

4 Beslut om revision m.m. i särskilda fall

4.1 Inledning

I detta kapitel beskrivs olika särskilda situationer som bl.a. har betydelse för vem beslutet om revision ska avse och vem det ska tillställas.

4.2 Likvidation

4.2.1 Bolag i likvidation

Under likvidationsförfarandet är aktiebolaget fortfarande ett rättssubjekt som kan åta sig förpliktelser och uppträda som part t.ex. i ett ärende hos en myndighet. Styrelse och vd har ersatts av en eller flera förordnade likvidatorer, som i fortsättningen företräder bolaget. Den förutvarande styrelsen och vd förlorar rätten att företräda bolaget.

Bolagets skyldigheter enligt skattelagstiftningen ska fullgöras av den förordnade likvidatorn. Är likvidator förordnad vid tidpunkten för deklarationsskyldighetens fullgörande ankommer det på likvidatorn att avge deklaration för bolagets hela räkenskapsår.

Beslut om revision, skriftväxling under revisionen, revisionspromemoria m.m. som ska tillställas bolaget ska skickas till likvidatorn.

4.2.2 Bolag som upplösts genom likvidation

Att ett bolag upplösts genom likvidation innebär att bolaget därefter saknar rättskapacitet och partsbehörighet. När det gäller aktiebolag som upplösts efter likvidation utgår aktiebolagslagen

emellertid från att likvidationen ska fortsätta om behov av likvidationsåtgärder uppkommer.

Att ett bolag upplösts genom likvidation hindrar inte SKV från att fatta beslut i taxeringsärende, t.ex. beskattningsbeslut, eller att fortsätta en pågående taxeringsprocess. Detsamma gäller vid revisionsförfarandet om revisionen kan få beskattningskonsekvenser för bolaget. Enligt SKV:s mening torde motsvarande även gälla vid en tredjemansrevision. Företrädare för det upplösta bolaget är automatiskt den tidigare förordnade likvidatorn.

4.3 Konkurs

4.3.1 Allmänt

Det som kännetecknar konkursinstitutet är att gäldenärens samlade tillgångar tvångsvis tas om hand av konkursboet för borgenärernas räkning. Samtidigt berövas gäldenären rådigheten över sin egendom. Rådighetsförbudet för gäldenären avser all egendom som enligt konkurslagen tillhör konkursboet.

Under konkursen företräds ett aktiebolag som konkursgäldenär av styrelse och verkställande direktör eller, om bolaget försatts i likvidation vid konkursutbrottet, av likvidatorn (13 kap. 48 § ABL). Konkursboet företräds av konkursförvaltaren. Det finns således två rättssubjekt under konkursen, dels aktiebolaget (konkursgäldenären) som företräds av sina ordinarie ställföreträdare, dels konkursboet som företräds av konkursförvaltaren.

Om beslut om revision tas ut på konkursgäldenären är det den verksamhet som konkursgäldenären bedrivit fram till den tidpunkt då konkursbeslutet meddelades som avses. Om revisionen avser granskning av verksamheten efter konkursutbrottet, ska revisionsbeslutet tas ut på konkursboet.

Konkursgäldenären har inte rådighet över de räkenskaper som konkursförvaltaren tagit hand om. Det innebär att SKV inte kan begära in dessa räkenskaper från konkursgäldenären. Om räkenskaper hämtas in från konkursförvaltaren ska konkursgäldenären informeras om vilka handlingar som avses. Detta för att konkursgäldenären ska kunna begära undantagande av handling.

Förhållandet mellan konkursgäldenären och konkursboet regleras i princip av konkurslagen. Rättsläget vad gäller i vilken utsträckning som konkursgäldenären respektive konkursförvaltaren har rätt att uppträda som part i rättegång eller i ett skatteärende hos SKV är dock inte i alla delar klart.

Frågan om konkursförvaltarens rätt att ta del av uppgifter och handlingar i ett ärende är beroende av vilken ställning konkursförvaltaren kan anses ha i ärendet. Är konkursförvaltaren part i ärendet har han rätt att ta del av allt material som finns i ärendet. En konkursförvaltare kan inte anses vara part i ett revisionsärende men däremot i ett beskattningsärende. Det innebär att konkursförvaltarens partsställning inträder först i samband med att ett övervägande ska kommuniceras.

