, på annat sätt än muntligen. En uppgift anses oriktig om det klart framgår att uppgiften är felaktig eller om den skattskyldige har utelämnat en uppgift som han varit skyldig att lämna.

I några närmare uppräknade situationer skall skattetillägg dock inte tas ut (se 15 kap. 7 § SBL och 5 kap. 8 § TL). Befrielse från skattetillägg kan komma i fråga om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften (15 kap. 10 § SBL och 5 kap. 14 § TL).

4.5.2 Förseningsavgift

En administrativ sanktion i form av förseningsavgift tas ut om den skattskyldige inte har kommit in med deklaration inom föreskriven tid.

För skattedeklarationer gäller att förseningsavgift tas ut med 500 eller 1 000 kronor (15 kap. 8 § SBL).

Om en självdeklaration kommit in inom föreskriven tid tas enligt 5 kap. 10 § TL förseningsavgift ut med 5 000 kronor av aktiebolag och ekonomisk förening samt med 1 000 kronor av andra deklarationsskyldiga. Av 5 kap. 11 § TL följer att ytterligare förseningsavgift skall tas ut om självdeklarationen inte kommit in inom tre månader från den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha lämnats samt att en tredje förseningsavgift skall tas ut då ytterligare två månader förflutit utan att deklarationen lämnats. Enligt 5 kap. 12 § TL gäller dock, för den som inom föreskriven tid har lämnat en deklarationshandling som inte är behörigen undertecknad, att förseningsavgift tas ut bara om bristen inte har avhjälpits inom den tid som har föreskrivits i ett föreläggande.

Ovan under skattetillägg redovisade befrielsegrunder gäller även för förseningsavgift.

4.5.3 Personligt betalningsansvar för företrädare

Enligt 12 kap. 6 § SBL kan den bli personligen betalningsskyldig – solidariskt med den juridiska personen – som i egenskap av ”företrädare”

för en juridisk person inte har gjort föreskrivna skatteavdrag eller betalningar i rätt tid. Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer föreslog i betänkandet Företrädaransvar (SOU 2002:8) att det i en ny 6 c § i 12 kap. SBL skulle anges att med företrädare för en juridisk person skall i 6 och 6 a §§ avses någon som haft ett bestämmande inflytande i den juridiska personen.

Regeringen – som inte fann tillräckliga skäl för att införa en speciell legaldefinition av begreppet företrädare – uttalade att betalningsskyldighet enligt reglerna om företrädaransvar kunde utkrävas av varje företrädare för juridisk person, således även av den som inte är legal ställföreträdare. Det avgörande är således vem som har den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen i den juridiska personen (prop. 2002/03:128 s. 24).

4.6 Myndigheters direktåtkomst till egna uppgifter i beskattningsdatabasen

Genom SBL infördes ett system för redovisning och betalning av skatter och avgifter där alla skatter och avgifter har samordnats i ett system med skattekonton. Hos Skatteverket skall det finnas ett skattekonto för varje fysisk och juridisk person som är skattskyldig enligt SBL. På kontot skall Skatteverket registrera skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka, gjorda inbetalningar och utbetalningar samt belopp som lämnats för indrivning (3 kap. 5 § första stycket SBL). Registreringarna skall göras så att kontoställningen kan följas kontinuerligt genom kontoutdrag.

Skatteverket skall månatligen, årligen samt när den skattskyldiga begär det – om inte särskilda skäl talar mot det – stämma av inbetalda och andra tillgodoförda belopp mot påförda belopp (3 kap. 6 § SBL). När Skatteverket gjort en avstämning skall ett kontoutdrag skickas till den skattskyldige [8 § skattebetalningsförordningen (1997:750)].

För behandlingen av personuppgifter inom Skatteverkets verksamhet med beskattning ges de från integritetssynpunkt viktiga ramarna genom lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen). Där regleras bl.a. ändamålen med behandlingarna samt de begränsningar som skall gälla för användningen av uppgifter. Lagen kompletteras av förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Enligt 2 kap. 1 § skattedatabaslagen skall det i beskattningsverksamheten finnas en samling uppgifter som kan användas med hjälp av automatiserad behandling (beskattningsdatabas). Om regeringen har meddelat föreskrifter om det, får en enskild ha direktåtkomst till skattedatabasen, men detta gäller endast för sådana uppgifter om den enskilde själv, som får lämnas ut till honom (2 kap. 9 § skattedatabaslagen). På motsvarande sätt får uppgifter i databasen lämnas ut till en enskild på medium för automatiserad behandling endast om regeringen har meddelat föreskrifter om det (2 kap. 6 § skattedatabaslagen).

I motiven till skattedatabaslagen har regeringen uttalat bl.a. följande när det gäller myndigheters inhämtande av uppgifter från andra myndigheters register (prop. 2000/01:33 s. 111 f.).

”En utgångspunkt bör vara att myndigheter skall kunna utnyttja automatiserade förfaranden i sin ärendehantering i största möjliga omfattning, dock under förutsättning att behandlingen av personuppgifter inte medför risk för otillbörligt intrång i enskildas personliga integritet. För myndigheter finns vanligtvis särskilda författningar som reglerar vilka automatiserade register eller andra personuppgiftssamlingar som får föras av myndigheten eller annars på vilket sätt personuppgifter får behandlas. I dessa författningar regleras även ändamålen med behandlingen. En myndighet som tar emot uppgifter från andra myndigheter har vanligen inte rättsligt stöd för att behandla uppgifterna annat än i enlighet med de för myndigheten gällande författningarna. Någon risk för att mottagande myndigheter skall behandla personuppgifter som hämtas in på medium för automatiserad behandling på ett sätt som inte är avsett torde inte finnas. Under förutsättning att den utlämnande myndigheten har möjlighet att avgöra vilka uppgifter som skall lämnas ut saknas det därför enligt regeringens mening anledning att reglera när uppgifter får lämnas ut på medium för automatiserad behandling. Det finns med andra ord inte några bärande skäl för att i informationsutbytet mellan myndigheter skilja på utlämnande som görs på papper och utlämnande som sker elektroniskt. Om en myndighet får eller skall lämna ut uppgifter till annan myndighet, t.ex. med stöd av sekretesslagen eller andra författningar, bör det således vara upp till myndigheterna att avgöra på vilket sätt det skall göras. Någon reglering av möjligheterna för myndigheterna att lämna ut uppgifter till andra myndigheter på medium för automatiserad behandling behövs inte.”

De fall där Skatteverket, på medium för automatiserad behandling, lämnar ut uppgifter eller handlingar ur beskattningsdatabasen till en annan myndighet, har det alltså inte ansetts erforderligt att författningsreglera ens i förordning eller myndighetsföreskrifter. Beträffande frågan om vilka myndigheter som får ha direktåtkomst till beskattningsdatabasen har det däremot ansetts krävas en uttömmande uppräkningslag. Där anges också vilka uppgifter som får göras tillgängliga för respektive myndighet genom direktåtkomst. Till dessa myndigheter hör endast Skatteverket, kronofogdemyndigheterna och Tullverket och bland berörda uppgifter nämns inte, såsom i bestämmelsen om enskilds rätt, direktåtkomst till uppgifter om sig själv. Det framgår också att en myndighet inte kan innefattas i begreppet enskild enligt 2 kap. 9 § skattedatabaslagen.

Registerförfattningsutredningen föreslog visserligen i betänkandet Skatt Tull Exekution – Normer för behandling av personuppgifter (SOU 1999:105) att regeringen skulle få meddela föreskrifter om att även annan får ha direktåtkomst till databasen, men endast för vissa angivna ändamål som inte synes omfatta annan myndighets åtkomst till uppgifter om sig själv. Beträffande enskildas direktåtkomst till uppgifter om sig själva anförde regeringen

– att det (under förutsättning att säkerheten är tillräcklig) inte finns några integritetsskäl som talar mot att enskilda kan ta del av uppgifter om sig själva via Internet; tvärtom kan detta ge enskilda möjlighet att kontrollera att de uppgifter om dem som behandlas hos myndigheter är korrekta,

– att direktåtkomst till egna uppgifter inte står i strid med dataskyddsdirektivets bestämmelser om överföring av personuppgifter till tredje land eftersom den som befinner sig i ett tredje land och begär att få del av uppgifter om sig själv via Internet, genom sin begäran måste anses ha gett sitt samtycke till att uppgifterna lämnas ut, och

– att det (om de tekniska lösningarna är tillräckligt säkra) inte föreligger någon fara från integritetssynpunkt att lämna ut uppgifterna och att direktåtkomst i dessa fall också bör kunna accepteras utan att det står i uttrycklig överensstämmelse med ändamålen för respektive databas (prop. 2000/01:33 s. 114 f.).

5 Deklarationsombud

5.1 Allmänna överväganden

Regeringens förslag: En möjlighet att lämna skattedeklaration genom ombud (deklarationsombud) införs.

Promemoriornas förslag: Överensstämmer i stora delar med regeringens förslag. I Skatteverkets promemoria har dock föreslagits att alla uppgifter som skall lämnas till Skatteverket skall få lämnas genom deklarationsombud.

Remissinstanserna: Förslaget att införa deklarationsombud tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet instanser. *Riksåklagaren*, *Ekobrottsmyndigheten* och *Stockholms tingsrätt* anser dock att systemet – med hänsyn till brottsbekämpningen – bör införas på försök och inom ett begränsat område, se vidare under avsnitt 5.3.

Skälen för regeringens förslag: Deklarationsskyldigheten på beskattningsområdet kan i dag i regel inte fullgöras genom ombud, utan deklARATIONEN skall vara underskriven av den skattskyldige själv eller, i fråga om juridiska personer, legal ställföreträdare för denne. Har deklARATIONEN inte undertecknats på nu angivet sätt anses deklARATIONSSKYLDIGHETEN inte fullgjord och den deklARATIONSSKYLDIGE föreläggs att underteckna deklARATIONEN. Lämnas deklARATIONEN inte in i rätt tid kan den deklARATIONSSKYLDIGE skönsbeskattas samt påföras skattetillägg och förseningsavgift.

Komplicerade krav på uppgiftslämnande utgör en belastning för företagen. Regeringen arbetar därför ständigt med att förenkla regelsystemen i syfte att undvika att de medför en onödigt betungande administrativ börda. Av denna anledning fick olika myndigheter – bl.a. Riksskatteverket – år 2003 i uppdrag att gå igenom alla de regler som finns för företag i syfte att identifiera sådant som är onödigt krångligt och betungande och som därför kan förenklas.

Omkring 7 660 000 skattskyldiga lämnar årligen självdeklaration, varav det i ca 1,1 miljon redovisas inkomst av näringsverksamhet. Därutöver kommer de ca 460 000 skattedeklarationer som företag och arbetsgivare som redovisar mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt lämnar varje månad.

Ett stort antal deklarationsskyldiga anlitar hjälp vid upprättande av sina deklarationer. Detta gäller särskilt de som skall redovisa en näringsverksamhet. Viss uppgiftsskyldighet kan fullgöras elektroniskt av deklarationsbyråer och revisorer medan deklarationerna måste undertecknas på papper eller förses med elektroniskt signatur av den skattskyldige själv eller en legal ställföreträdare för denne.

I promemoriorna har – i likhet med Skattekontrollutredningens tidigare i departementspromemorian En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (Ds 2000:70) lämnade förslag – bl.a. föreslagits att deklarationer skall kunna lämnas av ett av den skattskyldige förordnat deklarationsombud. Vid den genomgång som Skatteverket låtit göra för att identifiera sådant som kan vara onödigt krångligt eller kan medföra en omotiverad administrativ börda och som redovisats i Skatteverkets promemoria har reglerna för undertecknande av självdeklarationen framstått som lättare att hantera än motsvarande regler för de månatliga skattedeklarationerna. Det har enligt promemorian visat sig att reglerna för med sig en sådan administrativ börda att den som anlitas för att upprätta skattedeklarationerna förses med in blanco undertecknade blanketter som förvaras, fylls i och ges in efter hand av den som utför arbetet. Motsvarande kringgående av den egentliga avsikten med förföreskrifterna synes inte vara vanlig vid hanteringen av självdeklarationer.

I Skatteverkets promemoria pekas också på att den snabba utvecklingen av 24-timmarsmyndigheten och de e-tjänster som finns för att lämna deklaration är viktiga i detta sammanhang. Den slutsats som dras är dock att det inte är realistiskt att förvänta sig att firmatecknare, som i huvudsak fullgör andra uppgifter än skatteredovisning, på bred front skulle skaffa e-legitimationer för att lämna företagets deklaration, detta allra helst som andra personer upprättar underlaget och oftast har till uppgift att minimera de administrativa bördorna för dem som är ställföreträdare. Vidare påtalas att det finns en risk för att ställföreträdare skaffar e-legitimationer och använder e-legitimationerna för att ge andra tillgång till deras ”elektroniska identitet”. Resultatet av detta uppges kunna bli detsamma som om fysiska personer började ge andra samtycke att underteckna med deras namn i stället för att använda sig av fullmakter. Underskrifter på inlagor till myndigheter skulle därmed kunna visa sig ha producerats av annan, på namngiven persons uppdrag. Sådana förfaranden skulle enligt promemorian kunna undvikas om det infördes ett system med deklarationsombud.

Enligt Skatteverkets promemoria utgör det generella förbudet mot att låta ombud underteckna deklarationer en administrativ börda som i normalfallen är svår att motivera. De som utsetts att ha hand om ett företags administration har dessutom ofta redan börjat använda tekniska lösningar för elektronisk legitimering och elektronisk underskrift, t.ex. för att genomföra betalningar. En möjlighet att deklarerera genom ombud

skulle utgöra ett viktigt steg för att förverkliga regeringens förvaltningspolitiska mål med 24-timmarsmyndigheten.

Flera remissinstanser har uttalat farhågor för att ett system med deklarationsombud skulle kunna försvåra möjligheterna att fälla till ansvar för skattebrott. Mot denna bakgrund har också föreslagits att – om systemet med deklarationsombud införs – detta införs på försök i begränsad omfattning och att en utvärdering görs i samverkan med brottsutredande myndigheter. Synpunkter av nu redovisat slag framfördes också på Skattekontrollutredningens tidigare förslag att införa deklarationsombud. Med hänsyn bl.a. till att behovet av att kunna anlita ombud och konsekvenserna för brottsbekämpningen inte var helt klarlagda samt att det var osäkert om revisorer kunde uppträda som ombud ansåg regeringen då att det var mindre lämpligt att föreslå att deklarationsskyldigheten skulle kunna fullgöras genom ombud (prop. 2001/02:25 s. 87 f.).

Av de mätningar som numera redovisats i Verkets för näringslivsutveckling (NUTEK) rapporter (R 2005:05, R 2005:06 och R 2005:07) om näringslivets administrativa bördor framgår att undertecknande av deklARATIONER är ett av de tio mest bördefulla kraven som skattelagstiftningen lägger på företagen. Enligt de mätningar som företagits och som redovisats i dessa rapporter uppgår kostnaden för att fullgöra kravet på att underteckna deklARATIONER till sammanlagt drygt 390 miljoner kronor per år, varav 245 miljoner kronor avser skattedeklARATIONERNA och resterande 145 miljoner kronor inkomstdeklARATIONERNA (se Infonr 036-2004 s. 8 samt R 2005:05 s. 35 och 73). Vidare framgår av rapporterna (se t.ex. R 2005:06 s. 30 f.) att det från företagens sida har framförts önskemål om att undertecknandet av deklARATIONERNA skall kunna delegeras.

Införandet av ett system med deklarationsombud skulle således öppna möjligheter för betydande lättnader vad avser företagens administrativa bördor, detta framför allt vad avser kostnaderna för undertecknandet av deklARATIONERNA men också beträffande kostnaderna för deklARATIONERNAS avlämnande (se t.ex. R 2005:06). En åtgärd av detta slag ligger väl i linje med den av regeringen beslutade målsättningen att minska den administrativa bördan på skatteområdet fram till år 2010 med 20 procent för små och medelstora företag.

Även för Skatteverkets del skulle införandet av ett system med deklarationsombud innebära betydande kostnadsinbesparingar. Dessa inbesparingar skulle uppkomma genom att deklarationsombuden lämnar deklARATIONERNA elektroniskt. Enligt uppgifter från verket innebär detta en inbesparing om 14 kronor per deklARATION och deklARATIONstillfälle.

Regeringen anser att följande omständigheter talar starkt för att införa ett system med deklarationsombud.

- Nuvarande system är betungande och kostsamt för företagen.
- Vissa uppgifter som ligger till grund för Skatteverkets beslut kan redan i dag lämnas av annan än den deklarationsskyldige.
- Avsikten med formföreskriften har lett till förfaranden som gör att föreskriften inte får avsedd verkan.
- Nuvarande system hämmar utvecklingen mot elektroniskt lämnande av deklARATIONER och motverkar därmed kostnadsinbesparingar som Skatteverket annars hade kunnat göra.

