

6 Utredning i momsärenden

6.1 Allmänt

I 14 kap. SBL finns regler om utredning i skatteärende. Kapitlet tar bl.a. upp bestämmelserna om de olika kontrollformer som finns tillgängliga. Enligt övergångsbestämmelserna till SBL gäller reglerna i 14 kap. 3–7 §§ SBL bl.a. även i fråga om skatt som tas ut enligt ML och GML, alltså även för kontroll av redovisningsperioder före 1998.

I detta avsnitt behandlas reglerna i 14 kap. SBL samt hanteringen av vitesinstitutet. I lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (TVL) har samlats alla tvångsåtgärder utom vitesföreläggande. TVL:s bestämmelser behandlas i avsnitt 12 i Handledning för skatterevision (SKV 621).

6.2 Den skattskyldiges rätt att yttra sig

14 kap. 1 § SBL

Innan ett ärende avgörs skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt.

I fråga om den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än den skattskyldige själv och få tillfälle att yttra sig över dem gäller bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen (1986:223). *Lag (1997:483).*

Av 14 kap. 1 § 1 st. SBL framgår att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs om det inte är onödigt. Med skattskyldig avses i detta sammanhang den som är part hos SKV i ett ärende enligt SBL. Bestämmelserna gäller således den som är deklARATIONSSKYLDIG eller arbetsgivare oavsett om skattskyldighet föreligger eller inte.

Ett momsärende får således avgöras först sedan den skattskyldige haft tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt. Samma bestämmelse finns i 3 kap. 2 § 1 st. TL. Onödighetsrekvisitet medför att SKV endast i vissa beslutssituationer behöver fullgöra sin kommunikationsskyldighet. I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 395) har klargjorts att kommunikationen anses onödig när beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande av den skattskyldige inte skulle medföra ett bättre beslutsunderlag. Det innebär att ett beslut i enlighet med den skattskyldiges deklARATION kan

fattas utan föregående kommunikation. Kommunikationskyldigheten föreligger i första hand i fråga om beslut att avvika från den skattskyldiges deklaration till dennes nackdel liksom då SKV avser att påföra den skattskyldige särskild avgift. Utgångspunkten för bedömningen av om kommunikationsplikt föreligger är frågan huruvida den skattskyldige skulle kunna tillföra ärendet något som skulle kunna ändra det tilltänkta beslutet. Blir svaret att den skattskyldige rimligtvis inte kan tillföra något av intresse för utgången i ärendet, får kommunikationen anses onödig. Blir svaret i stället att det är möjligt att den skattskyldige kan berika utredningen på ett sätt som påverkar beslutsfattandet, ska kommunikering ske.

Bristande kommunikation

Om SKV felaktigt underlåter att fullgöra kommunikationsplikten enligt 14 kap. 1 § 1 st. SBL medför det enligt RÅ 1995 ref. 27 att SKV:s beslut saknar laga verkan. Det kan därför i vissa fall vara en fördel att få bevis om att övervägande eller revisionspromemoria kommit den skattskyldige tillhanda. Enligt 63 § SBF ska en underrättelse till den skattskyldige sändas i vanligt brev. Delgivning ska dock ske om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda.

Se vidare i TAXHL 96 avsnitt 5.2.1 om Kommunikation av övervägande.

Tillförts av annan

Av 14 kap. 1 § 2 st. SBL jämfört med 17 § FL framgår vidare att den skattskyldige har rätt att få del av uppgifter som tillförts ärendet genom någon annan än den skattskyldige själv. I 17 § FL anges att ett ärende inte får avgöras utan att den som är sökande, klagande eller annan part har underrättats om en uppgift, som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och han har fått tillfälle att yttra sig över den, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Bestämmelsen består således av två olika led, nämligen dels att den skattskyldige ska underrättas om utredningsmaterialet, dels att han ska beredas tillfälle att yttra sig över det. För att kommunikationskyldigheten ska anses fullgjord måste båda leden vara uppfyllda.

I vissa i 17 § FL uppräknade undantag kan ärendet avgöras utan kommunikation. Det gäller bl.a. i sådana fall då avgörandet inte har gått parten emot, om uppgiften saknar betydelse för beslutets innehåll eller om kommunikationen av annan anledning är uppenbart obehövlig.

När SKV tillfört ärendet uppgifter eller dessa tillförts ärendet av någon annan, dvs. någon annan än den skattskyldige, ska således enligt huvudregeln i 17 § FL den skattskyldige kommuniceras dessa uppgifter innan beslut fattas.

