

2004-04-21

---

**Deklarationsombud m.m.**

---

**Per Furberg**

**Setterwalls**  
Setterwalls Advokatbyrå 



## Till Skatteverket

Regeringen beslutade den 2 oktober 2003 att ge olika myndigheter – bl.a. Skatteverket – i uppdrag att gå igenom regler för företagande i syfte att identifiera sådant som är onödigt krångligt och betungande och som därför bör förenklas. Riksskatteverket, nuvarande Skatteverket, beslutade därför den 24 november 2003 att kartlägga och analysera de rättsfrågor som uppkommer

- om bl.a. självdeklarationer, skattedeklarationer och kompletteringar till sådana handlingar får lämnas genom ombud eller annan som inte är ställföreträdare för en skattskyldig juridisk person, och
- om andra än ställföreträdare ges rätt att via en elektronisk tjänst (e-tjänst) som stöds av en tjänst för elektronisk identifiering och elektroniska underskrifter (ID-tjänst) ta del av en juridisk persons skattekonto.

Ett uppdrag att genomföra en sådan analys och att föreslå de författningsändringar som visar sig erforderliga lämnades samma dag till advokat Per Furberg, Setterwalls Advokatbyrå.

Arbetet har genomförts i nära samverkan med jurister och tekniker vid Skatteverket.

Jag får härmed lämna promemorian Deklarationsombud m.m.

Svenshögen i april 2004



*Per Furberg*



# Innehåll

<b>Förkortningar .....</b>	<b>9</b>
<b>Sammanfattning .....</b>	<b>11</b>
<b>Författningsförslag.....</b>	<b>13</b>
1 Förslag till lag om deklarationsombud .....	13
2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) .....	15
3 Förslag till lag om ändring i Skattebetalningslagen (1997:483).....	16
4 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet .....	17
5 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	18
<b>1 Uppdraget .....</b>	<b>19</b>
<b>2 Formkrav vid deklARATION.....</b>	<b>21</b>
2.1 Vad menas med formkrav? .....	21
2.2 Självdeklaration .....	22
2.2.1 Formkrav i lag.....	22
2.2.2 Vad krävs för att en deklARATION skall anses föreligga.....	23
2.3 SkattedeKLARATION.....	24
2.3.1 Formkrav i lag.....	24
2.3.2 Vad krävs för att en deklARATION skall anses föreligga.....	25
2.4 Formkravens tillämpningsområde .....	25
2.4.1 Föreläggande att komplettera.....	25
2.4.2 Kontrolluppgifter .....	27
<b>3 Vem får utföra rättshandlingen? .....</b>	<b>31</b>
3.1 Ombud.....	31
3.2 Förbud mot rättshandlingar genom ombud.....	32

3.3	Regler som tillåter ombud.....	33
3.4	Omprövning och fullföljd .....	34
3.5	Att visa sin behörighet .....	35
3.5.1	Fullmakt .....	35
3.5.2	Registreringsbevis.....	35
3.6	Företrädare .....	36
3.7	Skatterättslig verkan av obehörighet .....	37
3.8	Skattekontrollutredningens förslag.....	39
3.9	Tulldeklaration genom ombud.....	40
3.10	Ombudsförfaranden i nordiska länder .....	41
3.10.1	Norge.....	41
3.10.2	Danmark.....	41
3.10.3	Finland .....	42
<b>4</b>	<b>Överträdelse av skattelagstiftningen.....</b>	<b>43</b>
4.1	Administrativa sanktioner för <i>skattskyldiga</i> .....	43
4.1.1	Skattetillägg .....	43
4.1.2	Förseningsavgift.....	44
4.2	Personligt betalningsansvar för <i>företrädare</i> .....	45
4.3	Straffansvar för <i>gärningsmän m.fl.</i> .....	45
4.3.1	Bakgrund.....	45
4.3.2	Remissvar, m.m. ....	47
4.3.3	Straffansvaret vid brister i redovisningen.....	48
4.3.4	Företagaransvaret.....	49
4.4	Registrering av fullmakter, m.m. ....	53
4.5	God revisions- och revisorssed .....	54
<b>5</b>	<b>Överväganden .....</b>	<b>57</b>
5.1	Skatteverkets regeringsuppdrag att förenkla .....	57
5.2	Behovet av förenklingar.....	57
5.3	Är nuvarande <i>reglering</i> konsekvent?.....	60
5.4	Är nuvarande <i>hantering</i> konsekvent?.....	62
5.5	Ett ombuds förfarande .....	64
5.6	Godkännande och registrering .....	65
5.6.1	En grundläggande skyddsåtgärd – registrering.....	65
5.6.2	Godkännande av ombud .....	67
5.7	Hindrar den straffrättsliga regleringen ett ombuds förfarande? .....	68
5.7.1	Kan de misstänkta återfinnas? .....	70
5.7.2	Går det att bevisa vem eller vilka som ansvarar? .....	71
5.8	Yrkesetiska normer .....	74
5.9	Kompenserande åtgärder .....	76
5.9.1	Kontroller av ombud .....	76
5.9.2	Ett förbud mot att utse ett olämpligt ombud? .....	77

5.9.3	Föreläggande om att medverka personligen och återkallelse av godkännande .....	79
<b>6</b>	<b>En särskild lag .....</b>	<b>81</b>
6.1	Den författningstekniska lösningen .....	81
6.2	Regleringen .....	82
6.3	Lämplig för uppdrag som deklarationsombud.....	83
6.3.1	Grunderna för lämplighetsbedömningen .....	83
6.3.2	Olika kategorier av ombud .....	84
6.3.3	Återkallelse av godkännande .....	89
6.4	Deklarationsombudets behörighet .....	89
6.5	Överklagande .....	91
6.6	Ikraftträdande .....	92
<b>7</b>	<b>Övriga frågor.....</b>	<b>95</b>
7.1	Skattetillägg och förseningsavgifter .....	95
7.1.1	Ansvar – på objektiva grunder.....	95
7.1.2	Befrielse – på subjektiva grunder .....	96
7.2	Några praktiska frågor om uppgiftslämnande .....	98
7.3	Missbruk av e-legitimation m.m.....	101
7.4	Ändringar och tillägg i elektroniska deklARATIONER .....	103
7.5	Att anses inkommen.....	105
7.6	Flera underskrifter på samma handling .....	106
7.7	Persondataskydd m.m. ....	106
<b>8</b>	<b>Direktåtkomst för myndigheter.....</b>	<b>109</b>
8.1	Skattekontot .....	109
8.2	Regleringen av direktåtkomst .....	109
8.3	Myndigheters åtkomst till uppgifter om sig själv .....	111
8.4	Överväganden och förslag .....	112
8.4.1	En ändring i lag för att medge direktåtkomst .....	112
8.4.2	Åtkomst genom ombud får ske redan i dag.....	114
<b>9</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>117</b>
9.1	Förslaget till lag om deklarationsombud .....	117
9.2	Övriga förslag om deklarationsombud .....	118
9.3	Förslaget till ändring i skattedatabaslagen.....	118





## Förkortningar

A.a.	Anfört arbete
ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
BrB	Brottsbalken
Ds	Departementsserien
EBM	Ekobrottsmyndigheten
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
GTL	Taxeringslagen (1956:623)
HD	Högsta domstolen
IT	Informationsteknik
LSK	Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter; jfr ÄLSK
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
NOU	Norges Offentlige Utredninger
Prop.	Regeringens proposition

PUL	Personuppgiftslagen (1998:204)
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
s.	Sidan/sidorna
SFS	Svensk författningssamling
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SBF	Skattebetalningsförordningen (1997:750)
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SRS	Svenska Revisorsamfundet
SvJT	Svensk Juristtidning
SOU	Statens offentliga utredningar
TFS	Tullverkets författningssamling
TL	Taxeringslag (1990:324); jfr GTL
ÄLSK	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

# Sammanfattning

## Deklarationsombud

På skatteområdet finns regler om att deklARATIONER och andra uppgifter skall lämnas personligen eller av en ställföreträdare. I denna promemoria 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 det. Sådana föreskrifter finns i förordningen om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens 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 att en person i egenskap av ombud för en enskild eller en myndighet skall få medges direktåtkomst till huvudmannens skattekonto.

# Författningsförslag

## 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 skatte-tillägg 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.

---

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 deklara-tionsombud.*

---

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

*Nuvarande lydelse*

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.

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

*Föreslagen lydelse*

2 kap.  
9 §

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.

---

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.

# 1 Uppdraget

Den 2 oktober 2003 beslutade regeringen att ge olika myndigheter – bl.a. Skatteverket – och samtliga departement i Regeringskansliet i uppdrag att gå igenom alla de regler som finns för företagande i syfte att identifiera sådant som är onödigt krångligt och betungande och som därför kan förenklas. Som exempel på åtgärder nämndes att ändra regler som medför en omotiverad administrativ börda. Regeringen förklarade vidare att uppgiftslämnande och informationsutbyte så långt som möjligt bör ske elektroniskt och att myndigheterna senast den 24 juni 2004 skall presentera åtgärder för regeringen.<sup>1</sup>

Riksskatteverket, numera Skatteverket, beslutade den 24 november 2003 att kartlägga och analysera de rättsfrågor som uppkommer

- om bl.a. självdeklarationer, skattedeklarationer och kompletteringar till sådana handlingar får lämnas genom ombud eller annan som inte är ställföreträdare för en skattskyldig juridisk person, och
- om andra än ställföreträdare ges rätt att via en elektronisk tjänst (e-tjänst) som stöds av en tjänst för elektronisk identifiering och elektroniska underskrifter (ID-tjänst) ta del av en juridisk persons skattekonto.<sup>2</sup>

En sådan genomlysning aktualiserar såväl skatterättsliga som förvaltningsrättsliga, associationsrättsliga och straffrättsliga frågor. Medan det framgår av föreskrifter inom skatterätten och av associationsrätten vilka som får underteckna en deklaration följer det av allmänna regler, utvecklade i

---

<sup>1</sup> Se vidare <http://www.naring.regeringen.se/fragor/naringslivsutv/regelforenkl/aktuellt/index.htm>.

<sup>2</sup> Dessa begrepp för elektronisk miljö har här samma innebörd som i Riksskatteverkets meddelande med information om verkets beslut om grundläggande riktlinjer för myndigheternas användning av e-legitimationer och elektroniska underskrifter ([http://skatteverket.se/rattsinfo/meddelanden/03/rsvm\\_200324.html](http://skatteverket.se/rattsinfo/meddelanden/03/rsvm_200324.html)).

rättspraxis, vem eller vilka som har att bära straffansvaret för brott som begås inom ramen för en juridisk persons verksamhet. Även om reglerna om vem som får skriva under en deklaration inte i författningsteknisk mening berör reglerna om straffansvar behöver verkningarna för den brottsförebyggande och brottsbekämpande verksamheten analyseras innan eventuella ändringar genomförs. Exempelvis behöver risker genomlysas för att bulvaner eller ”målvakter” används eller att ansvarsfrågor ”fördunklas” på liknande sätt. En sådan kartläggning kan också aktualisera associationsrättsliga och mellanmansrättsliga frågor om hur juridiska personer företräds. Juridiska personer kan endast agera genom fysiska personer som har en viss ställning, t.ex. genom ställföreträdare eller befullmäktigade ombud.

Frågan om förutsättningarna för sådan representation bör övervägas beträffande uppgiftslämnande som skall utgöra underlag för taxering och beskattning. Andra frågor har samband med elektroniskt uppgiftslämnande, t.ex. hur underskrift skall kunna ske elektroniskt när en juridisk persons firma får tecknas endast av flera i förening. Rättsfrågorna är delvis generella och bör lösas enhetligt för pappers- och elektronisk miljö. Hit hör frågan om de yrkesetiska normer som gäller för revisorer kan förenas med uppdrag att underteckna deklarationer och andra uppgifter i egenskap av ombud för skattskyldiga.

Motsvarande frågor aktualiseras när en fysisk eller en juridisk person har direktåtkomst till sitt skattekonto. Hur bör ställföreträdare ges direktåtkomst till skattekontot och vad gäller när en juridisk person skall företrädas av flera i förening? Får ett ombud ges sådan åtkomst till ett skattekonto? Nuvarande reglering medger vidare direktåtkomst för ”enskild”, men även hos bl.a. kommuner finns ett starkt önskemål om att kunna använda dessa tjänster. Kan en myndighet enligt gällande rätt ges direktåtkomst till uppgifter om sig själv?

Uppdraget omfattar även anknytande rättsfrågor som aktualiseras under arbetets gång och som visar sig vara av betydelse för ett smidigt uppgiftslämnande och en förenklad åtkomst.

## 2 Formkrav vid deklARATION

### 2.1 Vad menas med formkrav?

Med formkrav menas krav på att ett dokument eller ett meddelande, för att ha en viss rättsverkan;

1. skall ha
  - a. viss form, eller
  - b. visst innehåll, eller
2. skall tillkomma på visst sätt.

Till formkraven kan också hänföras krav på att en handling skall utföras på visst sätt för att en viss rättsverkan ska inträda.<sup>3</sup> Vid en övergång till elektronisk kommunikation består formkravens hindrande effekt vanligtvis i att vissa termer eller lokutioner betecknar fysiska föremål eller handlingar som inte kan utföras elektroniskt. Till detta kommer, såväl i traditionell miljö som i elektronisk miljö, bestämmelser där formkrav inte uttryckligen föreskrivs, men där det i den praktiska situation som regleras ändå förekommer formkrav. Innebörden av ett formkrav är i sådana fall utvidgad i förhållande till vad som synes följa av bestämmelsens ordalydelse. Ett exempel på sådana implicita formkrav är hur skriftlighetskrav i vissa fall anses innebära krav på underskrift fast detta inte klart sägs.

För vissa andra bestämmelser gäller att det inte är formkraven i sig som är det egentliga hindret för elektroniska rutiner utan den process som formkravet är en del av. I en ansöknings- eller deklARATIONssituation kan det exempelvis finnas krav på att det skall fogas bilagor till ansökan eller deklARATIONen.<sup>4</sup> Det kan då visa sig olämpligt att avlägsna ett formkrav utan att se över hela den process där formkravet utgör en del. Sker inte en sådan

---

<sup>3</sup> Se t.ex. reglerna om ingående av äktenskap och FORMEL-gruppens rapport Ds 2003:29 s. 16 f.

<sup>4</sup> A.a. s. 44.

översyn av uppgiftshanteringen är risken stor att olämpliga rutiner konserveras istället för att processerna förenklas.

Följderna av att ett formkrav inte uppfylls kan variera. Inom flera rättsområden finns bestämmelser om att en rättshandling som brister i form är ogiltig – helt eller delvis.<sup>5</sup>

## 2.2 Självdeklaration

Uppgifter till ledning för egen taxering lämnas enligt 2 kap. 1 § Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) i en självdeklaration; av

- fysiska personer och dödsbon, som allmän självdeklaration, och
- andra juridiska personer än dödsbon, som särskild självdeklaration.

### 2.2.1 Formkrav i lag

För självdeklarationer gäller ett antal formkrav.

- Självdeklarationer skall lämnas enligt fastställda *formulär* (4 kap. 1 § LSK).<sup>6</sup> Det innebär att de skall vara uppställda på visst sätt och på papper med viss utstyrsel, t.ex. med olika färgmarkeringar för olika blanketter. Ett krav på att använda blankett eller att lämna uppgifter enligt visst formulär anses normalt inte hindra elektroniska rutiner. Sådana krav kan antas ha till syfte att en handling skall vara varaktig, tillgänglig och kommunicerbar och att uppgiftslämnandet skall få en viss strukturerad form.<sup>7</sup> På skatteområdet är också ändamålen att säkerställa och effektivisera bevisning för att bl.a. kunna utkräva skatterättsligt och straffrättsligt ansvar starkt uttalade. För elektroniska formulär finns regler i 4 kap. 4 § LSK.
- Blankett för allmän självdeklaration skall förses 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 § FSK).
- Den skattskyldige skall göra de *ändringar av och tillägg* till förtryckta uppgifter som behövs (3 kap. 3 § LSK). En skattskyldig som

---

<sup>5</sup> Se t.ex. 4 kap. 1 § jordabalken respektive 9 § konsumentkreditlag (1992:830).

<sup>6</sup> Jfr 3 kap. 1 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (FSK).

<sup>7</sup> Ds 2003:29 s. 102.

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). I förekommande fall får näringsidkaren föra över uppgifter till den eller de bilagor som han själv måste komplettera huvudblanketten med. För elektroniska självdeklarationer finns särskilda regler (se vidare avsnitt 7.4).

- En självdeklaration skall enligt 4 kap. 3 § LSK vara egenhändigt<sup>8</sup> *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).

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 visserligen inget krav på att kontrolluppgifter skall vara undertecknade men av 19 kap. 1 § LSK följer att skyldigheten att lämna uppgifterna skall fullgöras av en ställföreträdare.<sup>9</sup>

### 2.2.2 Vad krävs för att en deklaration skall anses föreligga

Frågan om en deklaration har lämnats uppkommer bl.a. när skönstaxering, skattetillägg eller förseningsavgift aktualiseras (se 4 kap. 3 § och 5 kap. 2 och 9 §§ TL).

Enligt praxis krävs, för att en självdeklaration skall föreligga, att

- fastställd *blankett* använts,
- den skattskyldige eller legal ställföreträdare för honom *undertecknat* blanketten, och

---

<sup>8</sup> Att någon skriver en annan persons namn med samtycke från denne utgör normalt inte urkundsförfalskning i brottsbalkens mening. Genom kravet på "egenhändig" underskrift får sådana rutiner emellertid inte användas enligt LSK.

<sup>9</sup> En annan sak är att blanketten för kontrolluppgiftssammandrag enligt 14 kap. 9 – 12 §§ LSK i pappersform innehåller ett fält för underskrift och därmed ett krav på underskrift. Något motsvarande krav finns emellertid inte för elektroniskt uppgiftslämnande.

- blanketten innehåller åtminstone *någon uppgift* till ledning för taxeringen av den skattskyldige, t.ex. en nolla.<sup>10</sup>

Olika rättsverkningar inträder beroende på vari den bristande uppfyllelsen av formföreskrifterna består. Det är ett växande problem att skattskyldiga lämnar in deklarationer som inte består i annat än en undertecknad blankett med någon enstaka beloppsuppgift och en upplysning om att deklarationen kommer att kompletteras.<sup>11</sup> Detta har beträffande självdeklarationer föranlett en regel i 5 kap. 9 § TL om att det inte skall anses ha kommit in någon deklaration om innehållet är så bristfälligt att deklarationen uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxering (prop. 1991/92:43 s. 112).

Det framstår som lagtekniskt komplicerat att en deklaration visserligen anses föreligga men inte anses ha kommit in; jfr avsnitt 7.5.

## 2.3 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.<sup>12</sup>

### 2.3.1 Formkrav i lag

Även för skattedeklarationerna gäller ett antal formkrav.

- Skattedeklaration skall lämnas enligt fastställt *formulär* (10 kap. 25 § SBL). Beträffande elektroniska skattedeklarationer finns särskilda regler.<sup>13</sup>
- En skattedeklaration skall vara *egenhändigt underskriven* av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av ”behörig företrädare” (10 kap. 25 § SBL; jfr 7 kap. 3 § TL). Vid införandet av SBL fanns inget krav *i lag* på egenhändigt undertecknade. Det bedömdes som mera praktiskt att reglera frågor av detta slag i förordning (prop. 1996/97:100 s. 574). Som skäl för ändringen anfördes bl.a. att under-

<sup>10</sup> Prop. 1991/92:43 s. 83, RÅ 1951 Fi 1436 och RÅ 1955 ref. 32.

<sup>11</sup> Sådana problem kan i elektronisk miljö delvis undvikas genom tekniska åtgärder inom ramen för e-tjänster för att deklarera elektroniskt.

<sup>12</sup> Här behandlas inte preliminär självdeklaration och skalbolagsdeklaration.

<sup>13</sup> Se 10 kap. 26 § SBL, 26 a § skattebetalningsförordningen (1997:750; SBF) och Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:4) om skattedeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.



skriften 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). – På motsvarande sätt som för självdeklara- tioner regleras det närmare vem som skall fullgöra deklara- tions- skyldigheten eller annan uppgiftsskyldighet. Kravet på underskrift får uppfyllas med elektroniska medel i elektroniska formulär.<sup>14</sup>

- Om Skatteverket har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall dek- lationen lämnas dit (10 kap. 25 § SBL).

För skattedeklarationer finns alltså formkrav som rör formulär, underskrift av person med viss ställning och skyldighet att lämna skattedeklarationen till särskilt anvisat mottagningsställe.

### **2.3.2 Vad krävs för att en deklaration skall anses föreligga**

Frågan om en deklaration har lämnats uppkommer bl.a. när skönstaxering/- beskattning kommer i fråga. För bedömningen av om en skattedeklaration anses föreligga torde samma synsätt som för självdeklara- tioner gälla (se avsnitt 2.2.2). Denna fråga har emellertid, med hänsyn till de korta fristerna, inte samma praktiska betydelse som för självdeklara- tioner.

## **2.4 Formkravens tillämpningsområde**

Kraven i författningsregleringen på underskrift av behörig ställföreträdare finns endast för deklaration – inte för annat uppgiftslämnande såsom kon- trolluppgifter eller föreläggande som inte avser att lämna (ny) deklaration.

### **2.4.1 Föreläggande att komplettera**

De redovisade föreskrifterna om deklarationens form gäller i huvudsak inte när uppgifter lämnas på annat sätt än genom en deklaration. Det är därför av betydelse om ett föreläggande från Skatteverket tar sikte på att ge in en deklaration eller endast på att komplettera en redan lämnad deklaration.

För självdeklara- tionerna har samtliga bestämmelser om förelägganden samlats i 17 kap. LSK. Där föreskrivs att ”Skatteverket får förelägga den

---

<sup>14</sup> Se 10 kap. 25 § och 23 kap. 3 – 5 §§ SBL samt 19 kap. 1 § LSK.

som inte har lämnat föreskriven självdeklaration ... eller som har lämnat ofullständig självdeklaration ... att lämna eller komplettera självdeklarationen ...” (1 §). I äldre rätt fanns motsvarande bestämmelse i 2 kap. 34 § andra stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (ÄLSK). Där föreskrevs att skattemyndigheten, om självdeklaration inte var upprättad på föreskrivet sätt, fick förelägga den deklarationsskyldige att komma in med de uppgifter som saknas eller, *om deklarationen är bristfällig i väsentliga avseenden, med ny deklaration* som är upprättad på riktigt sätt. Om en deklaration inkommit, som inte var bristfällig i väsentliga avseenden, fick således endast kompletteringsföreläggande utfärdas, inte föreläggande om att lämna deklaration.

Lydelsen i LSK av bestämmelsen om föreläggande skulle, när ofullständig deklaration lämnats, kunna läsas t.ex. så att

- ingen ändring skett i sak i förhållande till ÄLSK,
- väsentlighetskravet utmönstrats i LSK för att Skatteverket skall få utfärda föreläggande om att avge deklaration, eller
- endast kompletteringsföreläggande – inte föreläggande om att avge (ny) deklaration – får ges till den som avlämnat en (bristfällig) handling som är att anse som en deklaration.

I motiven till bestämmelsen i LSK, som formulerats i enlighet med lagrådets yttrande, behandlas frågan om att ”fullgöra föreskriven uppgiftsskyldighet”. Frågan om form, t.ex. krav på formulär och underskrift nämns inte.<sup>15</sup> Lagrådets yttrande avsåg lagtekniska brister, inte omfattningen av rätten att utfärda föreläggande eller formkrav.

Skulle denna regel i LSK om föreläggande vara att förstå så att föreläggande – när en bristfällig deklaration lämnats – inte får ta sikte på att ge in en (ny) deklaration utan endast på att komplettera uppgifterna i den lämnade deklarationen *gäller inte* de obligatoriska *kraven på form för deklaration*. Istället skulle bestämmelsen i 14 § förvaltningslagen (1986:223; FL) kunna bli tillämplig. Där föreskrivs att en part får lämna uppgifter muntligen<sup>16</sup>, om det kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång. Myndigheten får visserligen, enligt 10 § tredje stycket FL, begära att ett meddelande som inte är underskrivet skall bekräftas av avsändaren

<sup>15</sup> SOU 1998:12 s. 392, Ds 2000:70 s. 253 f. och prop. 2001/02:25 s. 202 f. och 348 f.

<sup>16</sup> Med muntlig handläggning menas även t.ex. informella telefonkontakter och sammanträffanden (prop. 1985/86:80 s. 25 och 65).

genom en egenhändigt undertecknad handling men bestämmelsen hindrar inte undertecknande genom ombud.

Innehåller en annan lag än FL eller en förordning någon bestämmelse som avviker från FL, gäller den bestämmelsen. Beträffande föreläggande föreskrivs dock i 17 kap. 6 § LSK endast att uppgift – som skall lämnas efter föreläggande – lämnas på det sätt och inom den tid som anges i föreläggandet. Här ges Skatteverket en rätt att i varje enskilt föreläggande bestämma ”tidpunkt och sätt”<sup>17</sup> för uppgiftslämnandet.

Av lagmotiven framgår inte närmare vilka frågor om form som bestämmelsen avses omfatta.<sup>18</sup> Skatteverket kräver emellertid regelmässigt att uppgifterna lämnas på annat sätt än muntligen eftersom reglerna om straffansvar enligt skattebrottslagen (1971:69) och skattetillägg enligt TL inte omfattar muntliga oriktiga uppgifter. Det finns emellertid inget krav i LSK eller TL på att en skriftlig handling med svar på ett kompletteringsföreläggande måste vara undertecknad.