Är konkursförvaltaren inte part har han endast möjlighet att ta del av material i ärendet i den utsträckning som sekretesslagen så medger, se avsnitt 4.3.4.

4.3.2 Revision av företag i konkurs

Enligt bestämmelserna i 3 kap. 9 § TL ska den reviderade underrättas om revisionsbeslutet. Ett beslut om revision avseende ett bolag som försatts i konkurs ska därför överlämnas till bolagets ordinarie företrädare, styrelsen eller vd. Är det reviderade företaget en enskild näringsidkare ska beslutet överlämnas till den fysiska personen.

Konkursförvaltaren bör, med stöd av 1 kap. 5 § SekrL, underrättas om revisionsbeslutet i samband med att revisorn tar kontakt för att dels ta del av de handlingar som ska granskas och som omhändertagits av förvaltaren, dels för att få information om när konkursen beräknas vara avslutad.

De skyldigheter som åligger den reviderade vid revision ska fullgöras av konkursgäldenären. Någon skyldighet för konkursförvaltaren att agera i revisionen avseende kontrollen av affärshändelser före konkursen finns inte. Däremot kan frågor ställas till konkursförvaltaren i dennes egenskap av tredjeman.

Under revisionen är den reviderade (konkursgäldenären) behörig att agera för att ta tillvara sina rättigheter som t.ex. begära undantagande av handlingar. Konkursförvaltaren har under revisionens gång inte en sådan ställning eftersom förvaltaren, som angivits ovan i avsnitt 4.3.1, inte kan vara part i ett revisionsärende. När revisionen är avslutad och SKV initierar ett omprövningsärende blir konkursförvaltaren SKV:s motpart.

Enligt bestämmelserna i 3 kap. 12a § tredje stycket TL ska SKV snarast underrätta den reviderade om resultatet av revisionen i de delar som berör honom. Detta görs i en revisionspromemoria, 4 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33). Revisionspromemorian ska därför tillställas konkursgäldenären.

Revisionspromemorian är normalt även SKV:s beslutsövervägande. Som en konsekvens av gäldenärens rådighetsförbud enligt 3 kap. 1 § konkurslagen ska övervägandet, i det fall att konkursförvaltaren inträtt som part, kommuniceras med konkursförvaltaren. Om förvaltaren däremot har förklarat att han inte avser att delta i ärendet ska revisionspromemorian inte kommuniceras med förvaltaren. Konkursgäldenären är då oförhindrad att agera i ärendet (Se RÅ 1996 ref 7).

4.3.3 Revision av konkursbo

Konkursboet är ett självständigt rättssubjekt. Ett beslut om revision kan därför avse den verksamhet som konkursboet bedriver efter konkursbeslutet.

Ett konkursbo är inte skattskyldig för inkomstskatt och ska därför inte lämna inkomstdeklaration. Om konkursboet fortsätter att driva verksamheten är konkursboet dels skattskyldigt till mervärdesskatt, dels skyldig att göra skatteavdrag för löneutbetalningar till anställda och lämna kontrolluppgifter enligt vanliga regler. Konkursboet ska lämna skattedeklaration för de affärshändelser som inträffar efter konkursbeslutet.

Avser revisionen konkursboets verksamhet är konkursförvaltaren ensam behörig företrädare för den reviderade. Detta innebär bl.a. att revisionsbeslutet ska överlämnas till konkursförvaltaren, att de skyldigheter som ligger på den reviderade vid revision ska fullgöras av konkursförvaltaren och att förvaltaren är SKV:s motpart under revisionen.

4.3.4 Uppgifter i ärende om revision till konkursförvaltaren

I ett omprövningsärende som följer efter avslutad revision intar konkursförvaltaren partställning, såvida han inte förklarar att han inte vill delta i processen. Konkursförvaltaren har i egenskap av part rätt att ta del av allt material som finns i skatteärendet. Är konkursförvaltaren inte part har han endast möjlighet att ta del av material i skatteärendet med stöd av bestämmelserna i sekretesslagen. Eftersom konkursförvaltaren inte är part i ett revisionsärende kan förvaltaren endast få del av handlingar i ett revisionsärende i den utsträckning som handlingarna har betydelse för skatteärendet eller med stöd av sekretesslagen.