5.2 Den lagtekniska utformningen

Regeringens förslag: De föreslagna bestämmelserna om deklarationsombud tas in i en särskild lag, lagen om deklarationsombud.

I skattebetalningslagen (1997:483) tas in en hänvisning till lagen om deklarationsombud.

Promemoriornas förslag: Överensstämmer i stora delar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet instanser. *Företagarna* anser dock att en inarbetning av reglerna om ombud bör göras i befintliga lagar i stället för i en särskild lag.

Skälen för regeringens förslag: Den föreslagna regleringen av deklarationsombud kommer i enlighet med vad som angetts tidigare att begränsas till visst uppgiftslämnande enligt skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Systemet med deklarationsombud kommer också efter en tid att utvärderas.

Regeringen anser därför att reglerna inte är av en sådan permanent karaktär att de nu bör infogas i skattebetalningslagen. Regeringen anser således – i likhet med vad som föreslagits i promemoriorna – att bestämmelserna skall tas in i en särskild lag, lagen om deklarationsombud.

5.3 Tillämpningsområdet för reglerna om deklarationsombud

Regeringens bedömning: En möjlighet att utnyttja deklarationsombud för annat uppgiftslämnande till Skatteverket än skattedeklarationer enligt 10 kap. 9, 11, 13 a eller 32 § skattebetalningslagen (1997:483) och som lämnas i form av ett elektroniskt dokument bör för närvarande inte införas.

Sådana representanter, huvudmän och ombud som avses i 23 kap. 3, 3 a, 3 c och 4 §§ skattebetalningslagen omfattas inte av bestämmelserna i den föreslagna lagen om deklarationsombud.

Promemoriornas förslag: I promemoriorna har föreslagits att uppgift som skall lämnas till Skatteverket skall få lämnas genom deklarationsombud.

Remissinstanserna: Förslaget att införa deklarationsombud tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet instanser. *Hovrätten för Västra Sverige* delar uppfattningen att regler som är onödigt krångliga och betungande för företag bör förenklas, men anser att det finns anledning att ifrågasätta om förslaget tillgodoser detta syfte. *Företagarna* anser att reglerna om deklarationsombud bör införas stegvis. *Näringslivets Regelnämnd* anser att möjligheten att använda deklarationsombud skall

införas men att detta bör ske stegvis och att skattedeklarationen därvid utgör ett lämpligt och betydelsefullt första steg. *Riksåklagaren* (RÅ) ser för sin del inte skäl att motsätta sig ett system med deklaraionsombud, dock att systemet – med hänsyn till brottsbekämpningen – införs på försök inom ett tydligt begränsat område. Även *Ekobrottsmyndigheten* och *Stockholms tingsrätt* har uttalat farhågor för att det föreslagna systemet kan leda till risker ur ett straffrättsligt perspektiv. För det fall förslaget leder till lagstiftning bör – med hänsyn till brottsbekämpningen – tillämpningsområdet vara begränsat till elektroniskt uppgiftslämnande och endast omfatta en snäv personkrets. Enligt *Ekobrottsmyndigheten* bör systemet införas på försök och en utvärdering göras i samverkan med brottsutredande myndigheter.

Skälen för regeringens bedömning: Ett införande av ett system med deklaraionsombud kan – såsom Skatteverket och ett antal remissinstanser påtalat – medföra negativa konsekvenser för brottsbekämpningen. Enligt regeringen är ett generellt införande av möjligheten att deklarerat via ombud mot denna bakgrund för närvarande inte aktuellt. Ett ombudsförfarande bör inledningsvis, till dess att närmare erfarenheter av systemet vunnits, begränsas till områden där nyttan av förfarandet kan antas vara störst samtidigt som kontrollaspekten skall kunna tillgodoses.

Som framgår av NUTEK:s mätningar är en övervägande del av kostnaderna för att underteckna deklaraioner – ca 63 procent eller 245 miljoner kronor – hänförliga till skattedeklaraionerna, vilka lämnas tolv gånger per år. Mot denna bakgrund anser regeringen att systemet med deklaraionsombud i ett första steg bara skall förbehållas vissa skattedeklaraioner.

De närmare bestämmelserna om skyldighet att lämna skattedeklaraion finns i 10 kap. 9 – 13 a samt 32 – 32 b §§ SBL och omfattar en rad olika skatter och avgifter. De skattedeklaraioner som avses i 10 kap. 9, 11 och 13 a §§ upptar redovisning av mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter eller skatteavdrag. Att mervärdesskatt i vissa fall skall redovisas i en särskild skattedeklaraion framgår av 10 kap. 32 § SBL. Vidare framgår av 10 kap. 10 § SBL att den som inte är deklaraionsskyldig enligt 10 kap. 9 § kan föreläggas att lämna en skattedeklaraion. I punkt-skattedeklaraionerna (10 kap. 9 a §) skall 14 olika punkt-skatter redovisas, dock skall punkt-skatt i de fall som anges i 10 kap. 32 a och 32 b §§ redovisas i en särskild skattedeklaraion.

Skattedeklaraion som avses i 10 kap. 10 § SBL lämnas som nämnts ovan efter föreläggande. Enligt regeringen framstår det för närvarande inte som lämpligt att tillåta att dessa skattedeklaraioner skall få lämnas av deklaraionsombud, detta då fråga är om få fall och enstaka deklaraioner.

Lagen om deklaraionsombud skall inte tillämpas på sådana ombud som avses i 23 kap. 3, 3 a, 3 c och 4 §§ SBL. För dessa ombud gäller särskilda förutsättningar och villkor som, mot bakgrund av syftet med och tillämpningsområdet för lagen om deklaraionsombud, bör gälla oberoende av den nya lagen. Här kan särskilt nämnas bestämmelserna i 23 kap. 4 § SBL om ombud för utländska företagare som är skattskyldiga till mervärdesskatt i Sverige. För dessa ombud gäller att en skattedeklaraion kan lämnas såväl i elektronisk form som i pappersform.

Vidare företräder dessa ombud den utländske företagaren i övriga frågor som gäller mervärdesskatt. Ombudet kan således utnyttjas för mera vittgående uppgifter än vad som skall gälla för deklaraionsombud i den nya lagen.

De skatter och avgifter som behandlas i 10 kap. 9, 11, 13 a och 32 §§ SBL hanteras i det gemensamma tekniska moms- och AG-systemet (Moms AG) och omfattar drygt 400 000 deklaraionssskyldiga. Punktskatterna däremot hanteras i två andra, från Moms AG fristående, tekniska system (Besluts- och Redovisningssystem Indirekt Skatt – BRIS och KULING) och omfattar ca 8 000 deklaraionssskyldiga, varav drygt hälften redovisar reklamskatt. Punktskattedeklaraionerna omfattar många olika skatter och berör förhållandevis få deklaraionssskyldiga. Vidare är det nya tekniska systemet, KULING, fortfarande under uppbyggnad och omfattar för närvarande endast ett fåtal av punktskatterna. Regeringen anser mot denna bakgrund att inte heller skyldigheten att lämna punktskattedeklaraion för närvarande bör få fullgöras genom deklaraionsombud.

För att motverka missbruk av ombudsförfarandet bör vidare, som en grundläggande skyddsåtgärd, de kontrollrutiner som redan byggts upp för Skatteverkets e-tjänster tas tillvara. En ställföreträdare som vill kunna nå en e-tjänst för den juridiska personens räkning måste redan i dag underteckna en blankett och ge in behörighetshandlingar som kontrolleras av Skatteverket. En annan variant är att behörighetshandlingar inte behöver ges in om Skatteverket, via dess åtkomst till Bolagsverkets bolagsregister, kan se att ställföreträdaren är en särskilt utsedd firmatecknare. Verket registrerar ställföreträdaren i ett behörighetskontrollsystem för e-tjänster. Först därefter kan ställföreträdaren nå en e-tjänst för den juridiska personens räkning. Enligt regeringen bör dessa kontrollrutiner tas till vara och ombudsförfarandet i detta skede begränsas till fall då skattedeklaraionerna lämnas i form av ett elektroniskt dokument för att på detta sätt kompensera för de risker som ett ombudsförfarande kan föra med sig.

En lämplig avvägning kan enligt regeringen således nu vara att begränsa systemet med deklaraionsombud till att bara omfatta sådana skattedeklaraioner som lämnas i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9, 11, 13 a eller 32 § SBL, men bara om de lämnas i form av ett elektroniskt dokument enligt 10 kap. 26 § SBL. När mervärdesskatt redovisas i en självdeklaraion i enlighet med 10 kap. 31 § SBL är de nya reglerna om deklaraionsombud inte tillämpliga.

Regeringen avser att då systemet med deklaraionsombud varit i kraft en tid ge berörda myndigheter i uppdrag att utvärdera systemet såväl vad avser de ekonomiska konsekvenserna för företagen, Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna som vad avser konsekvenserna för brottsbekämpningen.

En bestämmelse om lagens tillämpningsområde har tagits in i 1 § förslaget till lag om deklaraionsombud. Vidare föreslås att det i 10 kap. 25 § skattebetalningslagen införs ett nytt tredje stycket med en bestämmelse av innebörd att sådana skattedeklaraioner som avses i 1 § första stycket lagen om deklaraionsombud även får skrivas under av ett deklaraionsombud.

5.4.1 Deklarationsombudet

Regeringens förslag: Ett deklarationsombud skall få skriva under och lämna vissa skattedeklarationer till Skatteverket. Bara fysiska personer som utsetts av den deklarationsskyldige och som efter ansökan har registrerats hos Skatteverket får vara deklarationsombud.

Promemoriornas förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I Skatteverkets promemoria har dock föreslagits att deklarationsombudet skall få fullgöra även andra uppgifter än att skriva under och lämna skattedeklarationer.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet instanser. *Sveriges advokatsamfund* anser att det bör förtydligas att bara fysisk person skall kunna utses till deklarationsombud. Samfundet anser även att lagtexten bör förtydligas så att det klart framgår om en registrering av ett deklarationsombud är generell för en viss person eller om ombudet bara skall registreras avseende visst avgränsat uppdrag för viss person. *Hovrätten för Västra Sverige* har framhållit att eventuella inskränkningar i uppdragsgivarens rätt att bestämma ombudets behörighet bör framgå av lagtext. *Länsrätten i Skåne län* anser att frågan om behörighet bör regleras genom tydliga bestämmelser och att frågan om behörighetens räckvidd bör bli föremål för ytterligare överväganden i det fortsatta lagstiftningsarbetet. *Näringslivets Regelnämnd* förordar att deklarationsombud skall registreras i stället för att formellt godkännas.

Skälen för regeringens förslag: Enligt de mätningar som redovisats i NUTEK:s rapporter om näringslivets administrativa bördor uppgår företagens kostnader för att underteckna respektive lämna in uppgifter till Skatteverket till betydande belopp. Som ett led i strävan att minska dessa kostnader bör det införas en möjlighet att delegera skyldigheten att lämna uppgifter till Skatteverket. Att denna delegationsmöjlighet initialt bör begränsas till att bara avse vissa skattedeklarationer har behandlats i avsnitt 5.3.

I likhet med vad som föreslagits i promemoriorna anser regeringen att bara en fysisk person skall kunna förordnas som deklarationsombud. Fråga skall alltså vara om en viss namngiven fysisk person och det bör inte vara möjligt för denna att transportera ombudskapet till annan. Även om detta redan framgår av den i promemoriorna föreslagna lagtexten anser regeringen att lagtexten – på sätt advokatsamfundet påpekat – bör förtydligas i denna del.

Hovrätten för Västra Sverige och Länsrätten i Skåne län har i sina remissyttranden tagit upp frågan om det krävs särskilda regler vad avser uppdragsgivarens rätt att begränsa ombudets behörighet. Den föreslagna lagen om deklarationsombud gäller bara i fråga om vissa skattedeklarationer. Det står givetvis den deklarationsskyldige fritt att i den fullmakt som lämnas till deklarationsombudet ge denne en behörighet som går utöver att skriva under och lämna elektronisk skattedeklaration till Skatteverket, t.ex. att svara i ett skatte- eller avgiftsärende, begära omprövning av ett skatte- eller avgiftsbeslut eller

att föra talan i allmän förvaltningsdomstol rörande beskattnings- eller avgiftsbeslut som har sin grund i avlämnad deklaration. För tillämpningen av den nu föreslagna lagen saknar dock detta betydelse. Skall ombudet representera den deklarationsskyldige i annat sammanhang än som deklaraationsombud, dvs. för annat än att skriva under och lämna skattedeklaration till Skatteverket, får behörigheten i de sammanhangen ånyo styrkas och då utifrån de krav som därvid uppställs. En registrering som deklaraationsombud hos Skatteverket inverkar inte på denna bedömning.

Har den deklarationsskyldige begränsat deklaraationsombudets behörighet till att gälla en viss period, skall detta beaktas vid registreringen. Om å andra sidan någon begränsning i tiden inte anges skall registreringen gälla för underskrift och lämnande av sådana skattedeklarationer som omfattas av den föreslagna lagen och till dess fullmakten återkallas eller deklaraationsombudet av annan anledning avregistreras. I uppgiften som deklaraationsombud bör också ingå en rätt att göra en framställning om anstånd med att lämna skattedeklaration samt att besvara frågor från och lämna kompletterande uppgifter till Skatteverket i frågor som rör en skattedeklaration som ombudet i denna sin egenskap redan har lämnat till Skatteverket.

Kommunikation av nya uppgifter, t.ex. sådana som Skatteverket inhämtat vid en revision, skall dock inte ske med deklaraationsombudet utan direkt med den deklarationsskyldige. Detta eftersom fråga inte längre är om sådant lämnande av skattedeklaration som ligger inom ramen för ett deklaraationsombuds behörighet. Inget hindrar dock att den person som fullgjort uppdraget som deklaraationsombud också agerar som ombud – annat än deklaraationsombud – för den deklarationsskyldige även i detta och andra sammanhang. Några särskilda sekretessproblem torde således inte uppkomma med anledning av införandet av ett system med deklaraationsombud.

För registrering som deklaraationsombud krävs att fullmakten innefattar en rätt att skriva under och att lämna in skattedeklaration. Föreligger inte en sådan rätt alls eller har den rätten delvis begränsats genom att ombudet bara getts behörighet att redovisa någon av de poster, t.ex. mervärdesskatt, som skall ingå i den deklarationsskyldiges skattedeklaration, föreligger således inte förutsättningar för en registrering som deklaraationsombud. Att fullmakten är begränsad i tiden utgör emellertid inget hinder för registrering.

Godkännande eller registrering av deklaraationsombud

I Skatteverkets promemoria föreslogs att ett deklaraationsombud skall godkännas av Skatteverket. I syfte att klargöra att fråga inte var om någon form av auktorisation av deklaraationsombud har i den inom Finansdepartementet upprättade promemorian en redaktionell ändring gjorts i den föreslagna lagtexten varvid begreppet *godkänts* ersatts med *registrerats*. Den föreslagna ändringen utgör således inte någon ändring i sak utan fråga är bara om att bringa lagtextens ordalydelse i bättre överensstämmelse med det bakom lämplighetsprövningen liggande syftet, nämligen att i huvudsak utesluta ombud som på mer handfasta grunder inte är lämpliga att agera som deklaraationsombud. Regeringen

delar således den i Finansdepartementets promemoria redovisade uppfattningen och anser att lagtexten bör utformas i enlighet härmed.

I förtydligande syfte har lagförslaget kompletterats med att registrering av deklarationsombud sker efter en ansökan om detta. I detta ligger att Skatteverket skall fatta beslut om att registrera eller att vägra registrering.

Bestämmelser av nu angiven innebörd har tagits in i 2 § förslaget till lag om deklarationsombud.

5.4.2 Den deklarationsskyldiges ansvar

Regeringens förslag: En skattedeklaration som skrivits under och lämnats av ett deklarationsombud skall anses ha skrivits under och lämnats av den deklarationsskyldige.

Den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter förändras inte på grund av den omständigheten att uppgiften skrivits under och lämnats genom ett deklarationsombud.