En föredragningspromemoria som, utöver rättslig utredning, endast innehåller en sammanställning av befintligt utredningsmaterial och inte ger utredningen något nytt material, utgör endast arbetsmaterial och hör inte till ”det som tillförts ärendet”. Det gör inte heller utkast till beslut eller annat liknande arbetsmaterial hos myndigheten.

Däremot är en promemoria efter utredning där utredande myndighet tar ställning till resultatet att hänföra till det som ska tillföras ärendet. Detsamma gäller tjänsteanteckningar avseende muntliga upplysningar, iakttagelser vid syn o.d.

**Bristande
Kommunikation**

RR har vid ett flertal tillfällen tagit ställning till verkan av att förvaltningsmyndigheter underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt 17 § FL. I sådana fall tycks RR regelmässigt undanröja förvaltningsmyndighetens beslut och återförvisa aktuell fråga till förvaltningsmyndigheten för handläggning (jfr RÅ 1992 ref. 20 och där angiven rättsutredning).

**Rätt att ta del av
akten**

Utöver en rätt att få ta del av uppgifter som tillförts ett ärende genom någon annan än den skattskyldige själv så har den skattskyldige även rätt att ta del av övriga uppgifter i SKV:s akt. Det framgår av 16 § FL i vilken anges att en sökande, klagande eller annan part har rätt att ta del av det som har tillförts ett ärende, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild. Rätten gäller med de begränsningar som följer av 14 kap. 5 § SekrL.

6.3 Identitetskontroll

14 kap. 1 a § SBL

En näringsidkare som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200) till en köpare i Sverige eller annat EGT-land skall vid transaktioner överstigande 10 000 kronor kontrollera identiteten hos köparen. Detsamma gäller om transaktionen inte överstiger nämnda belopp men kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna överstiger beloppet. Om summan inte är känd vid tidpunkten för en transaktion, skall identiteten kontrolleras så snart summan av transaktionerna överstiger det angivna värdet.

Ett företag med verksamhet som beskrivs i 2 § första stycket lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt behöver inte utföra identitetskontroll beträffande ett annat sådant företag hemmahörande inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Vid identitetskontrollen skall säljaren föra anteckningar om vad transaktionen avser och om köparens namn, personnummer, adress och telefonnummer. Om det är fråga om en juridisk person skall även uppgifter om firma och organisationsnummer antecknas. Sådana anteckningar behöver dock inte göras, om en kopia av F-skattebevis överlämnas.

Handlingar och uppgifter som lämnats vid identitetskontroll skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår kontrollen gjordes. *Lag (1999:641).*

Av 14 kap. 1 a § 1 st. SBL framgår att näringsidkare som säljer investeringsguld, har skyldighet att identifiera köparen vid transaktioner överstigande 10 000 kronor. Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige, omsättning till annat EG-land och vid import. Om transaktionen utförs i flera steg som verkar ha samband med varandra ska det sammanlagda beloppet beaktas. Vad som avses med investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML, se vidare MOMSHL 2004 avsnitt 6.7 om undantag för investeringsguld.

Undantag

För transaktioner mellan företag med verksamhet av det slag som anges i 2 § 1 st. lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt (penningtvättslagen) anses identitetskontroll enligt den lagen inte behövlig så länge kunden är ett företag hemmahörande i ett land inom EES. Motsvarande begränsning gäller avseende kravet på identitetskontroll vid handel med investeringsguld, 14 kap. 1 a § 2 st. SBL. De verksamheter som anges i 2 § 1 st. penningtvättslagen är

- bankrörelse och annan verksamhet som består i att från allmänheten låna upp medel och att lämna krediter,
- livförsäkringsrörelse,
- verksamhet av det slag som beskrivs i 1 kap. 3 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,
- verksamhet som står under Finansinspektionens tillsyn och som huvudsakligen består i att utföra en eller flera av de verksamheter som anges i 3 kap. 1 § 2–13 lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet,
- verksamhet som kräver anmälan till Finansinspektionen enligt valutaväxlingslagen (1996:1006),
- verksamhet av det slag som beskrivs i 1 § lagen (1989:508) om försäkringsmäklare,
- verksamhet för utgivning av elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar.

Anteckningar

Vid kontrollen ska, om köparen inte överlämnar en kopia av sitt F-skattebevis, säljaren föra anteckningar om (14 kap. 1 a § 3 st. SBL)

- vad transaktionen avser, och
- köparens namn, personnummer, adress, telefonnummer samt för juridisk person även uppgift om firma och organisationsnummer.