Reglerna i 9 kap. 1 – 2 §§ SekrL ger konkursförvaltaren en möjlighet att få ut uppgifter i ett revisionsärende.

SKV har dock möjlighet att sekretessbelägga vissa handlingar med stöd av 4 kap. 2 § SekrL om det är av synnerlig vikt att de inte uppenbaras för den som kontrollen avser, den s.k. utredningssekretessen (prop. 2001/02:191 s. 60).

Uppgifterna ska lämnas ut först efter en begäran från konkursförvaltaren, dvs. SKV ska inte på eget initiativ lämna ut handlingar till konkursförvaltaren. Detta framgår av s. 53 i prop. 1993/94:165.

Bestämmelsen i 14 kap. 10 § första stycket SekrL gör det möjligt för SKV att uppställa förbehåll som inskränker konkursförvaltaren möjlighet att lämna uppgifterna vidare eller att utnyttja uppgifterna. Ett sådant förbehåll får dock enligt lagtexten inte innebära ett förbud att utnyttja uppgiften om den behövs för att konkursförvaltaren ska kunna fullgöra de skyldigheter som åvilar honom i anledning av konkursen.

Av bestämmelsen i 15 kap. 6 § SekrL framgår att revisorn på egen hand kan pröva om uppgifter i ärende om revision ska lämnas ut till konkursförvaltaren. Med hänsyn till uppgifternas känsliga natur ska ett utlämnande av uppgift i ett revisionsärende alltid ske med förbehåll. Lämpligen används blankett SKV 6335 när SKV fattar beslut om att utlämna uppgifter i ärende om revision med förbehåll.

Beslutsnivå

Ett utlämnande av uppgifter i ärende om revision med förbehåll till konkursförvaltare beslutas enligt SKV:s arbetsordning av kontorschef eller särskilt förordnad tjänsteman.

Se vidare SKV:s handledning Offentligt eller hemligt (SKV 148).

4.3.5 Avslutad konkurs

Ett aktiebolag som försatts i konkurs och där konkursen avslutats utan överskott är enligt 13 kap. 49 § ABL upplöst när konkursen avslutats. Huvudregeln är att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed rätt att vara part. Det innebär att SKV inte kan fatta några beskattningsbeslut på ett upplöst bolag. Beslut om revision kan inte heller fattas på ett upplöst bolag.

Handlingar som omhändertagits av konkursförvaltaren kan förvaras hos denne eller av TSM. Det innebär att det alltid finns möjlighet för SKV att via konkursförvaltaren eller TSM att få ta del av materialet i syfte att hämta in uppgifter rörande tredjeman. SKV kan begära att få del av handlingarna från TSM med stöd av bl.a. 3 kap. 16 § TL. Om räkenskaperna finns kvar hos konkursgäldenären finns alltid möjlighet att förelägga konkursgäldenären att komma in med begärda uppgifter.

4.4 Fusion

Fusion innebär inte bara att det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övergår till det övertagande bolaget. Även det överlåtande bolagets rättigheter och skyldigheter övergår till det övertagande bolaget. När styrelsen i det övertagande bolaget gjort anmälan om fusionen till PRV och då denna registrerats av PRV är det överlåtande bolaget upplöst.

Beslut om revision av ett genom fusion upplöst bolag ställs ut i det upplösta bolagets namn och organisationsnummer men adresseras till det övertagande bolaget. Behörigheten att som part företräda det upplösta bolaget har genom fusionen övergått till det övertagande bolaget. Ett beslut om revision på ett genom fusion upplöst bolag omfattar endast tiden fram till fusionstidpunkten. Ska revisionen även omfatta tid efter fusionen krävs ett beslut om revision på det övertagande bolaget.

Om fusion sker under pågående revision sker automatiskt ett partsbyte, dvs. all kommunikering ska göras med det övertagande bolaget.

Det genom fusion upplösta bolaget utgör ett skattesubjekt för tiden fram till fusionstidpunkten. Det övertagande företaget ska anses ha bedrivit det överlåtande företagens näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår, jämför 37 kap. 18 § andra stycket IL. En revisionspromemoria ska därför upprättas för det upplösta bolaget men adresseras till det

övertagande bolaget. Avser revisionen granskning av verksamhet före och efter fusionstidpunkten ska två revisionspromemorior upprättas, en för varje skattesubjekt.