Beträffande *skattedeklarationer* får Skatteverket, om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna skattedeklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklaration, förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklarationen eller att komplettera den (10 kap. 27 § SBL).<sup>19</sup> Det finns ingen motsvarighet i SBL till föreskriften i 17 kap. 6 § LSK om att en uppgift – som skall lämnas efter föreläggande – skall lämnas på det sätt och inom den tid som anges i föreläggandet. Lagrådet yttrade att det närmast var en självklarhet att uppgift som skall lämnas efter föreläggande skall lämnas på det sätt och inom den tid som anges i föreläggandet och att bestämmelsen var överflödig (prop. 2001/02:25 s. 349).

## 2.4.2 Kontrolluppgifter

Beträffande kontrolluppgifter enligt LSK gäller formkrav rörande *formulär* (14 kap. 7 § LSK) men det finns inget krav på traditionell eller elektronisk

---

17 Se rubriken närmast före 17 kap. 6 § LSK; jfr 4 kap. 10 § TL.

18 En annan sak är att den nya regeln om föreläggande sägs omfatta ”all uppgiftsskyldighet” enligt lagen (Ds 2000:70 s. 253). Jfr förslaget till 17 kap. 6 § i nämnda promemoria, där det i andra stycket talas om ”Självdeklaration och andra uppgifter”. I vissa sammanhang avser begreppet deklaration alltså en uppgiftssamling, i andra ett formbundet dokument.

19 Bestämmelsen motsvarar 54 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272).

underskrift. Även detta uppgiftslämnande omfattas av det straffrättsliga skyddet enligt skattebrottslagen men frågan om hur bestämmelsen i 19 kap. 1 § LSK skall tillämpas på detta uppgiftslämnande synes inte ha berörts. Där föreskrivs under rubriken behörig företrädare att skyldigheten att lämna uppgifter enligt LSK för en annan juridisk person än ett dödsbo skall fullgöras av en ställföreträdare. Några kontroller av att kontrolluppgifter lämnats av behörig person torde emellertid inte förekomma.

Skatteverket får in mellan 80 och 90 miljoner kontrolluppgifter per år. I praktiken produceras de flesta automatiskt och skrivs ut på papper eller sänds över elektroniskt. Av en inkommen elektronisk eller pappersbaserad kontrolluppgift från en juridisk person framgår den juridiska personens firma och organisationsnummer men inte vilken fysisk person som har ställt ut handlingen. I motiven till skattebrottslagen har anförts följande.

Även om något formkrav inte uppställs för uppgiftslämnandet är en förutsättning för ansvar [enligt 2 § skattebrottslagen] naturligtvis att uppgiften utgör ett tjänligt bevismedel. För att en oriktig uppgift i t.ex. en elektronisk handling skall kunna föranleda straffansvar får det således förutsättas att utställaren går att identifiera och att en sådan handling på ett eller annat sätt kommer att kunna ges samma bevisvärde som ett pappersdokument.<sup>20</sup>

Det kan ifrågasättas om kontrolluppgifterna uppfyller detta krav. Visserligen kan kravet på utställarangivelse enligt brottsbalken för att en urkund skall anses föreligga uppfyllas genom att en juridisk person anges som utställare men kopior och handlingar som har sådan utformning att ett original inte kan skiljas från en kopia torde inte anses utgöra en urkund i brottsbalkens mening.

Utöver denna fråga om tjänligt bevismedel aktualiseras frågan om hur bestämmelsen i 19 kap. 1 § LSK skall tillämpas i anknytning till kontrolluppgifter.<sup>21</sup> Vid sidan av det obligatoriska kravet på underskrift av deklaration har *formkravens tillämpningsområde* utformats så att det finns utrymme för ”skriftligt” uppgiftslämnande utan krav på underskrift, såvida inte annat följer av ett föreläggande. Varken av lagmotiv eller doktrin framgår – beträffande kontrolluppgifter och annat liknande uppgiftslämnande – hur kopplingen till en ställföreträdare och kontrollen härav skall utformas. Sannolikt har tanken ursprungligen varit att det vid prövningen av

---

<sup>20</sup> Prop. 1995/96:170 s. 161.

<sup>21</sup> Jfr Lagrådets uttalande i a. prop. s. 163 med anledning av skillnaden mellan falska handlingar (oriktig uppgift om utställare) respektive osanna handlingar (dvs. äkta handlingar med osant innehåll).

behörighet alltid funnits en underskrift att utgå från och det ligger nära till hands att tolka in ett underförstått krav på underskrift. Motsatsen har emellertid numera blivit huvudregel för uppgiftslämnande enligt LSK genom att det övervägande antalet handlingar utgörs av kontrolluppgifter som inte är undertecknade (jfr avsnitt 2.2.1).

Denna skillnad mellan å ena sidan högt ställda krav på kontrollfunktioner beträffande vem som lämnar en deklaration och å andra sidan nära nog obefintliga kontroller av vem som lämnar en kontrolluppgift kan ifrågasättas när samma regel gäller för vem som får lämna uppgifterna och samtliga uppgifter är betydelsefulla för Skatteverkets kontrollverksamhet.



## 3 Vem får utföra rättshandlingen?

### 3.1 Ombud

Av 12 kap. 1 § RB och 48 § förvaltningsprocesslagen (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 ges 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); se även bestämmelserna för personer som inte har hemvist i Sverige eller EES eller som är underåriga, i konkurs-tillstånd eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken (12 kap. 2 § RB).<sup>22</sup> Den som för talan vid en förvaltningsmyndighet får också anlita ombud (9 § FL). Denna grundsats har det ansetts vara av vikt att slå fast i FL. Samtidigt föreskrivs att den som har ombud skall medverka personligen, om myndigheten begär det. Som exempel på en sådan skyldighet nämns att enligt LSK underteckna en självdeklaration.<sup>23</sup>

Även enligt FL får ett ombud som visar oskicklighet eller 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 förbud mot rättshandlingar genom ombud, samt undantag från detta förbud. I det följande redovisas dessa bestämmelser.

---

<sup>22</sup> Avvisas ett ombud skall rätten dessutom i vissa fall förelägga huvudmannen att ställa ombud för sig, som kan godtas, vid påföljd att parten anses som utebliven om han eller hon inte infinner sig personligen (12 kap. 6 § RB).

<sup>23</sup> Hellners/Malmqvist, Förvaltningslagen, s. 107. Att en bestämmelse som avviker från förvaltningslagen gäller följer av 3 § FL.

## 3.2 Förbud mot 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. Under rubriken ”Behöriga företrädare” anges i 19 kap. 1 § endast att skyldigheten att lämna uppgifter enligt denna lag skall fullgöras av ”en ställföreträdare”. Regeln gäller för alla andra juridiska personer än dödsbon. Bestämmelsen i 19 kap. 1 § LSK tillför alltså inget nytt om vem som får skriva under deklARATIONEN för juridiska personer eftersom ”behörig ställföreträdare” pekats ut redan i 4 kap. 3 § LSK.

Vad som föreskrivs i 19 kap. 1 § LSK är emellertid 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 redan av 10 kap. 25 § SBL att skattedeklARATIONER skall vara egenhändigt underskrivna av den skattskyldige eller ”behörig företrädare”<sup>24</sup>, samtidigt som det i 23 kap. 5 § SBL föreskrivs att bestämmelserna i 19 kap. 1 § LSK om vem som skall fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN eller annan uppgiftsskyldighet gäller i tillämpliga delar; jfr 7 kap. 3 § TL där det föreskrivs att 19 kap. 1 § LSK tillämpas vid bedömningen av vem som är behörig ställföreträdare för skattskyldig enligt TL. Om Skatteverket kan godta ett skriftligt uppgiftslämnande utan underskrift, t.ex. inom ramen för elektroniska rutiner, blir det alltså avgörande om handlingen anses vara en deklARATION.

Av 19 kap. 1 § LSK följer alltså att uppgiftslämnandet för en annan juridisk person än ett dödsbo skall fullgöras av en ställföreträdare. Kravet på egenhändig underskrift gäller endast för deklARATIONER. Frågan om vilken medverkan av annan än ställföreträdare som lagligen kan godtas vid uppgiftslämnande där underskrift inte sker synes inte ha behandlats i lagmotiven. Även om ett (om)bud genomför åtgärderna – på annat sätt än muntligen – kan den juridiska konstruktionen innebära att uppgiftslämnandet anses ”fullgöras av en ställföreträdare” i LSK:s mening. Rutinerna får dock inte konstrueras så att det blir fråga om ett kringgående av formkrav.

---

<sup>24</sup> Skillnaden i uttryckssätt – enligt SBL ”företrädare” men enligt LSK ”ställföreträdare” – torde inte innebära någon skillnad i sak för juridisk person.



### 3.3 Regler som tillåter ombud

Utländska företagare har, till skillnad från svenska, alltid möjlighet att utse ombud för att lämna skattedeklaration.

För vissa verksamheter föreskrivs 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. 3a § SBL),
- ombud för generalrepresentation (23 kap. 3c § SBL), och
- ombud för utländsk företagare (23 kap. 4 § 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 delägare som föreslås 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 6a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) skall enligt 23 kap. 3a § SBL en grupp-huvudman 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. 3c § SBL) som företräder företaget.

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall enligt 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 9a § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

Beträffande investeringsguld har ombud rätt att bli skattskyldig för viss förmedling som annars skulle ha undantagits; 3 kap. 10c § mervärdesskattelagen (1994:200).

Bestämmelsen i 23 kap. 4 § SBL är av särskilt intresse i detta sammanhang. Där föreskrivs att varje utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen får utse ett ombud – även sådana som inte omfattas av skyldigheten att utse ombud – förutsatt att ombudet är godkänt av Skatteverket. Med utländsk företagare förstås enligt 1 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200) en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonom-

iska 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 betalningsskyldigt för mervärdesskatten (se även 14 kap. 7a § första stycket 5 SBL).

### 3.4 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*.<sup>25</sup> 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 skattedomstol får föra sin talan genom ombud framgår av 48 § förvaltningsprocesslagen (FPL) och nya uppgifter kan komma att lämnas även till domstolen.

---

<sup>25</sup> Råder det ingen tvekan om att en icke undertecknad begäran kommer från den skattskyldige eller dennes ombud torde viss försiktighet böra iaktas med att utfärda föreläggande om underskrift, se NJA 1991 s. 595 och not 110 till TL i Karnov 2003/04.

## 3.5 Att visa sin behörighet

### 3.5.1 Fullmakt

När parter agerar inför domstol tillämpas delvis olika synsätt beroende på i vilket sammanhang en åtgärd vidtas. Vid handläggning av mål och ärenden i allmän domstol måste rättegångsombud visa upp skriftlig fullmakt i original när ombudet första gången för talan i målet (12 kap. 9 § RB). I förvaltningsdomstol gäller på motsvarande sätt att ombud skall styrka sin behörighet genom fullmakt (49 § FPL). Undantag gäller i allmän domstol för handläggningen av rättsvårdande ärenden, då skriftlig fullmakt inte behöver företas annat än om domstolen anser att det behövs; 47 § lagen (1996:242) om domstolsärenden.

Frågan om skriftlig fullmakt skall visas upp i förvaltningsärenden har varken reglerats i förvaltningslagen eller i lag eller förordning på skatteområdet. Det har istället överlämnats till myndigheten att avgöra om ett ombud måste förete fullmakt.<sup>26</sup>

Fullmakt kan också lämnas muntligen inför sittande rätt.

### 3.5.2 Registreringsbevis

Det har ansetts bli onödigt betungande för parter som för talan inför allmän domstol om domstolen i varje särskilt fall skulle infordra bevisning om att den som vill föra talan som ställföreträdare för part är behörig. Därför föreskrivs det att sådant bevis behövs endast om rätten finner att bevis bör företas (11 kap. 4 § RB).<sup>27</sup> I praktiken torde sådana kontroller ofta ske vid allmän domstol. Föreläggande kan utfärdas om att ge in registreringsbevis eller liknande. Det förekommer också att rätten direkt via bolagsregistret kontrollerar om en person är behörig företrädare. Situationen synes vara densamma i förvaltningsdomstol (se 53 § FPL).

För förvaltningsmyndigheterna har denna fråga varken reglerats i förvaltningslagen eller i förfarandereglerna på skatteområdet. Det har istället överlämnats till myndigheten att avgöra om registreringsbevis eller motsvarande skall företas och granskas.

---

<sup>26</sup> Se Hellners/Malmqvist, Förvaltningslagen, s. 107, där det anføres att fullmakt för ombud ”inte sällan kan undvaras i förvaltningsärenden”.

<sup>27</sup> Se närmare NJA II 1943 s. 124 och Söderlund, Rättegångsbalken Del I, s. 323 f.

### 3.6 Företrädare

Jag har inte funnit någon närmare analys av vilka som avses omfattas av uttrycket behörig (ställ)företrädare i 7 kap. 3 § TL samt 4 kap. 3 § och 19 kap. 1 § LSK och behörig företrädare enligt 10 kap. 25 § och 23 kap. 5 § SBL. I 1928 års taxeringsförordning föreskrevs att deklara- och uppgiftsskyldigheten för annan än enskild person eller dödsbo skulle fullgöras av ”vederbörande styrelse, förvaltning, syssloman eller *ombud*, där ej beträffande staten, landsting kommun eller dylik menighet Kungl. Maj:ts annorlunda förordnar” (51 § SFS 1928:379). I 1956 års taxeringsförordning infördes samma regel, med tillägg av begreppet ”förvaltare” i den återgivna uppräkningslistan (47 § SFS 1956:623).<sup>28</sup>

Denna regel, som fördes över till ÄLSK, föreslogs bli införd även i LSK.<sup>29</sup> I sitt remissvar påpekade Riksskatteverket emellertid att begreppet ”ombud” inte avser ett ombud med fullmakt utan ett ombud på grund av sin ställning och att det kan leda till feltolkningar att använda ordet ombud på detta sätt.<sup>30</sup>

Regeringen delade Riksskatteverkets bedömning och fann att begreppet ombud kunde tas bort utan att bestämmelsen förlorade sin praktiska innebörd. I lagrådsremissen föreslogs därför att uppgiftsskyldigheten för en annan juridisk person än ett dödsbo skulle fullgöras av vederbörande styrelse, förvaltning, syssloman eller förvaltare, om inte regeringen bestämmer annat beträffande staten, landsting eller kommun.

Lagrådet anförde i denna del följande:

Det är naturligt att det ankommer på den som enligt lag eller särskilt förordnande är ställföreträdare för den fysiska eller juridiska personen att fullgöra uppgiftsskyldigheten. En särskild bestämmelse härom är egentligen inte nödvändig, men den kan ändå fylla en viss informativ funktion.

Emellertid är punkten 4 i den föreslagna uppräkningslistan vilseledande, eftersom det normalt knappast är hela styrelsen för en juridisk person som lämnar uppgifter till Skatteverket utan snarare en firmatecknare eller annan behörig ställföreträdare. Bestämmelsen är inte heller adekvat i den del den gäller staten, landsting och

28 Bestämmelsen kommenteras inte närmare i propositionen (prop.1955:160) och i betänkandet (SOU 1954:24) av 1950 års skattelagssakkunniga anfördes i denna del endast att fullgörandet av deklara- och uppgiftsskyldigheten inte får uppdras åt annan (s. 73).

29 Se SOU 1998:12 s. 47 (15 kap. 1 §) och Ds 2000:70 s. 52 (19 kap. 1 §).

30 Se även W Hermansson m.fl., Taxeringshandbok, 2 u., s. 142, där det förklaras att med ”ombud” inte avses att vederbörande på grund av fullmakt företräder den juridiska personen utan att denne gör det p.g.a. sin ställning inom organisationen.

kommun. Lagrådet anser att det i denna punkt är tillräckligt att ange att uppgiftsskyldigheten för en annan juridisk person än ett dödsbo skall fullgöras av en ställföreträdare för den juridiska personen och att hänvisningen till staten, landsting och kommun kan utgå (prop. 2001/02:25 s. 350).

Regeln utformades i enlighet med Lagrådets förslag. Att en deklaration inte får undertecknas på grundval av en fullmakt står alltså klart. Det noterades vidare att ställföreträdare lämnar deklarationen på grund av sin ställning, t.ex. som företrädare för en juridisk person (prop. 2001/02:25 s. 87, 207 och 350). Detta synes ge vid handen att frågan om vem eller vilka som är ställföreträdare och gränserna för olika ställföreträdares behörighet – här om företrädaren får underteckna deklaration – skulle bestämmas av de regler som gäller för varje särskilt slag av organisation<sup>31</sup>; se t.ex. 8 kap. 32 § aktiebolagslagen (1975:1385; ABL). I kommentaren till taxeringslagen uttalas också att juridiska personer normalt företräds av behörig firmatecknare enligt vad som framgår av registreringsbevis eller stadgar.<sup>32</sup>

Vid skattekontoren granskas sällan fullmakt och registreringsbevis och i praktiken torde handläggare vid Skatteverket inte kräva underskrift av flera i förening för att uppfylla formella krav på delat ställföreträderskap. En förfrågan hos handläggare har visat att kontrollerna normalt inskränks till att det finns något med bläck skrivet i fältet för underskrift och att föreläggande om att ge in registreringsbevis sällan ges. Detsamma gäller för fullmakt vid omprövning.

Det kan härvid inte uteslutas att begreppet ställföreträdare har en särskild skatterättslig innebörd i 19 kap. 1 § LSK, särskilt med beaktande av de regler om skatterättslig verkan av obehörighet som redovisas nedan.

### 3.7 Skatterättslig verkan av obehörighet

Frågan om vem som är att anse som behörig ges en särskild skatterättslig innebörd för juridiska personer genom en regel om att uppgifterna anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige.

<sup>31</sup> Att detta är innebörden i motsvarande regel för allmän domstol (11 kap. 2 § andra stycket RB) framgår av Söderlund, Rättegångsbalken Del I, s. 295.

<sup>32</sup> Karin Almgren och Börje Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 6:1:GTL.

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.<sup>33</sup>

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).<sup>34</sup> Motsvarande bestämmelse i äldre rätt – se 116 e § taxeringslagen (1956:623; GTL) – som endast gällde vid en tillämpning av bestämmelserna om särskilda avgifter, har i gällande rätt gjorts generellt tillämplig vid en bedömning enligt TL av vem som är behörig ställföreträdare (prop. 1989/90:74 s. 419).<sup>35</sup> Samma regel har förts in i SBL. 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.<sup>36</sup> Vid denna bedömning beträffande skattskyldig som är en juridisk person får frågan om vem som är att anse som behörig uppenbarligen en särskild skatterättslig innebörd.

I LSK finns det inte någon bevisregel av detta slag. Anledningen till detta kan antas vara att LSK endast reglerar uppgiftsskyldigheten medan SBL eller TL, där bevisregeln finns, blir tillämplig när Skatteverket prövar frågan om behörighet. En annan fråga som bör nämnas är att bevisregeln i de redovisade bestämmelserna endast gäller för prövningen av om utställaren skall anses vara *behörig* att företräda den skattskyldige, inte vid en invändning om att handlingen är falsk; dvs. att den skulle ha undertecknats av någon annan än den som anges som utställare i urkunden.

---

33 Jfr Gösta Walin, Lagen om skuldebrev m.m., 2 u., s. 151 not 114.

34 På motsvarande sätt finns av formella skäl en bestämmelse i 1 kap. 7 § tullagen (2000:1281) om att tulldeklaration får avges genom en anställd eller ett ombud. Annars hade tullen behövt kräva underskrift av firmatecknare eller den som fått en av firmatecknare undertecknad fullmakt.

35 Jfr 2 kap. 10 § den numera upphävda lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

36 Thornstedt/Eklund, Skattebrott och skattetillägg, 5 u., s. 140.

### 3.8 Skattekontrollutredningens förslag

Skattekontrollutredningen föreslog i sitt slutbetänkande, Självdeklaration och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden (SOU 1998:12), bl.a. att

1. kravet i LSK på *underskrift* av deklaration inte skulle framgå av lag utan föreskrivas i förordning eller, efter bemyndigande, av Riksskatteverket,
2. skyldigheten att *lämna* självdeklaration skulle utmönstras för fysisk person och svenskt dödsbo som endast uppburit inkomster av visst slag och som förtryckts på blankett, om uppgifterna är riktiga och deklarationsskyldighet inte föreligger av annan anledning, och
3. 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.

Förslaget att inte i LSK – på *lagnivå* – reglera krav på underskrift resulterade istället i en ny lagregel i 10 kap. 25 § SBL om underskrift.

Ett flertal remissorgan ställde sig positiva till förslaget att tillåta deklaration genom ombud.<sup>37</sup> 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; se avsnitt 4.5. Regeringen lade mot bakgrund av dessa invändningar inte fram något förslag om förenkling av deklarationsförfarandet genom att godta ombud.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Bland annat Riksskatteverket, Fondbolagens Förening, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, OM Gruppen AB, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Företagarnas Riksorganisation, Näringslivets Nämnd för Regelgranskning, Näringslivet Skattedelegation, Svenska Arbetsgivareföreningen, Sveriges Industriförbund, Stockholms Handelskammare och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ställde sig positiva till förslaget.

<sup>38</sup> Se vidare Ds 2000:70 s. 99 ff., prop. 2001/02:25 s. 81 ff.

### 3.9 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) där rätten att meddela närmare föreskrifter om villkor och inskränkningar i fråga om användning av ombud delegerats till regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. 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 tullförfarandet övergång till fri omsättning, tullförfaranden med ekonomisk verkan samt tullförfarandet export samt till återexport skall vara *registrerat* hos Tullverket. Verket 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 deklaranten eller, om tulldeklaration lämnas genom ombud, hos ombudet.

Någon närmare beskrivning av vilka personer som skall anses ha en förtroendeställning hos deklaranten eller ombudet finns inte i förarbetena. Sådan förtroendeställning har 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 § tullagen (1987:1065). I



tullagen (1994:1550), som ersatts av gällande tullag avskaffades emellertid kravet på godkännande med hänvisning till att det inte framkommit några starka skäl för att behålla kravet på godkännande.<sup>39</sup>

### **3.10 Ombudsförfaranden i nordiska länder**

I övriga nordiska länder godtas i olika omfattning att deklARATIONSSKYLDIGHET fullgörs genom ombud.

#### **3.10.1 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” att lämna självdeklaration såsom sjukdom eller långvarig frånvaro 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 som skall kunna undvikas av den skattskyldige i vissa fall.).

Självdeklaration och andra obligatoriska uppgifter skall skrivas under av den som enligt reglerna därom skall lämna in självdeklaration eller andra uppgifter (§ 4 – 5 nr 5. ligningsloven; se även NOU 2003:7, kap. 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).

#### **3.10.2 Danmark**

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

---

<sup>39</sup> Prop. 1994/95:34 s. 101.

### 3.10.3 Finland

I Finland regleras frågan om undertecknande av en skattedeklaration genom Finansministeriets beslut om deklarationsskyldighet.<sup>40</sup> Av förvaltningslagen framgår att ombud får anlitas i förvaltningsärenden, vilket även torde innefatta möjligheten att lämna skattedeklaration via ombud.<sup>41</sup> Av förvaltningslagen framgår att i förvaltningsärenden får ombud anlitas, vilket även torde innefatta möjligheten att lämna skattedeklaration via ombud. Ombudet skall förete fullmakt eller på något annat sätt tillförlitligt visa att han eller hon har rätt att företräda huvudmannen.<sup>42</sup>

---

40 Se 17 § i Finansministeriets beslut. Utfärdad den 28 december 1995, Nr 1760/1995.

41 Se 12 § förvaltningslag 6.6.2003/434 som ersätter den upphävda lagen om förvaltningsförfarande 6.8.1982/598. Bestämmelsen återfanns i den upphävda lagens 6 §. Enligt RP72/2002 s. 36 samt 70 ff. motsvara de äldre bestämmelserna den nya lagen med vissa undantag (jfr SOU 1998:12 s. 184).

42 Se 12 § förvaltningslagen.

## 4 Överträdelse av skattelagstiftningen

Vid överträdelser av skatteförfattningarna kan såväl administrativa sanktioner som personligt betalningsansvar för företrädare och straffrättsligt ansvar för gärningsmän m.fl. komma i fråga.

### 4.1 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.<sup>43</sup> 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 3.7 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.

Här bör också erinras om det ansvar som en anställd har gentemot sin arbetsgivare.

#### 4.1.1 Skattetillägg

Bestämmelser om skattetillägg finns i 5 kap. TL och 15 kap. SBL.<sup>44</sup> De är i huvudsak uppbyggda på samma sätt men vissa skillnader finns, bl.a. beträffande vilka skatter som omfattas av respektive lag.

Skattetillägg kan påföras en skattskyldig dels när denne lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen, dels om skönstaxering skett.<sup>45</sup> För att

---

<sup>43</sup> Straffrättsligt ansvar kan däremot komma i fråga för en ställföreträdare som lämnat en oriktig uppgift (jfr prop. 1995/96:170 s. 108).

<sup>44</sup> Skattetillägg kan även tas ut enligt fordonsskattelagen (1988:327) och lagen (1997:1137) om vägavgift för vissa tunga fordon.

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. Vid skönstaxering skall skattetillägg påföras i två olika fall, dels när avvikelse från en inlämnad deklaration sker genom skönstaxering, dels när skönstaxering sker på grund av utebliven deklaration och en självdeklaration inte har kommit in trots att ett föreläggande sänts ut till den skattskyldige.<sup>46</sup>

I några närmare uppräknade situationer skall skattetillägg dock inte tas ut (se 5 kap. 8 § TL och 15 kap. 7 § SBL);

- dels vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av deklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,
- om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt LSK och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret (avser endast TL),
- om en avvikelse avser en bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,
- om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller
- om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

Vidare kan befrielse från skattetillägg och andra särskilda avgifter komma i fråga om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften. Befrielsegrunderna skall beaktas även om den skattskyldige inte har framställts något sådant yrkande.<sup>47</sup>

#### 4.1.2 Förseningsavgift

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

---

<sup>45</sup> En utförlig beskrivning av skattetilläggen finns i prop. 2002/03:106 (se även SOU 2001:25).