De handlingar eller uppgifter som använts vid identitetskontrollen ska bevaras under sju år, 14 kap. 1 a § 4 st. SBL.

Den som är skyldig att utföra identitetskontrollen kan föreläggas att lämna uppgifter som rör kontrollen, se vidare avsnitt 6.5.2.3.

Om säljaren inte fullgjort skyldigheten att utföra identitetskontrollen ska SKV påföra säljaren en kontrollavgift på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts (15 kap. 9 § SBL), se vidare avsnitt 9.4.

6.4 Skyldighet att föra anteckningar

14 kap. 2 § SBL

En deklARATIONSSKYLDIG skall i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet av deklARATIONSSKYLDIGHET och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. *Lag (1997:483)*. Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Underlag för att kunna fullgöra skyldigheten att jämkna enligt 8 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall dock bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringstiden löpte ut. *Lag (2000:501)*.

I 14 kap. 2 § SBL finns bestämmelser om att deklARATIONSSKYLDIGA genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt ska se till att det finns underlag för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet och för kontroll.

Bokförings- skyldighet

De grundläggande bestämmelserna om bokföringsskyldigheten finns i BFL. Bestämmelser finns även i jordbruksbokföringslagen som upphörde att gälla vid utgången av år 2000 men som ska tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.

Den som uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen gör sig skyldig till bokföringsbrott, 11 kap. 5 § BrB. Räkenskapsmaterialet ska bevaras på ett betryggande sätt till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades, 7 kap. 2 § BFL.

Antecknings- skyldighet

Även den som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska bevara underlaget för sin deklARATIONSSKYLDIGHET och annan uppgiftsskyldighet enligt 14 kap. 2 § SBL. Med deklARATIONSSKYLDIGHET förstås enligt SBL såväl skattedeklARATIONSSKYLDIGHET som preliminär självdeklARATIONSSKYLDIGHET. Skyldigheten gäller även underlag för t.ex. periodisk sammanställning (KVR).

Med uttrycket kontroll av uppgiftsskyldigheten avses såväl kontroll av om uppgiftsskyldigheten överhuvudtaget förelegat som kontroll av att skyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt, prop. 1996/97:100 s. 597.

En deklARATIONSSKYLDIG ska även ha underlag för kontroll av beskattningen. Exempel på underlag som behövs för sådan kontroll är t.ex. handlingar som visar att en deklARATIONSSKYLDIG uppfyller förutsätt-

**Hur länge ska
underlag bevaras?**

ningarna för att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt 9 a kap. ML. Andra exempel på underlag är transporthandlingar, intyg, uppgift om köparens status (VAT-nummer etc.) vid tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML eller för att visa att förutsättningarna för export i 5 kap. 9 § ML är uppfyllda, osv. Brister i anteckningsskyldigheten enligt 14 kap. 2 § SBL kan anses utgöra försvårande av skattekontroll enligt 10 § SkBrL.

Underlaget ska bevaras sju år efter utgången av aktuellt kalenderår, dvs. underlaget för år 1 ska bevaras t.o.m. 31 december år 8. Detta eftersom beslut om efterbeskattning avseende år 1 senast ska fattas vid denna tidpunkt. Såsom lagen är utformad ska även underlaget för preliminär självdeklaration bevaras sju år, trots att beslut med ledning av preliminär självdeklaration ska överklagas inom två månader (22 kap. 4 § SBL).

I vissa fall kommer skyldigheten att bevara underlag för uppgiftsskyldighet och kontroll att sträcka sig längre än 7 år. Enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML ska ingående moms jämkas i vissa fall då användningen av en vara ändras efter förvärvet eller om varan överlåts. Korrigeringstiden, dvs. den tid inom vilket jämkning kan bli aktuellt, är för fastigheter 10 år. Det innebär att underlag för eventuell jämkningsskyldighet ska bevaras i 17 år, dvs. under korrigeringstiden på 10 år samt därefter ytterligare 7 år.

6.5 Särskilda regler om bevarande av fakturor

**Fakturerings-
direktivet**

Särskilda regler om arkivering av fakturor har införts i 14 kap. 2 a § och 2 b § SBL. Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2004 samtidigt som bestämmelserna om fakturering i 11 kap. ML ändrades. Ändringarna i SBL och ML är föranledda av rådets direktiv 2001/115/EG, det s.k. faktureringsdirektivet, och ska vad gäller bestämmelserna i SBL tillämpas på fakturor som utfärdas och mottas från och med ikraftträdandet.