4.5 Avregistrerat bolag

Med avregistrerat bolag avses i detta avsnitt sådana aktiebolag, som inte före utgången av år 1998 hade anmält beslut till PRV om ökning av aktiekapitalet till minst 100 000 kronor och som avförts ur aktiebolagsregistret. När det gäller beslut om revision avseende dessa bolag hänvisas till avsnitt 2.1.11 i Handledning i skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (RSV 621 utgåva 1).

4.6 Enkla bolag

Ett enkelt bolag är ingen juridisk person. Driver det enkla bolaget näringsverksamhet är delägarna bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen.

Av 23 kap. 3 § SBL framgår att SKV efter ansökan av samtliga delägare får besluta att den som av delägarna föreslagits som representant ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänför sig till verksamheten samt i övrigt företräda bolaget i frågor som rör sådan skatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska enligt samma lagrum finnas tillgängligt hos delägaren. Vidare framgår av andra stycket i 23 kap. 3 § SBL att ett beslut om representant inte innebär att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen i de fall representanten inte fullgör sina skyldigheter.

För att beslut om revision ska kunna fattas krävs att det enkla bolaget driver näringsverksamhet, dvs. är bokföringsskyldig eller kan antas vara bokföringsskyldig, se vidare avsnitt 3.4.

Beslut om revision avseende den verksamhet som det enkla bolaget bedriver kan fattas på någon av delägarna. Detta gäller oavsett om det finns en representant enligt 23 kap. 3 § SBL eller inte. Delägarna är var för sig deklareringskyldiga och därmed ansvariga vad gäller inkomstskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, mervärdesskatt, punktskatter m.fl. skatter. Genom ett revisionsbeslut på en av delägarna har SKV rätt att få del av samtliga räkenskaper för det enkla bolaget.

Revisionspromemoria upprättas för den delägare som revisionsbeslutet avser. Görs vid granskningen iakttagelser som påverkar annan delägare redogörs för detta i en granskningspromemoria eller i en särskild skrivelse, se vidare kapitel 5 om Olika revisionspromemorior och särskilda skrivelser i Handledning i skatterevision, Revisionspromemorian (RSV 626).

4.7 Kommissionärsföretag

Om ett företag (kommissionären) bedriver näringsverksamhet för ett annat företags räkning (kommittenten) får överskottet eller underskottet redovisas hos kommittenten om förutsättningarna i 36 kap. IL är uppfyllda. Om den hos kommissionären bedrivna verksamheten är mervärdesskattepliktig eller punktskattepliktig är det kommissionären som ska redovisa och betala mervärdesskatt respektive punktskatt. Motsvarande gäller skyldigheten att redovisa och betala arbetsgivaravgifter och avdragen skatt i de fall kommissionären har anställd personal.

Beslut om revision, för kontroll av den av kommissionären bedrivna verksamheten, fattas på kommissionären. Kommittenten kan underrättas om revisionsbeslutet till den delen revisionen omfattar kontroll av inkomsttaxeringen. Omfattar revisionen även kontroll av andra skatter och avgifter hos kommissionären kan, med hänsyn till gällande sekretessregler, inte kopia av revisionsbeslutet översändas till kommittenten utan meddelande om att revisionen avser inkomsttaxeringen får göras på annat sätt.

Revisionspromemoria upprättas för kommissionären där redogörelse lämnas för gjorda iakttagelser. Till den delen kommittenten ska redovisa överskottet eller underskottet av verksamheten är revisionspromemorian inte ett övervägande. Av revisionspromemorian ska dock framgå vad överskottet alternativt underskottet uppgår till samt att det är kommittenten som ska redovisa detta.

Om revisionen innebär att kommittentens inkomsttaxering ska ändras måste gjorda iakttagelser hos kommissionären kommuniceras med kommittenten. Detta kan ske genom att en gransk-

ningspromemoria upprättas för kommittenten eller om revision samtidigt utförts hos kommittenten i dennes revisionspromemoria. Om revisionen hos kommissionären endast omfattar kontroll av inkomsttaxeringen kan revisionspromemorian för kommissionären bifogas kommittentens gransknings- eller revisionspromemoria.