Promemoriornas förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet instanser. *Sveriges advokatsamfund* anser att den skatterättsliga lagstiftningens komplexitet och ansvaret – straffrättsligt och avgiftsmässigt – för oriktiga och ofullständiga uppgifter motiverar ett krav på särskild tydlighet i lagstiftningen. Enligt samfundet är regleringen av den deklarationsskyldiges ansvar så otydlig att de i promemoriorna föreslagna bestämmelserna i 3 och 4 §§ bör utgå eller ges en annan utformning som på ett tydligare sätt anger i vilket avseende den deklarationsskyldige kan hållas ansvarig för ombudets handlingar. Samfundet anser härvid att det bör förtydligas *dels* vad som avses med begreppet ”skatte- och avgiftsförfattningarna”, *dels* vilken betydelse stadgandena i 3 och 4 §§ i de i promemoriorna intagna förslagen skall anses ha för bedömningen av om skattetillägg skall påföras. *Riksåklagaren* pekar på en möjlig risk med förslaget och anför att det framstår som tveksamt om en ställföreträdare för ett bolag kan göra sig skyldig till ett aktivt skattebrott i det fall att deklARATIONEN undertecknats och lämnats av ett ombud. *Riksåklagaren* menar vidare att innehållet i 3 § i de i promemoriorna lämnade förslaget till lag om deklarationsombud inte torde kunna få sådan straffrättslig verkan. *Domstolsverket* efterlyser en närmare analys av frågan om huvudmannen skall ansvara för oriktiga uppgifter som uppsåtligen lämnats av deklarationsombudet utan att huvudmannen haft kännedom om detta.

Skälen för regeringens förslag

Skatterättsligt ansvar

Det föreslagna systemet med deklarationsombud syftar till att förenkla uppgiftslämnandet inom skatte- och avgiftsområdet samt till att minska de kostnader som är förenade med detta uppgiftslämnande. Utgångspunkten för reformen är att åtgärder som deklarationsombudet vidtar inom ramen för sin behörighet blir förpliktande för den

deklarationsskyldige och att den deklarationsskyldige svarar gentemot det allmänna för de uppgifter som ombudet med stöd av fullmakten lämnat i upprättade skattedeclarationer. Motsvarande synsätt har t.ex. gjort sig gällande i fråga om sådan representant för enkelt bolag eller partrederi som enligt 23 kap. 3 § första stycket SBL utsetts svara för redovisning och betalning av vissa skatter som hänförs till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådan skatt. Av andra stycket i paragrafen framgår att registreringen av representanten inte innebär att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt SBL i de fall den som skall svara för redovisningen inte fullgör sina skyldigheter. Bestämmelser av denna innebörd har tagits in i 3 § förslaget till lag om deklarationsombud. Såsom Lagrådet påpekat i sitt yttrande torde dessa bestämmelser bara ge uttryck för vad som ändå skulle gälla och är därför närmast att betrakta som en upplysning om att ett deklarationsombud inte övertar den deklarationsskyldiges ansvar. Regeringen anser dock att det är av vikt att detta förhållande klart framgår av lagen.

I 1 § förslaget till lag om deklarationsombud har vidare i förtydligande syfte angetts att lagen bara gäller för skattedeclaration som lämnas enligt vissa närmare angivna bestämmelser i SBL. Härigenom föreligger inte något behov av att i bestämmelserna rörande den deklarationsskyldiges ansvar för av deklarationsombudet lämnade uppgifter hänvisa till ”skatte- och avgiftsförfattningarna” och innebörden av bestämmelserna har – som advokatsamfundet hemställt – förtydligats.

Vad som nu angetts syftar endast till att klargöra ansvaret för att korrekta och fullständiga uppgifter lämnas till Skatteverket och innebär ingen begränsning vad gäller möjligheten för den deklarationsskyldige att vända sig mot deklarationsombudet med eventuella anspråk på grund av att denne misskött sitt uppdrag.

Ansvar för administrativa sanktioner

Ett bärande intresse bakom förslaget är att förhindra att systemet med deklarationsombud används för att undkomma de administrativa sanktionerna för uteblivna eller oriktiga uppgifter, dvs. förslaget syftar inte till att flytta ansvaret för att uppgiftsskyldigheten fullgörs i rätt tid eller för att uppgifterna är korrekta från den deklarationsskyldige. Således bör den deklarationsskyldige – i likhet med vad som enligt 8 kap. 5 § tullagen (2000:1281) gäller för tulltillägg – kunna påföras skattetillägg och förseningsavgift även för de uppgifter som lämnats genom ett deklarationsombud. Skattetillägg kan tas ut om en oriktig uppgift har lämnats samt vid skönstaxering eller skönsbeskattning. Förseningsavgift kan tas ut om en deklarationsskyldig inte har kommit in med deklARATION inom föreskriven tid. Prövningen av om skattetillägg eller förseningsavgift skall tas ut görs i två led. Först prövas om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift respektive lämnat deklARATIONEN för sent. I nästa led prövas om det finns skäl att befria den skattskyldige från den särskilda avgiften. Prövningen av förutsättningarna att ta ut särskild avgift skall ske oberoende av om uppsåt eller oaktsamhet föreligger. Frågan är då i vilken omfattning en skattskyldig som har lämnat uppgifter genom ett deklarationsombud kan befrias från särskild

avgift. Enligt 15 kap. 10 § SBL skall en skattskyldig helt eller delvis befrias från särskild avgift om en felaktighet eller en underlåtenhet framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. I detta lagrum ges också exempel på vad som särskilt skall beaktas vid bedömningen av om ursäktlighets- och oskälighetsrekvisiten är uppfyllda. Regleringen gavs denna utformning genom en nyligen gjord översyn där befintliga befrielsegrunder förtydligades och kompletterades samtidigt som utrymmet ökades för en nyanserad bedömning i varje enskilt fall (se prop. 2002/03:106).

När det gäller deklarationsombud utses de alltid av den deklarationsskyldige. I det betänkande som låg till grund för ovan nämnda proposition uttalade 1999 års skattetilläggskommitté följande beträffande en skattskyldigs ansvar för uppgifter som lämnats genom ombud (SOU 2001:25 s. 217):

”... Skulle möjligheten att deklarerera genom ombud införas i en framtid, synes det opåkallat att införa en avgörande skillnad mellan ställföreträdare och ombud i detta sammanhang. För att regleringen inte alltför lätt skall kunna kringgås, synes det svårfrånkomligt att i detta avseende behålla gällande princip att skattetillägget drabbar den för vilken oriktig uppgift har lämnats. Regleringen får här anses vila på tanken att det i fall av detta slag uppkommer en ersättningsskyldighet för ombudet, om inte oriktigheten är att tillskriva den skattskyldige genom att han underlåtit att tillhandahålla korrekt underlag. En sådan ordning torde vara godtagbar enligt Europakonventionen för sådana fall då den skattskyldige själv har valt sin ställföreträdare eller sitt ombud.”

Beträffande frågan om det är förenligt med Europakonventionen att en deklarationsskyldig kan påföras särskild avgift med anledning av uppgift som hans deklarationsombud har lämnat kan härutöver följande anföras.

Europadomstolen har i målen Janosevic respektive Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, domar den 23 juli 2002, ansett att ett förfarande om skattetillägg innefattar en anklagelse om brott i Europakonventionens mening och att artikel 6 i konventionen således är tillämplig på ett sådant förfarande.

Av Europadomstolens praxis framgår att stater i princip är oförhindrade att under vissa förutsättningar straffbelägga gärningar utan krav på uppsåt eller oaktsamhet. Domstolen har i sin praxis betraktat straffstadganden med denna konstruktion som en sorts presumtioner och framhållit att sådana måste hållas inom vissa rimliga gränser, varvid hänsyn måste tas till betydelsen av det intresse som står på spel och försvarets rättigheter.

Såvitt gäller strikt ansvar för gärningar begångna av annan har domstolen i ett fall mot Danmark ansett det vara förenligt med oskuldspresumtionen att – i enlighet med dansk rätt – bötfälla den verkställande direktören för ett åkeri för att en av dess chaufförer överskridit gällande regler om minsta dygnsvila (se Hansen mot Danmark, application no. 28971/95).

I de ovannämnda målen Janosevic respektive Västberga Taxi AB och Vulic gjorde klagandena bl.a. gällande att de svenska reglerna om

påförande av skattetillägg stod i strid med oskuldspresumtionen i Europakonventionens artikel 6(2). Vid sin bedömning beaktade domstolen särskilt att en skattskyldig under vissa förutsättningar kan befrias från sådant tillägg. Med hänsyn härtill och till statens intresse av ett effektivt fungerade skattesystem ansåg domstolen att någon kränkning av artikel 6 i konventionen inte förelåg i detta avseende.

Frågan är då om den nu föreslagna ordningen vid en prövning skulle medföra en annan bedömning från Europadomstolens sida. Vid en sådan prövning torde det vara av betydelse om de i dag befintliga möjligheterna att befrias från skattetillägg är tillämpliga även på förhållanden hänförliga till deklaraionsombudet.

När det gäller bedömningen av om ursäktlighetsrekvisitet är uppfyllt skall tre förhållanden särskilt beaktas. För det första skall man se till den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållanden. För det andra skall beaktas om den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Frågan om vilken eller vilka personers ålder, hälsa och felbedömningar m.m. som får beaktas när en fråga om befrielse från särskild avgift skall prövas aktualiseras således. Exemplet i 15 kap. 10 § andra stycket SBL tar sikte på ”den skattskyldiges” hälsa och felbedömningar etc. Frågan är närmast om detta hindrar att ett deklaraionsombuds bristande hälsa m.m. beaktas.

Inledningsvis kan här konstateras att bestämmelserna om eftergift är tillämpliga beträffande såväl fysiska som juridiska personer. Som exempel på omständigheter som kan åberopas för befrielse från avgift nämns i förarbetena att oriktig uppgift lämnats därför att den skattskyldige, hans företrädare eller anställd hos den skattskyldige funnit en fråga svårbedömd (prop. 1977/78:136 s. 206 f.). Någon strikt avgränsning till företrädare som är behöriga att skriva under en deklaraion var därmed inte avsedd.

Enligt regeringens uppfattning kan de exemplifierande uppräknarna i SBL av ursäktlighets- och oskälighetsfall tillämpas också på deklaraionsombud. En sådan prövning aktualiseras för övrigt redan i dag om ett ombud lämnar en oriktig uppgift vid en begäran om omprövning eller vid ett överklagande. Frågan om ombud är alltså inte ny. Frågor om befrielse från särskilda avgifter till följd av uppgiftslämnande genom deklaraionsombud bör därmed kunna lösas i praxis, oberoende av om ombudet lämnat uppgifterna för en fysisk eller en juridisk person. Någon lagstiftningsåtgärd är därför inte aktuell i denna del.

Regeringen anser mot denna bakgrund att det föreslagna systemet med deklaraionsombud får anses vara förenligt med Europakonventionen.

Straffrättsligt ansvar

Föreskrifter om skattebrott finns i skattebrottslagen (1971:69, SkBrL). Lagen omfattar bl.a. förfaranden som ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna på grund av oriktiga uppgifter. Ansvar för skattebrott förutsätter bl.a. att gärningsmannen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet (aktivt brott) eller underlåter att lämna vissa uppgifter till myndighet (passivt brott, se 2 § SkBrL). Ansvar kan även aktualiseras för vårdslös skatteuppgift (se 5 § SkBrL). För detta krävs

dock att oaktsamheten varit grov och att gärningsmannen lämnat den oriktiga uppgiften till myndighet. Endast aktiva förfaranden omfattas således av brottet vårdslös skatteuppgift.

Att en huvudman som uppsåtligen underlåter att lämna uppgifter till Skatteverket kan fällas till ansvar för passivt brott enligt 2 § SkBrL även om han eller hon har ett deklarationsombud kan det inte råda några tveksamheter om. Riksåklagaren har emellertid uttryckt tveksamhet i fråga om en ställföreträdare för ett bolag kan göra sig skyldig till ett aktivt skattebrott i de fall deklARATIONEN har undertecknats och lämnats av ombudet. Enligt regeringens bedömning torde den nu föreslagna regleringen inte heller påverka den deklarationsskyldiges ansvar för aktivt skattebrott. Det bör i sammanhanget påpekas att det aktiva skattebrottet för sin tillämpning förutsätter att den deklarationsskyldige lämnar oriktig uppgift till myndighet. Detta innebär att den deklarationsskyldige inte kan hållas straffrättsligt ansvarig för felaktigheter som, helt utan hans eller hennes förskyllan, lämnats i en deklARATION av ombudet, förutsatt att fullständiga och korrekta uppgifter lämnats till denne.

Ett annat problem som uppmärksammats i beredningen av ärendet är att det när flera personer är inblandade i ett händelseförlopp kan vara svårt att i efterhand utreda avsikten bakom vars och ens agerande. Likartade frågor aktualiseras t.ex. när flera av de representanter, huvudmän och ombud som undantagits från tillämpningsområdet för lagen om deklarationsombud (se 1 § andra stycket förslaget till lag om deklarationsombud) lämnat felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter. Det samma gäller också när en skattskyldig i samband med en begäran om omprövning eller vid ett överklagande representeras av ett ombud och denne lämnar felaktiga uppgifter. Förslaget om deklarationsombud innehåller emellertid en rad krav och inskränkningar som syftar till att minska risken för fusk och felaktigt utnyttjande av deklarationsombud. Det gäller framförallt kraven för registrering av deklarationsombud, att uppgiftslämnandet kan kopplas till de kontroller som finns inbyggda i systemet för elektroniskt uppgiftslämnande och att ombudsförfarandet nu gjorts tillämpligt endast på visst, men inte allt uppgiftslämnande. Regeringen anser mot bakgrund av de åtgärder som föreslås för att minska risken för fusk och felaktigt utnyttjande av systemet med deklarationsombud att risken för brottsbekämpningen skall tas på allvar, men inte överbetonas. De betydande fördelar för företagen och Skatteverket som förslaget väntas medföra gör att det ändå bör genomföras. Regeringen anser emellertid som framgått av avsnitt 5.3 att det är befogat att låta systemet med deklarationsombud efter en tid följas av en utvärdering där bl.a. förslagets effekter på brottsbekämpningen utvärderas.

5.5.1 Registrering

Regeringens förslag: En person som är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte registreras som deklarationsombud.

Bara sådana personer som kan anses vara lämpliga för uppdraget får registreras som deklarationsombud hos Skatteverket. Vid bedömningen av om en fysisk person kan anses vara lämplig som deklarationsombud skall särskilt beaktas om denne kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som behövs, har dömts för ekonomisk brottslighet, tidigare visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter och avgifter eller saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att ombudet kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag.

Promemoriornas förslag: Överensstämmer i stora delar med regeringens förslag. I Skatteverkets promemoria anges dock bland de omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av om en person är lämplig som deklarationsombud även att denne är misstänkt för brott.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Sveriges advokatsamfund, Företagarna, Domstolsverket, Kammarrätten i Sundsvall och Stockholms tingsrätt* tillstyrker eller lämnar förslaget utan erinran. Enligt *Hovrätten för Västra Sverige* förefaller det – i ett system där det fulla ansvaret ligger kvar på de deklarationsskyldiga – inte självklart att ombuden skall underkastas den föreslagna kontrollen. Detta allra helst som det inte finns någon generell etableringskontroll av de skattskyldiga företagen. Hovrätten ifrågasätter också om de föreslagna kontrollåtgärderna i sig är rimliga med tanke på de begränsade uppgifter som deklarationsombuden anförtros samt pekar på de integritetsproblem som är förenade med inhämtande av uppgifter om att ombudet har dömts eller är misstänkt för brott. Sammantaget anser Hovrätten att det bör övervägas ett mindre ambitiöst kontrollförfarande. *Ekobrottsmyndigheten* och *Riksåklagaren* avstyrker att misstanke om brott skall utgöra grund för att avvisa ett deklarationsombud. *Ekobrottsmyndigheten* pekar vidare på att Skatteverket enligt gällande sekretessregler inte har lagliga möjligheter att från belastningsregistret få ut uppgifter om en person är dömd för brott. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* framhåller att en kategori av ombud som har pekats ut i promemorian, revisorerna, kanske inte kan vara ombud eftersom det inte är självklart att god revisorssed tillåter detta. *Länsrätten i Skåne län* har föreslagit en redaktionell ändring av den föreslagna lagtexten i syfte att klargöra att Skatteverket är skyldigt att registrera för uppdraget lämpliga deklarationsombud. Länsrätten anser vidare att frågan om när en anställd eller uppdragstagare kan registreras som ombud bör besvaras med en tydligare formulering.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna att Skatteverket skall registrera deklarationsombud syftar i huvudsak till att utesluta ombud som inte är lämpliga att fullgöra uppdraget som deklarationsombud. Ett

annat intresse med registreringen är att underlätta elektronisk inrapportering av aktuella uppgifter genom att skapa ett system för att maskinellt koppla samman den deklarationsskyldige och dennes deklarationsombud. I detta sammanhang måste emellertid också beaktas att det skulle kunna medföra komplikationer om reglerna ges en sådan utformning att deklarationsombuden skulle uppleva sig vara beroende av Skatteverkets bedömning av deras lämplighet samtidigt som de, när det föreligger olika uppfattningar i sakfrågor, kan komma att behöva försvara sin huvudmans intressen gentemot Skatteverket.