<sup>46</sup> Se vidare 5 kap. 1 och 2 §§ TL och 15 kap. 1 – 3 §§ SBL.

<sup>47</sup> Se vidare 5 kap. 14 och 15 §§ TL och 15 kap. 10 – 12 §§ SBL.

tas enligt TL ut i tre olika faser. Även inom ramen för SBL är avgifterna varierade. Enligt TL gäller dock, för den som inom föreskriven tid har lämnat en deklarationshandling som inte är behörigen undertecknad, att förseningsavgift tas ut endast om bristen inte har avhjälpes inom den tid som föreskrivs i ett föreläggande.<sup>48</sup>

Ovan redovisade befrielsegrunder gäller även här.

## 4.2 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. Av lagtexten framgår inte närmare vem som skall anses som företrädare. Enligt rättspraxis har emellertid begreppet företrädare här en vidare räckvidd än legal ställföreträdare. Avgörande är vem som har den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen i den juridiska personen.

Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer föreslog i betänkande Företrädaransvar (SOU 2002:8) att det i som 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 fann emellertid, efter kritik från flera remissinstanser, inte tillräckliga skäl för att införa en speciell legaldefinition av begreppet företrädare (prop. 2002/03:128 s. 24).

## 4.3 Straffansvar för *gärningsmän m.fl.*

### 4.3.1 Bakgrund

Brott kan visserligen begås inom ramen för en juridisk persons verksamhet men straff kan inte ådömas en juridisk person som sådan; endast människor kan begå brott.<sup>49</sup> Särskilda problem uppstår när det gäller att välja ut den eller dem som skall anses ha förövat brottet; dvs. att bestämma vem eller

---

<sup>48</sup> Se 5 kap. 9 och 12 §§ TL och 15 kap. 8 § SBL.

<sup>49</sup> Däremot kan förverkande, företagsbot och annan särskild rättsverkan riktas mot en juridisk person.

vilka som från straffrättsliga utgångspunkter skall anses företräda den juridiska personen. Den som har ett sådant ansvar har en garantställning som innebär en skyldighet att förhindra att brott begås i verksamheten. Här gäller vidare att

- ansvar skall åvila inte bara den som har utfört gärningen<sup>50</sup> (*gärningsmannen*<sup>51</sup>) utan även annan som har ”främjat denna med råd eller dåd” – för *anstiftan* till brott om personen har förmått annan att utföra gärningen och annars för *medhjälp* till brottet,<sup>52</sup> att
- varje medverkande skall bedömas efter det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger honom eller henne till last.

I motiven till 1998 års förslag om rätt att deklarerat genom ombud hänvisade Skattekontrollutredningen endast till regeln om att var och en skall bedömas efter det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger honom eller henne till last (jfr avsnitt 3.8 ovan). Någon genomlysning av straffansvarets placering och fördelning gjordes alltså inte.

De flesta straffbestämmelserna är personneutralt formulerade på det sättet att straffansvar åläggs ”den som” utför eller underlåter att utföra något visst. Även skattebrottslagen (1971:69) är utformad på detta sätt. Eftersom de straffrättsliga bestämmelserna har skrivits med utgångspunkt i att endast fysiska personer kan begå brott är det inte ovanligt att den straffrättsliga begreppsbyggnaden inte helt sammanfaller med den som finns på andra rättsområden.<sup>53</sup> Detta gäller för skattebrottslagen och anknytande skatteförfattningar. En rättslig bedömning kompliceras vidare av skillnader i bevisbördans placering och vad som krävs för att bevisskyldigheten skall vara uppfylld i ett taxeringsärende respektive inom straffprocessen.

Reglerna i 23 kap. 4 § brottsbalken (BrB) om medverkan till brott är tillämpliga också vid företagaransvar. Ansvar kan därmed ådömas inte bara den som har ett företagaransvar utan var och en som främjat gärningen genom råd eller dåd, t.ex. en revisor eller en kamrer som varit delaktig

50 Se 23 kap. 4 § BrB. Med gärning avses fullbordat brott, försök, förberedelse, stämpling och underlåtenhet att avslöja eller hindra brott.

51 Med ”gärningsman” menas den som utfört brottet och uppfyller samtliga brottsrekvisit. Det förekommer emellertid även att detta begrepp används i en mera allmän innebörd, ungefär som den som kan dömas, t.ex. för medverkan.

52 Inom ramen för skatterätten vilar ansvaret däremot normalt på den skattskyldige, om inte personligt ansvar inträtt enligt särskilda regler; jfr avsnitt och 4.1.

53 Straffansvarsutredningen i SOU 1996:185 s. 410.

genom att ta fram oriktiga uppgifter och färdigställa det material som lämnas till en myndighet.

#### 4.3.2 Remissvar, m.m.

Vid remissbehandlingen av 1998 års förslag ställde sig flera tveksamma till eller avstyrkte förslaget att medge ett ombudsförfarande, bl.a. Ekobrottsmyndigheten och Riksåklagaren som förklarade att möjligheterna skulle begränsas att fälla till ansvar för skattebrott. Även Riksskatteverket, som tillsammans med andra remissinstanser betonade behovet av ett ombudsförfarande, efterlyste en närmare analys av de straffrättsliga frågorna.<sup>54</sup>

Av särskilt intresse i detta sammanhang är den redovisning som Ekobrottsmyndighetens (EBM) gav i sitt remissyttrande beträffande möjligheterna till lagföring om förslaget genomfördes. Efter att ha återgivit Skattekontrollutredningens hänvisning till att straffrättsligt ansvar skall utkrävas efter det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger var och en till last, anförde EBM bl.a. följande:

Att det måste förhålla sig på det sättet torde vara en självklarhet. Något som däremot inte är lika självklart är hur det straffrättsliga ansvaret i praktiken skall kunna utkrävas. All erfarenhet på området visar entydigt att ju fler personer det finns som kan ha ett straffrättsligt ansvar för en viss gärning desto svårare blir det att styrka det subjektiva rekvisitet. Detta gäller särskilt i de fall där de inblandade personerna skyller på varandra. Även om inte just den situationen föreligger kan bevissvårigheter likväl uppkomma. Det förekommer att uppsåtet (eller oaktsamheten) måste fördelas på de medverkande på ett sådant sätt att inte någon uppnår straffbar nivå.

Nedan lämnade exempel visar på fall där åklagarna regelmässigt ställs inför betydande bevissvårigheter i fråga om det subjektiva rekvisitet.

Inom ekobrottsområdet tänker man i första hand på de utrednings- och bevisproblem som normalt är förknippade med förundersökningar angående brott som begåtts genom missbruk av aktiebolagsformen (bolagsplundring m.m.). De svårigheter som åklagarna ställs inför i dessa sammanhang hänför sig oftast till att bulvaner och s.k. målvakter utnyttjas och till att en rik flora av fullmakter förekommer. Gemensamt för dessa fall är att den verkliga gärningsmannen vill föra in så många personer som möjligt mellan sig och den ifrågasatta transaktionen.

Om man går utanför det traditionella ekobrottsområdet så är brott mot miljön ett bra exempel. Inom detta område kan man särskilt peka på oljeutsläpp från fartyg till sjöss. Förklaringen till att så få fall leder till åtal är just svårigheten att utreda det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger var och en av de inblandade till last.

Det går i sammanhanget inte heller att undvika att nämna de på senare tid uppmärksammade fallen av grova våldsbrott, där det inte varit möjligt att med säkerhet

---

<sup>54</sup> Se prop. 2001/02:25 s. 86.

utreda vad som legat var och en av de inblandade till last, varför samtliga frikänts. ... Utredningens förslag om att det skall vara tillåtet att lämna deklaration genom ombud skapar enligt EBM:s uppfattning ett utrymme för missbruk (jfr vad som ovan sagts om missbruket av aktiebolagsformen bl.a. genom utnyttjandet av fullmakter). Hur omfattande missbruket kan komma att bli kan man bara spekulera om. Av erfarenhet vet man att kreativiteten på området brukar vara betydande. Helt klart är emellertid att förslaget till sin natur är sådant att det kommer att försvåra för de brottbekämpande organen att utreda och lagföra skattebrott. Förslaget kan med andra ord sägas få effekter som går på tvärs mot de allmänna strävanden som finns på straffrättens område.

Regeringen fann det mindre lämpligt att i lagstiftningsärendet lägga fram något förslag om rätt att deklarerera genom ombud och hänvisade till att

- behovet av att kunna anlita ombud inte var helt klarlagt,
- en kategori av ombud som utredningen har pekat ut, revisorerna, enligt god revisorssed kanske inte skulle få vara ombud, och
- konsekvenserna för brottsbekämpningen inte var helt klarlagda.<sup>55</sup>

Härvid noterades att problemet inte var vem som skall bära det straffrättsliga ansvaret utan hur det skall kunna utredas vem det skall åvila.

### 4.3.3 Straffansvaret vid brister i redovisningen

Straffansvaret vid brister i redovisningen av skatter och avgifter regleras i skattebrottslagen (1971:69; SkBrL). I 2 § SkBrL föreskrivs att den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan skall döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år. För ringa fall döms för *skatteförseelse* (3 §) och för grova fall, för *grovt skattebrott* (4 §). I 5 § SkBrL kriminaliseras som vårdslös skatteuppgift att av grov oaktsamhet begå den aktiva formen av skattebrott.

För förfaranden enligt 2 § SkBrL som inte innebär fara för skatteundrande kan ansvar komma i fråga för *skatteredovisningsbrott* enligt 7 § samma lag, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller annan att betala skatt eller för fullgörandet av skyldighet att lämna kontrolluppgifter etc. Beträffande grovt oaktsamma

---

<sup>55</sup> Se vidare prop. 2001/02:25 s. 87 f.



fall av skatteredovisningsbrott föreskrivs i 8 § SkBrL ansvar för *vårdslös skatteredovisning*.

För ansvar enligt 2 § SkBrL måste gärningsmannens *uppsåt* omfatta samtliga objektiva brottsförutsättningar; såväl faran för skatteundandragande som lämnandet på annat sätt än muntligt av den oriktiga uppgiften respektive underlåtenheten att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift. När 7 § SkBrL tillämpas behöver uppsåtet inte omfatta någon fara för skatteundandragande medan straff enligt 8 § inträder redan för den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna föreskrivna uppgifter.

Dessa bestämmelser fick sin nuvarande lydelse genom ändringar år 1996 som syftade till att effektivisera lagföringen av skattebrott. Skattebrottslagen gjordes då, som framgått, generellt tillämplig på alla skatter och skattebedrägeribrottet ändrades från ett effektbrott till ett farebrott med beteckningen skattebrott. Regleringen har utformats så att straffansvaret inte behöver avse oriktiga uppgifter avseende *egen* skatt eller avgift och till skillnad från LSK, TL och SBL finns det ingen avgränsning till uppgiftslämnande genom legal ställföreträdare; jfr att personligt betalningsansvar för "företrädare" kan drabba även den som haft ett bestämmande inflytande i den juridiska personen, dvs. en vidare krets än de legala ställföreträdarna (se avsnitt 4.2).

Att en riktig uppgift enligt skattebrottslagen omfattas av straffansvaret, om den lämnas "på annat sätt än muntligen", medför att alla skriftliga meddelanden omfattas, även elektroniska meddelanden och meddelanden som har formella brister. Det ställs för straffansvar inte något krav på att handlingen skall vara undertecknad eller att visst formulär skall ha använts, bara den bristfälliga handlingen inte för vederbörlig myndighet framstår eller bort framstå som ett otjänligt bevismedel (jfr avsnitt 2.4.2).

Bestämmelserna i skattebrottslagen är alltså utformade så att de kan tillämpas även om det skulle vara ett ombud som lämnar deklaration eller andra uppgifter, på annat sätt än muntligen.

### **4.3.4 Företagaransvaret**

#### **Legal och faktiska företrädare**

Eftersom straff inte kan ådömas en juridisk person (se avsnitt 4.3.1) uppkommer frågan om vilken eller vilka fysiska personer som skall anses ha

förövat en gärning inom ramen för en juridisk persons verksamhet. Regler för sådant ansvar har utbildats i rättspraxis.<sup>56</sup>

Huvudregeln är att de ansvariga finns inom den juridiska personens ledning, dvs. bland företagets *legala ställföreträdare*. För aktiebolag innebär detta att den relevanta kretsen vanligtvis utgörs av styrelsen jämte den verkställande direktören, som svarar för den löpande förvaltningen. Det är emellertid den faktiska maktpositionen och de möjligheter som följer därav att påverka den juridiska personens förvaltning och drift som medfört att ansvaret lagts på företagsledningen.

Personer som *är* firmatecknare, men *inte* är styrelseledamot, verkställande direktör eller annars har en ställning som ger en faktisk maktposition, bär inte företagaransvar. Däremot godtas det att en sådan firmatecknare *undertecknar* företagets deklARATION; se avsnitt 3.6.<sup>57</sup>

Å andra sidan kan en *faktisk företrädare*<sup>58</sup> – som inte är ställföreträdare och således inte har behörighet att underteckna företagets deklARATION – på grund av en faktisk maktposition ha ett sådant bestämmande inflytande över företagets medelsförvaltning och drift att han eller hon omfattas av företagaransvaret (jfr avsnitt 4.2). För straffansvar är det alltså av mindre betydelse huruvida personen har behörighet att företräda företaget utåt.<sup>59</sup>

### Indirekt företagaransvar – arbetsfördelning – delegation

Enligt skattebrottslagen kan en gärning begås genom såväl *handling* som *underlåtenhet*. Vid passiva brott delas företagaransvaret in i ett

1. *direkt* ansvar, som innebär att personen svarar fullt ut för sin passivitet, och
2. *indirekt* ansvar, som innebär att personen svarar för sin passivitet endast om
  - a. hans eller hennes *uppsåt* omfattar att brott begås, eller

<sup>56</sup> I vissa fall finns regler i lag där personer i viss ställning pekats ut som ansvariga, t.ex. innehavaransvar i trafiklagstiftningen, men sådan reglering finns inte för straffansvaret på skatteområdet.

<sup>57</sup> En ensam firmatecknare i ett aktiebolag kan sägas ha samma behörighet som styrelsen att företräda bolaget *utåt*. Behörigheten åtföljs dock inte automatiskt av någon motsvarande *befogenhet* (se 8 kap. 31 § ABL och NJA 1995 s. 437).

<sup>58</sup> Jfr 4 § lagen (1986:436) om näringsförbud.

<sup>59</sup> Nils Jareborg, Straffrättens gärningslära, s. 75.

- b. han eller hon varit *oaktsam* genom att, trots att det funnits anledning till misstanke om misskötsel, inte kontrollera och i förekommande fall ingripa mot missförhållanden.

Ett direkt företagaransvar vilar i princip på den eller de som är *legala företrädare* enligt associationsrättsliga regler.<sup>60</sup> Ansvaret kan emellertid bli indirekt på grund av

- lag eller avtal om arbetsfördelning mellan företrädare,
- delegation, eller
- att en faktisk företrädare leder verksamheten.<sup>61</sup>

Med aktiebolag som exempel kan dessa frågor kortfattat belysas genom aktiebolagslagens (1975:1385; ABL) makt- och ansvarsfördelning mellan bolagsstämma, styrelse och i förekommande fall verkställande direktör. Enligt 8 kap. 3 § ABL skall ett aktiebolags styrelse se till att bolagets *organisation* är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt och detta övergripande ansvar kan bolaget inte frånhända sig.<sup>62</sup> Finns det en verkställande direktör skall denne enligt 8 kap. 25 § ABL sköta den *löpande förvaltningen* enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. I styrelsens förvaltningsansvar ingår att utöva tillsyn över att den verkställande direktören fullgör sina åligganden. Styrelsen har härvid ett indirekt företagaransvar för den löpande verksamheten medan den verkställande direktören har det direkta företagaransvaret inom sitt kompetensområde.<sup>63</sup> Har det inte utsetts någon verkställande direktör svarar styrelsen också för den löpande verksamheten och har ett direkt företagaransvar även i denna del.

För andra juridiska personer fördelas företagaransvaret på liknande sätt.

---

<sup>60</sup> Som framgått ovan kan ett direkt ansvar också vila på faktiska företrädare.

<sup>61</sup> Anna-Lena Dahlgvist, Skattebrott och skattelagarna, s. 81.

<sup>62</sup> Se prop. 1997/98:99 s. 80 där det förklaras att styrelsens ansvar för att bolagets verksamhet är tillfredsställande organiserad naturligen innefattar ett ansvar för att organisationen inrymmer funktioner för betryggande kontroll av den ekonomiska förvaltningen; jfr prop. 2000/01:150 s. 74 ff. och 185.

<sup>63</sup> Den verkställande direktören får enligt 8 kap. 30 § ABL alltid företräda bolaget och teckna dess firma beträffande uppgifter som han skall sköta enligt 25 §.

### **Avtal om fördelning av arbetsuppgifter och delegation**

Den arbets- och ansvarsfördelning som följer av lag kan under vissa förutsättningar fördelas och delegeras. För aktiebolag gäller att styrelsen genom skriftliga *instruktioner* skall ange arbetsfördelningen mellan styrelsen, den verkställande direktören och andra organ som styrelsen inrättar (8 kap. 3 § ABL). Sådana instruktioner utgör ett led i styrelsens skyldighet att se till att bolaget har en ändamålsenlig organisation samt en tydlig arbets- och ansvarsfördelning mellan de olika bolagsorganen.<sup>64</sup>

Varje styrelse som har mer än en ledamot skall dessutom fastställa en *arbetsordning* som skall innehålla bestämmelser om hur arbetet i förekommande fall skall fördelas mellan styrelsens ledamöter. Styrelsen måste dock förvissa sig om att den ledamot till vilken ansvaret för en viss fråga har överlåtit också fullgör sina uppgifter (8 kap. 5 § ABL). Styrelsen kan härvid överlåta det direkta ansvaret för den löpande verksamheten till någon eller några styrelsemedlemmar så att den som tilldelats viss funktion och visst ansvar – t.ex. bolagets skatteredovisning – får det direkta företagaransvaret medan styrelseledamöterna i denna del bär ett indirekt företagaransvar.<sup>65</sup>

På motsvarande sätt kan en legal företrädare, enligt reglerna om fullmakt, delegera sina arbetsuppgifter, t.ex. bolagets skatteredovisning, och ansvaret därför till en person som är anställd i verksamheten. För att delegationen skall få verkan från straffrättsliga utgångspunkter så att det direkta företagaransvaret flyttas torde emellertid, i enlighet med utbildad rättspraxis, krävas att

- det föreligger ett klart och otvetydigt behov av delegationen,<sup>66</sup>
- den till vilken ansvaret delegeras
  - intar en relativt självständig ställning inom företaget med avseende på de aktuella arbetsuppgifterna,

---

64 Genom instruktioner av detta slag kan styrelsen utforma en organisation där ingen kan tveka om arbetsfördelningen mellan styrelsen, styrelsens arbetsutskott, den verkställande direktören, direktionen, divisionsstyrelserna och de övriga organ som kan ingå i organisationen (prop. 1997/98:99 s. 80).

65 SvJT 1959 rf. s. 19 och Anna-Lena Dahlqvist, Skattebrott och skattelagarna, s. 82.

66 I de flesta större företagen måste arbetsuppgifter och ansvar som primärt åvilar företagsledningen delegeras nedåt i organisationen. Det är nödvändigt eftersom företagsledningen i praktiken dels inte kan ha kontroll över hela verksamheten, dels inte kan syssla med detaljfrågor (prop. 1998/99:19 s. 62).

- tilldelas tillräckliga beslutsbefogenheter och ekonomiska resurser för att kunna vidta de åtgärder som är påkallade, och
  - är kompetent att leda den verksamhet som han ansvarar för, samt
- det av delegationen klart framgår vem eller vilka som i olika avseenden bär ansvaret för att lagstiftningen följs.<sup>67</sup>

Företagsledningens indirekta ansvar upphör emellertid – som framgått – inte ens efter en korrekt utförd delegering. Skulle företagsledningen känna till eller borde den känna till att arbetsuppgifter som delegerats inte utförs på ett godtagbart sätt, kan den hållas straffrättsligt ansvarig för att inte ha ingripit för att rätta till förhållandena (prop.1998/99:19 s. 63).

### **Faktiska företrädare**

Det är vanligt att en legal företrädare lämnar bolagets redovisning och medelsförvaltning till en faktisk företrädare, som i praktiken också sköter bolagets skatteredovisning, med undantag för undertecknande av deklARATION. Att det finns en faktisk företrädare som har ett sådant bestämmande inflytande över företagens medelsförvaltning och drift att han eller hon omfattas av företagaransvaret framgår av legala ställföreträdarens faktiska handlande – inte av registreringsbevis o.l.

I vissa fall har den faktiske företrädaren fullmakt att agera på bolagets vägnar, i andra utövar denne sin makt genom en legal företrädare som uppträder som bulvan åt den faktiske företrädaren. För den faktiske företrädaren gäller ett direkt företagaransvar, oberoende av om företrädaren har fullmakt att företräda företaget utåt.

## **4.4 Registrering av fullmakter, m.m.**

Olika missbruk av det associationsrättsliga systemet har genomlysts av Bulvanutredningen (dir. 1996:55) som i betänkandet Bulvaner och annat (SOU 1998:47) föreslog en regel i aktiebolagslagen om att fullmakt eller annat bemyndigande för den som inte är legal företrädare och som lämnats utan inskränkning inte skulle medföra behörighet att företräda bolaget

---

<sup>67</sup> Se Anna-Lena Dahlqvist, a.a., s. 82.

förrän bemyndigandet hade registrerats av myndighet. Bakgrunden var den att sådana fullmakter ofta används i brottsliga sammanhang så att det uppkommer svårigheter att identifiera dem som skall göras ansvariga för straffbara gärningar som har företagits i bolagets namn och med dess medel. Regeringen fann emellertid att ett effektivt krav på registrering skulle föra för långt och innebära oproportionerligt arbete för seriösa näringsidkare (prop. 2000/01:150 s. 75); jfr dock reglerna i tullagen om registrering av ombud (se avsnitt 3.9).

Däremot infördes straffsanktionerade regler mot att det utan godtagbara skäl till styrelseledamot eller verkställande direktör utses någon som inte avser att ta befattning med bolaget (8 kap. 9 och 27 §§ samt 19 kap. 1 § ABL). Syftet är att motverka användandet av s.k. målvakter. Med målvakter menas personer som aldrig har haft för avsikt att seriöst delta i bolagets verksamhet utan enbart lånar ut sina namn för att därmed uppfylla lagens formella krav. Målvakterna är ofta missbrukare och socialt utslagna, inte sällan tidigare straffade. De saknar som regel kännedom om den verksamhet som de företräder men är beredda att mot ersättning bära det formella ansvaret för bolagets handlande. Tecken finns nu enligt uppgift på att rekryteringen av målvakter skulle ha trängt in även i skolvärlden, sannolikt i syfte att förmå sådana personer som inte är registrerade hos sociala myndigheter eller polisen att ”låna ut sina namn” mot ersättning.

Visserligen har ett företags faktiska företrädare att bära såväl ett straffrättsligt som ett civilrättsligt ansvar men användandet av målvakter är ägnat att försvåra de brottsbekämpande myndigheternas arbete genom att det blir svårare att identifiera de ansvariga.<sup>68</sup>

## 4.5 God revisions- och revisorssed

Enligt 3 § revisorslagen (2001:883) skall Revisorsnämnden bl.a. ansvara för att god revisions- och god revisorssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Revisorsnämndens tillsynsansvar avser efterlevnaden av de normer som gäller för sådan granskning som utgör revisionsverksamhet (god revisions- och god revisorssed) och efterlevnaden av de yrkesetiska normer som gäller för revisorer (god revisorssed). Närmare bestämmelser om nämnden finns i förordningen (1995:666) med instruktion för Revisorsnämnden.

Den goda seden på området utvecklas bl.a. genom rekommendationer och liknande uttalanden från revisorsorganisationer. Revisorsnämnden

---

<sup>68</sup> Se vidare prop. 2001/01:150 s. 76 ff.

svarar emellertid, i egenskap av statens organ på området, för att normeringen på området utvecklas på ett lämpligt sätt – nämnden har ett tolkningsföreträdare. Ytterst bestäms dock innehållet i god revisionsred och god revisorsred av domstol (se prop. 2000/01:146 s. 87 f.).

.



## 5 Överväganden

### 5.1 Skatteverkets regeringsuppdrag att förenkla

Komplicerade krav på uppgiftslämnande utgör en belastning för företagen. Regeringen arbetar därför ständigt med att förenkla regler så att onödig byråkrati kan minska. I det nämnda regeringsbeslutet (se kap. 1) om att ge bl.a. Skatteverket i uppdrag att gå igenom regler som finns för företagande nämns skattelagstiftningen som ett prioriterat område. Syftet med denna genomgång är att identifiera sådant som är onödigt krångligt och att ändra regler som medför en omotiverad administrativ börda. Det är mot denna bakgrund som mitt uppdrag skall ses.

En viktig fråga är också de förenklingar som 24-timmarsmyndigheten avses föra med sig i enlighet med regeringens förvaltningspolitiska mål.

### 5.2 Behovet av förenklingar

Det finns ett påtagligt behov av att förenkla uppgiftslämnandet till Skatteverket genom ett ombudsförfarande.