4.8 Gruppregistrering

Enligt 6 a kap. ML kan, under vissa förutsättningar, två eller flera näringsidkare anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som gruppen bedriver anses som en enda verksamhet. För gruppen ska en grupphuvudman utses. Denna ska enligt 23 kap. 3 a § SBL ansvara för redovisning och betalning av mervärdesskatt som hänför sig till den verksamhet som gruppen bedriver och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgängligt hos grupphuvudmannen.

Enligt 3 kap. 1 § SBL ska grupphuvudmannen vara registrerad till mervärdesskatt. Det framgår vidare av 10 kap. 9 § SBL att det är grupphuvudmannen som är deklarationskyldig.

I prop. 1997/98:148 s. 47 uttalas bl.a. följande:

”I fråga om mervärdesskattegrupper är det grupphuvudmannen som likställs med skattskyldig och som skall företräda gruppen i frågor som rör mervärdesskatten.

...

Den gruppregistrerade verksamheten skall således endast tilldelas ett registreringsnummer utfärdat på grupphuvudmannen...och att det är grupphuvudmannen som skall redovisa och deklarerera mervärdesskatten...”

I samma proposition uttalas, s. 49, vidare bl.a. följande.

”Mervärdesskattegruppen är skattskyldighetssubjekt vid tillämpningen av ML:s bestämmelser. Vid tillämpningen av SBL:s bestämmelser likställs emellertid grupphuvudmannen med den skattskyldige...”

Det är alltså grupp huvudmannen som är skattskyldig för mervärdesskatten och som också är skyldig att deklarerera mervärdesskatten.

Beslut om revision avseende kontroll av en mervärdesskattegrupp fattas på grupp huvudmannen, dvs. på grupp huvudmannens namn och organisationsnummer. I följebrev till revisionsbeslutet anges att revisionen kommer att omfatta mervärdesskattegruppens mervärdesskatteredovisning. All kommunikering föranledd av revisionen ska ske med grupp huvudmannen.

Resultatet av revisionen ska på vanligt sätt redovisas i en revisionspromemoria och tillställas grupp huvudmannen. I de fall revisionen innebär någon ändring av tidigare fattade beskattningsbeslut utgör dock revisionspromemorian inte något övervägande. Detta beror på att ett beskattningsbeslut ska fattas på mervärdesskattegruppens namn och det särskilda registreringsnummer som åsatts mervärdesskattegruppen. Resultatet av revisionen måste därför innan beslut fattas kommuniceras med mervärdesskattegruppen på det särskilda registreringsnumret.

4.9 Handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering

Handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering taxeras inte till inkomstskatt. En revision som omfattar granskning av sådana juridiska personers inkomstredovisning innebär att kontroll sker av att uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Omfattar revisionen även en granskning av underlag för fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel innebär granskningen en kontroll av att deklarationsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

I avsnitt 13.8 Enskild näringsidkare, handelsbolag och kommanditbolag i Handledning i skatterevision, Revisionspromemorian (RSV 626) framgår hur promemorian bör vara utformad.

4.10 Utländskt företag

4.10.1 Allmänt

I bl.a. inkomstskattelagen och mervärdesskattelagen finns regler om utländska näringsidkares beskattning i Sverige. En konsekvens av denna beskattning blir att dessa näringsidkare även omfattas av reglerna om revision.

Vilket ändamål en revision kan ha samt hos vem revision får utföras behandlas i avsnitten 3.3 och 3.4.

Handlingar

I vissa fall omfattas den utländske näringsidkaren av bokföringskyldigheten enligt bokföringslagen. I andra fall föreligger inte någon sådan bokföringskyldighet. Den reviderade ska dock alltid tillse att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns sådant underlag att deklara- och annan uppgiftsskyldighet kan kontrolleras. Enligt grundläggande internationella rättsprinciper får offentliga organ i en stat inte vidta åtgärder som innebär myndighetsutövning i annan stat med mindre annat följer av avtal med den staten. Detta innebär att SKV inte kan verkställa ett beslut om revision eller att tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen inte kan vidtas om underlaget finns utanför Sverige. Vid sådant förhållande får uppgifterna istället hämtas in genom handräckning om förutsättningar för detta finns, se kapitel 10. Vite kan alltid aktualiseras i de fall räkenskaperna finns utomlands. Ett problem kan dock vara att få vitet indrivet.