Redan ett krav på registrering hos Skatteverket torde avhålla flertalet mindre nogräknade personer från att missbruka ett ombudsförfarande eftersom risken för upptäckt torde vara mindre vid nuvarande förfarande utan ombud. För att ytterligare motverka missbruk av ombudsförfarandet har i 1 § förslaget till lag om deklarationsombud, som en grundläggande skyddsåtgärd, tagits in en bestämmelse att deklarationsombud bara får lämna skattedeklaration om den lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Anledningen till detta är att de kontrollrutiner som redan byggts upp för Skatteverkets e-tjänster tas till vara och Skatteverket kan dra nytta av den höga kontrollnivå som redan har införts för deklARATIONER som lämnas elektroniskt (se avsnitt 5.3).

I detta sammanhang uppkommer också frågan om en lämplighetsbedömning bör göras varje gång ett visst ombud anmäls för registrering, eller om en registrering skall gälla generellt för alla deklarationsskyldiga som ett visst ombud. Enligt regeringen bör det införas ett system med lämplighetskontroll där varje enskild ansökan skall mynna ut i ett beslut om att registrera eller att inte registrera ombudet. Kontrollerna bör i denna del inriktas *dels* på att ombudet har de kunskaper och den erfarenhet som uppdraget kräver, *dels* på de särskilda riskmoment som Skatteverket identifierar och utformas så att icke kvalificerade personer kan uteslutas och att mindre nogräknade personer avhålls från att missbruka ombudsförfarandet. Mot en sådan obligatorisk prövning skulle kunna invändas att den som avser att missbruka systemet kan använda ett beslut om registrering som ett kvitto på att inget misstänkt har upptäckts eller ett avslagsbeslut som en varningssignal och omorganisera ett planerat missbruk av ombudsinstitutionen så att ett brottsligt förfarande inte blir synbart. Mot denna bakgrund och då hot och risker förändras med tiden samtidigt som den tekniska och administrativa utvecklingen kan förändra förutsättningarna bör Skatteverket få välja hur det skall gå tillväga utan att de som kan misstänkas för oegentligheter får sådana signaler att kontroll- och utredningsåtgärderna kan försvåras. En detaljreglering i lag är enligt regeringen således inte lämplig.

Personer som inte får registreras som ombud

Lagrådet har i sitt yttrande pekat på att de i 4 § i det remitterade förslaget intagna omständigheterna innefattar *dels* absolut krav, *dels* bedömningsfrågor som är väl ägnade för en lämplighetsprövning. Enligt Lagrådet bör dessa absoluta krav inte blandas med de övriga omständigheter som skall ligga till grund för Skatteverkets prövning av en persons lämplighet. Regeringen delar Lagrådets uppfattning.

Således bör det i lagen om deklarationsombud föreskrivas att den som är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken inte får registreras som deklarationsombud. En bestämmelse av denna innebörd har tagits in som 4 § i förslaget till lag om deklarationsombud.

Grunderna för lämplighetsbedömningen

Bara sådan person som kan antas vara lämplig för uppdraget skall registreras som deklarationsombud. Grunderna för denna bedömning bör framgå av lag och – som Lagrådet föreslagit – samlas i en egen paragraf.

En omständighet som alltid bör föreligga för att en person skall registreras som deklarationsombud är att denne besitter de kunskaper och erfarenheter som ett ombud behöver med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art. Här blir uppdragets omfattning och art av betydelse för bedömningen. Har ombudet endast att upprätta, skriva under och ge in skattedeklarationer för en begränsad och lättöverskådlig verksamhet, bör kraven kunna sättas relativt lågt medan situationen ofta är en helt annan när uppdraget avser t.ex. ett multinationellt bolags skattedeklarationer.

En annan omständighet som bör beaktas vid bedömningen av ett ombuds lämplighet avser brott i näringsverksamhet som ombudet har bedrivit eller annan ekonomisk brottslighet. Som Lagrådet och flera remissinstanser påtalat har Skatteverket inte åtkomst till belastningsregistret. Enligt regeringens uppfattning bör inte heller utdrag från detta register i normalfallet krävas in från den som ansöker om registrering. I stället bör information om att en person som ansöker om att bli registrerad som deklarationsombud inte har dömts för brott av nu aktuellt slag inhämtas genom att den som önskar bli registrerad själv intygar att så är fallet. Finns anledning att misstänka att den som ansöker om att bli registrerad som deklarationsombud trots detta är dömd för sådan ekonomisk brottslighet som kan påverka bedömningen av dennes lämplighet som deklarationsombud får givetvis ett utdrag ur belastningsregistret krävas in av den som ansöker om registrering. Visar det sig då att personen i fråga har dömts för sådant brott bör denne inte registreras som deklarationsombud med mindre än att det kan antas att han, trots att han begått brottet i fråga, kan anses lämplig för uppdraget. 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 registrering skall 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 en registrering som deklarationsombud i vart fall inte kunna ske under den tid näringsförbudet gäller. Någon exakt period under vilken en person som dömts för brott av nu aktuell art inte skall kunna registreras 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 läggs 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 deklara-tionsombud.

En person som tidigare visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna bör inte kunna registreras som deklara-tionsombud. Vid denna bedömning skall bl.a. beaktas om personen i fråga har åtagit sig uppdrag – även andra än som deklara-tionsombud – i en sådan omfattning att han inte har kunnat fullgöra uppdrag som deklara-tionsombud på ett acceptabelt sätt. Fall har förekommit där en person haft så många klienter och uppdrag att han inte ens med stöd från medhjälpare haft förutsättningar att sätta sig in i ärendena så att arbetets kvalitet kunnat säkerställas. I fall som dessa bör det således kunna bli aktuellt att vägra registrera en person som deklara-tionsombud för ytterligare deklara-tionsskyldiga eller till och med att avregistrera ombudet när det gäller vissa deklara-tionsskyldiga. De problem som Lagrådet påtalat med att bedöma en persons förmåga att fullgöra sina uppdrag får härmed sin lösning i och med att bedömningen av förmåga att fullgöra uppdraget eller uppdragen enligt det nu framlagda förslaget skall ske med utgångspunkt i faktiska erfarenheter. Inte heller här kan anges någon exakt period under vilken en sådan person inte skall kunna registreras som deklara-tionsombud, utan även här får en bedömning göras med utgångspunkt i förhållandena i det enskilda fallet samt avgöras i praxis.

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 registreras.

Bestämmelser av nu redovisad innebörd har tagits in som 5 § i förslaget till lag om deklara-tionsombud.

5.5.2 Avregistrering

Regeringens förslag: Ett deklara-tionsombud skall avregistreras på begäran, om fullmakten inte längre gäller eller om den deklara-tionsskyldige utser ett nytt ombud avseende visst uppdrag. Avregistrering skall också ske om det visat sig att deklara-tionsombudet inte längre kan anses vara lämplig för uppdraget. Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol får bestämma att ett beslut om avregistrering skall gälla omedelbart.

Promemoriornas förslag: Överensstämmer i stora delar med regeringens förslag. Promemoriorna innehåller dock inget förslag om att avregistrering skall ske om fullmakten inte längre gäller eller om den deklara-tionsskyldige utser ett nytt ombud. Inte heller innehåller promemoriorna något förslag om att allmän förvaltningsdomstol skall få bestämma att ett beslut om avregistrering skall gälla omedelbart.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft något att erinra mot förslaget. *Hovrätten för Västra Sverige* förutsätter att om ett deklara-tionsombud avregistreras så kommer ombudets samtliga uppdragsgivare att få besked om detta. *Länsrätten i Skåne län* har

föreslagit en redaktionell ändring av den föreslagna lagtexten i syfte att klargöra att avregistrering skall ske om ett deklarationsombud inte längre kan antas vara lämpligt för uppdraget. *Företagarna* anser att förslaget om att Skatteverkets beslut om avregistrering av deklarationsombud skall gälla omedelbart måste kompletteras för att uppdragsgivarna inte skall riskera rättsförluster. Enligt *Företagarna* måste uppdragsgivaren ges en möjlighet att agera, t.ex. ges tillfälle att yttra sig innan avregistreringen och att – om så inte sker – ges en ytterligare frist att lämna deklaration eller kompletterande uppgifter. *Kammarrätten i Sundsvall* anser att domstol, i likhet med Skatteverket, bör ges rätt att bestämma att ett beslut om avregistrering skall gälla omedelbart.

Skälen för regeringens förslag: Avregistrering av ett deklarationsombud skall ske om den deklarationsskyldige eller ombudet självt begär det.

Systemet med deklarationsombud bygger på att den deklarationsskyldige vid varje given tidpunkt bara har ett deklarationsombud. Detta innebär att om den deklarationsskyldige utser ett nytt deklarationsombud avseende samma tidsperiod får detta anses innefatta en begäran om att det tidigare ombudet skall avregistreras för aktuell tidsperiod. Vidare skall ett deklarationsombud avregistreras som ombud för en deklarationsskyldig om fullmakten inte längre gäller. I förtydligande syfte anser regeringen att detta bör anges i förslaget till lag om deklarationsombud.

Avregistrering kan också bli aktuell i andra fall än de ovan behandlade. Om det efter det att ett deklarationsombud registrerats hos Skatteverket kommer fram omständigheter som Skatteverket inte har känt till eller som inte förelegat vid beslutstillfället, och som hade inneburit att någon registrering inte hade skett, bör en avregistrering ske. Såväl nya omständigheter som ändrade förhållanden på ombudets sida bör kunna leda till en avregistrering. Vid bedömningen av om avregistrering skall ske bör i dessa fall de föreslagna reglerna om vad som särskilt skall beaktas för en registrering tillämpas på motsvarande sätt och varje avregistrering skall prövas med utgångspunkt i omständigheterna i det enskilda fallet. Den omständigheten att en person i ett visst fall blivit avregistrerad som deklarationsombud behöver således inte innebära att han eller hon också skall avregistreras från andra uppdrag som deklarationsombud. En avregistrering innebär inte heller att den deklarationsskyldige är förhindrad att anlita denna person som ombud för en begäran om omprövning eller ett överklagande. I dessa fall är det i stället bestämmelserna i förvaltningslagen (1986:223, FL) och förvaltningsprocesslagen (1971:291) om avvisande av ombud som skall tillämpas.

Avregistrering av ett deklarationsombud kan således ske om ombudet eller den deklarationsskyldige begär det, om fullmakten inte längre gäller eller om det visat sig att en person inte är lämplig att fullgöra uppdraget som deklarationsombud. I sistnämnda fall är det angeläget att ett beslut om avregistrering av ett deklarationsombud kan få omedelbar verkan och att det inte ges möjligheter att förhålla effekterna av avregistreringen. Skatteverket, men även domstolarna, bör mot denna bakgrund ha en möjlighet att vid prövningen av frågor om avregistrering få förordna att beslutet skall gälla omedelbart. Överklagas ett sådant beslut har domstol

möjlighet att förordna om inhibition i enlighet med 28 § Prop. 2005/06:31 förvaltningsprocesslagen (1971:291).

Bestämmelser av nu aktuell innebörd har tagits in i 6 § förslaget till lag om deklarationsombud.

Underrättelse om avregistrering m.m.

En person som blivit avregistrerad som deklarationsombud kan inte längre fullgöra uppgiften att på sin huvudmans vägnar skriva under och lämna skattedeklarationer till Skatteverket. För såväl ombudet som berörda deklarationsskyldiga är det således av största vikt att de snabbt får en underrättelse om att en avregistrering har skett. Att sådan underrättelse skall ske följer dock redan av allmänna förvaltningsrättsliga regler varför någon särskild reglering inte är nödvändig i denna del.

Företagarna har i sitt remissyttrande anfört att den deklarationsskyldige måste ges en möjlighet att agera, t.ex. ges en ytterligare frist att lämna deklaration eller kompletterande uppgifter. Systemet med deklarationsombud skall enligt det förslag som regeringen nu lägger fram bara tillämpas såvitt avser vissa skattedeklarationer. Enligt 10 kap. 24 § SBL får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, bevilja en deklarationsskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. Redan enligt gällande lagstiftning finns således möjligheter att bevilja anstånd. Den omständigheten att ett deklarationsombud blivit avregistrerat kan enligt regeringen utgöra sådana särskilda skäl som medför att Skatteverket får bevilja anstånd. Vid prövningen av om anstånd skall ges skall givetvis omständigheterna i det enskilda fallet beaktas. Har t.ex. avregistreringen skett på den deklarationsskyldiges begäran, eller på grund av att denne utsett ett nytt ombud, finns i normalfallet ingen anledning att ge anstånd. Även tiden mellan avregistreringen och deklarationstidpunkten är en sådan faktor som är av intresse vid prövningen av om anstånd bör ges.

Vidare torde den deklarationsskyldige med stöd av bestämmelserna i 15 kap. 10 § SBL kunna befrias från förseningsavgift om orsaken till förseningen är att deklarationsombudet avregistrerats i nära anslutning till den tidpunkt då deklarationen rätteligen skulle ha lämnats in. Någon särskild lagreglering är således inte heller i denna del nödvändig.

5.6 Personlig medverkan

Regeringens förslag: En deklarationsskyldig som har skrivit under och lämnat uppgifter genom ett deklarationsombud får föreläggas att personligen eller genom behörig ställföreträdare enligt 23 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483) bekräfta eller komplettera de lämnade uppgifterna.

Promemoriornas förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte haft något att erinra mot förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Enskildas skyldighet att medverka i skatte- och avgiftsutredningar utgör en grundläggande förutsättning för ett rättvist och väl fungerande skattesystem. Skatte- och avgiftsförfattningarna innehåller också formuleringar som vilar på det synsättet att den deklarationsskyldige har en principiell uppgiftsskyldighet gentemot de kontrollerande organen. Genom det nu framlagda förslaget att tillåta att uppgiftsskyldigheten fullgörs genom ett deklarationsombud aktualiseras således frågan om behovet av en möjlighet att få huvudmannen att medverka personligen eller genom behörig ställföreträdare enligt 23 kap. 5 § SBL, t.ex. genom att upprätta och underteckna en handling som bekräftar eller kompletterar av deklarationsombudet redan lämnad uppgift.

Enligt 9 § FL skall den som har ombud medverka personligen om myndigheten begär det, och visar ett ombud oskicklighet eller oförstånd eller är han olämplig på något annat sätt får han avvisas som ombud eller biträde i ärendet. Bestämmelsen innefattar inga sanktionsmöjligheter.

För Skatteverket finns särskilda bestämmelser om rätt att förelägga den som inte har lämnat föreskriven deklaration eller som har lämnat ofullständig deklaration att lämna eller komplettera deklarationen (17 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, 3 kap. 5 § taxeringslagen (1990:324, TL) och 10 kap. 27 § och 14 kap. 3 § SBL). En lämplig kompensande åtgärd när det finns behov av att närmare kunna knyta de av deklarationsombudet lämnade uppgifterna till den deklarationsskyldige är att denne på samma sätt som t.ex. gäller enligt 14 kap. 3 § SBL skall kunna föreläggas att medverka. Ett sådant föreläggande måste dock innefatta att huvudmannen personligen är skyldig att bekräfta eller komplettera av deklarationsombudet lämnade uppgifter. Det kan t.ex. bli aktuellt att i enlighet med det nu sagda förelägga alla eller några huvudmän om det skulle visa sig att skattedeklarationer som lämnats av ett visst deklarationsombud i stor utsträckning innehåller brister eller felaktigheter. Syftet med denna regel är naturligtvis inte att Skatteverket i första hand alltid skall vända sig till huvudmannen när ett deklarationsombud har brustit i något hänseende. Så länge fråga är om sådant uppgiftslämnande som ligger inom ramen för ett deklarationsombuds behörighet är det naturliga i stället att i första hand ta upp frågor om eventuella brister i de lämnade uppgifterna med deklarationsombudet och att ombudet inkommer med eventuella kompletterande uppgifter. Det bör i detta sammanhang framhållas att kommunikation av helt nya uppgifter, t.ex. sådana som Skatteverket inhämtat vid en revision, inte ligger inom ramen för ett deklarationsombuds behörighet och således inte berörs av den föreslagna lagens bestämmelser (se vidare avsnitt 5.4.1). Bestämmelser av ovan angiven innebörd har tagits in i 7 § förslaget till lag om deklarationsombud.

Det är dock inte möjligt att med stöd av den nu behandlade bestämmelsen förelägga den deklarationsskyldige att inkomma med handlingar etc. Ett sådant föreläggande skall i stället ske med stöd av bestämmelserna i 14 kap. 3 och 4 §§ SBL, varvid den deklarationsskyldige med stöd av 14 kap. 5 § SBL kan begära att viss handling eller uppgift undantas från föreläggandet.