Omkring 7 660 000 skattskyldiga lämnar årligen självdeklaration. Till detta kommer de skattedeklarationer som ca. 330 000 arbetsgivare och ca. 400 000 som är registrerade för mervärdesskatt lämnar varje månad. Medan de allmänna självdeklarationerna till övervägande del är enkla att upprätta utan hjälp av skatterättslig expertis kan motsatsen ofta gälla för de särskilda självdeklarationerna. På motsvarande sätt är skattedeklarationerna enkla att upprätta medan arbetet för att ta fram underlaget kan vara både tidskrävande och komplicerat. Det utförs därför normalt av särskilda anställda eller redovisningskonsulter.

I större företag saknar de behöriga ställföreträdarna ofta den detaljerade kunskap som behövs för att närmare sätta sig in i underlaget till de särskilda självdeklarationerna och skattedeklarationerna. I praktiken torde där-

för ofta den ekonomi- eller finanschef inom företaget som ansvarar för de ekonomiska frågorna företräda företaget gentemot Skatteverket och på företagets vägnar underteckna deklARATIONER m.m. i kraft av delegation, trots 19 kap. 1 § LSK och anknytande bestämmelser.

I mindre företag ligger det däremot av naturliga skäl närmare till hands att en ställföreträdare undertecknar deklARATIONERNA. Många egenföretagare förlitar sig dock i hög grad på medhjälpare (egen ekonomipersonal, redovisningskonsulter och i många fall sin revisor) trots att de själva med sin underskrift intygar uppgifternas riktighet. Det torde vara vanligt att ställföreträdarna inte förstår *all* den information som lämnas i deklARATIONERNA och därmed inte vad de intygar.

Det är inte heller helt ovanligt att allmänna självdeklARATIONER undertecknas av annan än den skattskyldige när det inte finns någon legal företrädare förordnad. Som exempel kan nämnas äldre personers deklARATIONER, särskilt när de till följd av sjukdom har svårt att själva skriva under handlingar. Liknande frågor aktualiseras i anknytning till barns deklARATIONER. På senare år har också nämnts hur de koder som numera finns förtryckta på vissa deklARATIONSBLANKETTER används av anhöriga för att hjälpa till att fullgöra en anhörigs deklARATIONSSKYLDIGHET. Andra praktiska exempel är underskrifter för personer som befinner sig utomlands och som inte kan nås i tid. I sådana fall synes Skatteverket – om bristen upptäcks – av praktiska skäl oftast ”godta” deklARATIONEN. Även när deklARATIONEN inte godtas brukar lämnade uppgifter läggas till grund för Skatteverkets beslut, men då med stöd av reglerna om skönstaxering.

Vid min genomgång för att identifiera sådant som kan vara onödigt krångligt eller kan medföra en omotiverad administrativ börda har reglerna om vem som skall underteckna den årliga självdeklARATIONEN framstått som lättare att hantera än motsvarande regler för de månatliga skattedeklARATIONERNA. Det har visat sig förekomma att reglerna beträffande skattedeklARATIONER, av de skattskyldiga eller deras ställföreträdare, anses föra med sig en sådan omotiverad administrativ börda i deras ögon 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. Eftersom de skattskyldiga ger dem som utför arbetet behörighet att komplettera handlingarna förövar de som fyller i handlingarna inte urkundsförfalskning i brottsbalkens mening, inte ens om de överskrider sin befogenhet genom att fylla i fel belopp; jfr dock avsnitt 7.3 angående missbruk av elektroniska motsvarigheter till ID-handlingar (e-legitimation-

er).<sup>69</sup> Motsvarande kringgående av den egentliga avsikten med formföreskrifterna synes inte – såvitt jag kunnat finna – vara vanliga vid hanteringen av självdeklarationer.

Den snabba utvecklingen av 24-timmarsmyndigheten och de e-tjänster som finns för att lämna deklaration är också viktig i detta sammanhang. Regeringen har tagit olika initiativ för att driva på utvecklingen och att förenkla för medborgare och näringsliv. Det är inte realistiskt att nu förvänta sig att firmatecknare som i huvudsak fullgör andra uppgifter än skatteredovisning på bred front skulle skaffa e-legitimationer endast för att lämna skattedeklaration, särskilt som andra personer upprättar underlaget och oftast har till uppgift att minimera de administrativa bördorna för dem som är ställföreträdare. En risk är dessutom att ställföreträdare anskaffar e-legitimationer och, istället för att underteckna pappersblanketter in blanco, använder e-legitimationerna för att ge andra tillgång till deras ”elektroniska identitet”.<sup>70</sup> En sådan ”utveckling” blir mycket farlig eftersom den som får tillgång till någon annans e-legitimation och säkerhetskod kan underteckna med ”innehavarens” namn i varje e-tjänst som godtar e-legitimationen. Resultatet skulle bli detsamma som om fysiska personer började ge andra samtycke att skriva deras namn istället för att använda sig av fullmakter. Underskrifter på inlagor till myndigheter kunde därmed visa sig ha producerats av annan, på namngiven persons uppdrag. Sådana avarter kan undvikas genom att införa ett ombuds förfarande.

Det *generella* förbudet mot att låta ombud underteckna självdeklarationer och skattedeklaration utgör alltså en administrativ börda som i normalfallen är svår att motivera och som har lett till olika former av kringgåenden. 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 deklarerat genom ombud skulle utgöra ett viktigt steg för att förverkliga regeringens förvaltningspolitiska mål med 24-timmars-

---

<sup>69</sup> Angående denna terminologi, se Riksskatteverkets information om verkets beslut om grundläggande riktlinjer för myndigheternas användning av e-legitimationer och elektroniska underskrifter (RSV M 2003:24).

<sup>70</sup> Frågan om ett sådant förfarande kan vara straffbart behandlas i avsnitt 7.3.

myndigheten. Det finns därmed ett starkt uttalat behov av ett ombuds-förfarande.

### 5.3 Är nuvarande *reglering* konsekvent?

En person som utsetts till firmatecknare är behörig att underteckna företags deklARATION, oberoende av om firmatecknaren har något inflytande över eller någon insyn i den juridiska personens verksamhet. Ett ombud saknar däremot behörighet att underteckna företags deklARATION till och med när ombudet har ett bestämmande inflytande över verksamheten och därmed ett långtgående ansvar som en firmatecknare kan sakna. Kraven på uppgiftslämnandet är inte helt konsekvent utformade.

Min genomgång av formkrav (kap. 2) och av vilka som är behöriga att utföra rättshandlingar på skatteområdet (kap. 3) har visat att uppgiftslämnandet för juridiska personer normalt måste fullgöras av ställföreträdare. I kontrolluppgifter som juridiska personer lämnar anges dock inte någon fysisk person som utställare av handlingen. Det anges endast vilken juridisk person som har lämnat den handling som utgör kontrolluppgiften. Det torde därmed knappast vara möjligt att med stöd av kontrolluppgiften se om skyldigheten fullgjorts av en *ställföreträdare* i enlighet med 19 kap. 1 § LSK. Uppgiftslämnandet genom kontrolluppgifter är av större omfattning än det genom deklARATION och av grundläggande betydelse för Skatteverkets kontrollverksamhet. Här skulle ett ombuds-förfarande kunna bidra till anpassningar som gör rutinerna förenliga med gällande rätt. Kravet att uppgifterna skall lämnas av en ställföreträdare upprätthålls inte heller för alla deklARATIONer; se avsnitt 3.3.

Ett yrkande om omprövning enligt 21 kap. 6 § SBL eller 4 kap. 10 § TL skall vara egenhändigt undertecknat (se avsnitt 3.4) men här följer av lag att skyldigheten får fullgöras av ombud. Kompletterande uppgifter som rätteligen skulle ha upptagits i en deklARATION torde härvid också få lämnas genom ombud. Detsamma gäller vid ett överklagande. De nya uppgifterna kan utgöra underlag för administrativa sanktioner och straffansvar, även när de har lämnats av ett ombud.

I detta sammanhang bör noteras att det ofta är svårt att utröna vilket syfte som ligger bakom enskilda formkrav. En arbetsgrupp inom Rege-ringskansliet – den s.k. FORMEL-gruppen<sup>71</sup> – fann att formkraven kan ha

---

<sup>71</sup> Se not 3 avsnitt 2.1.

olika innebörd och olika syften, även när de är likalydande, att särskilda omständigheter måste beaktas på olika områden och att syftet med ett formkrav ofta inte finns dokumenterat i förarbeten.

Även på skatteområdet synes syftena bakom formkraven ha varit uttalade när de infördes. Det har förmodligen framstått som en självklarhet att föreskriva att deklARATIONER skall vara undertecknade. Skälen för detta eller exakt vilken innebörd man avsett att formkravet skulle ha synes inte ha övervägts närmare.<sup>72</sup> Enligt min mening finns det inte nu skäl att närmare analysera vilka tankegångar som kan ha legat bakom formkraven på skatteområdet. Istället bör nuvarande formkrav och rutiner tas tillvara för att motverka otillåtna förfaranden, när detta kan ske utan hinder för förändringar som behöver genomföras. Det bör dessutom eftersträvas att förutse framtida konsekvenser av e-tjänster och ID-tjänster.

Vissa allmänna uttalanden om att rättshandlingar eller underskrifter av ställföreträdare skulle vara något helt annat än motsvarande åtgärder av ett befullmäktigat ombud bör också kommenteras. Vad först beträffar skattskyldiga juridiska personers bundenhet enligt skatteförfattningarna av lämnade uppgifter har i avsnitt 3.7 redovisats att rättshandlingar som företagits av en obehörig – till skillnad från vad som gäller inom civilrätten – anses bindande för den uppgivne huvudmannen om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige (23 kap. 6 § SBL och 7 kap. 3 § TL).<sup>73</sup> Att t.ex. skattetillägg av formella skäl inte skulle kunna tas ut till följd av att en handling undertecknats av någon som vid en närmare granskning visar sig sakna behörighet att lämna uppgiften tillhör alltså en gången tid, före tillkomsten av 116 e § GTL.

Beträffande kravet på underskrift bör vidare noteras att det inte finns någon direkt lagteknisk koppling mellan företagaransvaret vid en överträdelse av skattebrottslagen och behörigheten enligt skatteförfattningarna att skriva under en deklARATION. Som framgått av avsnitt 4.3 bär den som har ett bestämmande inflytande (den reelle företrädaren) ett direkt företagaransvar till följd av sin faktiska ställning. Samtidigt kan denne sakna rätt att underteckna deklARATIONER, nämligen om han eller hon inte är

---

72 Jfr Ds 2003:29 s. 61.

73 Jfr reglerna om resning enligt 11 kap. 11 § regeringsformen, 37 b § och 37 c § förvaltningsprocesslagen (1971:291) och 58 kap. 1 § första stycket 2 rättegångsbalken.

behörig ställföreträdare. Behöriga ställföreträdare får däremot underteckna deklARATIONER även om de inte har någon sådan position att de bär ett företagaransvar. Till detta kommer att nuvarande formföreskrifter, som framgått, inte heller är helt följdriktigt utformade.

Dessa inkonsekvenser tydliggör att genomtänkta formföreskrifter knappast kan åberopas som skäl mot ett ombudsförfarande. Jag har inte heller funnit några skatterättsliga komplikationer som hindrar en reglering där ombud godtas. Möjligheterna till förenklingar bör därmed kunna tas tillvara i den mån det kan ske utan att brottsliga förfaranden eller andra missbruk underlättas.

## 5.4 Är nuvarande *hantering* konsekvent?

Det ställs helt olika krav på kontroller av deklARATIONER i pappersmiljö och i IT-miljö. Beträffande *pappers*deklARATIONERNA brukar kontrollerna inskränkas till att något finns skrivet med bläck i fältet för underskrift. Det kontrolleras inte vems namnteckning det är. Normalt kontrolleras inte heller om angiven undertecknare är behörig att företräda den skattskyldige. Det finns varken system eller resurser för sådana omfattande kontroller. De *elektroniska* dokumenten är däremot föremål för omfattande äkthetskontroller och undertecknarens behörighet kontrolleras och registreras på förhand för att det skall bli möjligt att deklARERA elektroniskt. Till detta kommer att uppgiftslämnandet inte har anpassats till de processer och arbetsrutiner som tillämpas inom företagen.

En jämförelse av nuvarande pappersbaserade och elektroniska rutiner för att kontrollera om en självdeklARATION eller en skattedeklARATION är

- *äkta*, dvs. att innehållet verkligen härrör från den som framstår som utställare, och
- undertecknad av en *behörig* ställföreträdare,

visar att det i praktiken ställs helt olika krav på kontroller i pappersmiljö och elektronisk miljö.

Kontrollerna av deklARATIONERNAS äkthet och undertecknarnas behörighet är

- i pappersmiljö normalt inskränkt till att det finns något skrivet med bläck i fältet för underskrift, men
- i elektronisk miljö utsträckt till

- att en behörig firmatecknare på förhand skall lämna underlag om sin eller annan behörig firmatecknares rätt att företräda en viss juridisk person,
- kontroll och registrering hos Skatteverket av behörigheten,
- teknisk analys av underskrift vid varje uppgiftslämnande,
- kontroll vid varje uppgiftslämnande av om använd e-legitimation har spärrats, samt
- kontroll vid varje enskilt uppgiftslämnande om undertecknaren är behörig enligt registrerade uppgifter.

Kontrollerna är således betydligt mera omfattande vid elektroniskt uppgiftslämnande samtidigt som den som skall ta tillvara den rationalisering som e-tjänster och ID-tjänster kan ge måste göra vissa initiala förberedelser, bl.a. att skaffa e-legitimation och lära sig hur en sådan används. Till detta kommer att det inte räcker att bygga upp system för att förenkla själva förfarandet. Systemet måste också vara anpassat till företagens processer och arbetsrutiner. Regeringens FORMEL-grupp har betonat att det för vissa bestämmelser inte är formkraven i sig som är det egentliga hindret utan den process som formkravet är en del av. Som exempel har gruppen nämnt att det är mindre långsiktigt att anpassa ett regelverk så att ansökan får ske elektroniskt om det finns krav på att till ansökan foga bilagor som finns *på papper* (Ds 2003:29 s. 44).

En liknande situation har uppkommit beträffande företagens skattedeklarationer och särskilda självdeklarationer. Behöriga ställföreträdare utför oftast inte arbetet med att upprätta utkast till deklaration. De skriver endast under de färdiga utkast. E-tjänster för att upprätta deklarationer behöver på motsvarande sätt kunna användas av den som upprättar materialet för att användarna skall undgå omotiverade administrativa bördor.

En lämplig åtgärd kan vara att göra det möjligt för ombud att inte bara upprätta deklarationer utan att också underteckna dem och därmed dra full fördel av e-tjänster som är enkelt tillgängliga via nät.<sup>74</sup> Från förenklings-synpunkt bör också noteras att ett fortsatt krav på att ställföreträdare skall

---

<sup>74</sup> Ett förslag om att istället skapa tekniska rutiner för att spara undan upprättade utkast till deklarationer, så att behörig ställföreträdare sedermera kan underteckna dem elektroniskt, är som framgått knappast realistiskt eftersom styrelseledamöter och verkställande direktör oftast uppfattar hanteringen av e-legitimationer m.m. som alltför omständlig.

underteckna medför att bördan kvarstår att skriva under uppgifter som – i vart fall beträffande större företag – brukar kräva en omfattande genomgång och ingående kunskaper rörande skatte- och redovisningsförfattningarna för att bli begripliga för undertecknaren i *alla* delar. Samtidigt får den som bereder utkastet till deklaration inte den signal om noggrannhet och ansvar som underförstått och självklart hade följt med en rutin där den som tar fram underlaget själv undertecknar handlingen, t.ex. enligt fullmakt.

Enligt min mening bör en lika god nivå på skyddet mot brott och andra missbruk eftersträvas, oberoende av vilka administrativa och tekniska lösningar som den skattskyldige väljer för sitt uppgiftslämnande. Mot bakgrund härav framstår nuvarande skillnader mellan deklarationer på papper och i elektronisk form inte som konsekventa. Det finns varken system eller resurser för omfattande behörighetskontroller av underskrifter på pappersbaserade deklarationer. Till detta kommer behovet av att anpassa uppgiftslämnandet till de processer och arbetsrutiner som tillämpas inom företagen.

## 5.5 Ett ombudsförfarande

**Mitt förslag:** Det skall införas en möjlighet att lämna uppgifter genom ombud, redan inför taxerings- och beskattningsbeslut. Denna utvidgning av den krets som tillåts underteckna handlingar bör emellertid genomföras stegvis, i kontrollerade former, så att förenklingar av uppgiftslämnandet kan förenas med verksamma åtgärder för att hindra missbruk av rutinerna.

Jag föreslår att det införs en möjlighet att lämna uppgifter genom ombud, redan inför taxerings- och beskattningsbeslut.<sup>75</sup> De invändningar som bl.a. brottsutredande myndigheter framfört mot Skattekontrollutredningens tidigare förslag om ett obegränsat ombudsförfarande har emellertid alltså bärkraft. Bakgrunden är att regeringen samtidigt prioriterar

- kampen mot den ekonomiska brottsligheten, och
- arbetet med att förenkla uppgiftslämnandet för medborgare och företag, bl.a. inom ramen för den s.k. 24-timmarsmyndigheten.

Det finns förväntningar på att såväl Skatteverkets satsning på e-tjänster för att underlätta företagens uppgiftslämnande som de brottsutredande myndig-

<sup>75</sup> Jfr avsnitt 3.4 där det framgår att dagens förbud mot rättshandlingar genom ombud inte gäller vid begäran om omprövning av den myndighet som fattat ett taxerings- eller beskattningsbeslut eller vid fullföljd till skattedomstol.



heternas ökade insatser mot den ekonomiska brottsligheten skall ge snabba resultat – samtidigt. Författningsändringar har dessutom genomförts för att stödja samverkan mellan Skatteverket och de brottsutredande myndigheterna; se lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar (jfr prop. 1997/98:10). Dessa förhoppningar om resultat kan emellertid komma på skam om ett ombudsförfarande utformas så att mindre nogräknade personer ges nya möjligheter att missbruka deklaraionsförfarandet för att fördunkla vem eller vilka som skall bära det straffrättsliga ansvaret för oriktiga uppgifter. En utvidgning av den krets som medges rätt att underteckna deklaraioner till att omfatta ombud bör därför genomföras stegvis och i kontrollerade former och förenas med verksamma åtgärder för att hindra missbruk. Utvidgningen bör realiseras i etapper och regleras så att en stegvis utvidgning kan ske utan återkommande ändringar i lag. Det kan t.ex. vara lämpligt att inleda med elektroniskt lämnade deklaraioner och att ta sikte på företagens uppgiftslämnande och skattedeklaraionerna som är skäligen enkla, för att i en senare etapp även låta ombudsförfarandet omfatta fysiska personers deklaraioner.

Här bör också noteras att ett ombudsförfarande för uppgiftslämnande till Skatteverket, rätt utformat bör kunna leda till en förstärkt granskning, genom ombuden, åtminstone i företagssammanhang, eftersom berörda personer torde ha en hel del att förlora om de inte längre skulle anses lämpliga som ombud i deklaraionssammanhang. Frågan blir hur de eftersträlvade begränsningarna av företagens och andras administrativa bördor skall kunna uppnås utan att förenklade rutiner hindrar eller försvårar en effektiv lagföring av brott.

## 5.6 Godkännande och registrering

**Mitt förslag:** Genom att ta tillvara de rutiner för registrering som Skatteverket redan har utvecklat för ställföreträdare som deklarerar elektroniskt och att göra en prövning av huruvida ombudet är lämpligt för uppdraget begränsas möjligheterna till missbruk av de nya rutinerna.

### 5.6.1 En grundläggande skyddsåtgärd – registrering

Som en grundläggande skyddsåtgärd för att hindra missbruk av ett ombudsförfarande föreslår jag att de långtgående kontrollrutiner som redan byggs

upp för Skatteverkets e-tjänster tas tillvara. En ställföreträdare måste redan idag underteckna en blankett och ge in behörighetshandlingar som kontrolleras av Skatteverket. Verket registrerar ställföreträdaren i ett behörighetskontrollsystem för e-tjänster. Därefter kan ställföreträdaren nå en e-tjänst för den juridiska personens räkning.

Denna omgång i förening med hanteringen av e-legitimationer och säkerhetskoder ses, som ovan nämnts, som alltför omständlig för att styrelseledamöter och verkställande direktörer som tecknar en juridisk persons firma skall börja använda e-tjänster på bred front. Kan dessa tjänster istället användas av ombud, t.ex. av dem inom företag som utför deklarationsarbetet, blir fördelarna uppenbara genom att e-tjänsterna kan ge stöd åt de processer som företagen normalt använder. Samtidigt begränsas faran för att behöriga företrädare undertecknar pappersblanketter in blanco eller "lånar ut" sin "elektroniska identitet" till annan, med de risker som därmed uppkommer för förfalskningar m.m. En jämförelse bör också göras med att den som vill dölja vem som svarar straffrättsligt för en skattskyldig juridisk persons uppgiftslämnande skulle välja att utse en målvakt till särskild *firmatecknare* istället för till ombud. Att en person utsetts till särskild firmatecknare skall anmälas för registrering hos Patent- och registreringsverket – inom kort Bolagsverket. Sker det får Bolagsverket, inte Skatteverket, kännedom om att personen tilldelats denna behörighet. Det framgår inte heller av en registrering hos Bolagsverket om den som registrerats avses underteckna deklarerationer. Skulle deklarerationerna därefter lämnas på papper finns det – inom ramen för dagens rutiner – risk för att det inte ens kontrolleras om undertecknaren verkligen är firmatecknare.<sup>76</sup>

Enligt min bedömning torde alltså redan ett krav på registrering hos *Skatteverket* avhålla mindre nogräknade personer från att missbruka ett ombudsförfarande eftersom risken för upptäckt är mindre vid nuvarande förfarande utan ombud. En lösning med registrering av ombud gäller redan för tulldeklarerationer (se avsnitt 3.9). Enligt den information jag fått har ombudsförfarandet på tullområdet hittills inte visat sig leda till några svårigheter att utreda vem eller vilka som skall anses bära ansvaret när felaktiga

---

<sup>76</sup> Jfr dock regeringens bedömning av Bulvanutredningens förslag om att vissa fullmakter att företräda ett aktiebolag skulle medföra behörighet först efter registrering. Ett sådant krav skulle enligt regeringen föra för långt och innebära oproportionerligt arbete för seriösa näringsidkare (se avsnitt 4.4). På skatteområdet är situationen en annan. Förslaget att införa ett institut för ombud innebär inte att redan etablerade ombudsförfaranden förbjuds utan att dagens förbud ersätts av en möjlighet att deklarerera genom ombud.

uppgifter har lämnats. Detsamma kan antas bli fallet på skatteområdet om rutiner och reglering för att utse och registrera ombud ges en lämplig utformning och kombineras med andra kompenserande åtgärder.

Förslaget om registrering innebär inte att ombudsförfarandet skulle begränsas till elektronisk miljö utan endast att Skatteverket och de brottsutredande myndigheterna skulle dra nytta av den höga kontrollnivå som redan har införts för deklARATIONER som lämnas elektroniskt och därigenom kompensera de risker som ett ombudsförfarande kan föra med sig.

### 5.6.2 Godkännande av ombud

Mitt förslag, att utvidga nuvarande registreringsförfarande för användning av e-tjänster så att inte bara ställföreträdare utan även ombud registreras, och att kräva registrering även för pappersbaserade ombudsförfaranden, inte bara elektroniska, medför att det för varje anmälan om registrering av ett ombud behöver göras en prövning av huruvida den som befullmäktigat ombudet är behörig ställföreträdare. Frågan är om handläggningen av detta ärende bör kompletteras med en prövning av varje ombuds lämplighet och ett beslut om huruvida ombudet skall godkännas.

Här uppkommer också frågan om en lämplighetsbedömning bör göras varje gång ett visst ombud anmäls för registrering eller om ett godkännande skall anses gälla generellt för alla uppgiftsskyldiga och varje typ av uppgiftslämnande. Bedömningen kan utfalla olika beroende på

- vilken krets av ombud som avses, t.ex. en auktoriserad revisor eller en släkting, och
- vilken typer av uppgiftslämnande som avses, t.ex. en komplex självdeklaration för ett börsnoterat aktiebolag eller ett godkännande av en allmän självdeklaration som helt bygger på lämnade kontrolluppgifter.

Jag föreslår att det införs en lämplighetskontroll där varje ansökan skall mynna ut i ett beslut om att godkänna eller avvisa ombudet. Kontrollerna bör inriktas på de särskilda riskmoment som Skatteverket identifierar, lämpligen i samverkan med brottsutredande myndigheter, och utformas så att de avhåller mindre nogräknade personer från att missbruka ombudsförfarandet; jfr vad som redan gäller för utländska företagare (avsnitt 3.3) och vad som tidigare gällt på tullområdet (avsnitt 3.9).

Mot en sådan obligatorisk prövning skulle kunna invändas att den som avser att missbruka systemet kan använda ett beslut om godkännande som ett kvitto på att inget misstänkt har upptäckts eller ett avslagsbeslut som en varningssignal och omorganisera ett planerat missbruk av ombudsinstitutet så att ett brottsligt förfarande inte blir synbart. Skatteverket och polisen borde därför få välja hur de skall gå tillväga utan att de som kan misstänkas för oegentligheter får sådana signaler att kontroll- och utredningsåtgärder kan försvåras. Enligt min mening bör dock intresset av att snarast möjligt hindra planerade missbruk ta över i dessa fall.