En närmare beskrivning av de nya bestämmelserna i ML finns i avsnitt 17 i MHL 2004.

14 kap. 2 a § SBL

Den som enligt 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att bevara ett exemplar av fakturan gäller även fakturor som en näringsidkare tagit emot.

Den som avses i första stycket skall även säkerställa att uppgifterna i fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden.

Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel. *Lag (2003:1136).*

Skyldighet att bevara fakturor

14 kap. 2 a § 1 st. SBL är avsedd att tydliggöra att skyldigheten att bevara fakturor omfattar alla fakturor som en näringsidkare är skyldig att ställa ut eller som näringsidkaren mottar. Det innebär att skyldigheten att bevara fakturor även omfattar sådana fakturor som utfärdats av näringsidkarens kund genom s.k. självfakturering och sådana som utfärdats av en tredje person genom utläggning av faktureringsfunktionen.

Lagring i elektronisk form

I 14 kap. 2 a § 2 st. SBL anges att den som är skyldig att bevara fakturor också ska säkerställa att uppgifterna i fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden. Av 2 a § 3 st. framgår att med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Bestämmelserna i 14 kap. 2 a § 2 och 3 st. SBL har införts för att det klart ska framgå vilka krav som ställs vid lagring av moms-bärande fakturor.

Bestämmelser om lagring av fakturor finns även i 7 kap. BFL.

Angående förvaring av fakturor utomlands, se avsnitt 36.2.

14 kap. 2 b § SBL SBL

I bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.

För den som inte är bokföringsskyldig, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 2 a §, skall bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket och 6 § bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen tillämpas. *Lag (2003:1136)*.

Bokföringsskyldiga

För sådana fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga gäller bokföringslagens bestämmelser i 7 kap. BFL om arkivering av fakturor och annan räkenskapsinformation. Kretsen av bokföringsskyldiga framgår av 2 kap. BFL.

Ej bokföringsskyldiga

Genom 14 kap. 2 b § SBL har bestämmelserna i BFL om formen och platsen för bevarande av fakturor gjorts tillämpliga även på den som inte är bokföringsskyldig men som är skyldig att bevara fakturor enligt 14 kap. 2 a § SBL. Bestämmelsen kan t.ex. bli tillämplig på sådana personer som inte bedriver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala moms på grund av att de importerar varor eller gör ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) från ett annat EG-land (t.ex. stiftelser och ideella föreningar som passerar den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr, se 2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML). Bestämmelsen kan också bli tillämplig på sådana personer som blir skattskyldiga till mervärdesskatt på grund av de bestämmelser i 4 kap. ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet, t.ex. 4 kap. 1 § 2 p. ML (jämförlig verksamhet) och 4 kap. 3 § ML.

6.6 Kontroll

6.6.1 Allmänt

Att redovisningarna i skattedeklarationerna är korrekta är av stor vikt för statsfinanserna, eftersom huvuddelen av skatteintäkterna kommer in via dessa. Misstänks felaktigheter i deklARATIONERNA eller saknas de helt och hållet bör utredning därför ske. Om skattedeklarationerna inte lämnas finns möjligheter till skönsbeskattning, men en strävan måste vara att korrekta belopp i största möjliga utsträckning ligger till grund för beskattningsbesluten.

Konkurs

Av 37 § 1 st. SBF framgår att SKV snarast ska kontrollera skatte-redovisningen hos den som försatts i konkurs.

Obestånd

Om det kan antas att en skattskyldig är på obestånd eller om den skattskyldige har försummat att betala skatt, ska SKV enligt 38 § SBF så snart som möjligt kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning. Misstanke om obestånd torde bl.a. finnas när SKV får underrättelse om att KFM ansökt om att en skattskyldig ska försättas i konkurs eller vid begäran om företagsrekonstruktion, ackord och skuldsanering.

Förutom skattedeklarationerna kan skatte- och avgiftsanmälningar och preliminära självdeklARATIONER behöva utredas.

Skatte- och avgiftsanmälan

Skatte- och avgiftsanmälan kan innehålla upp till tre olika ärenden

- ansökan om momsregistrering,
- ansökan om F-skattsedel eller särskild A-skatt,
- anmälan för arbetsgivarregistrering.

Genom registreringskontroll kan SKV undvika felaktiga registreringar, kontrollera rätt tillämpning av regler, redovisningsmetod osv. I ett tidigt skede kan SKV fånga upp materiella fel eller andra brister.