Regeringens förslag: Ett föreläggande att personligen eller genom behörig ställföreträdare bekräfta eller komplettera av ett deklarationsombud lämnad uppgift får förenas med vite.

När det finns anledning att anta att den deklarationsskyldige eller dennes ställföreträdare har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, får den deklarationsskyldige eller ställföreträdaren inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Promemoriorernas förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte haft något att erinra mot förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Som ovan nämnts har Skatteverket rätt att förelägga den som inte har lämnat föreskriven deklaration eller som har lämnat ofullständig deklaration att lämna eller komplettera deklarationen. Ett sådant föreläggande får förenas med vite (17 kap. 8 § LSK, 3 kap. 6 § första stycket TL och 23 kap. 2 § SBL).

För det fall det kan antas att den deklarationsskyldige inte kommer att följa ett föreläggande att bekräfta eller komplettera av ett deklarationsombud lämnade uppgifter och inkomma med de begärda uppgifterna skall det – på motsvarande sätt som t.ex. gäller enligt 23 kap. 2 § SBL – vara möjligt att förena ett föreläggande med vite.

En skatte- eller avgiftsutredning syftar endast till att få fram ett riktigt beslutsunderlag i beskattningsfrågan. Det är ingen brottsutredning. Europadomstolen har uttalat att skatt i sig inte omfattas av Europakonventionens artikel 6, men har också slagit fast att skattetillägg omfattas av denna artikel.

För skatte- och avgiftsutredningarna innebär det att i den utsträckning utredningen omfattar frågor om skattetillägg måste rättssäkerhetskraven i artikel 6 uppfyllas. Med avseende på den s.k. passivitetsrätten innebär det att bestämmelser som reglerar enskildas skyldighet att medverka i skatte- eller avgiftsutredningar skall utformas på ett sådant sätt att inte åtgärder kan vidtas i utredningen som står i strid med den deklarationsskyldiges eller, om den deklarationsskyldige är en juridisk person, dennes ställföreträdarens rätt att inte behöva belasta sig själv när det finns risk för att skattetillägg skall tas ut.

Vitesföreläggande är för närvarande den möjlighet som Skatteverket har att under en skatte- eller avgiftsutredning tvinga den deklarationsskyldige att själv lämna uppgifter. Sedan den 1 januari 1998 är det emellertid förbjudet att förelägga den deklarationsskyldige vid vite att medverka i en utredning om det finns anledning anta att han eller, om det är en juridisk person, ställföreträdaren för den deklarationsskyldige har begått brott och uppgifterna har samband med den gärning brottsmisstanken avser (prop. 1997/98:10, bet. 1997/98:SkU10, rskr. 1997/98:70). Förbudet att vitesförelägga vid misstanke om brott infördes för att de svenska reglerna bättre skulle stämma överens med de krav som ställs i artikel 6 i Europakonventionen.

Regeringen föreslår även beträffande skattedeklarationer som lämnats av deklarationsombud att en enskild inte skall få föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en beskattningsfråga om det finns anledning

att anta att den deklarations skyldige eller, om det är en juridisk person, ställföreträdaren för den deklarations skyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning som har samband med denna gärning. Detta skall gälla föreläggande att lämna uppgift som behövs för kontroll av att uppgifterna i skattedeklarationen är riktiga. Den föreslagna lösningen innebär att initiativet till att inte behöva belasta sig själv inte kommer att ligga hos den enskilde.

Bestämmelser av denna innebörd har tagits in i 8 § förslaget till lag om deklarationsombud.

5.7 Överklagande m.m.

Regeringens förslag: Skatteverkets beslut enligt lagen om deklarationsombud får överklagas i enlighet med bestämmelserna i 22 kap. 1 a – 1 c och 6 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Ett överklagande skall ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

Ett överklagande till kammarrätt får endast prövas om prövningstillstånd meddelats.

Prövning av fråga om utdömande av vite skall ske i den ordning och på det sätt som anges i 23 kap. 2 § andra och tredje styckena skattebetalningslagen. Beslut om föreläggande som förenats med vite får inte överklagas.

Promemoriornas förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Promemoriorna innehåller dock inga förslag om besvärstidens längd, avvisning, omprövning eller att vitets lämplighet får prövas i samband med prövning av fråga om utdömande av vite.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft något att erinra mot förslaget. *Hovrätten för Västra Sverige* har ställt frågan vilka deklarations skyldiga som skall anses berörda av ett ärende om avregistrering och som därför har ett intresse att bevaka i processen. *Kammarrätten i Sundsvall* anser att med den utformning som förslaget till 9 § första stycket lagen om deklarationsombud har, torde endast den deklarations skyldige och det tilltänkta ombudet kunna överklaga Skatteverkets beslut. Är tanken att också andra, t.ex. en anmälare, skall kunna överklaga krävs enligt kammarrätten ett uttryckligt stadgande härom.

Skälen för regeringens förslag: Enligt de i promemoriorna lämnade förslagen skall Skatteverkets beslut enligt den föreslagna lagen få överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Detta gäller också enligt det nu lämnade förslaget. För att klargöra frågan om rätt forum, få nödvändiga hanteringsregler för avvisning samt regler om omprövning har dock bestämmelsen getts en annan lagteknisk utformning och hänvisar till bestämmelserna i 22 kap. 1 a – 1 c och 6 §§ SBL. I samband härmed har i förslaget också uttryckligen angetts att överklaganden skall ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

I förslaget preciseras inte – såsom Hovrätten för Västra Sverige och Kammarrätten i Sundsvall påtalat – vilka som skall ha rätt att överklaga. Av allmänna förvaltningsrättsliga principer följer dock att ett beslut får överklagas bara av den som beslutet angår, om det gått honom emot. Några skäl att i den föreslagna bestämmelsen uttryckligen ange vilka, dvs. den deklarationsskyldige och ombudet, som får överklaga Skatteverkets beslut föreligger således inte.

Enligt huvudregeln i 22 a § förvaltningslagen (1986:223) krävs att kammarrätten meddelar prövningstillstånd för att ett mål skall tas upp till prövning. Då ärenden rörande registrering och avregistrering av deklarationsombud inte i egentlig mening rör skatt, finns ingen anledning att avvika från denna huvudregel. För att ett mål skall tas upp av kammarrätten bör det således krävas att domstolen meddelar prövningstillstånd.

Ett beslut om att förelägga vid vite bör inte få överklagas. När det gäller frågan om utdömande av vite har i lagförslaget tagits in en hänvisning till 23 kap. 2 § andra och tredje styckena SBL. Denna hänvisning innebär *dels* att frågan om utdömande av vite i första instans prövas av den länsrätt som är behörig att pröva mål enligt skattebetalningslagen, *dels* att domstolen vid denna prövning också får pröva vitets lämplighet. Att den som förpliktats att utge vite får överklaga rättens beslut behöver inte anges i den särskilda lagen eftersom det följer av 33 § förvaltningsprocesslagen (1971:291).

Bestämmelser av nu angiven innebörd har tagits in i 9 och 10 §§ förslaget till lag om deklarationsombud.

5.8 Ikraftträdande

Regeringens förslag: Den föreslagna lagen om deklarationsombud och ändringarna i skattebetalningslagen (1997:483) föreslås träda i kraft den 1 april 2006.

Promemoriornas förslag: I promemoriorna föreslogs att lagen om deklarationsombud skulle träda i kraft den dag regeringen bestämmer samt att ändringen i skattebetalningslagen skulle träda i kraft den 1 januari 2005.

Remissinstanserna: Har inte haft något att erinra mot förslagen.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna reglerna om deklarationsombud syftar primärt till att nedbringa de kostnader som sammanhänger med uppgiftslämnandet till Skatteverket. Det är således angeläget att det föreslagna systemet träder i kraft så tidigt som möjligt. Med beaktande av att Skatteverket och näringslivet måste ges viss tid att vidta förberedande åtgärder anser regeringen att den föreslagna lagen bör träda i kraft den 1 april 2006.

Ändringen i skattebetalningslagen är en konsekvens av den föreslagna lagen om deklarationsombud. Även denna ändring bör träda i kraft den 1 april 2006.

Förslag om detta har införts i ikraftträdandebestämmelserna till respektive lag.

Regeringens förslag: Myndigheter skall ges direktåtkomst till sådan information i beskattningsdatabasen som rör myndigheten själv.

Promemoriornas förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte haft något att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: För behandlingen av personuppgifter inom Skatteverkets verksamhet med beskattning ges de från integritetssynpunkt viktiga ramarna genom lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen). Enligt 2 kap. 1 § skattedatabaslagen skall det i beskattningsverksamheten finnas en samling uppgifter som kan användas med hjälp av automatiserad behandling (beskattningsdatabas). Om regeringen har meddelat föreskrifter om det, får en enskild ha direktåtkomst till beskattningsdatabasen vad avser sådana uppgifter om sig själv som får lämnas ut till honom (2 kap. 9 § skattedatabaslagen). Sådana föreskrifter har utfärdats och finns i 16 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

När det gäller vilka myndigheter som får ha direktåtkomst till beskattningsdatabasen samt vilka uppgifter som de får ha direktåtkomst till finns en uttömmande uppräknings i 2 kap. 8 § skattedatabaslagen (se även prop. 2000/01:33 s. 115 och 202). Av denna uppräknings framgår att det, förutom Skatteverket, bara är kronofogdemyndigheterna och Tullverket som har sådan direktåtkomst. Bland de i stadgandet uppräknade uppgifter som omfattas av direktåtkomsten nämns inte, som i bestämmelsen om enskilds rätt, uppgifter om sig själv. Någon rätt för myndigheter till direktåtkomst till uppgifter om sig själv följer inte heller av stadgandet i 2 kap. 9 § skattedatabaslagen då bestämmelsen bara avser enskild.

Många kommuner har bl.a. allehanda stöd som krediteras på skattekontot och har därför ett berättigat intresse av att fortlöpande kunna bevaka detta, t.ex. för att kunna begära utbetalning. Att kunna göra denna kontroll via Skatteverkets webbplats är också ett ofta uttryckt önskemål från kommuner och andra myndigheter.

Samma skäl som åberopats för nuvarande regel om direktåtkomst för enskild till uppgifter om sig själv kan åberopas för att ge en myndighet sådan åtkomst. Uppgifter om myndigheten utgör inte information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet varför det inte är fråga om personuppgifter i personuppgiftslagens (1998:204, PUL) mening. Inte heller aktualiseras de risker som kan vara förenade med att en myndighet i sin ärendehandläggning får åtkomst till uppgifter hos en annan myndighet om en part.

Regeringen föreslår därför att ”enskild” i 2 kap. 9 § första stycket skattedatabaslagen ersätts med ”registrerad” och som en konsekvens därav att ”honom” ersätts med ”den registrerade”.

När det gäller termen ”registrerad” används den vanligtvis för att – från integritetssynpunkt – peka ut den som en uppgift avser. Här bör dock en terminologisk fråga beröras. Enligt 1 kap. 3 § skattedatabaslagen

skall bestämmelserna i 3 § PUL om definitioner gälla när *personuppgifter* behandlas enligt skattedatabaslagen eller enligt andra föreskrifter i det ämne som skattedatabaslagen reglerar. Visserligen definieras uttrycket *den registrerade* i 3 § PUL som den som en personuppgift avser. Eftersom hänvisningen till PUL enligt 1 kap. 3 § skattedatabaslagen endast gäller ”när personuppgifter behandlas” bör termen registrerad i skattedatabaslagen kunna användas även för att innefatta ett privaträttsligt rättssubjekt och en myndighet när dessa ges åtkomst till uppgifter om sig själv. Någon legaldefinition av ”registrerad” behöver enligt regeringen därför inte införas för nu aktuella fall.

6.1 Ikraftträdande

Regeringens förslag: Ändringen i skattedatabaslagen föreslås träda i kraft den 1 april 2006.

Skatteverkets förslag: I Skatteverkets promemoria föreslogs att ändringen skulle träda i kraft den 1 januari 2005.

Remissinstanserna: Har inte haft något att erinra mot förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Den nu föreslagna lagändringen bör träda i kraft så snart som möjligt. Med beaktande av att Skatteverket måste ges tid för att vidta förberedande åtgärder är det dock inte möjligt att låta ändringen träda i kraft förrän den 1 april 2006.

7 Utländskt skatteregistreringsnummer och medborgarskap

7.1 Bakgrund

Enligt 12 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) föreligger, vad gäller till begränsad skattskyldig utbetald ersättning m.m. som kan hänföras till inkomstslaget tjänst, en skyldighet att lämna kontrolluppgift med bl.a. uppgift om mottagarens medborgarskap. Fr.o.m. 2006 års taxering skall dessutom utbetalaren ange mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande i kontrolluppgiften.

Det har uppmärksammats att skyldigheten att lämna uppgift om mottagarens medborgarskap och utländska skatteregistreringsnummer inte omfattar de som har valt att lämna en förenklad skattedeklaration för ersättning eller förmån utbetald till begränsat skattskyldig. Anledningen är att dessa enligt 6 kap. 5 § 4 LSK inte är skyldiga att lämna kontrolluppgift och att de nu aktuella uppgifterna inte skall lämnas i den förenklade skattedeklarationen.

7.2.1 Förenklad skattedeklaration

Möjligheten att lämna förenklad skattedeklaration regleras i 10 kap. 13 a § skattebetalningslagen (1997:483, SBL). En fysisk person eller ett dödsbo som har betalat ut ersättning för arbete till en annan fysisk person får redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad skattedeklaration om ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. I skattedeklarationen behöver utbetalaren endast redovisa nödvändiga identifikationsuppgifter för sig och mottagaren, uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas, ersättningens storlek samt storleken på skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (10 kap. 17 a § SBL). En förenklad skattedeklaration lämnas för varje mottagare av ersättning för arbete och bara för de redovisningsperioder som ersättning betalas ut. Den som får lämna en förenklad skattedeklaration behöver dessutom inte lämna kontrolluppgift enligt 6 kap. LSK utan skattedeklarationen används som en kontrolluppgift vid kreditering av den avdragna skatten på betalningsmottagarens skattekonto.

Reglerna om förenklad skattedeklaration infördes för att förenkla för privatpersoner som enbart vid något enstaka tillfälle anlitar en annan person för arbete. Regeringen anförde i förarbetena till lagstiftningen att en person som inte bedriver näringsverksamhet normalt inte har sådana kunskaper om redovisning och betalning av skatter och avgifter som samhället kräver av en näringsidkare. För en privatperson kan det vara svårt att sätta sig in i ett omfattande regelsystem som endast i vissa begränsade delar berör honom (prop. 2000/01:7 s. 21).

7.2.2 Kontrolluppgiftsskyldighet avseende fysiska personer som är begränsat skattskyldiga

Kontrolluppgifter enligt 6 kap. och 8 kap. 1 – 6 §§ LSK skall enligt 12 kap. 2 § LSK lämnas även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. I kontrolluppgiften skall, utöver de uppgifter som anges i 6 och 8 kap. LSK, uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt i kontrolluppgift enligt 6 kap. LSK om mottagarens medborgarskap. Skyldigheten att lämna uppgift om mottagarens medborgarskap och utländska skatteregistreringsnummer gäller såsom bestämmelsen är utformad endast de som är skyldiga att lämna vissa kontrolluppgifter och inte de som valt att lämna en förenklad skattedeklaration för ersättning eller förmån utbetald till en begränsat skattskyldig.

Skyldigheten att lämna uppgift om mottagarens medborgarskap tillkom för att kunna uppfylla internationella åtaganden (prop. 2001/02:25 s. 125). Bakgrunden till skyldigheten att ange utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande i kontrolluppgifter vad gäller uppgifter om intäkter i inkomstlaget tjänst är att OECD i en rekommendation fastställd den 13 mars 1996 (C(97)29) konstaterat att det finns ett behov av att förbättra det internationella

skatteinformationsutbytet för att undvika skatteundandragande. OECD har därför rekommenderat medlemsstaterna att införa en skyldighet att ange utländskt skatteregistreringsnummer vid utlandsbetalningar. Införandet av en skyldighet att ange utländska skatteregistreringsnummer är en förutsättning för att informationsutbytet skall fungera effektivt inom EU och OECD. Sverige har sedan länge agerat pådrivande i det avseendet (prop. 2001/02:25 s. 126 och 127).

7.3 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Den som lämnar förenklad skattedeklaration skall, om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, ange även mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt mottagarens medborgarskap i deklarationen. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får medge undantag från uppgiftsskyldigheten.