Beträffande frågan om vilken krets av ombud som bör godtas blir det sannolikt enkelt att pröva ett ombuds lämplighet om den uppgiftsskyldige har anlitat en auktoriserad eller godkänd revisor eller en advokat. För dessa torde det normalt inte heller behöva beaktas vilken typ av uppgiftslämnande som avses. För ekonomiansvariga och redovisningskonsulter m.fl. för vilka motsvarande yrkesetiska regler saknas torde det däremot krävas en mera ingående prövning där bl.a. uppgiftslämnandets art och omfattning får vägas in. För vissa fall talar praktiska skäl för en vidsträckt möjlighet att anlita ombud, t.ex. beträffande anhöriga och vårdare som hjälper sjuka och åldrade med allmänna självdeklarationer. Detta uppgiftslämnande bygger i allt väsentligt på lämnade kontrolluppgifter och utrymmet för att undandra skatt är begränsat.

Hur denna bedömning av ett ombuds lämplighet för uppdraget närmare bör ske och vilka faktorer som särskilt bör beaktas behandlas i avsnitt 6.3.

## **5.7 Hindrar den straffrättsliga regleringen ett ombudsförfarande?**

Det behövs inga ändringar i skattebrottslagen för att införa ett ombudsförfarande. Reglerna om företagaransvar är också lämpligt utformade. Frågan blir istället om det går att hitta de personer som begår skattebrott inom ramen för ett ombudsförfarande och bevisa det uppsåt och den oaktsamhet som ligger var och en till last. Möjligheterna till lagföring behöver inte försämrats. De kan tvärtom förbättras om de kompenserande åtgärderna utformas rätt.

Det straffrättsliga skyddet är centralt. Den genomgång som gjorts av den straffrättsliga regleringen (avsnitt 4.3) har visat att såväl skattebrottslagen som reglerna om företagaransvar är ändamålsenligt utformade, även för ett ombudsförfarande. Det finns dessutom fungerande tvångsmedel för att

kunna revidera misstänkta verksamheter och utreda brott. Problemen är i stället av praktisk art. Hur skall det kunna utredas vem eller vilka straffansvaret skall åvila; går det

- att *hitta* de personer som begår ett skattebrott m.m., och
- kan åklagaren *bevisa* det uppsåt och den oaktsamhet som ligger var och en till last?

Skattekontrollutredningens förslag att införa ett ombudsförfarande kritiserades främst för bristen på en sådan konsekvensanalys.<sup>77</sup> Även om ett ombudsförfarande införs måste de som är inblandade i ett brott kunna hindras från att dölja vem som är ansvarig. Här lyfter de som har ifrågasatt att uppgifter skall få lämnas genom ombud i första hand fram de gärningsmän som utgör en del av organiserad brottslighet eller annan yrkeskriminalitet och deras medhjälpare som vidtar mer eller mindre förslagna åtgärder för att undgå lagföring och straff. Olika juridiska konstruktioner utgör en del i det pussel som läggs för att undgå ansvar, antingen för egen del eller som ”målvakt” för annan.

Frågan blir alltså om det föreslagna ombudsförfarandet kan utformas så att den eller de som är ansvariga går att finna och om det subjektiva rekvisitet kan styrkas inom ramen för en straffprocess. I centrum står därmed en behovs- och riskanalys för att klargöra huruvida förslaget utformning innebär att ombudsförfarandet kan antas öka eller minska möjligheterna att utreda och lagföra brott. Här kan en jämförelse med de åtgärder som vidtogs för skydd av penningtransporter vara av intresse. När en väsentlig förbättring av skyddet för banklokaler hade genomförts valde gärningsmännen istället att råna värdetransporter. Efter ett antal sådana incidenter krävde transportföretaget polisskydd. När sådant skydd infördes dödades en polis under ett bevakningsuppdrag och fråga uppkom om det fanns resurser och personal för sådana uppdrag. Slutligen infördes en teknisk lösning för att hindra rån av värdetransporter. Bankrån blev därmed på nytt vanliga.

Min bedömning är att möjligheterna till lagföring av skattebrott inom ramen för ett ombudsförfarande inte behöver försämrats utan tvärtom kan förbättras om de kompenserande åtgärderna utformas på lämpligt sätt.

---

<sup>77</sup> Se vidare avsnitt 3.8 och 4.3.2 samt prop. 2001/02:25 s. 87.

### 5.7.1 Kan de misstänkta återfinnas?

Möjligheterna att *hitta* den eller de som kan misstänkas för grova brott på skatteområdet behöver inte begränsas av ett ombudsförfarande.

De som planerar brott söker ofta aktivt efter svagheter i myndigheternas kontroller och utredningsmöjligheter. Fördunkling av ansvar genom ombudskonstruktioner och fullmakter i kedjor utgör ett typexempel på åtgärder som kan försvåra de brottsutredande myndigheternas arbete. Här aktualiseras de föreslagna kompensande åtgärderna, godkännande och registrering för att få vara deklaraationsombud.<sup>78</sup>

Det framstår inte som troligt att den som planerar ett skattebrott skulle vilja bli registrerad hos Skatteverket; jfr registrering hos Bolagsverket av en särskild firmatecknare, vilket normalt inte kommer till Skatteverkets kännedom. Mitt förslag innebär dessutom att ett ombud normalt inte godkänns om fullmakter i kedjor eller liknande handlingar åberopas. Det samma gäller om det kan antas att en viss person är ”målvalt” eller ligger bakom något ”upplägg” för att undandra skatt. Dessutom kommer uppgifter att finnas hos Skatteverket om personen om han eller hon har godkänts som ombud även för andra skattskyldiga.

En jämförelse med dagens pappersbaserade uppgiftslämnande visar att det saknas rutiner för kontroll av att en undertecknare är behörig. I många fall skriver den person som lämnar in uppgifterna till Skatteverket under handlingarna trots att han eller hon inte är firmatecknare och deklaraationer för juridiska personer vars firma tecknas av två eller flera personer i förening (jfr 8 kap. 32 § ABL) förses ofta endast med en underskrift. När sådana brister upptäcks hos seriösa företag har fel person ofta skrivit under i många månader till och med år. Som förklaring brukar anges att så skett av praktiska skäl.

Exempel från den grova ekonomiska brottsligheten visar istället hur oförvitliga medborgares namn har förfalskats som en del i den fasad som konstruerats för t.ex. momsbedrägerier. Enligt uppgift har de som legat bakom hanteringen vanligtvis försvunnit så snart Skatteverket sökt kontakt, t.ex. för komplettering i ärendet. Spåren brukar sluta i vissa kända

---

<sup>78</sup> Detta kan jämföras med Bulvanutredningens förslag om att fullmakt eller annat bemyndigande för den som inte är legal företrädare och som lämnats utan inskränkning inte skulle medföra behörighet att företräda bolaget förrän bemyndigandet hade registrerats av myndighet. Förslaget ansågs alltför ingripande och genomfördes inte.

boxadresser och de personer vilkas namn har använts är normalt ovetande om detta. I andra uppmärksammade fall har det visat sig att personer sökt kontakt på restauranger och i skolor för att skaffa ”lämpliga firmatecknare” till oseriösa bolag. Bolagen har vanligtvis haft posten ställd till en postbox som ”firmatecknaren” inte getts åtkomst till. Först efter det att större, felaktiga återbetalningar av mervärdesskatt ägt rum har ”firmatecknaren” upptäckt att någon skrivit hans eller hennes namn. De föreslagna rutinerna för deklarationsombud torde inte passa för sådana brottsliga förfaranden. Det finns däremot många andra metoder för den som medvetet vill fördunkla vad som förevarit och försvåra kommande bevisföring; jfr hur rånare anpassat sig till olika skyddsnivåer.

Rutinerna för godkännande och registrering av ombud avses innefatta ett antal kontroller (jfr avsnitt 5.4). Möjligheterna att *hitta* den eller de som kan misstänkas för grova brott på skatteområdet torde därmed vara minst lika goda inom ramen för det föreslagna ombudsförfarande som vid ett bibehållet krav på underskrift av ställföreträdare *utan* föregående registrering.

### 5.7.2 Går det att bevisa vem eller vilka som ansvarar?

Ett ombudsförfarande bör kunna utformas så att risken minimeras för svårigheter att *bevisa* vilket uppsåt och vilken oaktsamhet som ligger var och en till last vid grova brott på skatteområdet.

Därmed återstår frågan om åklagaren kan *bevisa* vem eller vilka som skall bära ett straffansvar. En utgångspunkt för mitt förslag är att Skatteverket, i samverkan med brottsutredande myndigheter, bör kunna utforma förfarandet för godkännande och registrering av ombud så att det blir alltför riskabelt att använda när ”fasader” konstrueras för organiserad brottslighet eller annan yrkeskriminalitet. Skatteverket bör stegvis anpassa sitt kontrollarbete för att möta nya metoder att begå brott. Även om dessa kontroller i huvudsak kan hindra att olämpliga ombud registreras så kan knappast varje risk avlägsnas när ett nytt led – ombudet – kommer in. En ställföreträdare som har skrivit under en deklARATION är normalt bunden vid en felaktig uppgift som lämnas i handlingen. Frågan är hur åklagaren skall kunna bevisa att huvudmannen haft uppsåt att lämna oriktig uppgift när endast ombudet skrivit under och det inte av bevarad dokumentation framgår vem som har lämnat den oriktiga uppgiften till ombudet. Samtidigt kan det dock

redan idag vara svårt att klarlägga vem som är ansvarig när det inte framgår vem som ligger bakom en oriktig uppgift som förts in i företagets räkenskaper eller annat underlag.<sup>79</sup>

Jag har under hand fått information från Ekobrottsmyndigheten och personer inom Skatteverket som biträder åklagare i brottsutredningar. De risker de ser med ett ombudsförfarande kan sammanfattningsvis sägas bestå i att ombud och huvudmän kan antas komma att *skylla på varandra* och därigenom fördunkla ansvarsfrågan när

- oriktiga uppgifter lämnas,
- deklARATION inte lämnas, eller
- oklarhet skapas om huvudmannens eller ombudets identitet.

Vid oriktigt uppgiftslämnande kan ombudet t.ex. invända att uppgifterna var riktiga utifrån det underlag han fått medan huvudmannen gör gällande att han lämnat riktiga och fullständiga uppgifter till ombudet och inte kunde tänka sig att ombudet skulle göra fel. Exemplet kan varieras på samma tema utifrån huvudfrågan vem som gjort vad och vilka uppgifter som funnits tillgängliga var, när och för vem.

När deklARATION inte lämnas, t.ex. i samband med en stor affär så att mervärdesskatt utbetalas felaktigt, kan huvudmannen hävda att han trodde att ombudet skulle fullgöra sitt uppdrag att lämna deklARATION och att huvudmannen inte kan utföra detta själv efter att underlaget lämnats till ombudet. Ombudet kan istället invända att han aldrig fått materialet eller avvaktar och håller underlaget inne för att han inte fått betalt för sitt arbete.

Det kan också vara så att en oseriös huvudman, i kombination med bristande insikter eller kontroller hos ombudet, kan agera i annans namn genom att utge sig för att vara en annan person. Även ett ombud kan utge sig för att vara någon annan. Dessa åtgärder kan kombineras med förfalskning av fullmakter m.m.

Härvid har påtalats att det bör krävas att ombuden dokumenterar vilka handlingar och uppgifter som lämnas och vem det är som ser till att ombudet får tillgång till erforderligt underlag. Därmed skulle vad som förevarit lättare kunna rekonstrueras.

---

<sup>79</sup> De komplikationer detta kan föra med sig beträffande det subjektiva rekvisitet har också berörts av Ekobrottsmyndigheten i det remissvar som delvis återgetts i avsnitt 4.3.2.



När det är fråga om rena ”fasader” konstruerade för organiserad brottslighet eller annan yrkeskriminalitet torde underlag rörande ansvarsfördelning m.m. normalt saknas. Här kan möjligen ett ombudsförfarande bidra till att Skatteverket i samband med en ansökan om godkännande och registrering av ombudet får ögonen på verksamheten. I de uppenbara målvaktsfallen kan omständigheterna dessutom ofta vara sådana att den person som ligger bakom ”upplägget” – om han kan identifieras – redan genom sina åtgärder har ådagalagt ett uppsåt att vilseleda Skatteverket genom felaktiga uppgifter. Det är knappast för dessa fall som det föreslagna ombudsförfarande skulle riskera att skapa något nytt utrymme för missbruk. Istället går tanken till sådana mindre flagranta fall där den som normalt bär det direkta företagaransvaret skulle söka använda ett deklara-tionsombud för att förhålla sig *passiv*, så att uppsåt inte kan styrkas och inte heller oaktsamhet bestående i att inte ha kontrollerat och ingripit mot missförhållanden.<sup>80</sup>

Utses istället en anställd till deklara-tionsombud uppkommer frågan om denne får ett direkt företagaransvar till följd av delegation.<sup>81</sup> Inte heller här går tanken till grova målvaktsfall o.l. Detsamma gäller för ombud som redan har ett direkt företagaransvar i egenskap av faktisk företrädare (se närmast före rubriken till avsnitt 4.4). Kan ett *aktivt* brott styrkas av någon som t.ex. försöker dölja sig bakom ett deklara-tionsombud leder delegation eller ett faktiskt företrädarskap för företaget inte till en rättslig begränsning av straffansvaret för fullmaktsgivaren.

De föreslagna rutinerna för godkännande och registrering av ombud bör kunna bidra även till att underlätta bevisning om vilket uppsåt och vilken oaktsamhet som ligger var och en till last. Här bör krav ställas på ombud som godkänns av Skatteverket att dokumentera vilka handlingar och uppgifter som lämnas till ombudet och av vem samt att avträda uppdrag om ombudet inte får tillräckliga uppgifter av huvudmannen eller andra liknande brister framträder. Utformas dessa rutiner på ett lämpligt sätt behöver möjligheterna till lagföring av brott inom ramen för ett ombudsförfarande inte försämrats. De kan tvärtom förbättras om lämpliga kompenserande åtgärder genomförs. Frågan blir då vilka åtgärder som bör vidtas.

---

80 Se vid not 60 och lägg märke till att 8 § skattebrottslagen inte innehåller någon hänvisning till 7 § första stycket 1 samma lag.

81 Detta förutsätter att rekvisiten angivna vid not 66 ovan uppfylls.

## 5.8 Yrkesetiska normer

Frågan om ett uppdrag som deklarationsombud i ett enskilt fall skulle stå i strid med god yrkessed får avgöras av den enskilde revisorn – inte av Skatteverket – och av Revisorsnämnden eller av allmän förvaltningsdomstol efter ett överklagande av nämndens beslut.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) skall en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (jfr avsnitt 4.5). För denna prövning anges fem typsituationer som alltid anses kunna rubba förtroendet och därför innebär en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig ett uppdrag.

En typsituation är att revisorn ”uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet”. Sådant s.k. partsställningshot anses uppkomma om revisorn eller någon annan inom samma revisionsgrupp uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intressemotsättningar. Som exempel nämns i lagmotiven om revisorn företräder eller uppträder som biträde åt revisorsklienten vid dennes kontakter med skattemyndigheten. Under hänvisning, till lagtextens uttryck ”uppträder till stöd för”, förklaras emellertid samtidigt att regeln blir tillämplig först om revisorn har eller har haft i uppdrag att tala i revisionsklientens sak: Enbart det förhållandet att revisorn på revisionsklientens uppdrag vidarebefordrar uppgifter till skattemyndigheten medför inte att regeln slår till (prop. 2000/01: 146 s. 102).

Även om omständigheterna är sådana att en revisor uppträder till stöd för sin revisionsklient så att revisorns uppdrag omfattar att tala i klientens sak och ett s.k. partsställningshot därmed i princip anses föreligga behöver revisorn dock enligt 21 § andra stycket revisorslagen inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Frågan om vilka motåtgärder som krävs måste avgöras från fall till fall. Generellt gäller emellertid att ju starkare hot mot oberoendet som har identifierats, desto starkare motåtgärder krävs. Vissa slag av oberoendehot kan över huvud taget inte balanseras av andra åtgärder. Vid denna prövning skall vägas in alla för tredje man kända och okända omständig-

heter, såsom personliga och ekonomiska mellanhavanden mellan revisorn och den som skall granskas. Vidare skall förtroendestärkande åtgärder, såsom intern kvalitetssäkring eller externa kontrollåtgärder, beaktas. Dessa omständigheter måste sedan hypotetiskt prövas mot hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt (prop. 2000/01:146 s. 104).

I detta sammanhang bör också uppmärksammas revisorns skyldighet att dokumentera sin analys av frågan om opartiskhet och självständighet så att den kan bedömas i efterhand (24 § revisorslagen).

Revisorsnämnden intar en restriktiv hållning och har i remissvar över Skattekontrollutredningens förslag anfört att det skulle vara principiellt olämpligt att en vald revisor skall kunna uppträda som ombud för sin revisors klient i deklarationssammanhang. Svenska Revisorsamfundet ifrågasatte också om en revisor enligt god revisorssed får vara ombud.<sup>82</sup>

Vidare har FAR i en rekommendation rörande god yrkessed vid befattning med en klients skatter och avgifter uttalat att en ledamot, med undantag för förhandsbeskeds- och dispensärenden, bör avstå från att verka som ombud i en skatteprocess för en revisors klient men att det är förenligt med god yrkessed att en ledamot lämnar biträde till en revisors klient i en skatteprocess (FARs Samlingsvolym 2004 – del II s. 213). I ett uttalande från FARs Etikkommitté rörande biträdes ansvar vid upprättande av självdeklaration noteras vidare att en revisor i sin yrkesutövning ofta får biträda en revisors klient med att upprätta eller komplettera självdeklarationen och att detta för klienter framstår som naturligt, eftersom revisorn med sina kunskaper om företaget har större möjligheter att göra en korrekt deklaration än en utomstående utan denna information (a.a. s. 214).

Det föreslagna förfarandet med deklarationsombud ger inte skäl att överväga några ändringar i reglerna om prövning av huruvida omständigheter förekommer som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller

---

82 I detta sammanhang bör också nämnas att FAR i den nämnda rekommendationen rörande god yrkessed vid befattning med en klients skatter och avgifter anfört att det s.k. partsställningshotet kan tolkas vara klart större om ett uppdrag innefattar att företräda revisionsklienten, dvs. att gå in i en partsställning genom att ha fullmakt att som ombud vara behörig att direkt föra klientens talan och ge uttryck för klientens intresse, än om uppdraget endast innefattar att biträda klienten med råd och förslag till skrivelser som klienten själv får ta ställning till.

självständighet. Frågan om ett uppdrag som deklara-tionsombud i ett enskilt fall skulle stå i strid med god yrkessed får alltså avgöras av den enskilde revisorn – inte av Skatteverket – och av Revisorsnämnden eller av allmän förvaltningsdomstol efter ett överklagande av nämndens beslut.

En annan yrkesgrupp som har att följa yrkesetiska normer är advokater. Advokater har i många fall inte den ekonomiska kunskap om sitt klientföretag som en revisor har men de har att iaktta god advokatsed och står under tillsyn av advokatsamfundets styrelse och disciplinnämnd (8 kap. 6 § RB). Reglerna om god advokatsed hindrar normalt inte att en advokat i egenskap av ombud lämnar uppgifter till Skatteverket.

## 5.9 Kompenserande åtgärder

### 5.9.1 Kontroller av ombud

Skatteverket bör anpassa sin kontrollverksamhet till de nya förutsättningar som ett ombudsförfarande för med sig. Kontrollerna av ansökningar om godkännande av ombud bör utföras av särskild personal. Maskinella urval bör få ske på grundval av lämnade uppgifter om ombud och skattskyldiga m.m. för att genom riktade och slumpmässiga kontroller identifiera särskilda riskmoment på individ- eller branschnivå.

Förslaget att ett ombud skall ha godkänts av Skatteverket för att en deklara-tion som undertecknats av ombudet skall godtas kan antas avhålla de flesta från att söka missbruka ombudsförfarandet. Genom godkännandet skapas en viktig kontrollpunkt där behov av åtgärder kan konstateras och insatser initieras på ett tidigt stadium. Som exempel kan nämnas att det kan utgöra en signal för Skatteverket att vidta åtgärder om en ansökan om godkän-nande har gjorts av en ställföreträdare eller avser ett ombud som redan gjort sig känd för att lämna oriktiga uppgifter. Detsamma gäller om fullmakter i kedjor åberopas eller något namn som förknippas med skatteundandrag-anden dyker upp bland behörighetshandlingarna.

Skatteverket kan således genom det föreslagna kravet på godkännande få kännedom om riskmoment redan innan en deklara-tion har kommit in och skall granskas. De nya möjligheter som detta ger bör kunna tas tillvara av Skatteverket, bl.a. så att granskningsarbetet inför registrering kan koncen-treras till handläggare som har särskilda erfarenheter på området. Dessutom bör Skatteverket genom riktade och slumpmässiga kontroller som grundas på maskinella urval kunna identifiera särskilda riskmoment på individ-

eller branschnivå, utöver vad som framgår vid manuella kontroller av behörighetshandlingar m.m.

Vid bedömningen av riskerna med det föreslagna ombudsförfarandet kan en jämförelse göras med att utse en särskild *firmatecknare*. Denne får härvid i princip styrka sin behörighet genom andra handlingar än registreringsbevis från en myndighet och det krävs varken registrering eller godkännande när en särskild firmatecknare lämnar uppgifter på papper.

### 5.9.2 Ett förbud mot att utse ett olämpligt ombud?

Det bör inte införas någon regel om straffansvar för den som ansöker om godkännande av ett ombud som är olämpligt för uppdraget.

De kontrollrutiner som införs kan knappast fånga upp varje ansökan om godkännande av ett ombud där åtgärden syftar till att dölja vem som skall bära ett straffansvar – jfr hur nuvarande krav på underskrift av en ställföreträdare kan kringgås genom att ”på papperet” utse en särskild firmatecknare. Den särskilda firmatecknaren kan verka i bolaget redan från det att styrelsen utsett denne. En sådan firmatecknare har i princip samma behörighet som styrelsen (8 kap. 31 § ABL). Visserligen skall registrering ske men firmatecknarens behörighet är inte beroende av om registrering har skett (jfr dock 18 kap. 3 § ABL).

Tidigare kunde vem som helst utses till firmatecknare om inte bolagsordningen föreskrev annat.<sup>83</sup> Numera gäller emellertid ett förbud mot att utse någon till firmatecknare om denne inte avser att seriöst delta i bolagets verksamhet utan enbart lånar ut sitt namn (8 kap. 27 § och 31 § andra stycket ABL).<sup>84</sup> Den som uppsåtligen medverkar till ett beslut att utse en styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör eller vice verkställande direktör i strid mot 8 kap. 9 § andra stycket eller 27 § andra stycket ABL, kan enligt 19 kap. 1 § ABL dömas till ansvar, om åtgärden är ägnad att dölja vem eller vilka som utövar eller har utövat den faktiska ledningen av bolaget. Detsamma gäller den som uppsåtligen åtar sig ett sådant uppdrag i strid med 8 kap. 9 § andra stycket eller 27 § andra stycket ABL. Straffansvar kan alltså komma i fråga om det saknas godtagbara skäl

<sup>83</sup> Kedner/Roos, Aktiebolagslagen, Del 1, 2 u., s. 183.

<sup>84</sup> Se även undantagen för den som är underårig eller i konkurs eller som har förvaltare eller näringsförbud.

för valet av befattningshavare och valet av en viss person är ägnat att dölja vilka som utövar eller har utövat den faktiska ledningen av bolaget.

Straffansvaret omfattar emellertid *inte* liknande åtgärder för att fördunkla frågan om ansvar genom att utse en särskild firmatecknare som varken är styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör eller vice verkställande direktör. En särskild firmatecknare har visserligen samma behörighet som styrelsen att t.ex. sluta avtal och underteckna deklARATIONER men straffansvaret enligt ABL gäller inte en åtgärd för att fördunkla ansvarsfrågan om åtgärden genomförs så att någon som saknar styrelseuppdrag eller liknande utses till särskild firmatecknare. I det utredningsförslag som låg till grund för nämnda regler föreslogs visserligen en bestämmelse om att en styrelseledamot och en verkställande direktör skall ha en sådan insikt och erfarenhet som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet samt omständigheterna i övrigt fordras för uppdragets fullgörande (SOU 1998:47 s. 70 – 73). Några särskilda kompetenskrav beträffande den som skall utses till styrelseledamot eller verkställande direktör i ett aktiebolag infördes emellertid inte

Frågan är då hur deklarationsombudens roll bör regleras. En möjlighet skulle vara att tydliggöra denna roll på motsvarande sätt som styrelseledamöters och verkställande direktörers och att införa en bestämmelse i den särskilda lagen om att den som med hänsyn till redbarhet, insikter eller tidigare verksamhet är olämplig för uppdraget inte utan godtagbara skäl får utses till deklarationsombud. En sådan bestämmelse skulle kunna kompletteras med en bestämmelse i t.ex. 11 § skattebrottslagen om att den som, i strid med 19 kap. 1 § tredje stycket LSK, uppsåtligt utser ett deklarationsombud eller medverkar till ett beslut att utse ett sådant ombud skall dömas till ansvar om åtgärden är ägnad att dölja vem eller vilka som bär straffansvaret enligt skattebrottslagen. En sådan reglering, som inte kommit i fråga med avseende på särskild firmatecknare som saknar styrelseuppdrag eller liknande, skulle dock kräva en närmare reglering av ombudets uppgifter och torde knappast kunna ges en straffskala som skulle verka avskräckande för den kategori av personer som regleringen skulle ta sikte på. På motsvarande sätt skulle en sådan ansvarsbestämmelse också kunna övervägas för den som låter sig utses på detta sätt. De personer som är olämpliga som ombud vid uppgiftslämnande till Skatteverket, men ändå låter sig utses för att bidra på ett sätt som är ägnat att dölja vem som bär straffansvaret, torde dock som regel sakna tillgångar och i praktiken vara ”immuna” mot straffrättsliga sanktioner. Enligt min bedömning skulle ett

straffansvar av detta slag dessutom vara svårt att avgränsa samtidigt som det knappast torde verka avskräckande på berörda målgrupper. Vid samtal med erfarna brottsutredare har jag fått intrycket att en träffande jämförelse med en sådan straffbestämmelse är att lagföra en person för fortkörning som egentligen misstänks för att ha flytt efter ett rån. Jag har alltså avstått från att lägga fram ett sådant förslag.