4.10.2 Inkomstskattelagen

Fast driftställe

En utländsk näringsidkare, fysisk eller juridisk person, är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från fast driftställe i Sverige. En sådan företagare omfattas även av lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. och omfattas följaktligen av bokföringslagens bestämmelser om bokföringskyldighet. Eftersom revision bl.a. får ske hos den som är eller kan antas vara bokföringskyldig omfattas även den utländske näringsidkaren av reglerna om revision. Revisionen får dock inte avse annat än den verksamhet som kan hänföras till det fasta driftstället. Det medför att endast räkenskapsmaterial och andra handlingar som behövs för revisionen får granskas, se avsnitt 6.3.1.

**CFC-företag,
taxeringsår 2004
och tidigare**

Om företagaren inte är registrerad för fast driftställe men omständigheterna talar för att verksamhet bedrivs i Sverige från fast driftställe får beslut om revision fattas för att kontrollera att deklara- tions- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättning finns för att fullgöra uppgifts- skyldigheten.

De s.k. CFC-reglerna i inkomstskattelagen innebär att svenska delägare i utländska juridiska personer i vissa fall beskattas för den utländska personens inkomster (CFC-företaget). CFC-före- taget kan även bedriva verksamhet från fast driftställe i Sverige. Om i sådant fall de svenska delägarna beskattas för CFC-före- tagets inkomster föreligger inte skattskyldighet för dessa inkom- ster hos CFC-företaget. Därmed föreligger inte heller deklara- tionsskyldighet för CFC-företaget. Eftersom någon deklara- tionsskyldighet inte föreligger kan beslut om revision inte fattas för kontroll av att denna fullgjorts riktigt och fullständigt. CFC-före- taget kan även ha utländska delägare. Eftersom utländsk delägare inte är skattskyldig i Sverige för sådana inkomster så är CFC- företaget skatt- och deklara- tionsskyldig till den delen som avser den utländske delägarens andel av det fasta driftstället. I sådant fall kan beslut om revision fattas för kontroll av denna deklara- tionsskyldighet.

Uppgifter som behövs för kontroll av delägarnas beskattning får hämtas in genom en tredjemansrevision, se nedan avsnitt 4.10.4. En annan möjlighet är att hämta in uppgifterna genom ett tredje- mansföreläggande. Ett sådant föreläggande kan följas upp med revision, se vidare avsnitt 7.8.

**CFC-företag,
fr.o.m. taxeringsår
2005**

Fr.o.m. taxeringsår 2005 gäller nya regler. Dessa innebär att om en utländsk juridisk person som ägs eller kontrolleras av i Sverige bosatta personer bedriver verksamhet från fast driftställe i Sveri- ge så ska den utländska juridiska personen själv beskattas för de inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället. Den utländsk- ka juridiska personen kommer då att omfattas av reglerna om revision, se ovan.

4.10.3 Mervärdesskattelagen

Med utländsk företagare enligt mervärdesskattelagen avses en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige. För att räknas som utländsk företagare får näringsidka- ren inte heller ha ett fast etableringsställe i Sverige eller – om det gäller en fysisk person – vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Denna definition i mervärdesskattelagen av utländsk företagare medför att bl.a. utländska juridiska personer med fast

etableringsställe i Sverige, t.ex. en filial, inte är utländsk företagare i mervärdesskattelagens mening. Om en utländsk person, som inte är utländsk företagare, är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen ska personen vara registrerad hos SKV enligt 3 kap 1 § SBL. Eftersom revision får ske hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig eller någon annan juridisk person än dödsbo omfattas även den utländske juridiska personen av reglerna om revision. Revisionen får dock inte avse annat än den verksamhet som omfattas av registreringen. Jämför även ovan vad som sägs under avsnitt 4.10.2.