Promemorians förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag, förutom vad gäller möjligheten till undantag från uppgiftsskyldigheten.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser i stället att de som har valt att lämna en förenklad skattedeklaration för ersättning eller förmån till en begränsat skattskyldig även skall bli skyldiga att lämna en kontrolluppgift enligt 12 kap. 2 § LSK. Därigenom skulle Skatteverket ha rätt att kräva in uppgift om medborgarskap och utländskt skatteregistreringsnummer även från dem som lämnar förenklad skattedeklaration. Denna lösning skulle enligt Skatteverket inte kräva någon ombyggnad av Skatteverkets handläggningssystem utan endast en översyn av blanketten och informationsmaterialet för den förenklade skattedeklarationen. Den föreslagna ändringen kan enligt Skatteverket inte anses försvåra för medborgare i andra länder att ta arbete i Sverige. Den som anlitar en utländsk person för privata tjänster kan redovisa ersättningen till denne i en förenklad skattedeklaration. Att det sedan skall lämnas en kontrolluppgift beträffande begränsat skattskyldiga på grund av Skatteverkets rapporteringsskyldighet till andra länder enligt internationella åtaganden kan enligt verket inte anses hindra den fria rörligheten.

Den alternativa lösningen att de som valt att lämna en förenklad skattedeklaration i denna också skall ange medborgarskap och utländskt skatteregistreringsnummer ställer enligt Skatteverket däremot krav på omfattande systemförändringar eftersom nya uppgifter skall registreras och bearbetas maskinellt i bl.a. kontrolluppgiftssystemet. Arbetet beräknas ta mellan 500 och 1 000 IT-timmar i anspråk.

Skälen för regeringens förslag: För att kunna uppfylla internationella åtaganden är det av vikt att det finns en möjlighet för Skatteverket att begära in utländskt skatteregistreringsnummer och uppgift om medborgarskap i de fall där betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig.

Det finns i huvudsak två sätt att lösa frågan lagtekniskt. Antingen inför man ett krav i 10 kap. 17 a § SBL att sådana uppgifter skall anges i den förenklade skattedeklarationen eller så begränsar man undantaget från att

lämna kontrolluppgift i 6 kap. 5 § 4 LSK endast till de fall där betalningsmottagaren är obegränsat skattskyldig. Skatteverket förordar den sistnämnda lösningen eftersom den inte ställer krav på omfattande systemändringar.

Möjligheten till att lämna förenklad skattedeklaration infördes för att i vissa fall underlätta redovisningen av skatter och arbetsgivaravgifter, bl.a. genom att kontrolluppgifter i dessa fall inte skulle behöva lämnas. Det kan inte anses motiverat att nu begränsa tillämpningen av dessa förenklingsregler av det skälet att Skatteverket annars får göra vissa ändringar i sina administrativa system. Det kan dessutom inte uteslutas att en begränsning som innebär att man ställer större krav på utbetalaren om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, dvs. att vid sidan av den förenklade skattedeklarationen även lämna en kontrolluppgift, skulle kunna anses hindra den fria rörligheten inom EU. Det får därför anses mest lämpligt att i 10 kap. 17 a § SBL införa ett krav om att den som lämnar förenklad skattedeklaration skall, om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, även ange mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt mottagarens medborgarskap i deklarationen.

I 18 kap. 1 § LSK har införts en möjlighet för regeringen att besluta om undantag från uppgiftsskyldigheten under vissa förutsättningar. Regeringen kan således föreskriva om undantag för t.ex. skatteregistreringsnummer från vissa länder med vilka vi inte har något informationsutbyte (se prop. 2001/02:25 s. 128, 206 och 207). En möjlighet bör även införas vad gäller skyldigheten att lämna uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer och medborgarskap i den förenklade skattedeklarationen. Undantaget bör utformas som det i dag ser ut i 18 kap. 1 § LSK, men utan kravet att ett undantag måste sakna betydelse för beskattningen enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., detta eftersom de som omfattas av sistnämnda lag inte kan lämna förenklad skattedeklaration utan redovisning sker i särskild ordning.

7.4 Ikraftträdande

Den föreslagna lagändringen bör träda i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången i fråga om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som avser beskattningsåret 2006.

8 Upphävande av vissa av Riksskatteverkets föreskrifter

Regeringens förslag: Vissa av Riksskatteverkets föreskrifter skall upphävas.

Skälen för regeringens förslag: Skatteverket har till regeringen inkommit med en hemställan om att vissa av Riksskatteverkets föreskrifter skall upphävas. De föreskrifter som skall upphävas är

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1993:5) rörande handläggning av ärenden enligt lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:17) om handläggningen av ärenden enligt lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1997:12) om det centrala skatteregistrets innehåll enligt skatteregisterlagen (1980:343), Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:31) om beskattningsmyndighet för utomlands bosatta med sjöinkomst och Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:10) om skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt 3 kap. 63 § första stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Anledningen till att föreskrifterna skall upphävas är att de hänvisar till upphävda författningar, vilket innebär att föreskrifterna har beslutats med stöd av bemyndiganden som Skatteverket inte längre har. Skatteverket kan därför inte upphäva föreskrifterna självt.

Upphävandet skall ske i lagform eftersom bemyndigandena inte rör sig inom regeringens egen kompetens.

9 Effekterna för de offentliga finanserna och för små företag

Effekter för de offentliga finanserna

Förslagen vad gäller införande av deklarationsombud förväntas ge en offentligfinansiell förstärkning vilken bör tas i anspråk för utökad kontroll.

För varje deklaration som lämnas elektroniskt beräknar Skatteverket göra en kostnadsinbesparing med ca 14 kronor, vilket innebär en maximal inbesparing om ca 40,5 miljoner kronor per år (240 000 x 12 månader x 14 kronor). Å andra sidan måste ett system för registrering av deklarationsombud byggas upp och löpande underhållas. När det gäller registreringen kan ”engångskostnaden” för att registrera alla deklarationsombud beräknas till 7,4 miljoner kronor. Uppskattningarna ovan bygger på antagandet att det i hälften av alla företag är någon annan än den behörige firmatecknaren som skriver under skattedeklarationen.

När det gäller kostnaden för det löpande underhållet av systemet (lägga till/ta bort uppgifter när företagen anmäler ändringar) har detta inte kunnat uppskattas, men kostnaden därför kommer att bli betydligt lägre än den nu uppskattade engångskostnaden. Sammantaget innebär det nu sagda att finansieringen av införandet av ett system med deklarationsombud kan ske inom befintliga anslag. Medel som frigörs genom denna reform ($40,5 - 7,4 = 33,1$ miljoner kronor) bör användas för utökad kontroll.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna innebär förslaget att införa deklarationsombud att en ny typ av mål tillkommer, nämligen mål rörande vägrad registrering och avregistrering av deklarationsombud. Det kan dock inte förväntas att förslaget kommer att medföra någon större

tillströmning av ärenden varför kostnaden för dessa får rymmas inom de givna anslagen. Som framgår av avsnitt 5.3 avser Regeringen att då systemet med deklarationsombud varit i kraft en tid ge berörda myndigheter i uppdrag att utvärdera systemet bl.a. vad avser de ekonomiska konsekvenserna för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslaget vad gäller direktåtkomst för myndigheter till sådan information i beskattningsdatabasen som rör myndigheten själv kommer inte att ge någon offentligfinansiell försvagning eller förstärkning.

Förslaget rörande utländskt skatteregistreringsnummer och medborgarskap innebär att Skatteverket måste göra en del systemförändringar. Skatteverket beräknar att arbetet med detta kommer att ta mellan 500 och 1 000 IT-timmar i anspråk. Kostnaden för dessa systemförändringar skall rymmas inom nuvarande anslag.

Effekter för små och medelstora företag

Genom de nya reglerna om deklarationsombud införs en möjlighet för alla som har att lämna skattedeklaration (annan än punktskattedeklaration) att fullgöra denna skyldighet via ett ombud. Av de mätningar som NUTEK genomfört framgår bl.a. att undertecknandet av skattedekclarationer medför en kostnad om 245 miljoner kronor per år för företagen. Härutöver kommer kostnaderna för att lämna skattedeklarationerna. Ett införande av deklarationsombud kommer således att innebära att företagen kan göra betydande besparingar.

Förslagen rörande myndigheters direktåtkomst till egna uppgifter i beskattningsdatabasen och skyldigheten att i förenklad självdeklaration lämna uppgift om begränsat skattskyldig betalningsmottagares utländska skatteregistreringsnummer och medborgarskap innebär inte några konsekvenser för små och medelstora företag eftersom de bara berör myndigheter respektive privatpersoner.

10 Författningskommentarer

10.1 Förslaget till lag om deklarationsombud

I lagen anges *dels* de yttre ramarna för vem som kan registreras som deklarationsombud och de uppgifter som denne kan fullgöra i den deklarationsskyldiges ställe, *dels* den deklarationsskyldiges ansvar för dessa uppgifter.

1 §

I *första stycket* anges lagens tillämpningsområde, dvs. för skattedeklaration som lämnas enligt 10 kap. 9, 11, 13 a eller 32 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL) till Skatteverket om deklARATIONEN lämnas i elektronisk form.

I *andra stycket* stadgas att representanter, huvudmän och ombud som avses i 23 kap. 3, 3a, 3 c och 4 §§ SBL inte omfattas av bestämmelserna i denna lag. Detta innebär att det inte är möjligt att vara representant för

enkla bolag eller partrederi, huvudman för en mervärdesskattegrupp, ombud för generalrepresentation eller ombud för en utländsk företagare och för samma huvudman även vara deklarationsombud. Delägare i enkelt bolag eller partrederi och en utländsk företagare som får, dvs. inte är skyldig att, utse ett ombud för sin skatteredovisning i enlighet med 23 kap. 4 § sista stycket SBL kan dock avstå från att utse en representant eller ombud och i stället utse ett deklarationsombud. Om delägare i enkelt bolag eller partrederi väljer att anlita ett deklarationsombud i stället för en representant enligt 23 kap. 3 § SBL medför detta att redovisningen delas upp på envar delägare och att delägarna skall lämna var sin skattedeklaration.

Bestämmelsen kommenteras under avsnitt 5.3.

2 §

I paragrafens *första stycke* definieras uttrycket *deklarationsombud* samt anges att ett sådant ombud får på sin huvudmans vägnar skriva under och lämna skattedeklaration till Skatteverket. I skattebetalningslagen används i och för sig uttrycket ”lämna” vilket då innefattar ett krav på att skattedeklarationen skall vara undertecknad. För att det klart skall framgå vad som ligger i uppdraget som deklarationsombud används dock i denna lag uttrycket ”skriva under och lämna”.

Av bestämmelsen följer vidare *dels* att bara en namngiven fysisk person kan vara deklarationsombud, *dels* att uppdraget som deklarationsombud inte kan delegeras till annan. Vidare klargörs att ett deklarationsombud skall vara registrerat hos Skatteverket som ombud för den deklarationsskyldige. Brister det i någon av dessa förutsättningar är personen i fråga således inte att betrakta som ett deklarationsombud.

I klargörande syfte anges uttryckligen att registrering bara sker efter ansökan därom. Skatteverket har därvid att fatta beslut om att antingen registrera det av den deklarationsskyldige angivna deklarationsombudet eller att vägra registrering (se vidare under 4 §).

I *andra stycket* finns en uttömmande uppräkningslista av vilka uppgifter – förutom att skriva under och lämna skattedeklaration – som ett deklarationsombud får fullgöra.

Bestämmelserna kommenteras under avsnitt 5.4.1.

3 §

Allmänt sett gäller på skatteområdet att uppgifter som lämnats för en deklarationsskyldigs räkning genom ombud eller av en deklarationsskyldig juridisk persons ställföreträdare anses ha lämnats av den skattskyldige, såvida inte ombudet eller ställföreträdaren saknar behörighet att företräda den skattskyldige. Av detta följer att en skattskyldigs ansvar i skattehänseende i princip inte förändras på grund av att en uppgift lämnas av ett ombud eller av en ställföreträdare. Avsikten med de i denna paragraf intagna bestämmelserna är att klargöra detta.

I *första stycket* klargörs således att en skattedeklaration som ett deklarationsombud skrivit under och lämnat skall anses vara underskriven och lämnad av huvudmannen – dvs. den deklarationsskyldige eller dennes ställföreträdare – personligen.

I *andra stycket* klargörs därefter att oavsett att ett deklarationsombud skrivit under och lämnat skattedeklarationen så är det den deklarationsskyldige som ansvarar för att de lämnade uppgifterna är fullständiga och korrekta.

Bestämmelserna kommenteras under avsnitt 5.4.2.

4 §

Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag. I bestämmelsen klargörs att den som är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken inte får registreras som deklarationsombud. Det i denna paragraf uppställda villkoret är således absolut.

5 §

I *första stycket* anges villkoret för att en fysisk person skall få registreras som deklarationsombud. Därvid anges att det bara är en sådan fysisk person som är lämplig för uppdraget som får registreras. Frågan om en person är lämplig som deklarationsombud skall alltså prövas med utgångspunkt i det aktuella uppdragets art, dvs. komplexiteten i den deklarationsskyldiges förhållanden. Således kan fall förekomma då en fysisk person anses lämplig som deklarationsombud när det gäller ett visst uppdrag, men olämplig när det gäller ett annat mer komplicerat uppdrag.

Andra stycket innehåller en icke uttömmande uppräkningslista av omständigheter som särskilt skall beaktas vid denna lämplighetsprövning. Av denna uppräkningslista följer inledningsvis att ett deklarationsombud skall besitta de kunskaper och erfarenheter som behövs med hänsyn till redovisnings- eller skattefrågornas art. Olika krav kan således ställas på den som skall agera som deklarationsombud för ett mindre företag med okomplicerade förhållanden jämfört med den som t.ex. skall representera ett multinationellt företag med många och komplicerade transaktioner.

En annan omständighet som skall beaktas vid lämplighetsprövningen är om ombudet har begått brott i näringsverksamhet som ombudet har bedrivit eller ekonomisk brottslighet utanför sådan verksamhet. Vid denna prövning kan i normalfallet bortses från enstaka ringa brott samt brott som ligger längre tillbaka i tiden.

En person som tidigare visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter bör inte registreras som deklarationsombud. En omständighet som skall beaktas vid denna bedömning är om personen i fråga har åtagit sig uppdrag i en sådan omfattning att denne inte kunnat fullgöra dem på ett acceptabelt sätt. Skulle det brista i sistnämnda hänseende bör Skatteverket kunna vägra registrera personen i fråga som deklarationsombud för ytterligare deklarationsskyldiga. Inte heller när det gäller den nu behandlade bedömningsgrunden utgör i normalfallet omständigheter som ligger längre bak i tiden i sig skäl att vägra registrering.

Slutligen anges att 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 deklarationsombud inte bör kunna registreras som deklarationsombud.

6 §

Avregistrering av ett deklarationsombud skall enligt *första stycket* ske om ombudet eller den deklarationsskyldige begär det. I fall då den deklarationsskyldige begär att deklarationsombudet skall avregistreras skall avregistrering ske, men i normalfallet – dvs. om inget som påverkar bedömningen av ombudets lämplighet framkommit – bara såvitt avser uppdraget för just den huvudmannen. Har den deklarationsskyldige utsett ett nytt deklarationsombud avseende samma tidsperiod skall det tidigare ombudet avregistreras. Slutligen finns i stycket ett återkallelseförbehåll, dvs. ett stadgande av innebörd att ett deklarationsombud skall avregistreras om det har visat sig att denne inte är lämplig att fullgöra uppdraget. Bedömningen av om ett ombud inte är lämplig för uppdraget skall ske med utgångspunkt i de i 4 och 5 §§ angivna grunderna. Avregistrering med stöd av denna bestämmelse kan t.ex. ske om nya omständigheter tillkommit efter det att deklarationsombudet registrerats och som medför att de faktiska förhållanden som beslutet att registrera ombudet grundas på i inte oväsentlig grad ändrats. Vid den samlade bedömning som då skall 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. I beslut om registrering bör det upplysas om att avregistrering kan komma att ske om det senare visar sig att de i 4 och 5 §§ uppställda kraven inte är uppfyllda och att omständigheter som förelegat redan vid registreringsstillfället kan komma att beaktas vid en sådan omprövning.

Bestämmelsen i *andra stycket* innebär att Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol får föreskriva att ett beslut om avregistrering skall gälla omedelbart.

Bestämmelserna rörande avregistrering av ett deklarationsombud kommenteras under avsnitt 5.5.2.