### **5.9.3 Föreläggande om att medverka personligen och återkallelse av godkännande**

Även om fullständiga uppgifter redan har lämnats genom ett godkänt ombud bör Skatteverket ha möjlighet att förelägga huvudmannen att medverka personligen genom att upprätta och underteckna en handling som bekräftar eller korrigerar redan lämnade uppgifter. Ett sådant föreläggande bör kunna sanktioneras. Ytterst bör godkännandet av ett ombud kunna återkallas.

Förslaget att ett ombud skall ha godkänts av Skatteverket aktualiserar frågan om vilka åtgärder som bör kunna vidtas om det därefter visar sig att ett godkänt ombuds lämplighet kan ifrågasättas. 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 myndigheten avvisa honom som ombud i ärendet (jfr avsnitt 3.1). Bestämmelsen om personlig medverkan ger 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 § LSK, 3 kap. 5 § TL och 10 kap. 27 § och 14 kap. 3 § SBL) och ett sådant föreläggande får förenas med vite (17 kap. 8 § LSK, 3 kap. 6 § första stycket TL och 23 kap. 2 § SBL). Detta gäller dock inte 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 (17 kap. 9 § LSK, 3 kap. 6 § andra stycket TL och 23 kap. 2 § SBL).

En lämplig kompenserande åtgärd när det visar sig finnas behov av att närmare kunna knyta uppgiftslämnandet till en ställföreträdare är enligt

min mening att förelägga den skattskyldige att medverka personligen. Bestämmelserna i skatteförfattningarna bör därför anpassas så att den som har lämnat uppgifter genom ombud får föreläggas att medverka personligen genom att upprätta och underteckna – på papper eller elektroniskt – en handling med en bekräftelse om att redan lämnade uppgifter är riktiga eller en korrigering av dessa uppgifter. Ett sådant föreläggande bör få ges vid vite, förutsatt att det inte finns misstanke om att den förelagde har gjort sig skyldig till brott eller handling eller underlåtenhet som kan föranleda skattetillägg. Syftet med denna regel är naturligtvis inte att Skatteverket i första hand skall vända sig till huvudmannen när ett ombud har brustit i något hänseende. Det naturliga är att i första hand erinra ombudet om en brist. Ett ombud torde dock inte kunna föreläggas att avhjälpa bristen utan krävs sådana åtgärder skall Skatteverket vända sig mot huvudmannen. En annan sak är att föreläggandet vanligtvis sänds till ombudet.

Ytterst finns det redan enligt förvaltningslagen en möjlighet att under vissa förutsättningar avvisa ett ombud i ärendet. Den reglering som föreslås om godkännande av ombud efter särskild prövning tar emellertid sikte på delvis andra situationer än olämplighet som ombud enligt 9 § FL. Som exempel på sådana situationer kan nämnas att fullmakter i kedjor dyker upp eller att det visar sig att ombudet tidigare har missbrukat ett uppdrag av liknande art. Jag föreslår därför att det införs en regel om återkallelse av ett godkännande, som närmare knyter an till förutsättningarna för ett godkännande som ombud; jfr avsnitt 6.3.3.

En sådan regel innebär inte att den skattskyldige skulle hindras från att anlita ombud för en begäran om omprövning eller ett överklagande.<sup>85</sup> För dessa fall bör bestämmelserna i förvaltnings- och förvaltningsprocesslagen om avvisande av ombud alltså gälla.

---

<sup>85</sup> I praktiken torde Skatteverket dessutom inte sällan godta kompletterande skriftväxling genom ombud redan innan taxerings- eller beskattningsbeslut har fattats.



## 6 En särskild lag

### 6.1 Den författningstekniska lösningen

**Mitt förslag:** De regler som behövs i lag för att göra det möjligt att lämna uppgifter genom ombud, redan inför taxerings- och beskattningsbeslut, skall införas genom en särskild lag om deklaraionsombud.

För att deklaraioner och andra uppgifter skall få skrivas under av ett ombud behövs anpassningar dels av de bestämmelser där det föreskrivs att handlingarna skall vara egenhändigt underskrivna av ställföreträdare (4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § SBL), dels av de bestämmelser enligt vilka uppgiftsskyldigheten skall fullgöras av ställföreträdare (4 kap. 3 § och 19 kap. 1 § LSK samt 10 kap. 25 § SBL; jfr 23 kap. 5 § SBL och 7 kap. 3 § TL). Författningstekniskt skulle detta kunna ske genom ändringar i varje enskild bestämmelse, t.ex. så att kravet på egenhändig underskrift av ställföreträdare utmönstras och att begreppet ”ställföreträdare” ersätts med ett uttryck som även kan innefatta ombud, i förening med regler på lägre nivå som medger en försiktig och stegvis utvidgning av ombudsförfarandet i enlighet med vad som föreslagits i avsnitt 5.5. En sådan reglering riskerar emellertid att bli svårtillgänglig när samma anpassningar skall föras in i olika lagar som inte är enhetligt utformade. Dessutom skulle en sådan reglering inte stödja en eventuell kommande utvidgning av ombudsförfarandet till andra områden som t.ex. fastighetstaxering och gåvobeskattnig.

Jag föreslår därför att det, på liknande sätt som vid inrättandet av Skatteverket, införs en lag som kan göras generellt tillämplig inom skatteområdet; jfr lagen (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket. Genom en reglering av detta slag kan uppgiftslämnande genom ombud stegvis införas, efter att det i berörda lagar har föreskrivits att den särskilda lagen skall gälla. Komplexa författningsändringar kan därmed undvikas. En annan fördel med en sådan lösning är att anknytande bestämmelser om godkännande och återkallelse m.m. inte behöver tynga de lagar som kan

komma att beröras av ett ombudsförfarande. Genom att föreskriva att den nya lagen är tillämplig endast om det särskilt anges i berörd författning, skulle det dessutom framgå direkt i berört regelverk om den särskilda lagen gäller på området. Sådana regler föreslås i LSK, SBL och TL.

Förslaget att en lag om ombudsförfarande skall gälla generellt för uppgiftslämnande på skatteområdet begränsas alltså av att den särskilda lagen blir tillämplig endast i de fall där det särskilt föreskrivs.

Av reglerna i 8 kap. regeringsformen (RF) om normgivningskompetensens fördelning följer att inte bara de materiella skattereglerna (vem som är skattskyldig, underlaget för skatten, skattesats o.dyl. som direkt reglerar skattens tyngd och fördelning) utan även att grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet skall regleras i lag.<sup>86</sup> Även detta kan tillgodoses genom en särskild lag.

## 6.2 Regleringen

**Mitt förslag:** I den särskilda lagen ges regler om tillämpningsområdet, godkännande av deklarationsombud, återkallelse av godkännande, föreläggande att medverka personligen och överklagande.

Som en grundläggande regel i den särskilda lagen bör föreskrivas att uppgifter skall få lämnas genom ett ombud om ombudet har godkänts av Skatteverket. Sådana godkända ombud kan lämpligen kallas deklarationsombud. Denna utvidgning av den krets som tillåts att lämna uppgifter bör emellertid genomföras stegvis och i kontrollerade former (jfr avsnitt 5.5). Därför bör bestämmelserna om ikraftträdande av lagen anpassas för ett införande i etapper; se vidare avsnitt 6.6.

Av den särskilda lagen bör vidare framgå att ett ombud får godkännas endast om ombudet kan antas vara lämpligt för uppdraget. Grunderna för denna bedömning bör framgå av lag; se vidare avsnitt 6.3. Till detta bör fogas en regel om återkallelse av ett godkännande om sådana förhållanden uppdragas att ombudet inte längre kan antas vara lämpligt för uppdraget.

Det bör också införas en bestämmelse i den särskilda lagen som ger Skatteverket en rätt att förelägga den som har lämnat uppgifter genom ett deklarationsombud att medverka personligen. Ett sådant föreläggande bör kunna förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs. Ett vitesföreläggande bör få överprövas endast i mål om

---

<sup>86</sup> 8 kap. 3 § RF och prop. 1973:90 s. 302; se även SOU 1998:12 s. 134 f.

utdömmande av vitet. I övrigt bör Skatteverkets beslut enligt den särskilda lagen få överklagas till allmän domstol. Skatteverket bör få bestämma att ett beslut om återkallelse av ett godkännande skall gälla omedelbart.

### 6.3 Lämplig för uppdrag som deklarationsombud

De förvaltningspolitiska målen och behovet av förenklingar talar, som framgått, för att advokater, auktoriserade och godkända revisorer samt anställda och uppdragstagare som står under tillräcklig kontroll av arbets- eller uppdragsgivaren bör kunna utses till deklarationsombud, om de kan antas vara lämpliga för sådana uppdrag. Detsamma gäller för anhöriga och vårdare som biträder åldringar, sjuka och barn m.fl. vid uppgiftslämnande till det allmänna. Även andra bör kunna komma i fråga men det kan då finnas skäl att vara mera restriktiv vid lämplighetsbedömningen.

#### 6.3.1 Grunderna för lämplighetsbedömningen

**Mitt förslag:** I den särskilda lagen skall grunderna anges för bedömningen av om en person kan antas vara lämplig för ett uppdrag som deklarationsombud. Närmare föreskrifter bör ges på lägre nivå.

Grunderna för bedömningen av om en person kan anses lämplig som deklarationsombud bör framgå av lag. Hot och risker förändras med tiden samtidigt som den tekniska och administrativa utvecklingen kan förändra förutsättningarna. En detaljreglering i lag är därför inte lämplig.

Vissa omständigheter som bör beaktas vid bedömningen av ett ombuds lämplighet avser verksamhet som en person har bedrivit eller liknande omständigheter. Kommer det till Skatteverkets kännedom att en person har dömts eller är misstänkt för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet<sup>87</sup> eller har denne tidigare visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna bör personen inte godkännas som deklarationsombud. Detsamma bör gälla för den som har åtagit sig uppdrag i en sådan omfattning att förmågan att fullgöra dem kan ifrågasättas. Fall har förekommit där någon haft så många klienter och uppdrag att han inte ens med stöd från med-

---

<sup>87</sup> Annan brottslighet kan naturligtvis också diskvalificera ett ombud men så behöver inte vara fallet.

hjälpare haft förutsättningar att sätta sig in i ärendena så att arbetets kvalitet kunnat säkerställas. Naturligtvis bör inte heller den som är underårig, i konkurs eller har förvaltare godkännas som ombud.

En annan omständighet som bör diskvalificera en person som deklara-tionsombud är om han eller hon saknar de kunskaper eller erfarenheter som ett ombud behöver med hänsyn till redovisnings- eller skattefrågornas art. Här blir uppdragets omfattning av betydelse för bedömningen. Har om-budet endast att upprätta Skattedeklarationer för en begränsad och lättöver-skådlig verksamhet bör kraven kunna sättas lågt medan situationen ofta är en annan när uppdraget avser t.ex. ett multinationellt bolags deklara-tioner.

En person som saknar fast adress eller annars lever under sådana om-ständigheter att han eller hon kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra ett uppdrag som deklara-tionsombud bör uppenbarligen inte heller godkännas.

Här kan således en mängd olika situationer uppkomma och alla kan inte förutses. Genom att ange grunderna i lag och meddela närmare föreskrifter i förordning eller myndighetsföreskrifter bör regleringen emellertid smidigt kunna anpassas till rådande förhållanden.

### 6.3.2 Olika kategorier av ombud

#### Revisorer och advokater

**Mitt förslag:** För advokater och revisorer bör normalt en summarisk lämp-lighetsprövning vara tillräcklig.

Vissa yrkesgrupper har bättre förutsättningar än andra att motverka miss-bruk av det förtroende som ges den som utses till deklara-tionsombud. Bland dessa finns godkända och auktoriserade revisorer samt advokater, som verkar under särskilda yrkesetiska regler. Dessa yrkeskategorier kan förväntas verka för en ökad kontroll av uppgifter i en deklara-tion innan den ges in till Skatteverket, redan för att säkerställa att ombudet inte lämnar oriktiga uppgifter på ett sätt som kan bedömas som grovt oaktsamt enligt 2 § skattebrottslagen. En summarisk kontroll bör därför normalt räcka av om ett ombud är ledamot i advokatsamfundet eller finns med i Revisors-nämndens register<sup>88</sup> över revisorer. Skulle en advokat eller en revisor undantagsvis vara föremål för någon prövning som rör en fråga av

---

<sup>88</sup> Se vidare 10 § förordningen (1995:665) om revisorer.

betydelse för tilliten till denne bör han eller hon inte tillåtas att agera som ombud. Detsamma bör gälla om det annars framkommer uppgifter som ger anledning att ifrågasätta en advokats eller en revisors lämplighet. Dessa ärenden torde dock bli ovanliga att knappast betungande för Skatteverket.

För advokater och auktoriserade och godkända revisorer bör det dessutom inte annat än i undantagsfall behöva göras en bedömning utifrån vilken typ av uppgiftslämnande som ombudet avses fullgöra.

### **Anställda och uppdragstagare**

Utöver de nämnda yrkesgrupperna finns även andra som till följd av sin yrkesroll kan anses vara mera lämpade än andra att vara deklarationsombud. En sådan grupp är anställda som arbetar med redovisning och ekonomiska frågor inom ett företag, en annan är uppdragstagare såsom redovisningskonsulter o.l. Den senare yrkeskategorin arbetar regelmässigt med bokföringsuppgifter för små och medelstora företag men är inte, som revisorerna, underställda en organisation där disciplinära åtgärder – ytterst upphävande av auktorisationen eller godkännandet – kan bli följden för den som förfar oredligt. Anställda och redovisningskonsulter som har till uppgift att ta fram underlag och upprätta företagsdeklarationer har emellertid normalt utbildning och erfarenheter som gör dem mera lämpade än andra som deklarationsombud.

#### *En avgränsning till vissa anställda?*

En avgränsning utifrån ett anställningsförhållande kan vara svår att genomföra i praktiken och kan ifrågasättas som metod för att hindra att målvakter o.l. utses till ombud.
---

Enligt min mening bör inte vilken anställd som helst få vara deklarationsombud. Möjligen bör endast anställda med en förtroendeställning knuten till den skattskyldiges ekonomiska angelägenheter anses lämpliga som deklarationsombud. Ett stöd för en sådan begränsning skulle kunna vara det särskilda straffansvar som gäller för personer som missbrukar en förtroendeställning som innefattar att sköta en ekonomisk eller rättslig angelägenhet för annan (10 kap. 5 § BrB). En begränsning till ombud som har en förtroendeställning hos deklaranten gäller redan enligt tullagen. Det

framgår emellertid inte av lagmotiven vilka kategorier som anses ha en sådan ställning (se avsnitt 3.9).

I praktiken skulle det dock bli svårt att kontrollera efterlevnaden av en sådan begränsning. Det kan knappast komma i fråga att inför varje godkännande av ett deklarationsombud kontrollera huruvida ett anställningsförhållande och en förtroendeställning verkligen föreligger. Anställningsavtal kan vara muntliga. De innehåller vanligtvis inte uppgifter om huruvida arbetstagaren har viss förtroendeställning och de kan vara svåra att tolka utan ingående kunskaper i arbets- och associationsrätt. Förfalskade handlingar och konstruktioner för skens skull bli svåra att skilja från äkta handlingar och allvarligt menade rättshandlingar. Det skulle vidare föra för långt att kräva in arbetsordningar o.l.

En avgränsning till ombud som är anställda hos den skattskyldige skulle dessutom bli opraktisk, i vart fall för större företag och koncerner där det är vanligt att anställda vid t.ex. moderbolagets ekonomiavdelning sköter redovisningen för ett antal dotterbolag och andra anknutna rättssubjekt som personalstiftelser m.m. Dessa medarbetare torde ofta på grund av sin kännedom om verksamheten vara bäst lämpade för att lämna uppgifter till Skatteverket. Så sker också idag, med undantag för att någon annan skriver under deklARATIONEN. Det är svårt att finna sakliga skäl för att diskvalificera en person hos t.ex. ett moderbolag som ombud för ett dotterbolag endast på grund av partsställningen i anställningsavtalet.

Härav framgår att betydelsen av arbetsgivarens kontrollmöjlighet – utifrån en begränsning till det företag som är part i anställningsavtalet – inte bör överdrivas i förevarande sammanhang. Å ena sidan kan en anställd utföra arbetet i hemmet, via nät, eller annars utanför en av arbetsgivaren kontrollerad miljö. Å andra sidan kan en uppdragstagare enligt avtal om arbetssätt m.m. ha gett den skattskyldige omfattande möjligheter att kontrollera hur arbetet utförs, med krav t.ex. på att allt arbete skall utföras i den skattskyldiges lokaler inom ramen för rigorösa kontrollrutiner. Avgörande är därmed i vilken mån den skattskyldige och Skatteverket ges reella möjligheter att utöva inflytande på riskerna för fel i uppgiftslämnandet, genom förebyggande åtgärder och genom att instruera och utöva kontroll.

Det är emellertid inte dessa frågor om intern kontroll som de brottsutredande organen har lyft fram i remissvar över tidigare förslag om att tillåta deklarationsombud. En avgränsning utifrån vilken juridisk person som är part i ett anställningsavtal kan som framgått vara svår att genomföra i praktiken. En sådan gräns kan också ifrågasättas som metod för att hindra

att målvakter o.l. fungerar som ombud och fördunklar vilka som bär det straffrättsliga ansvaret för uppgiftslämnandet till Skatteverket.

Övervägande skäl talar enligt min mening för att en person som står under tillräcklig kontroll av den skattskyldige bör godtas som deklara-tionsombud, om denne vid en samlad bedömning, i enlighet med de ovan redovisade grunderna, kan antas vara lämplig för uppdraget. En del i denna bedömning blir naturligtvis vilka typer av uppgiftslämnande som kommer i fråga. Rör uppdraget komplicerade förhållanden där riskerna för missbruk bedöms vara särskilt stora får detta vägas in i den samlade bedömningen så att utrymmet för ett godkännande begränsas. Avses däremot ett uppgiftslämnande som i allt väsentligt bygger på lämnade kontrolluppgifter bör kraven kunna sättas lägre. Risker för missbruk bör också mötas genom kompenserande åtgärder, bl.a. anpassningar av Skatteverkets kontroll-strategi (jfr avsnitt 5.9.1).

#### *En avgränsning till vissa uppdragstagare?*

En avgränsning utifrån om ett uppdragsavtal föreligger eller utifrån avtalets närmare innebörd kan vara svår att genomföra i praktiken. En sådan åtgärd kan vidare ifrågasättas som metod för att hindra målvakter o.l.

Det bör också övervägas om uppdragstagare som arbetar med bokföring och uppgiftslämnande för små och medelstora företag bör kunna godtas som deklara-tionsombud även om de inte omfattas av yrkesetiska regler så som auktoriserade eller godkända revisorer och advokater. De ekonomi- och redovisningskonsulter samt skattejurister m.fl. som idag har i uppdrag att upprätta deklara-tioner och ge in dem (efter underskrift av ställ-företrädare) torde normalt ha den teoretiska och praktiska kompetens som behövs för att fungera som ombud. Här bör samma resonemang gälla som för anställda. De uppdragstagare som redan idag utför dessa uppgifter (med undantag för att skriva under deklara-tionerna) torde på grund av sin kännedom om verksamheten och kunskap och erfarenhet kunna vara läm-pade även som deklara-tionsombud. Det är svårt att finna sakliga skäl för att diskvalificera en sådan person endast på grund av att det föreligger ett uppdragsavtal i stället för ett anställningsavtal.

Som framgått kan den skattskyldiges kontrollmöjligheter i praktiken vara mera beroende av överenskommelsernas och de praktiska rutinernas närmare utformning än av valet mellan anställning eller uppdrag, vilket

normalt styrs av andra faktorer än kontrollmöjligheterna. Till detta kommer att gränsen mellan anställning och andra avtal om arbetsprestationer visat sig svår att dra. Detta framgår av en omfattande rättspraxis på området.

Övervägande skäl talar enligt min mening för att en uppdragstagare som står under tillräcklig kontroll av den skattskyldige – på motsvarande sätt som en anställd – bör kunna godtas som deklara-tionsombud, om uppdragstagaren vid en samlad bedömning, i enlighet med de ovan redovisade grunderna för en lämplighetsbedömning, kan antas vara lämplig för uppdraget i det enskilda fallet. Riskerna för missbruk bör även här mötas genom kompenserande åtgärder.

### **Anhöriga och andra som ombud för fysiska personer**

Även i övrigt bör utrymme ges för deklara-tionsombud vid upprättande av allmän självdeklaration.

Det är vanligt att släktingar och vårdare, för att hjälpa en sjuk eller åldrad person att fullgöra sin deklarationsskyldighet, skriver den skattskyldiges namn eller använder de koder för att godkänna förtryckta uppgifter som anges på deklarationsblanketten. På motsvarande sätt skriver ofta bara en av vårdnadshavarna under ett barns deklaration (jfr 6 kap. 11 och 13 §§ föräldrabalken). Andra praktiska exempel är att underteckna för personer som befinner sig utomlands. Risken är stor att liknande missbruk av e-legitimationer blir vanliga genom att t.ex. anhöriga som sköter en skattskyldigs banktransaktioner använder bank på Internet för att anskaffa e-legitimation i den skattskyldiges namn (jfr avsnitt 7.3 angående den straffrättsliga bedömningen).

Med hänsyn till de praktiska fördelarna och de sannolikt begränsade riskerna för missbruk när uppgiftslämnandet i allt väsentligt bygger på lämnade kontrolluppgifter bör anhöriga och vårdare m.fl. godtas som deklara-tionsombud för sjuka och åldrade som har svårigheter att själva delta i uppgiftslämnandet. Ett annat exempel är att den ene av två föräldrar som har gemensam vårdnad om ett barn bör kunna godkännas som deklara-tionsombud för barnet. Det är knappast troligt att ett ombudsförfarande för denna kategori av skattskyldiga skulle föra med sig problem med målvakter o.l. Detsamma kan antas gälla t.ex. för sådana anhöriga och andra med liknande anknytning till en skattskyldig som till följd av kunskaper och erfarenheter på skatteområdet upprättar deklarationerna så att den skattskyldige endast sätter sitt namn på handlingen. Även för dessa



kategorier bör en lämplighetsprövning kunna utfalla så att de godtas som deklara-tionsombud vid upprättande av allmän självdeklaration. Riskerna för missbruk är begränsade med hänsyn till att det normalt föreligger kontrolluppgifter och det krävs normalt inga särskilda kunskaper eller erfarenheter från skatteområdet för att lämna riktiga uppgifter. För dessa och liknande fall bör Skatteverket ges utrymme att anpassa sina krav till omständigheterna, även om ett ombud inte yrkesmässigt biträder andra med att upprätta deklara-tioner o.l.

### 6.3.3 Återkallelse av godkännande

Gynnande förvaltningsbeslut kan i regel inte återkallas. Undantag gäller emellertid bl.a. om det finns stöd i författning. En sådan regel föreslås i den särskilda lagen (se avsnitt 5.9.3). Om det efter ett godkännande av ett deklara-tionsombud kommer fram omständigheter som Skatteverket inte känt till eller inte varit bekanta för handläggaren vid beslutstillfället bör alltså godkännandet kunna återkallas. Såväl nya omständigheter som ändrade förhållanden på ombudets sida bör kunna leda till ett återkallande. Det bör härvid inte spela någon roll om dessa omständigheter förelegat vid beslutstillfället.

Vid bedömningen av en fråga om återkallelse bör de föreslagna reglerna i den särskilda lagen om vad som särskilt skall beaktas för ett godkännande tillämpas på motsvarande sätt (se avsnitt 6.3).

## 6.4 Deklara-tionsombudets behörighet

Det bör överlämnas till den skattskyldige att bestämma vilken behörighet ett ombud skall ges.

En fullmakt för ett deklara-tionsombud måste innefatta behörighet att i egenskap av ombud lämna skattedeklara-tion, självdeklara-tion, kompletteringar av sådana handlingar eller någon annan typ av uppgifter till Skatteverket. Frågan är emellertid hur långt behörigheten bör sträcka sig utöver en rätt att skriva under. Skall en sådan ställning ges att ett företagaransvar uppkommer för ombudet?

Det är i och för sig inte nödvändigt att samma person har fullmakt att lämna såväl skattedeklara-tion som särskild självdeklara-tion för den

skattskyldige. När det gäller medelstora och stora företag kan det vara praktiskt att den person som sköter den löpande redovisningen har fullmakt att lämna skattedeclarationer medan fullmakten att lämna den särskilda självdeklarationen för företaget ligger hos den som har det mera övergripande ansvaret för företagets bokslut. I praktiken är det inte ovanligt att företag anlitar en redovisningskonsult för att sköta den löpande bokföringen inklusive skatteredovisningen medan sammanställningen av bokslutet anförtros åt företagets revisor (revisionsföretag). Detta arbete kräver ofta rent företagsmässiga och skatterättsliga överväganden som bäst görs tillsammans med revisorn eller någon med revisorskompetens.