Utländsk företagare är under vissa förutsättningar skattskyldig enligt mervärdesskattelagen. Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare ska den utländske företagaren antingen företrädas av ett ombud eller själv vara registrerat till mervärdesskatt. En utländsk företagare kan dock under vissa förutsättningar (omvänd skattskyldighet) välja att inte vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige och omfattas därmed inte av någon deklARATIONSSKYLDIGHET. Vid sådant förhållande kan inte beslut om revision utfärdas i syfte att kontrollera deklARATIONSSKYLDIGHETEN.

Med ombud

Företräds den utländske företagaren av ett ombud ska detta ombud vara godkänt av SKV. Ombudet ska svara för att mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten i Sverige omfattar redovisas i deklARATIONEN samt ha rätt att i företagets ställe underteckna deklARATIONEN.

Beslut om revision fattas enligt 14 kap. 7 a § punkt 5 SBL på ombudet. När beslut om revision fattas för ett utländskt företag som företräds av ett ombud ska beslutet utfärdas i ombudets namn, med ombudets organisationsnummer och riktas till ombudet i egenskap av ombud för det utländska företaget. Beslutet skickas till ombudets adress. Ombudet företräder det utländske företaget under revisionen.

Beslutet om revision registreras i revisionsregistret på den utländska företagaren och i diariet på ombudet.

Revisionen får inte avse annat än den verksamhet som omfattas av registreringen. Jämför ovan vad som sägs under avsnitt 4.10.2.

Om omständigheterna talar för att deklARATIONSSKYLDIGHETEN föreligger men den utländska företagaren inte är registrerad genom ombud får beslut om revision fattas för att kontrollera denna deklARATIONSSKYLDIGHET. I avsaknad av ombud får beslutet i sådant fall avse den utländske företagaren.

Utan ombud

En utländsk företagare har alltid oavsett om krav på detta föreligger eller inte rätt att utse ett ombud. Enligt 23 kap. 4 § andra

stycket SBL gäller inte kravet på ombud för utländska företagare från vissa länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Om den utländska företagaren väljer att själv vara registrerad till mervärdesskatt ska beslutet om revision avse denne. Revisionen får inte avse annat än den verksamhet som omfattas av registreringen. Jämför ovan vad som sägs under avsnitt 4.10.2.

Om det utländska företaget inte är registrerat men omständigheterna talar för att deklARATIONSSKYLDIGHET föreligger får beslut om revision fattas för att kontrollera denna deklARATIONSSKYLDIGHET. Detta kan exempelvis vara fallet om den utländske företagaren omsätter varor eller tjänster i Sverige till inte mervärdesskatte-registrerad köpare.

4.10.4 Särskilt om tredjemansrevision

Reglerna om tredjemansrevision gäller även för utländsk näringsidkare, se avsnitt 3.3.5. Ett sådant beslut är nämligen inte kopplat till frågan om deklARATIONSSKYLDIGHET föreligger eller inte. Revisionen kan omfatta allt underlag som omfattas av den utländske näringsidkarens verksamhet i Sverige. Uppgiftsinhämtningen är således inte begränsad till det underlag näringsidkaren innehar som en följd av sin egen deklARATIONSSKYLDIGHET och uppgiftsskyldighet. Den begränsning som finns är att uppgifterna behövs för kontroll av annans beskattning och att den utländske näringsidkaren tillhör den kategori som kan revideras.

Exempel

Den utländska näringsidkaren A är registrerad som filial. A har i sin filialverksamhet ingått rättshandlingar med svenska företag. Uppgifter om dessa rättshandlingar kan hämtas in genom beslut om tredjemansrevision. Däremot kan uppgifter inte hämtas in om de rättshandlingar som ligger utanför filialens verksamhet, exempelvis uppgifter om rättshandlingar som avser huvudkontorets verksamhet.

4.10.5 Vem får besluta om revision

Beslutsnivå

Av arbetsordningen för SKV framgår att Stockholmsregionen för närvarande fattar beslut om revision hos utländsk näringsidkare.

4.11 Litteratur

RSV Handledning i skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (RSV 621 utgåva 1)

RSV Handledning i skatterevision, Revisionspromemorian (RSV 626 utgåva 1)

SKV Offentligt eller hemligt (SKV 148)

Prop. 1993/94:165 Några frågor om sekretess

Prop. 1997/98:148 Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.

Prop. 2001/02:191 Sekretessfrågor – Ekonomisk brottslighet m.m.

RÅ 1996 ref. 7