7 §

Bestämmelsen har utformats med 14 kap. 3 § första stycket SBL som förebild, dock med den skillnaden att Skatteverket får förelägga den deklarationsskyldige att personligen eller genom sådan ställföreträdare som avses i 19 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter bekräfta eller komplettera av deklarationsombudet lämnade uppgifter. Någon möjlighet att fullgöra ett sådant föreläggande via ombud föreligger inte. I fall då fråga är om att komplettera en lämnad uppgift etc. och det ligger inom ramen för deklarationsombudets behörighet är det i normalfallet givetvis deklarationsombudet som skall kontaktas. I vissa lägen kan det emellertid bli aktuellt att ta direktkontakt med den deklarationsskyldige för att stämma av lämnade uppgifter. Ett föreläggande om att bekräfta eller komplettera av ett deklarationsombud lämnade uppgifter kan dock som mest innefatta att den deklarationsskyldige blir skyldig att upprätta en ny rättad

skattedeklaration. Föreläggande av den deklarationskyldige att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna kopia av handling skall – i likhet med vad som gäller i dag – ske med stöd av bestämmelserna i 14 kap. 3 och 4 §§ SBL.

Någon möjlighet att med stöd av bestämmelserna i lagen om deklarationsombud förelägga ett deklarationsombud att inkomma med uppgifter föreligger inte.

8 §

Bestämmelsen har utformats med 3 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324, TL) som förebild och i *första stycket* har tagits in en möjlighet att förena ett föreläggande enligt 7 § med vite.

Paragrafens *andra stycke* innefattar ett förbud att använda vitesföreläggande när det kan antas att den deklarationskyldige eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren för denne har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg. Med uttrycket ”begått en gärning” avses i detta sammanhang *dels* att lämna en oriktig uppgift, *dels* att lämna en bristfällig deklARATION som kan leda till skönsbeskattning. Finns det anledning att anta att en sådan gärning begåtts och är denna straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, får den deklarationskyldige eller ställföreträdaren inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med gärningen. Bestämmelsen syftar till att i utredningen garantera den enskilde den rättssäkerhet som uttrycks i den s.k. passivitetsrätten enligt Europakonventionens artikel 6.

Bestämmelserna kommenteras under avsnitt 5.6.1.

9 §

Skatteverkets beslut att registrera respektive avregistrera ett deklarationsombud får överklagas och bestämmelserna om detta har tagits in i denna bestämmelse. Av *första stycket* följer att överklagande skall ske i enlighet med bestämmelserna i 22 kap. 1 a – 1 c och 6 §§ SBL, dvs. hos allmän förvaltningsdomstol. Genom hänvisningen till 22 kap. 1 a – 1 c §§ SBL klargörs frågan om rätt forum. Hänvisningen till 22 kap. 6 § skattebetalningslagen innebär att hanteringsreglerna för avvisning etc. och omprövningsreglerna i 6 kap. 5 – 7 §§ TL skall tillämpas då Skatteverkets beslut enligt denna lag överklagas.

I paragrafens *andra stycke* föreskrivs att ett överklagande skall ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Besvärstiden är således densamma vid överklagande av Skatteverkets beslut som vid överklagande av allmän förvaltningsdomstols beslut i frågan.

Av *tredje stycket* framgår att länsrättens beslut skall prövas av kammarrätt bara om prövningstillstånd har meddelats.

10 §

Vissa bestämmelser rörande vite har samlats i en egen paragraf. *Första stycket* innehåller en hänvisning till 23 kap. 2 § andra och tredje styckena SBL. Bestämmelsen innebär att det klargörs att utdömande av vite prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av beslut enligt

skattebetalningslagen. Vidare följer av hänvisningen att domstol vid sin prövning även får pröva vitets lämplighet. Prop. 2005/06:31

Att ett beslut om föreläggande vid vite inte får överklagas framgår av paragrafens *andra stycke*.

Ikraftträdande

Lagen om deklarationsombud skall träda i kraft den 1 april 2006.

10.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap.

17 a §

Paragrafen anger vilka uppgifter som en förenklad skattedeklaration skall ta upp. Enligt det nya *andra stycket* skall skattedeklarationen även ta upp uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer och medborgarskap om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig. I det nya *tredje stycket* införs en möjlighet för regeringen att besluta om undantag från uppgiftsskyldigheten, liknande den som i dag finns i 18 kap. 1 § lagen (2001:127) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. *Fjärde stycket* motsvarar det nuvarande *andra stycket*.

25 §

Tredje stycket är nytt och innehåller ett stadgande i vilket klargörs att en sådan skattedeklaration som avses i 1 § första stycket lagen om deklarationsombud även får skrivas under av ett deklarationsombud. Bestämmelsen som kommenteras under avsnitt 5.3 har med en smärre redaktionell ändring utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

32 a §

I paragrafens *tredje stycke* har två felaktiga hänvisningar rättats.

22 kap.

2 §

Genom SFS 2004:1345 infördes bl.a. en ny punkt 7 i 11 kap. 1 § andra stycket skattebetalningslagen (prop. 2004/05:19, bet. 2003/04:SkU18, rskr. 2004/05:134). Därigenom kom bestämmelsen i dåvarande punkten 7 att betecknas punkt 8. Av förbiseende gjordes dock ingen följdändring i den nu aktuella paragrafen där det i *andra stycket* finns en hänvisning till beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket 7. Detta rättas nu till.

10.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

2 kap.

9 §

I *första stycket* har bl.a. uttrycket *enskild* ersatts med *registrerad*. Ändringen innebär att även ett offentligt rättssubjekt får medges

direktåtkomst till uppgifter om sig själv och har gjorts för att tillgodose t.ex. kommuners behov av att kunna bevaka när medel kommer in på det egna skattekontot. Någon möjlighet för ett offentlighetsrättsligt rättssubjekt att med stöd av denna bestämmelse få tillgång till uppgift rörande någon annan föreligger inte.

10.4 Förslaget till lag om upphävande av vissa av Riksskatteverkets föreskrifter

I lagen anges att fem föreskrifter meddelade av Riksskatteverket skall upphävas vid utgången av år 2005.

Sammanfattning

Deklarationsombud

På skatteområdet finns regler om att deklARATIONER och andra uppgifter skall lämnas personligen eller av en ställföreträdare. I promemorian föreslås en särskild lag för att införa ett ombudsförfarande; s.k. deklarationsombud. Det föreslagna ombudsförfarandet innebär att en person som har fullmakt och har godkänts av Skatteverket och registrerats som ombud får lämna uppgifter i huvudmannens ställe.

Det föreslås att ett ombud skall godkännas som deklarationsombud endast om ombudet kan antas vara lämpligt för uppdraget. För denna bedömning uppställs ett antal kriterier som i huvudsak rör frågor om ombudets redbarhet och förmåga att fullgöra uppdraget. Vissa yrkesgrupper för vilka särskilda yrkesetiska regler gäller, såsom revisorer och advokater, avses kunna godkännas genom ett summariskt förfarande. Även andra grupper såsom anställda och uppdragstagare som har hand om ett företags uppgiftslämnande till Skatteverket och anhöriga till t.ex. åldrade och sjuka skattskyldiga föreslås kunna godkännas. En förutsättning är dock att ombudet kan antas vara lämpligt för uppdraget.

I den särskilda lagen föreslås också regler om återkallelse av ett godkännande och föreläggande för den uppgiftsskyldige att personligen eller genom en ställföreträdare bekräfta eller korrigera lämnade uppgifter. För att deklarationsombud inte skall kunna användas för att dölja vem som bär ett straffrättsligt ansvar för de lämnade uppgifterna föreslås att Skatteverket i samverkan med andra myndigheter skall vidta vissa kompensande åtgärder. Till dessa hör att utveckla system och införa rutiner för deklarationsombud stegvis så att verksamma åtgärder kan vidtas för att förhindra missbruk. För att undvika återkommande ändringar i lag föreslås att regeringen skall bemyndigas att genom förordning successivt sätta den särskilda lagen i kraft.

Åtkomst till skattekonto

Enligt lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får en "enskild" ha direktåtkomst till uppgifter om sig själv, om regeringen har meddelat föreskrifter om det. Sådana föreskrifter finns i förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Även myndigheter bör få ha direktåtkomst till uppgifter om sig själva. I dessa fall blir det inte ens fråga om personuppgifter. Det föreslås därför att regleringens tillämpningsområdet utvidgas så att en "registrerad" kan ges direktåtkomst till uppgifter om sig själv. Därmed kan även myndigheter

innefattas. Någon särskild reglering i lag eller förordning behövs inte för Prop. 2005/06:31
att en person i egenskap av ombud för en enskild eller en myndighet skall Bilaga 1
få medges direktåtkomst till huvudmannens skattekonto.

Sammanfattning av Finansdepartementets promemoria om Deklarationsombud m.m.

Prop. 2005/06:31
Bilaga 2

Finansdepartementet har i samarbete med Skatteverket omarbetat förslaget varvid det har tydliggjorts att deklarationsombudet utses av den uppgiftsskyldige och att uppgifter som undertecknats eller lämnats av ett deklarationsombud skall anses lämnade av den som utsett ombudet. Ett uttryckligt stadgande föreslås om att det förhållandet att uppgifter lämnats genom ett deklarationsombud inte inverkar på den uppgiftsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter enligt skatte- och avgiftsförfattningarna. Skrivningarna om att ombudet skall godkännas av Skatteverket har ändrats till att ombudet skall registreras hos Skatteverket samtidigt som kriterierna för godkännande har ändrats till att avse förutsättningarna för registrering.

Syftet med denna omarbetning är endast att klargöra ansvaret för att korrekta och fullständiga uppgifter lämnas till Skatteverket och innebär ingen begränsning vad gäller möjligheten för den uppgiftsskyldige att vända sig mot deklarationsombudet med eventuella anspråk på grund av att denne misskött sitt uppdrag.

1 Förslag till lag om deklarationsombud

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller vid uppgiftslämnande till Skatteverket när det är särskilt föreskrivet.

Deklarationsombud

2 § Uppgifter som skall lämnas till Skatteverket personligen eller av en ställföreträdare får undertecknas och lämnas genom ett ombud om ombudet har godkänts av Skatteverket (deklarationsombud).

Godkännande och återkallelse

3 § Skatteverket får godkänna ett ombud om ombudet kan antas vara lämpligt för uppdraget. Vid bedömningen av ett ombuds lämplighet skall särskilt beaktas om ombudet

1. har dömts eller är misstänkt för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet, är underårigt, i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken,
2. tidigare har visat sig oskickligt eller annars olämpligt att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna,
3. kan antas sakna de kunskaper och erfarenheter som ett ombud behöver med hänsyn till redovisnings- eller skattefrågornas art,
4. har åtagit sig uppdrag i en sådan omfattning att förmågan att fullgöra dem kan ifrågasättas, eller
5. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att han eller hon kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra ett uppdrag.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om deklarationsombud.

4 § Ett godkännande av ett deklarationsombud får återkallas om ombudet inte längre kan antas vara lämpligt för uppdraget.

Föreläggande att medverka personligen

5 § Skatteverket får förelägga den som har lämnat uppgifter genom ett deklarationsombud att personligen eller genom en ställföreträdare bekräfta eller korrigera lämnade uppgifter.

Om det finns anledning att anta att ett föreläggande enligt första stycket inte följs, får det förenas med vite.

6 § Om det finns anledning att anta att den uppgiftsskyldige eller, om den uppgiftsskyldige är en juridisk person, ställföreträdare för den uppgiftsskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till

skattetillägg och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen, får den uppgiftsskyldige inte föreläggas vid vite att lämna uppgiften. Prop. 2005/06:31
Bilaga 3

Överklagande m.m.

7 § Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Skatteverket får bestämma att ett beslut om avregistrering skall gälla omedelbart.

Överklagande av beslut av länsrätten får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

Ett beslut om föreläggande vid vite får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer. Ett ikraftträdande får begränsas till visst uppgiftslämnande, vissa kategorier av uppgiftslämnare och viss form för uppgiftslämnande.

2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324)
dels att rubriken närmast före 7 kap. 3 § skall lyda ”Behörighet att lämna uppgift”,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 7 kap. 3 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

3 a §

Skyldigheten att lämna uppgifter enligt denna lag får fullgöras av ett ombud enligt lagen (2005:000) om deklarationsombud.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005.

3 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att det i skattebetalningslagen (1997:483) skall införas en ny paragraf, 23 kap. 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap.

5 a §

Skyldigheten att lämna uppgifter enligt denna lag får fullgöras av ett ombud enligt lagen (2005:000) om deklaraitionsombud.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005.

4 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att det i 2 kap. 9 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

9 §

En *enskild* får ha direktåtkomst till sådana uppgifter om sig själv i databasen som får lämnas ut till honom, om regeringen har meddelat föreskrifter om det.

En *registrerad* får ha direktåtkomst till sådana uppgifter om sig själv i databasen som får lämnas ut till honom, om regeringen har meddelat föreskrifter om det.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av direktåtkomst enligt första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005.

5 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

dels att rubriken närmast före 19 kap. 1 § skall lyda "Behörighet att lämna uppgift",

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 19 kap. 1 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 kap.

1 a §

Skyldigheten att lämna uppgifter enligt denna lag får fullgöras av ett ombud enligt lagen (2005:000) om deklarationsombud.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005.

I finansdepartementets promemoria intaget lagförslag

Förslag till lag om deklarationsombud

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller vid uppgiftslämnande till Skatteverket när det är särskilt föreskrivet.

Hemställans lydelse

Det remitterade förslagets lydelse

Deklarationsombud

2 § Uppgifter som skall lämnas till Skatteverket personligen eller av en ställföreträdare får undertecknas och lämnas genom ett ombud om ombudet *har godkänts* av Skatteverket (deklarationsombud).

Deklarationsombud

2 § Uppgifter som skall lämnas till Skatteverket personligen eller av en ställföreträdare får undertecknas och lämnas genom ett *av den uppgiftsskyldige utsett* ombud om ombudet *är registrerat* hos Skatteverket (deklarationsombud).

3 § *Uppgifter som undertecknats eller lämnats av ett deklarationsombud skall anses lämnade av den som utsett ombudet.*

4 § *Att uppgifter lämnats genom ett deklarationsombud inverkar inte på den uppgiftsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter enligt skatte- och avgiftsförfattningarna.*

Godkännande och återkallelse

3 § Skatteverket får *godkänna ett ombud* om ombudet kan antas vara lämpligt för uppdraget. Vid bedömningen av ett ombuds lämplighet skall särskilt beaktas om ombudet

Registrering och avregistrering

5 § Skatteverket får *registrera den som en uppgiftslämnare utsett som deklarationsombud* om ombudet kan antas vara lämpligt för uppdraget. Vid bedömningen av ett ombuds lämplighet skall särskilt beaktas om ombudet

1. har dömts eller är misstänkt för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet, är underårigt, i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken,

2. tidigare har visat sig oskickligt eller annars olämpligt att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna,

3. kan antas sakna de kunskaper och erfarenheter som ett ombud behöver med hänsyn till redovisnings- eller skattefrågornas art,

4. har åtagit sig uppdrag i en sådan omfattning att förmågan att fullgöra dem kan ifrågasättas, eller

5. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att han eller hon kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra ett uppdrag.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om deklara-tionsombud.

4 § Ett godkännande av ett deklara-tionsombud får återkallas om ombudet inte längre kan antas vara lämpligt för uppdraget.

6 § Ett deklara-tionsombud får av-registreras om ombudet inte längre kan antas vara lämpligt för uppdraget. Avregistrering får också ske på begäran av ombudet eller, beträffande visst uppdrag, den uppgiftsskyldige.

Föreläggande att medverka personligen

7 § Skatteverket får förelägga den som har lämnat uppgifter genom ett deklara-tionsombud att personligen eller genom en ställföreträdare bekräfta eller korrigera lämnade uppgifter.

Om det finns anledning att anta att ett föreläggande enligt första stycket inte följs, får det förenas med vite.

8 § Om det finns anledning att anta att den uppgiftsskyldige eller, om den uppgiftsskyldige är en juridisk person, ställföreträdare för den uppgiftsskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen, får den uppgiftsskyldige inte föreläggas vid vite att lämna uppgiften.

Överklagande m.m.

7 § Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Skatteverket får bestämma att ett beslut om återkallelse av godkännande skall gälla omedelbart.

Överklagande av beslut av länsrätten får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

Ett beslut om föreläggande vid vite får inte överklagas.

Överklagande m.m.

9 § Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Skatteverket får bestämma att ett beslut om avregistrering skall gälla omedelbart.

Överklagande av beslut av länsrätten får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

Ett beslut om föreläggande vid vite får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer. Ett ikraftträdande får begränsas till visst uppgiftslämnande, vissa kategorier av uppgiftslämnare och viss form för uppgiftslämnande.