Förhållandet kan vara likartat inom större företag där det kan bli naturligt att den tjänsteman som sköter den löpande redovisningen och skatteredovisningen också ges fullmakt att underteckna företagets skattedeclarationer medan den som har att fatta beslut om olika skattemässiga dispositioner och har en annan överblick över företagets eller koncernens ekonomi kan vara bättre lämpad för att anförtros rätten att underteckna företagets särskilda självdeklaration. Det torde inte nämnvärt öka Skatteverkets administration att på detta sätt registrera olika deklarationsombud, förutsatt att smidiga rutiner kan införas.

En annan fråga är om deklarationsombudets fullmakt också bör omfatta en rätt att hos skattekontor ansöka om omprövning av taxering eller omprövning av annat skattebeslut och om fullmakten dessutom bör sträckas ut till att föra talan i förvaltningsdomstol rörande taxering eller beskattningsbeslut som har sin grund i avlämnad deklaration. Det kan möjligen ses som naturligt att en deklarationsfullmakt i första hand omfattar endast det uppgiftslämnande som krävs för deklaration. Häri bör rimligen också ingå att som företrädare för den skattskyldige besvara frågor från och lämna kompletterande uppgifter till myndigheten, i anknytning till de uppgifter som lämnats i deklarationen.

Däremot kan det ifrågasättas om fullmakten skall sträckas ut till att omfatta också omprövning och överklagande av beslut som har sin grund i de uppgifter som ombudet har lämnat för den skattskyldiges räkning. Eftersom ett överklagande utesluter möjligheten att begära förnyad omprövning av Skatteverket och det kan finnas skäl som gör att den skattskyldige inte vill stänga den möjligheten, bör ett överklagande kanske inte kunna ske genom ombud utan att denna behörighet klart framgår av fullmakten.

Mot detta resonemang utifrån en begränsad roll för deklarationsombud kan emellertid ställas formuleringen av Skatteverkets blankett för fullmakt

som avser ombud för utländsk skattskyldig, där följande anges. ”Enligt 23 kap. 4 § skattebetalningslagen lämnas fullmakt åt nedanstående representant att som ombud för utländsk företagare svara för redovisningen av mervärdesskatt.” I detta lagrum föreskrivs att ombudet enligt fullmakt av den utländska företagaren skall svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt samt att underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos ombudet. I motiven till den senaste ändringen av bestämmelsen anfördes att ombudet på samma sätt som tidigare genom fullmakt av den utländske företagaren skall kunna avlämna deklaration och att underlag för deklarationen skall finnas tillgängligt hos ombudet (prop. 2001/02:28 s. 68). Här bör dock noteras att en jämförelse med förhållandena för en skattskyldig som inte finns inom landet kan halta.

Enligt min mening bör frågan om vilken omfattning ett deklarationsombuds fullmakt skall ha inte regleras i lag. Skatteverket bör naturligtvis inte behöva godta en begränsning i fullmakten som inte kan förenas med det syfte för vilket ett ombud har anmälts eller som inte kan hanteras i det behörighetskontrollsystem som Skatteverket använder för berörda tjänster. Frågor av denna närmast praktiska art bör emellertid kunna hanteras genom verkställighetsföreskrifter. Den uppgiftsskyldige bör härvid ges stor frihet att bestämma vilken behörighet han vill ge till sitt ombud.

Det bör anses ligga i sakens natur att en fullmakt att lämna vissa uppgifter också innefattar en rätt att göra en framställning om anstånd med att lämna uppgifterna.

## 6.5 Överklagande

**Mitt förslag:** I den särskilda lagen ges regler om överklagande till allmän förvaltningsdomstol och anknytande bestämmelser om bl.a. inhibition.

Enligt riktlinjer som riksdagen har fastställt bör det i allmänhet ankomma på regeringen att pröva överklaganden i frågor där försvars-, ordnings-, säkerhets-, allmänekonomiska och andra statsnyttosynpunkter är särskilt framträdande, medan förvaltningsdomstolarna huvudsakligen bör befatta sig med sådana mål av rättslig natur vilka rör förhållandet mellan enskilda inbördes eller mellan enskilda och det allmänna och vilkas avgörande kan

vara av väsentlig betydelse för den enskilde (se prop. 1983/84:120). Beslut enligt den föreslagna särskilda lagen bör därmed överklagas till förvaltningsdomstol. För att ett mål skall tas upp av kammarrätten bör det krävas att domstolen meddelar prövningstillstånd.

Skatteverket bör vid sin prövning av frågor om återkallelse få förordna att beslut om att upphäva ett godkännande skall gälla omedelbart. Överklagas ett sådant beslut har domstolen möjlighet att förordna om inhibition i enlighet med 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291).

Ett beslut om att förelägga vite bör inte få överklagas. Att den som förpliktats att utge vite får överklaga rättens beslut behöver inte anges i den särskilda lagen eftersom det följer av allmänna regler om vem som har rätt att överklaga ett länsrättsbeslut, se 33 § FPL.

## 6.6 Ikraftträdande

**Mitt förslag:** Genom att införa den föreslagna regleringen stegvis kan den krets av personer som medges att underteckna deklARATIONER utvidgas etappvis och under kontrollerade former, utan återkommande ändringar i lag. Regeringen skall därför bemyndigas att bestämma tidpunkten för lagens ikraftträdande. Ett ikraftträdande får begränsas till visst uppgiftslämnande, vissa kategorier av uppgiftslämnare och viss form för uppgiftslämnande.

Som framgått av avsnitt 5.5 bör ett ombudsförfarande införas stegvis och i kontrollerade former så att de föreslagna förenklingarna kan förenas med verk samma åtgärder för att hindra att mindre nogräknade personer missbrukar förfarandet för att fördunkla vem eller vilka som bär ett straffansvar. Till detta kommer behovet av förberedelser, både tekniskt och administrativt. Det är oklart när en fungerande organisation och tekniska lösningar finns på plats inom olika verksamhetsområden. Därför bör den föreslagna lagen träda i kraft i etapper. Tillämpningsområdet bör vidare, vid ett ikraftträdande, kunna begränsas med utgångspunkt i

- vilket uppgiftslämnande som avses (t.ex. skattedeclarationer),
- vilken kategori av aktörer som omfattas (t.ex. aktiebolag) och,
- vilken form för uppgiftslämnande som godtas (t.ex. elektroniskt).

Genom ett sådant stegvist ikraftträdande ges Skatteverket även möjlighet att noggrant utvärdera varje etapp och mot bakgrund av resultaten från en

utvärdering förbereda nästa steg. Regleringen bör därmed kunna införas under kontrollerade former. Frågan är hur en sådan lösning genomförs utan återkommande ändringar i lag.

Enligt konstitutionell praxis anses delegation kunna ske till regeringen att bestämma tidpunkten för en lags ikraftträdande, såväl inom det fakultativa som det obligatoriska lagområdet, om det i lagmotiven anges under vilka förutsättningar bemyndigandet får nyttjas.<sup>89</sup> Regeringens föreskrifter godtas då som verkställighetsföreskrifter (Strömberg, Normgivningskompetensen, 2 u., s. 195). Jag föreslår att det i enlighet med denna praxis föreskrivs att den särskilda lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

De förutsättningar som bör gälla för att regeringen skall få utnyttja bemyndigandet har redan redovisats, nämligen att ett stegvis införande på olika verksamhetsområden inom Skatteverket behövs för att hindra missbruk av ett ombudsförfarande och att förfarandet måste anpassas till utveckling och införande av nya system och administrativa rutiner. Det är härvid av både praktiska skäl och från informationssäkerhetssynpunkt viktigt att kunna skicka ikraftträdandet utifrån visst uppgiftslämnande, vissa kategorier av uppgiftslämnare och viss form för uppgiftslämnande. Den föreslagna möjligheten att göra sådana begränsningar bör framgå av den särskilda lagen.

Att regeringens föreskrifter om ikraftträdande, efter delegation godtas som verkställighetsföreskrifter, aktualiserar frågan om regeringen, på motsvarande sätt som när 8 kap. 13 § tredje stycket RF är tillämplig, skulle få överlåta åt en myndighet under regeringen att meddela bestämmelser om ikraftträdande inom det obligatoriska lagområdet. Jag har dock inte funnit stöd för att en sådan utvidgning av möjligheterna till delegation skulle ha skett i praxis och rättsläget är oklart. Därför föreslås inte någon föreskrift om att regeringen i förordning skulle få överlåta åt Skatteverket att meddela bestämmelser om ikraftträdande.

I detta sammanhang bör också noteras att förslagen till ändringar i LSK, TL och SBL är avsedda att öppna upp även för en framtida utvidgning, utan återkommande ändringar i dessa författningar.

---

<sup>89</sup> Enligt 8 kap. 10 § RF kan regeringen visserligen, efter bemyndigande i lag, genom förordning bestämma att en föreskrift i lag skall börja eller upphöra att tillämpas. Bestämmelsen gäller emellertid endast för föreskrifter i vissa ämnen, som rör annat än skatt eller vissa tull och avgiftsfrågor.



## 7 Övriga frågor

### 7.1 Skattetillägg och förseningsavgifter

Den uppgiftsskyldige bör anses ansvarig enligt de objektiva rekvisiten för skattetillägg och förseningsavgift, även för uppgifter som har lämnats genom ett deklarationsombud. Bestämmelserna om befrielse från särskild avgift bör utan ändringar kunna tillämpas även på deklarationsombud.

#### 7.1.1 Ansvar – på objektiva grunder

De administrativa sanktioner som i praktiken berörs av det föreslagna ombudsförfarandet är skattetillägg och förseningsavgift. Skattetillägg tas ut om en oriktig uppgift har lämnats eller vid skönstaxering eller skönsbeskattning. Förseningsavgift tas ut om en deklarationsskyldig inte har kommit in med deklaration inom föreskriven tid. Prövningen av en fråga om skattetillägg eller förseningsavgift skall göras i två led:

1. Har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift eller lämnat deklaration för sent, så att skattetillägg eller förseningsavgift skall tas ut?
2. Skall den skattskyldige befrias från skattetillägg eller förseningsavgift till följd av subjektiva förhållanden?

Prövningen av den första frågan sker på *objektiva* grunder. Det betyder att skattetillägg och förseningsavgift kan tas ut oberoende av om den skattskyldige lämnat de felaktiga uppgifterna uppsåtligen eller av oaktsamhet.

Om det föreslagna ombudsförfarandet genomförs får den skattskyldige, efter att ett ombud godkänts, föra *sin* talan genom ombudet. Av 23 kap. 6 § SBL och 7 kap. 3 § TL följer vidare att uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. Den uppgiftsskyldige blir alltså ansvarig enligt de

objektiva rekvisiten för skattetillägg och förseningsavgift, även för uppgifter som har lämnats genom ett deklarationsombud.<sup>90</sup> De komplikationer som ett ombudsförfarande kan föra med sig i straffrättsligt hänseende med avseende på de subjektiva momenten blir därmed inte aktuella.<sup>91</sup>

### 7.1.2 Befrielse – på subjektiva grunder

Nästa fråga är i vilken omfattning en skattskyldig som har lämnat uppgifter genom ett deklarationsombud kan befrias från skattetillägg eller förseningsavgift till följd av *subjektiva* förhållanden. Enligt 5 kap. 14 § TL och 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 dessa paragrafer ges dessutom exempel på vad som skall beaktas särskilt vid bedömningen av ursäktlighets- och oskälighetsrekvisiten;

- beträffande frågan om *ursäktlighet*, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha
  1. berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande,
  2. berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
  3. föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter (denna punkt finns inte i SBL), och
- beträffande frågan om *oskälighet*, om
  1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,
  2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller
  3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen.

Uppräkningen är inte uttömmande. Är situationen sådan att den omfattas av de angivna kriterierna skall befrielse i normalfallet ges, helt eller delvis.

<sup>90</sup> 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 (SOU 2001:25 s. 217).

<sup>91</sup> Någon motsvarighet till 8 kap. 5 § tullagen (2000:1281), där det föreskrivs att gäldenären vid tillämpning av 2 och 2 a §§ samma kapitel ansvarar för handlingar och underlåtenhet av hans ombud, behövs alltså inte.



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 regeringens proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m. och betänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25) av 1999 års skattelagskommitté.

Det föreslagna ombudsförfarandet aktualiserar 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. Exempelen i 5 kap. 14 § andra stycket 1 och 2 TL och 15 kap. 10 § andra stycket SBL tar sikte på "den skattskyldiges" hälsa och felbedömningar etc. Frågan är om detta hindrar att ett deklarationsombuds bristande hälsa m.m. beaktas.

Uttalanden som gjorts med avseende på äldre regler torde fortfarande ha aktualitet. Där framgår att bestämmelserna om befrielse på subjektiva grunder är tillämpliga beträffande såväl fysiska som juridiska personer och som exempel på subjektiva element som kan åberopas för befrielse från avgift nämns att oriktig uppgift lämnats därför att den skattskyldige, *hans företrädare eller anställd* hos den skattskyldige funnit en fråga svårbedömd (prop. 1977/78:136 s. 207). Någon strikt avgränsning till företrädare som är behöriga att underteckna en deklaration synes därmed inte ha varit avsedd. I propositionen till de senaste ändringarna av reglerna om befrielse från särskild avgift synes denna fråga inte ha behandlats närmare. Däremot uttalade 1999 års skattetilläggskommitté att det är självfallet att det är företrädarens uppsåt eller oaktsamhet som blir avgörande för frågan om skattetillägg skall tas ut när en oriktig uppgift har lämnats för en juridisk persons räkning genom ställföreträdare.<sup>92</sup> Kommittén förklarade vidare att skulle en möjlighet att deklarerera genom ombud införas i en framtid, synes det opåkallat att införa en avgörande skillnad mellan ställföreträdare och ombud i detta sammanhang; jfr vad som sagts ovan om att utse en särskild firmatecknare istället för ett ombud.

Kriterierna för befrielse från särskilda avgifter har nyligen setts över. De exemplifierande uppräkningsarna i TL och SBL av ursäktlighets- och

---

<sup>92</sup> Se vidare SOU 2001:25 s. 217. Visserligen föreslog kommittén en annan lagteknisk lösning där de subjektiva momenten skulle beaktas redan vid en prövning i det första ledet (jfr ovan). Den sakliga innebörden överensstämmer emellertid i princip med regeringens proposition. Kommitténs uttalanden rörande ombud torde därmed kunna ge vägledning även beträffande det föreslagna ombudsförfarandet.

oskälighetsfall bör kunna tillämpas även på ombud. En sådan prövning aktualiseras redan idag om ett ombud lämnar en oriktig uppgift vid en begäran om omprövning eller ett överklagande (se avsnitt 3.4). Frågan om ombud är alltså inte ny. Frågor om befrielse från särskilda avgifter till följd av uppgiftslämnande genom deklarationsombud bör därmed kunna lösas i praxis, oberoende av om ombudet lämnat uppgifterna för en fysisk eller en juridisk person.<sup>93</sup>

## 7.2 Några praktiska frågor om uppgiftslämnande

Om det föreslagna ombudsförfarande genomförs kan bl.a. följande situationer aktualiseras när en deklaration kommer in till Skatteverket.

1. Ett ombud som inte är registrerat hos Skatteverket har fyllt i och undertecknat deklarationen och
  - a) det har inte kommit in någon ansökan om godkännande, eller
  - b) det har kommit in en ansökan om godkännande men denna har avslagits eller inte prövats ännu.
2. Ett ombud som är registrerat hos Skatteverket har fyllt i, undertecknat och i tid gett in deklarationen men ombudet är inte registrerat för den skattskyldig vars deklaration han nu har lämnat.

---

<sup>93</sup> Jfr den genomlysning av bestämmelserna om tulltillägg som gjordes av 1999 års skattetilläggskommitté. Förslagen för tullområdet och regeringens proposition utformades i nära överensstämmelse med reglerna i TL och SBL. På en punkt som är av intresse för frågan deklarationsombud gavs befrielsegrunderna emellertid en annan utformning. Bestämmelsen om felaktighet eller underlåtenhet som har berott på uppgiftslämnarens "hälsa eller liknande förhållanden" angavs omfatta även ett *ombuds* hälsa eller liknande förhållanden. Undantaget avseende fel eller underlåtenhet som kan antas ha berott på gäldenärens respektive deklarantens ålder utvidgades emellertid inte till sådant som kan antas ha berott på ett ombuds ålder och inte heller undantaget avseende felbedömning av tullreglerna (se 8 kap. 10 § andra stycket tullagen; jfr dock skattetilläggskommitténs förslag i SOU 2001:25 s. 59 till ändringar i 8 kap. 4 § tullagen). Regeln för ombud infördes redan vid tillkomsten av tullagen (2000:1281) där tullskyldighetsbegreppet ersattes av begreppen "gäldenären" och "deklaranten". I lagmotiven anfördes endast att paragrafen motsvarar 88 § i 1994 års tulllag och att en ändring har gjorts så att även ombuds sjukdom kan beaktas vid befrielse från avgift. – Dessa regler om tulltillägg får ses som en särreglering, påkallad av särskilda förhållanden på tullområdet, som inte torde påverka bedömningen av motsvarande regler på skatteområdet. Några närmare uttalanden i lagmotiven om innebörden av denna detaljreglering i en exemplifierande uppräkningslista för tullområdet synes inte finnas.

3. Ett ombud som är registrerat hos Skatteverket har i tid avlämnat och undertecknat deklARATIONEN men den skattskyldige kommer senare in med en egenhändigt undertecknad deklARATION som kan avvika från ombudets.

För deklARATIONER som ges in via Skatteverkets e-tjänster aktualiseras inte frågan om obehörigen undertecknade elektroniska dokument annat än i sällsynta undantagsfall där någon t.ex. registrerats felaktigt i Skatteverkets behörighetskontrollsystem. En obehörig kan nämligen inte legitimera sig elektroniskt för att få tillträde till den skattskyldiges uppgifter och därmed inte heller underteckna och ge in deklARATION för denne.

Skulle ett missöde ändå ske blir en sådan deklARATION att behandla enligt samma regler som en vanlig deklARATION på papper som är undertecknad av någon som inte är behörig att företräda den skattskyldige. Förseningsavgift skall alltså tas ut enligt 5 kap. 9 § TL om inte bristen avhjälpas inom den tid som Skatteverket föreskriver i ett föreläggande till den skattskyldige (5 kap. 12 § TL). I fråga om skattedeklARATION gäller enligt 15 kap. 8 § SBL att förhöjd förseningsavgift inte tas ut om den skattskyldige fullgör deklARATIONSSKYLDIGHETEN inom den tid Skatteverket föreskriver i ett föreläggande.

En deklARATION kan vara avlämnad av ett ombud som inte är godkänt och registrerat hos Skatteverket. Verket bör då förelägga den skattskyldige

1. att ansöka om godkännande av ombudet, förutsatt att verket inte genast finner skäl att ifrågasätta det uppgivna ombudets lämplighet, eller
2. att underteckna deklARATIONEN personligen eller genom behörig ställföreträdare.

Den situationen att ett ombud som är godkänt och registrerat hos Skatteverket för en viss skattskyldig ger in en deklARATION som avser en annan skattskyldig bör bedömas på samma sätt.

Det kan också tänkas att en deklARATION som kommit in är underskriven av ett behörigt och godkänt ombud men att den skattskyldige kommer in med en ny, ändrad deklARATION. I detta fall bör den första deklARATIONSHANDLINGEN anses avlämnad genom ombudet varefter den skattskyldiges deklARATIONSHANDLING får ses som en rättelse av den avlämnade deklARATIONEN.

Dessa situationer bör kunna hanteras enligt gällande administrativa sanktionsregler.

Skulle en deklARATION innehålla en oriktig uppgift och det tydligt framgår att handlingen undertecknats av ett ombud men fullmakt m.m. inte finns med bör Skatteverket förelägga om komplettering med de handlingar som behövs för att kunna pröva frågan om godkännande av ombudet. Det bör då inte samtidigt kunna hävdas att ”det inte varit *uppenbart* att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige” (23 kap. 6 § SBL och 7 kap. 3 § TL). Därför bör skattetillägg på grund av oriktig uppgift i deklARATION tas ut endast om ombudets behörighet styrks. Styrks inte det uppgivna ombudets behörighet bör deklARATION inte anses inkommen. Skattetillägg kan därvid aktualiseras till följd av skönstaxering på grund av utebliven deklARATION, där en sådan handling inte kommit in eller den skattskyldige underlåtit att komplettera handlingarna med fullmakt, trots att ett föreläggande sänts ut till honom. Detta torde överensstämma med nuvarande regler och innebär inte någon förändring som kan drabba den skattskyldige negativt. Skulle en ansökan om registrering av ombudet lämnas samtidigt med deklARATIONEN eller innan Skatteverket fattat beslut med anledning av inkomna handlingar blir det för behandlingen avgörande hur ansökan om godkännande bedöms.

Enligt FL, TL och SBL har Skatteverket rätt att, om det behövs, påkalla olika former av medverkan av den skattskyldige. Av 3 kap. 5 TL och 14 kap. 3 § SBL följer att Skatteverket får förelägga en skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll. Reglerna i TL och SBL ger rätt att förelägga vite. Dessa bestämmelser ger emellertid inte Skatteverket rätt att förelägga den skattskyldige att ge in en personligen eller av ställföreträdare undertecknad deklARATION eller en bekräftelse när en behörigen undertecknad handling redan föreligger. Regleringen föreslås genom den särskilda lagen bli anpassad till det föreslagna ombudsförfarandet så att Skatteverket ges rätt att förelägga den som är skattskyldig att också bekräfta eller korrigera uppgifter lämnade av ett deklARATIONsombud; se avsnitt 5.9.3.

Ett föreläggande bör inte förenas med vite 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 (3 kap. 6 § TL, 23 kap. 2 § SBL och 17 kap. 9 § LSK). Bestämmelser ger

uttryck för rätten att inte behöva belasta sig själv.<sup>94</sup> En sådan regel föreslås även i den särskilda lagen. Visserligen följer detta redan av bestämmelserna i TL och SBL, men den särskilda lagen avses kunna komma att tillämpas även på om råden utanför dessa lagar.

En avlämnad deklARATION som är behörigen undertecknad av ett godkänt deklARATIONSOMBUD anses ”inkommen” oavsett om det börjat misstänkas att ombudet inte uppfyller de krav som kan ställas på ett ombud. Om den skATTSKYLDIGE inte efterkommer ett föreläggande att medverka personligen eller genom ställföreträdare har Skatteverket att utgå från de uppgifter som lämnats. Om Skatteverket därefter konstaterar att det lämnats oriktiga uppgifter kan skattetillägg påföras enligt gällande regler. Alternativt kan Skatteverket om uppgifterna inte anses så tillförlitliga att de kan läggas till grund för taxering, utnyttja bestämmelserna om skönstaxering.

Skatteverket kan visserligen enligt den föreslagna regleringen återkalla ett godkännande av ett deklARATIONSOMBUD som inte längre kan antas vara lämpligt för uppdraget. Den skATTSKYLDIGE bör emellertid alltid kunna lita på att förseningsavgifter inte aktualiseras när en deklARATION utan brister har kommit in och är undertecknad av ett registrerat deklARATIONSOMBUD. Har oriktiga uppgifter lämnats aktualiseras skattetillägg på vanligt sätt.

### 7.3 Missbruk av e-legitimation m.m.

**Mitt förslag:** Skatteverket och övriga 24-timmarsmyndigheter bör informera den som använder en e-tjänst som stöds av en ID-tjänst om att det kan vara straffbart som missbruk av urkund att använda någon annans e-legitimation för att ge sig ut för att vara honom eller henne eller att lämna ut en e-legitimation för att missbrukas på det sättet.

I 15 kap. 12 § BrB föreskrivs ansvar för den som missbrukar pass, betyg eller dylik för viss man utställd urkund genom att giva sig eller annan ut för honom eller utlämnar en urkund att sålunda missbrukas, om åtgärden innebär fara i bevishänseende. Påföljden är böter eller fängelse i högst sex månader eller, om brottet är grovt, fängelse i högst två år.

Det har ansetts oklart om en elektronisk handling kan vara att anse som en urkund i brottsbalkens mening och Datastraffrättsutredningen har i be-

---

<sup>94</sup> Se vidare prop. 2002/03:106 s. 178 ff.

tänkandet Information och den nya InformationsTeknologin – straff- och processrättsliga frågor (SOU 1992:110) lagt fram förslag till lagändringar för att innefatta elektroniska motsvarigheter till pappersurkunder i straffskyddet. Förslaget har inte lett till lagstiftning och en ny utredning av dessa frågor har aviserats.

En utveckling har emellertid skett i rättspraxis mot ett straffansvar även för förfalskning i elektronisk miljö. HD har i det s.k. VPC-fallet (NJA 1987 B 8) förklarat att ett magnetband med viss betalningsinformation kunde vara att bedöma som en urkund. Av intresse är också Svea hovrätts, avd. 10, dom den 31 maj 2002, i det s.k. Alcalá-målet (B 5258-01) där hovrätten uttalade att upptagningar för automatisk databehandling i många fall faller under begreppet urkund och att urkundsbegreppet således genom rättspraxis kommit att följa med den tekniska utveckling som skett. Hovrätten ogillade visserligen åtalet för urkundsförfalskning, men med motiveringen att det är viktigt att man ställer lika höga krav på upptagningar som på pappersdokument för att tillerkänna dem urkundskvalitet. Handlingar som endast upprättats genom ordbehandlingsprogram var enligt hovrätten närmast att jämföras med en avskrift av en urkund, dvs. en handling som inte anses utgöra en urkund eftersom den inte uppfyller kravet på originalkaraktär.