Förteckning över remissinstanser

Prop. 2005/06:31
Bilaga 5

Följande remissinstanser har yttrat sig över promemoriorna. Hovrätten för Västra Sverige, Stockholms tingsrätt, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Skåne län, Riksåklagaren, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Sveriges advokatsamfund, Näringslivets regelnämnd, Föreningen auktoriserade revisorer FAR, Företagarna och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 17 a § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

17 a §⁶

En förenklad skattedeklaration skall ta upp

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för både utbetalaren och betalningsmottagare,
2. uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,
3. uppgift om den ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter,
4. verkställt skatteavdrag,
5. periodens arbetsgivaravgifter, och
6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, skall skattedeklarationen även ta upp uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande samt mottagarens medborgarskap.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en förenklad skattedeklaration skall ta upp.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

⁶ Senaste lydelse 2000:1000.

1 Förslag lag om deklarationsombud

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller för skattedeklaration som lämnas enligt 10 kap. 9, 11, 13 a eller 32 § skattebetalningslagen (1997:483) och i form av ett elektroniskt dokument enligt 10 kap. 26 § skattebetalningslagen.

Lagen tillämpas inte i fråga om sådana representanter, huvudmän och ombud som avses i 23 kap. 3, 3 a, 3 c och 4 §§ skattebetalningslagen.

Deklarationsombud

2 § Sådan skattedeklaration som avses i 1 § får lämnas genom en av den deklarationsskyldige utsedd fysisk person som Skatteverket efter ansökan har registrerat som ombud för den deklarationsskyldige (*deklarationsombud*).

Ett deklarationsombud får också begära anstånd med att lämna skattedeklaration samt besvara frågor och lämna kompletterande uppgifter till Skatteverket i anknytning till skattedeklaration som ombudet i denna sin egenskap har lämnat till Skatteverket.

3 § Skattedeklaration som har lämnats av ett deklarationsombud skall anses lämnad av den deklarationsskyldige.

Den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter förändras inte på grund av den omständigheten att uppgiften lämnats genom ett deklarationsombud.

Registrering och avregistrering

4 § Skatteverket skall registrera ett deklarationsombud om ombudet kan antas vara lämplig för uppdraget.

Vid bedömningen av ett deklarationsombuds lämplighet skall särskilt beaktas om ombudet

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

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

3. är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken,

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

har åtagit sig uppdrag i en sådan omfattning att förmågan att fullgöra dem kan ifrågasättas, eller

5. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att ombudet kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag.

5 § Skatteverket skall avregistrera ett deklaraionsombud

1. på begäran av deklaraionsombudet eller den deklaraionskyldige,
2. om den deklaraionskyldige utsett ett nytt ombud för uppdraget eller om uppdraget annars upphört att gälla, eller
3. om ombudet inte längre kan antas vara lämplig för uppdraget.

Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol får bestämma att ett beslut om avregistrering skall gälla omedelbart.

Föreläggande att medverka personligen

6 § Skatteverket får förelägga den som har lämnat skattedeklaration genom ett deklaraionsombud att personligen eller genom behörig ställföreträdare enligt 23 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483) bekräfta eller korrigera deklaraionen.

7 § Ett föreläggande enligt 6 § får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Första stycket gäller inte, om det finns anledning att anta att den deklaraionskyldige eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdare för den deklaraionskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Överklagande m.m.

8 § Beslut enligt denna lag får överklagas enligt bestämmelserna i 22 kap. 1 a–1 c och 6 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Ett överklagande skall ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

9 § Vid fråga om utdömande av vite enligt denna lag gäller bestämmelserna i 23 kap. 2 § andra och tredje styckena skattebetalningslagen (1997:483).

Ett beslut om vitesföreläggande får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2006.

2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 17 a och 25 §§ skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap. 17 a §⁷

En förenklad skattedeklaration skall ta upp

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för både utbetalaren och betalningsmottagare,
2. uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,
3. uppgift om den ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter,
4. verkställt skatteavdrag,
5. periodens arbetsgivaravgifter, och
6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Om betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig, skall skattedeklarationen även ta upp uppgift om mottagarens medborgarskap eller utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om undantag från uppgiftsskyldigheten i andra stycket om

1. undantaget inte kan antas komma att försvåra kontrollen av att deklara-tions-skyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt,

2. uppgiften saknar betydelse för beskattningen enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

3. uppgiften saknar betydelse för beräkningen av pensions-

⁷ Senaste lydelse 2000:1000.

4. undantaget inte påverkar Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en förenklad skattedeclaration skall ta upp.

25 §⁸

Preliminära självdeklarationer, skalbolagsdeklarationer och skattedeklarationer skall lämnas till Skatteverket enligt fastställda formulär. Om Skatteverket har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall deklARATIONEN lämnas dit.

Deklarationen skall vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklARATIONEN eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§.

I fråga om deklarationsombud finns särskilda bestämmelser i lagen (2005:000) om deklarationsombud.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.
 2. De nya föreskrifterna i 10 kap. 17 a § tillämpas första gången i fråga om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som avser beskattningsåret 2006.
 3. De nya föreskrifterna i 10 kap. 25 tillämpas från och med den 1 april 2006.

⁸ Senaste lydelse 2003:664.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Prop. 2005/06:31
Bilaga 7

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 9 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet⁹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

9 §

En *enskild* får ha direktåtkomst till sådana uppgifter om sig själv i databasen som får lämnas ut till *honom*, om regeringen har meddelat föreskrifter om det.

En *registrerad* får ha direktåtkomst till sådana uppgifter om sig själv i databasen som får lämnas ut till *den registrerade*, om regeringen har meddelat föreskrifter om det.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av direktåtkomst enligt första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2006.

⁹ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2005-10-04

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson, regeringsrådet Stefan Ersson och justitierådet Lars Dahllöf.

Deklarationsombud m.m.

Enligt en lagrådsremiss den 15 september 2005 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om deklarationsombud,
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483), och
3. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av utredaren Rolf Tyllström och departementssekreteraren Niklas Ekstrand.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Enligt det remitterade förslaget skall vissa skattedeclarationer, om de lämnas i elektronisk form, kunna skrivas under av ett av den deklarationsskyldige utsett deklarationsombud, som skall vara registrerat hos Skatteverket. Den föreslagna nya lagen innehåller i huvudsak formella bestämmelser, med anknytning till Skatteverkets registrering av deklarationsombud.

Lagrådet redovisar i det följande huvudsakligen synpunkter som rör dels det straffrättsliga ansvaret för att uppgifterna i en skattedeclaration som underskrivits av ett deklarationsombud är fullständiga och korrekta, dels den lagtekniska utformningen vad gäller kriterierna för registrering av deklarationsombud.

Förslaget till lag om deklarationsombud

3 §

Enligt den föreslagna lagen skall ett deklarationsombud i den deklarationsskyldiges ställe bl.a. få underteckna och lämna vissa skattedeclarationer som lämnas i form av elektroniska dokument (1 och 2 §§).

Av lagrådsremissen framgår att flera remissinstanser berört de konsekvenser som detta kan medföra för möjligheterna att utreda och lagföra brott. Genom att ett nytt led förs in mellan den uppgiftsskyldige och myndigheterna, befaras att utredningen av i vilken mån den skattskyldige själv eller en skattskyldig juridisk persons ställföreträdare haft uppsåt eller varit vårdslös kan komma att försvåras.

De farhågor som remissinstanserna gett uttryck åt saknar inte fog, enligt Lagrådets mening. Förslaget har emellertid, just mot denna bakgrund, begränsats till områden där kontrollaspekten skall kunna tillgodoses (s. 25). Det föreslagna systemet med deklarationsombud får vidare anses ha karaktären av försök (s. 24). Det är också sagt att utvärdering skall ske efter en tid, varvid man skall undersöka bl.a. förslagets effekter på brottsbekämpningen (s. 33). Lagrådet anser, med hänsyn härtill, att det inte finns anledning att av ovan angett skäl motsätta sig att förslaget genomförs.

I remissen berörs vidare förslagets inverkan på möjligheterna att påföra skattetillägg och förseningsavgift.

I 3 § första stycket i den föreslagna lagen anges att en skattedeklaration som lämnats av ett deklarationsombud skall anses lämnad av den deklarationsskyldige. I andra stycket föreskrivs att den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter inte förändras på grund av den omständigheten att uppgiften lämnas genom ett deklarationsombud.

Bestämmelserna i fråga är de enda i den föreslagna lagen som i någon mån berör de ovan angivna frågorna. Allmänt torde på skatteområdet gälla att uppgifter som lämnats för en skattskyldigs räkning genom ombud eller av en skattskyldig juridisk persons ställföreträdare anses ha lämnats av den skattskyldige, om inte ombudet eller ställföreträdaren saknande behörighet att företräda den skattskyldige, jfr situationen att en skattskyldigs ombud lämnar uppgifter till skatteverket under pågående taxering eller till en förvaltningsdomstol under pågående process, jfr också 7 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324) och 23 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483). Av detta får vidare anses följa att en skattskyldigs ansvar i princip inte förändras på grund av att en uppgift lämnas av ett ombud eller av en ställföreträdare. De föreslagna bestämmelserna torde därför endast ge uttryck för vad som ändå skulle gälla och tjänar då bara som en upplysning om att ett deklarationsombud inte är någon som övertar den deklarationsskyldiges ansvar. En annan sak är att också ombudet har ett ansvar, t.ex. som medverkande.

Mot denna bakgrund anser Lagrådet att den antydda frågeställningen bör ytterligare belysas i författningskommentaren. Det kan också ifrågasättas om bestämmelserna i 3 § behövs.

4 §

I 4 § föreslås att Skatteverket skall pröva om den fysiska person som den deklarationsskyldige har utsett kan antas vara lämplig för uppdraget som deklarationsombud och därmed kunna registreras av Skatteverket som ett sådant ombud.

Vid bedömningen av personens lämplighet skall Skatteverket enligt förslaget särskilt beakta om denne

1. kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som ett deklarationsombud behöver med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art,
2. har dömts för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet,
3. är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken,
4. tidigare har visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna,
5. har åtagit sig uppdrag i sådan omfattning att förmågan att fullgöra dem kan ifrågasättas, eller
6. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att ombudet kan antas vara svårt att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag.

Den föreslagna paragrafen innehåller sålunda ett antal omständigheter som Skatteverket skall ta hänsyn till vid sin prövning huruvida en person är lämplig att registreras som deklarationsombud.

I uppräknningen finns omständigheter av skiftande slag. En del rymmer bedömningsfrågor, väl ägnade för lämplighetsprövning. Andra kan knappast anses innehålla sådana moment. Detta gäller främst innehållet i punkten 3, dvs. att avgöra om personen i fråga är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken. Av författningskommentaren (s. 51) framgår att den som är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt föräldrabalken inte skall registreras som deklarationsombud. Av den föreslagna lagtexten och författningskommentaren står klart att det inte finns något utrymme för Skatteverket att göra någon lämplighetsprövning i dessa avseenden. Är personen i fråga t.ex. underårig, så skall ansökan om registrering avslås. Enligt Lagrådet bör dessa absoluta krav inte blandas med de övriga omständigheterna som skall ligga till grund för Skatteverkets prövning av personens lämplighet.

Mot bakgrund av det anförda föreslår Lagrådet att 4 § begränsas till sitt innehåll och ges följande lydelse:

Den som är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara deklarationsombud.

Återstoden av den i lagrådsremissen föreslagna 4 § bör enligt Lagrådet samlas i en ny 5 §, vilket också innebär att övriga därpå följande paragrafer får numreras om.

Enligt Lagrådet har flera av de övriga kriterierna en något oprecis innebörd, vartill kommer att en del av dem inte har förklarats eller exemplifierats närmare i författningskommentaren. Enligt Lagrådet förtjänar dessa frågor att övervägas ytterligare under den fortsatta beredningen och utvecklas i författningskommentaren.

En annan fråga gäller innebörden av punkten 5, dvs. ”den som har åtagit sig uppdrag i sådan omfattning att förmågan att fullgöra dem kan ifrågasättas”. Att döma av ordalydelsen i lagtexten kan personens

lämplighet komma att övervägas redan om denne åtagit sig uppdrag i sådan omfattning att förmågan att fullgöra dem kan *ifrågasättas*. Avsikten synes vara att Skatteverket skall göra en prognos om den aktuella personens förmåga. Däremot framgår inte klart vilka uppdrag som skall beaktas vid Skatteverkets prövning. Är det t.ex. bara fråga om antalet uppdrag som deklarationsombud? Till detta kommer frågan om det bör vara tillräckligt att personens förmåga "kan ifrågasättas" eller om man bör kräva åtminstone att "det kan antas" att förmågan att fullgöra uppdraget som deklarationsombud brister. Lagrådet gör den bedömningen att det i det fortsatta beredningsarbetet bör preciseras vad Skatteverket bör grunda sin bedömning på i nu nämnt hänseende samt att den ovan angivna frågan bör övervägas.

Ytterligare en fråga gäller hur Skatteverket skall kunna skaffa sig underlag för att konstatera om personen i fråga har dömts för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet (punkten 2).

Om en person har dömts för brott finns uppgifter om detta i det av Rikspolisstyrelsen förda belastningsregistret. Enligt 7 kap. 17 § sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess för de uppgifter som finns om enskilda i belastningsregistret. Sekretessen är föreskriven med hänsyn främst för den enskildes personliga förhållanden. Av 6 § lagen (1998:620) om belastningsregister och av förordningen (1999:1134) om belastningsregister framgår att vissa myndigheter under där angivna förutsättningar har rätt att få uppgifter ur registret.

Ekobrottsmyndigheten har som remissinstans pekat på att Skatteverket enligt gällande sekretessregler inte har lagliga möjligheter att från belastningsregistret få ut uppgifter (s. 34) i samband med lämplighetsprövning av deklarationsombud. Frågan behandlas inte närmare i författningskommentaren (s. 36) än att där sägs att "kommer det till Skatteverkets kännedom, t.ex. genom att ombudet ombetts komma in med ett utdrag ur belastningsregistret, att en person har dömts för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet bör personen inte registreras som deklarationsombud med mindre än att det kan antas att personen i fråga, trots att denne begått brottet i fråga, kan anses lämpligt för uppdraget."

Enligt Lagrådet rymmer frågan om sekretess och sekretessgenombrott grannliga avvägningar mellan vad en myndighet kan anses behöva för underlag i sin verksamhet, å ena sidan, och skyddet av den enskildes personliga förhållanden, å andra sidan. Något närmare resonemang om en sådan avvägning och utfallet av denna förs inte i lagrådsremissen. Där finns inte heller belyst om och i så fall i vilken utsträckning Skatteverket förutsätts ha utdrag ur belastningsregistret som underlag för sin bedömning av ärenden av nu aktuellt slag. Av vad som har anförts i lagrådsremissen kan man möjligen få intrycket att avsikten är att Skatteverket skall kunna begära att den som vill bli registrerad som deklarationsombud skall ge in ett utdrag ur belastningsregistret. Lagrådet gör den bedömningen att frågorna är av den karaktären att de förtjänar att övervägas ytterligare och belysas under det fortsatta beredningsarbetet.

5 §

I 5 § första stycket 3 föreslås att Skatteverket skall avregistrera ett deklarationsombud om ombudet inte längre kan antas vara lämpligt för uppdraget.

Lagrådet ifrågasätter om ett deklarationsombud bör kunna avregistreras redan efter en prognos där det kan antas att ombudet inte längre är lämpligt för uppdraget. När personen i fråga är registrerad som deklarationsombud bör enligt Lagrådet krävas för avregistrering på här angiven grund att det visat sig att ombudet inte längre är lämpligt för uppdraget som deklarationsombud.

Lagrådet föreslår därför att punkten 3 ges följande lydelse:

3. om det har visat sig att ombudet inte är lämpligt för uppdraget som deklarationsombud.

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

10 kap. 25 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur deklARATIONER skall lämnas och om vem som skall skriva under en deklARATION.

I det remitterade förslaget fogas ett nytt tredje stycke till paragrafen., vilket innehåller endast en hänvisning till bestämmelserna om deklarationsombud i den föreslagna lagen om deklarationsombud. Enligt Lagrådets mening skulle 25 § vinna i tydlighet om det föreslagna tredje stycket gavs följande lydelse:

- En sådan skattedeklARATION som avses i 1 § första stycket lagen (2005:xxx) om deklarationsombud får även undertecknas av ett deklarationsombud.

I övrigt lämnar Lagrådet förslagen utan erinran

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 13 oktober 2005

Närvarande: Statsministern Persson, statsråden Ringholm, Sahlin, Pagrotsky, Östros, Messing, Y. Johansson, Bodström, Sommestad, Karlsson, Nykvist, Andnor, Nuder, Hallengren, Jämtin, Österberg, Orback, Baylan

Föredragande: statsrådet Nuder

Regeringen beslutar proposition 2005/06:31 Deklarationsombud m.m.