De e-legitimationer som används i myndigheternas e-tjänster fungerar i princip helt analogt med en fysisk ID-handling på så sätt att e-legitimationen knyter vissa identitetsuppgifter till en persons unika kännetecken. Fysiska kännetecken i form av foto och namnteckning är personliga och kan svårligen förfalskas. Detta ger tilltro till att den person som överensstämmer med kännetecken på ID-handlingen, har den identitet som framgår av handlingen. Istället för en framställningsprocedur med fysiska tecken på äkthet och originalkvalitet, såsom tryck med svårförfalskade mönster, förser den som utfärdar en e-legitimation (t.ex. banker och Telia) den elektroniska handlingen med en elektronisk motsvarighet till en underskrift som knyter legitimationen till utställaren som juridisk person (en s.k. elektronisk stämpel). I enlighet med hovrättens tolkning av urkunds-begreppet i det s.k. Alcalá-målet, synes en e-legitimation – på samma sätt som en traditionell legitimation – vara att bedöma som en urkund i brottsbalkens mening eftersom den har försetts med en elektronisk stämpel som uppfyller lika höga krav som motsvarande traditionella äkthetsskydd.

Den som missbrukar någon annans traditionella ID-handling genom att ge sig ut för att vara honom eller henne eller utlämnar ID-handlingen för att

sålunda missbrukas gör sig skyldig till missbruk av urkund. På motsvarande sätt torde ansvar för missbruk av urkund kunna komma i fråga för den som legitimerar sig i en e-tjänst med en annan persons e-legitimation. Den som undertecknar elektroniskt med en annan persons elektroniska identitet och sänder handlingen till t.ex. en myndighet bifogar, till följd av det tekniska förfarandet, normalt personens e-legitimation. Vid mottagarens kontroll av underskriften används e-legitimationen. Den som undertecknat åberopar därmed e-legitimationen när mottagaren kontrollerar handlingens äkthet. Sådana kontroller sker normalt när elektroniska dokument inkommer.

Rättsläget är visserligen delvis oklart men i enlighet med Svea hovrätts tolkning av urkundsbegreppet synes de beskrivna missbruken av e-legitimationer kunna utgöra brott mot 15 kap. 12 § BrB. De elektroniska motsvarigheterna till ID-kort (e-legitimationerna) är försedda med skydd för äktheten som uppfyller högt ställda krav.

Här bör också noteras att elektroniskt undertecknade deklARATIONER och andra *elektroniskt undertecknade* dokument, enligt den tolkning av urkundsbegreppet som Svea hovrätt har gjort i Alcalá-målet, torde omfattas av skyddet mot urkundsförfalskning enligt 14 kap. BrB.

Skatteverket bör upplysa användarna om dessa bestämmelser så att de som gör sig skyldiga till beskrivna missbruk inte med fog kan hävda att det inte bör dömas till ansvar till följd av villfarelse rörande gärningens tillåtlighet (jfr 24 kap. 9 § BrB).

## 7.4 Ändringar och tillägg i elektroniska deklARATIONER

Om en uppgift på en sådan *förtryckt blankett* för allmän självdeklARATION som avses i 4 kap. 2 § LSK är felaktig eller saknas skall den skattskyldige enligt 3 kap. 3 § LSK göra den ändring eller det tillägg som behövs. Denna bestämmelse innebär enligt specialmotiveringen följande:

Den som underlåter att korrigera felaktigheter och göra nödvändiga kompletteringar kan påföras skattetillägg enligt 5 kap. taxeringslagen (1990:324) och om det görs uppsåtligen eller av grov oaktsamhet dömas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69). Motsvarande bestämmelse finns i 2 kap. 12 § den gamla lagen.

I förhållande till lagrådsremissen har i förtydligande syfte lagts till att det skall vara en sådan förtryckt blankett som avses i 4 kap. 2 § (prop. 2001/02:25 s. 164).

Bestämmelsen i 4 kap. 2 § LSK gäller för de pappersblanketter som sänds ut; de elektroniska blanketterna kan knappast vara ”förtryckta”. Regleringen kan ändå anses gå ihop på så sätt att även den som deklarerar genom att använda Skatteverkets e-tjänst – med en ”förifylld” elektronisk blankett som tillhandahålls där – skall ha fått en pappersblankett och har att göra ”den ändring eller det tillägg som behövs”. Omfattas en skattskyldig av möjligheten enligt 4 kap. 4 § LSK att lämna självdeklaration i form av ett elektroniskt dokument och använder sig av denna möjlighet görs rättelserna i det elektroniska dokumentet. Sanktioner av olika slag kan drabba den som lämnar oriktig uppgift, om det sker på annat sätt än muntligen.

Det framstår som osannolikt att uppgifterna i den förtryckta pappersblanketten respektive de uppgifter som tillhandahålls genom direktåtkomst i e-tjänsten av misstag skulle kunna få olika innehåll.<sup>95</sup>

Regeln i 4 kap. 2 § LSK synes endast säga det självklara, nämligen att den skattskyldige, innan han eller hon undertecknar det pappersbaserade utkastet till deklaration som Skatteverket översänt, måste granska handlingen och göra de ändringar och tillägg som behövs. Någon motsvarande regel finns inte för godkännande med säkerhetskod via telefon eller för användning av säkerhetskod eller e-legitimation via Skatteverkets e-tjänst. Detta innebär naturligtvis inte att oriktiga uppgifter får lämnas elektroniskt.

Jag föreslår att analogin med pappershandlingar stärks, istället för en kompletterande, förmodligen komplex reglering för elektroniska dokument och e-tjänster. Detta skulle kunna ske dels genom en ändring i 3 kap. 3 § LSK så att elektroniska blanketter med ”förifyllda” uppgifter som lämnas ut genom direktåtkomst i en e-tjänst också omfattas av bestämmelsen, dels så att blanketten tydligt beskrivs som ett utkast till en deklaration, genom vilket Skatteverket avses förenkla arbetet för den skattskyldige. En sådan

---

<sup>95</sup> Om en skattskyldig för vilken Skatteverket föreskrivit eller för enskilt fall medgett att självdeklarationen får lämnas elektroniskt (3 kap. 3 § FSK) väljer det elektroniska förfarandet ställer den skattskyldige ut ett elektroniskt dokument (4 kap. 4 § LSK). Även för dessa fall sker en slags ”förtryckning” på så sätt att den som deklarerar elektroniskt ser en ”förifylld” blankett på sin bildskärm när han eller hon besöker Skatteverkets e-tjänst för allmän självdeklaration på verkets webbplats [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). Förfarandet innebär att den skattskyldige med förtryckta säkerhetskoder godkänner ”förifyllda” uppgifter eller med e-legitimation skriver under deklarationen elektroniskt. Det finns också en telefontjänst där skattskyldiga kan godkänna de uppgifter som har förtryckts på den pappersblankett som sänts till den skattskyldige och som kan granskas även via Skatteverkets e-tjänst; se vidare Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:3) om allmän självdeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.



ändring av 3 kap. 3 § LSK skulle kunna utformas enligt följande. ”Om en uppgift i ett utkast till en allmän självdeklaration som avses i 4 kap. 2 § är felaktig eller saknas, skall den skattskyldige göra den ändring eller det tillägg som behövs.” Det kan samtidigt vara lämpligt att redan nu förbereda regleringen i lag för att Skatteverket skall kunna tillhandahålla de ”förifyllda” blanketterna endast elektroniskt. En sådan ändring av 4 kap. 2 § LSK skulle kunna utformas som ett nytt tredje stycke med följande lydelse. ”För den som lämnar självdeklaration i form av ett elektroniskt dokument får blanketten göras tillgänglig elektroniskt med uppgifter som tillhandahålls genom direktåtkomst.”

På sikt bör därmed kostsamma utskick på papper kunna utmönstras för den som vill deklarerat elektroniskt eller få blanketten elektroniskt och skriva ut den. Några ytterligare ändringar i lag torde inte behövas om det klargörs för den skattskyldige att denne både genom det traditionella och genom det elektroniska förfarandet har att granska ett utkast för att bedöma om det behöver justeras innan det undertecknas på papper eller elektroniskt och ges in.

Eftersom dessa frågor faller utanför ramen för mitt uppdrag har jag inte lagt fram något förslag i den delen.

## **7.5 Att anses inkomsten**

Som framgått av avsnitt 2.2.2 skall det enligt 5 kap. 9 § TL inte anses ha kommit in någon deklaration om innehållet är så bristfälligt att deklarationen uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxering. Det framstår som lagtekniskt komplicerat att en deklaration i taxeringslagens mening visserligen skall anses föreligga och att denna för en tillämpning av bestämmelsen måste finnas hos Skatteverket men att deklarationen ändå inte skall anses ha kommit in vid tillämpningen av taxeringslagen. Eftersom bestämmelsen avviker från FL (jfr 3 § FL) kan det också ifrågasättas om den kan få konsekvenser som inte är avsedda. Anses handlingen inte vara inkommen enligt 10 § FL kan det utifrån ett formellt betraktelsesätt framstå som märkligt att handlingen enligt 16 § FL anses ha tillförts ärendet. Kan handlingen bli föremål för partsinsyn enligt FL eller finns den inte?

Enligt 2 kap. tryckfrihetsförordningen (TF) blir handlingen däremot att anse som inkommen och arkivförfattningarna, som bygger på TFs begreppsbildning, blir också tillämplig.

Eftersom denna fråga faller utanför ramen för mitt uppdrag har jag inte lagt fram något förslag i den delen.

## 7.6 Flera underskrifter på samma handling

Frågan om s.k. multipla signaturer – dvs. att två eller flera skall under-teckna en handling – brukar nämnas som hinder mot elektroniska rutiner. Tekniska lösningar finns dock för att förse en handling med flera elektroniska underskrifter. Hindren brukar istället vara praktiska, t.ex. att e-tjänster inte stöder sådan funktionalitet. Det bör också noteras att frågan delvis kommer upp som en följd av de skärpta kontroller som elektroniska rutiner brukar föra med sig. Vid skattekontoren granskas sällan fullmakt och registreringsbevis i pappersmiljö och i praktiken torde handläggare vid Skatteverket inte kräva underskrift av flera i förening för att uppfylla formella krav på delat ställföreträderskap (jfr 8 kap. 32 § ABL).

Genom det föreslagna ombudsförfarandet kan denna fråga lösas genom att en person utses till deklara-tionsombud. En annan möjlighet är att låta undertecknarna skriva under varsitt exemplar med identiskt text.<sup>96</sup>

## 7.7 Persondataskydd m.m.

För att det föreslagna ombudsförfarandet inte skall lämpa sig för att dölja vem som bär ett straffrättsligt ansvar föreslås att Skatteverket skall vidta vissa kompensande kontrollåtgärder. Uppgifter kommer att behandlas på automatisk väg för att olämpliga personer inte skall godkännas som deklara-tionsombud. Avsikten är emellertid inte att införa behandlingar för nya ändamål. Enligt 1 kap. 4 § 4 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen) får uppgifter behandlas för att tillhandahålla information som behövs inom Skatteverket för bl.a. analys- eller kontrollverksamhet; se vidare angående denna lag avsnitt 8.2.

Med analysverksamhet avses i detta sammanhang bl.a. att med hjälp av datorprogram ta fram riskprofiler, dvs. analyser av kontrollvärda objekt (jfr prop. 2000/01:33 s. 123). Tillämpningsområdet för denna bestämmelse innefattar även sådana maskinella urval och kontroller som aktualiseras vid

---

<sup>96</sup> Lagg märke till att elektroniska underskrifter in blanco inte är möjliga eftersom det tekniska förfarandet knyter underskriften till den text som föreligger. Kompletteras därefter texten fallerar tekniska kontroller av underskriftens äkthet.

prövning av om ett ombud skall godkännas som deklarationsombud. Det finns därmed inget behov av ändringar i dessa bestämmelser.

Som exempel på uppgifter som kan komma att behandlas bör nämnas uppgifter om återkallelse av F-skattsedel, skatteskulder, skuldsanering, ackord, näringsförbud, likvidation eller betalningsinställelse. Vidare kan uppgifter från andra, tidigare ombudsärenden komma att behandlas, t.ex. uppgift om återkallelse av godkännande som deklarationsombud eller att ombudet har åtagit sig uppdrag i en sådan omfattning att förmågan att fullgöra dem kan ifrågasättas.



## 8 Direktåtkomst för myndigheter

### 8.1 Skattekontot

Genom skattebetalningslagen (1997:483; 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 § SBF).

### 8.2 Regleringen av direktåtkomst

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.

Denna reglering – som ersatt skatteregisterlagen (1980:343) och skatteregisterförordningen (1980:556) – har införts för att förenkla, modernisera och effektivisera regelsystemet. Den avses vidare vara teknikoberoende och

flexibel för att möjliggöra successiva förändringar i systemen utan att regelverket behöver ändras.

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 denna bestämmelse har regeringen uttalat bl.a. följande.<sup>97</sup>

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 uppräkningslista i lag.<sup>98</sup> 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, så som i bestämmelsen om enskilds rätt, direktåtkomst till uppgifter

---

<sup>97</sup> Prop. 2000/01:33 s. 112.

<sup>98</sup> I samma lagstiftningsärende noteras att gränsen mellan utlämnande på ADB-medium och direktåtkomst delvis bryts igenom av ny teknik och nya rutiner. Regeringen uttalar emellertid, när det gäller myndigheters möjligheter att få direktåtkomst, att detta skall regleras i lag (a. prop. s. 115).

om sig själv. Det framgår också att en myndighet inte kan innefattas i begreppet enskild enligt 2 kap. 9 § skattedatabaslagen.<sup>99</sup>

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.<sup>100</sup> 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.).

### 8.3 Myndigheters åtkomst till uppgifter om sig själv

Skälen för att ge enskilda direktåtkomst till uppgifter om sig själva talar med samma styrka för att en myndighet bör få ges direktåtkomst till uppgifter om sig själv i skattedatabasen. För sådana fall blir det inte ens fråga om personuppgifter och någon risk för att mottagande myndighet skulle behandla dessa uppgifter på ett sätt som inte är avsett torde inte finnas. Regeringen har emellertid uttalat att direktåtkomst för en myndighet till

---

<sup>99</sup> Se a. prop. s. 112 där det framgår att med enskild avses privatpersoner, företag och organisationer, till skillnad från myndigheter.

<sup>100</sup> Se 2 kap. 3 och 9 §§ förslaget till skattedatabaslag (SOU 1999:105 s. 33 ff.).

uppgifter hos en annan myndighet innebär särskilda risker från integritetssynpunkt eftersom den utlämnande myndigheten inte har möjlighet att i varje enskilt fall ta ställning till om de eftersökta uppgifterna bör lämnas ut och att det därför bör ankomma på riksdagen att ta ställning till i vilka fall direktåtkomst bör medges och förutsättningarna för denna.<sup>101</sup> Denna bedömning tar uppenbarligen inte sikte på en myndighets åtkomst till uppgifter om sig själv. En lagändring krävs emellertid för att en myndighet, utöver vad som följer av 2 kap. 7 och 8 §§ skattedatabaslagen, skall kunna ges direktåtkomst till information ur beskattningsdatabasen.

Fysiska personer som är skattebetalare kan sedan december 2002 få direktåtkomst till sitt skattekonto via Internet. Detsamma gäller för enskilda juridiska personer. Det har emellertid visat sig att alltfler myndigheter, särskilt kommuner och landsting, vill ha åtkomst till sitt skattekonto via Internet.<sup>102</sup> Som framgått är detta inte förenligt med skattedatabaslagen.

Vidare har fråga uppkommit om ombud, som enligt 19 kap. 1 § LSK inte får fullgöra en juridisk persons skyldighet att lämna uppgifter, får ges direktåtkomst till den juridiska personens skattekonto. Motsvarande fråga har uppkommit beträffande firmatecknare som är behöriga endast två i förening; får de var för sig ha åtkomst till den juridiska personens skattekonto eller krävs författningsändringar för sådan åtkomst?

## 8.4 Överväganden och förslag

### 8.4.1 En ändring i lag för att medge direktåtkomst

**Mitt förslag:** Det finns uppenbara fördelar med att ge även myndigheter direktåtkomst till uppgifter om sig själva, t.ex. på myndighetens skattekonto, samtidigt som det från integritetssynpunkt saknas invändningar mot en sådan lösning. Bestämmelsen i skattedatabaslagen om direktåtkomst för enskilda till uppgifter om sig själv ändras därför så att sådan åtkomst får medges även för offentlighetsrättsliga rättssubjekt.

Samma skäl som åberopats för nuvarande regel om direktåtkomst för enskild till uppgifter *om sig själv* kan åberopas för att ge en myndighet

---

<sup>101</sup> Prop. 2000/01:33 s. 133.

<sup>102</sup> En orsak är att allt fler former för stöd (bl.a. sysselsättningsstöd och anställningsstöd) krediteras på skattekonto. Detta har fört med sig behov av tätare kontroller av ställningen på kontot för att kunna begära utbetalning m.m.



sådan åtkomst. Uppgifter om myndigheten utgör inte information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet; det är alltså inte fråga om personuppgifter i personuppgiftslagens (1998:204; PUL) mening. De risker som kan vara förenade med att en myndighet i sin ärendehandläggning får åtkomst till uppgifter hos en annan myndighet om en part i ett ärende aktualiseras inte heller.

Jag föreslår därför att ”enskild” i 2 kap. 9 § första stycket skattedatabaslagen ersätts med ”registrerad”. Denna term används 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 ”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 inte införas för nu aktuella fall, där informationen inte direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet.

Som framgår av den erinran om regeringens normgivningskompetens som ges i 2 kap. 9 § andra stycket skattedatabaslagen får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av den föreslagna direktåtkomsten. Dessutom följer det av paragrafens första stycke att regeringen skall ha meddelat föreskrifter om direktåtkomst för att sådan skall få medges. Den föreslagna utvidgningen till myndigheters åtkomst till uppgifter om sig själv bör därmed kunna anpassas till myndigheternas tekniska och administrativa förutsättningar. Ändringar behövs därvid i 16 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet.

## 8.4.2 Åtkomst genom ombud får ske redan i dag

Någon särskild reglering i lag eller förordning behövs inte för att en person i egenskap av ombud för en enskild eller en myndighet skall få medges direktåtkomst till huvudmannens skattekonto. Bestämmelserna om sekretess hindrar inte heller sådan åtkomst.

Bestämmelserna om att uppgifter skall lämnas genom behörig ställföreträdare (se avsnitt 3.2) gäller för uppgiftslämnande *till* Skatteverket, inte när enskilda och myndigheter får tillgång till information, t.ex. genom direktåtkomst.

Serviceverksamhet för att lämna upplysningar (se 4 § FL och 15 kap. 4 § sekretesslagen), t.ex. genom direktåtkomst utgör inte ärendehandläggning i förvaltningslagens mening. Bestämmelsen i 9 § FL om att den som för talan i ett ärende vid en förvaltningsmyndighet får anlita ombud eller biträde är därmed inte direkt tillämplig. Regeln utgör emellertid en grundsats inom förvaltningsrätten som får anses gälla även på det nu aktuella området. Myndigheter är vidare enligt 6 § FL skyldiga att samverka. Därför behövs det ingen ändring i lag eller förordning för att ge en person vid en myndighet åtkomst till myndighetens skattekonto i egenskap av ombud för myndigheten.<sup>103</sup> Detsamma gäller för ombud för fysiska personer eller privaträttsliga rättssubjekt.

Enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (SkrL) gäller sekretess i myndighets verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen för uppgift om *enskilds* personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen. Sekretessen är absolut. I fråga om enskilds skattekonto omfattas dock endast någon enstaka uppgift av sekretessen. Även om sekretessbelagda uppgifter förekommer på skattekonto föreligger inte hinder mot ett utlämnande i nu aktuella fall. Sekretess till skydd för enskild gäller nämligen inte i förhållande till den enskilde själv. Den enskilde kan dessutom, helt eller delvis, efterge sekretessen (14 kap. 4 § SkrL gäller).

För de fall där en enskild själv kan efterge sekretessen, finns inte hinder mot att hans ombud får ta del av den hemliga uppgiften, förutsatt att uppgiften behövs i en angelägenhet som omfattas av ombudets behörighet.<sup>104</sup> Bestämmelserna om sekretess hindrar därmed inte att ett ombud för en enskild medges direktåtkomst till huvudmannens skattekonto.

---

<sup>103</sup> Se även prop. 2002/03:135 s. 98.

<sup>104</sup> Sekretesslagen, En kommentar, Regner, Eliasson, Heuman, kap. 14:36, jfr även JO 1989/90 s. 73.

För uppgift om en *myndighet* – på t.ex. skattekonto – finns ingen motsvarighet till sekretessen för enskildas ekonomiska förhållanden. Hinder mot utlämnande till ett ombud eller någon annan som tilldelats behörighet att ta del av uppgifterna för myndighetens räkning finns därmed inte.<sup>105</sup>

Idag kan inte flera personer legitimera sig elektroniskt, samtidigt. Fall där formella krav på delat ställföreträdarskap (se bl.a. 8 kap. 32 § ABL) rent praktiskt skulle hindra direktåtkomst till uppgifter om den registrerade kan emellertid lösas genom att en person ges fullmakt och registreras med denna roll i Skatteverket behörighetskontrollsystem för e-tjänster.

---

<sup>105</sup> Om sekretess förelegat hade 1 kap 3 § SekrL kunnat hindra ett utlämnande såvida inte 14 kap. 3 § SekrL varit tillämplig.



## 9 Författningskommentar

### 9.1 Förslaget till lag om deklarationsombud

Enligt 1 § föreslås den särskilda lagen om deklarationsombud gälla för uppgiftslämnande till skatteverket. Tillämpningsområdet avses vara begränsat på två sätt. Den särskilda lagen skall gälla endast inför taxerings- och beskattningsbeslut, inte vid en begäran om omprövning eller ett överklagande. Vidare skall den särskilda lagen gälla endast om det särskilt föreskrivs; se avsnitt 9.2.

I 2 § föreslås att uppgifter som skall lämnas personligen eller av en ställföreträdare för en juridisk person får lämnas genom ett ombud, om ombudet har godkänts av Skatteverket. Förslaget, som behandlas i avsnitt 5.6.2, innebär att en lämplighetsbedömning skall göras varje gång en huvudman anmäler ett ombud för registrering, även om personen redan har registrerats som deklarationsombud för en annan huvudman. Förslaget att uppgifter ”får undertecknas ... genom ett ombud” avses innebära att en föreskrift om egenhändig underskrift av den som är skyldig att lämna deklARATIONEN eller av den som är behörig ställföreträdare inte skall hindra att uppgifterna skrivs under av ett deklarationsombud (jfr 4 kap. 3 § LSK och 10 kap. 25 § SBL). De föreslagna bestämmelserna knyter vidare an till bevisreglerna i 7 kap. 3 § TL och 23 kap. 6 § SBL, som endast gäller frågor om behörighet, inte en bedömning av en handlingens äkthet vid ett påstående om förfalskning (jfr avsnitt 3.7).

Enligt 3 § föreslås Skatteverket få godkänna ett ombud endast om ombudet kan antas vara lämpligt för uppdraget. För denna bedömning anges vissa omständigheter som särskilt skall beaktas av Skatteverket. Regeringen eller Skatteverket förutsätts genom verkställighetsföreskrifter närmare precisera under vilka förutsättningar en person bör kunna anses lämplig som deklarationsombud. Frågan om vem som bör anses lämplig som deklarationsombud behandlas i avsnitt 6.3. Som ett andra stycke i 3 §

ges en erinran om regeringens normgivningskompetens enligt 8 kap. 13 § regeringsformen.

I 4 § föreslås en rätt för Skatteverket att återkalla ett godkännande om ett deklarationsombud inte längre kan antas vara lämpligt för uppdraget. Frågan behandlas i avsnitt 6.3.3. Vid denna bedömning skall de särskilda omständigheter som anges i 3 § tillämpas på motsvarande sätt.

För att säkerställa ett tillförlitligt underlag när uppgifter som ett ombud lämnat kan ifrågasättas föreslås i 5 § en rätt för Skatteverket att vid påföljd av vite förelägga den uppgiftsskyldige att medverka personligen. Undantag föreslås enligt 6 § gälla vid misstanke om brott. Visserligen följer detta redan av bestämmelserna i TL och SBL, men den föreslagna lagen avses kunna komma att tillämpas även på om råden utanför dessa lagar. Regeln i 5 § gäller inte vid en begäran om omprövning eller ett överklagande; jfr 1 §. Dessa frågor behandlas i avsnitt 5.9.3.

Bestämmelserna i 7 § om överklagande och reglerna om *ikraftträdande* behandlas i avsnitt 6.5 och 6.6. Såväl den uppgiftsskyldige som ombudet avses ha talerätt. Beträffande tid för överklagande m.m. gäller förvaltningslagens regler.

## 9.2 Övriga förslag om deklarationsombud

Förslagen till ändring i TL, SBL och LSK innebär att det i enlighet med 1 § den föreslagna lagen om deklarationsombud särskilt föreskrivs att denna lag skall gälla på området. Den särskilda lagen avses dessutom – i enlighet med den föreslagna regeln om *ikraftträdande* – tillämpas endast i den utsträckning som regeringen har föreskrivit. Ikraftträdandet föreslås härvid kunna begränsas till visst uppgiftslämnande, vissa kategorier av uppgiftslämnare och viss form för uppgiftslämnande. Ändringarna i LSK, TL och SBL föreslås träda i kraft den 1 januari 2005. Dessa regler avses emellertid inte komma i tillämpning förrän lagen om deklarationsombud trätt i kraft med avseende på det aktuella uppgiftslämnandet.

Vidare föreslås ändringar av underrubriker i TL och LSK så att de får en enhetlig utformning och innefattar det föreslagna ombudsförfarandet.

## 9.3 Förslaget till ändring i skattedatabaslagen

Förslaget till ändring i skattedatabaslagen innebär att direktåtkomst får medges även för ett offentlighetsrättsligt rättssubjekt till uppgifter om sig själv. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 8.4.