Utredning vid ansökan om momsregistrering

När det gäller ansökan om momsregistrering kan SKV behöva utreda t.ex. vilken verksamhet som bedrivs, om verksamheten är skattepliktig till moms helt eller delvis, vilken skattesats som den skattskyldige ska använda osv. Om en förutsättning för momsregistrering är att SKV även fattar beslut om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal, s.k. frivillig skattskyldighet, kan längre gående krav på utredning bli aktuellt. Det gäller framför allt om ansökan avser frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede.

Utredning i samband med ansökan om F-skatt

F-skattsedeln är ur betalningssynpunkt en mycket viktig handling. Den som innehar F-skattsedel ska själv betala sin skatt och sina arbetsgivaravgifter och utbetalaren kan bara i sällsynta undantag bli ansvarig för dessa. För många näringsidkare är dessutom innehavet

av F-skattsedel en förutsättning för att kunna driva näringsverksamhet. Utredningen av en ansökan om F-skatt är därför betydelsefull, både för den skattskyldige och för staten som borgenär. Förutom att näringsverksamhet bedrivs – eller kommer att bedrivas – ska SKV kontrollera att inte någon av återkallelsegrunderna enligt 4 kap. 13 § SBL jämfört med 4 kap. 11 § SBL är för handen.

**Utredning av
preliminärskatte-
debiteringen**

Enligt 4 kap. 1 § SBL ska en skattskyldigs preliminärskatt så nära som möjligt motsvara den slutliga skatten. Om skatten erläggs senare än under inkomståret, gör staten inte bara en ränteförlust, risken att skatten inte betalas står dessutom i direkt relation till den tid som hinner förflyta från intjänandet av inkomsten till debiteringen av skatten som belöper på den.

**Saklighet och
opartiskhet**

En utredning ska klarlägga relevanta fakta, genomföras med saklighet och opartiskhet (1 kap. 9 § regeringsformen) och resultera i ett fullgott beslutsunderlag. Utredningen ska vara objektiv, dvs. även omständigheter som är till förmån för den skattskyldige ska beaktas.

**Rätt utrednings-
form**

FL kräver att varje ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts (7 § FL). Det är därför viktigt att välja rätt djup och omfattning på utredningen och att inte tillgripa en mer omfattande utredningsform än nödvändigt. Å ena sidan ska kontrollen göras tillräckligt ingående för att de frågor som utreds ska bli tillräckligt klarlagda. Å andra sidan ska kontrollen inte göras mer omfattande än vad som är motiverat i varje enskilt fall.

Utredningsmedel

De kontrollformer som står till buds är

- utredning vid skrivbordet (med skriftlig eller muntlig förfrågan, föreläggande eller föreläggande med vite)
- besök och
- skatterevision

I proposition 1989/90:74 (s. 284) till TL anför departementschefen följande om utredningsskyldigheten:

”... Ett ärende skall innan det når domstolen i princip vara färdigutrett. En handläggning som innefattar en grundlig utredning skapar visserligen garantier för ett materiellt riktigt beslut men kan å andra sidan bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel från rättssäkerhets-synpunkt. Utredningsskyldigheten kan därför inte drivas in absurdum utan måste anpassas till de resurser som skattemyndigheten har till sitt förfogande och vad som är praktiskt möjligt att åstadkomma med dessa. Begränsningarna kommer till uttryck i olika ambitionsnivåer.”

”... Vad som är tillräcklig utredning kan inte avgöras generellt utan får avgöras från ärende till ärende. Yrkar den skattskyldige ett avdrag ligger av naturliga skäl mycket av ansvaret för utredningen på honom själv, särskilt om yrkandet inte framförts förrän omprövningsvis.... I ärenden om omprövning till den skattskyldiges nackdel kan man däremot ställa höga krav på att skattemyndigheten utrett ärendet tillräckligt innan beslut fattas.”

Nedan följer en beskrivning av de olika utredningsformerna enligt följande

- utredning vid skrivbordet, avsnitt 6.6.2,
- besök, avsnitt 6.6.3, och
- skatterevision, avsnitt 6.6.4.

Avslutningsvis behandlas kontroll genom VIES i avsnitt 6.6.5. och kontroll av kommunkontosystemet i avsnitt 6.6.6.

Beträffande brottsanmälan och skatteutredningens förhållande till brottsutredning, se avsnitt 24.

6.6.2 Utredning vid skrivbordet

6.6.2.1 Allmänt

Det finns i SBL inte någon motsvarighet till 3 kap. 1 § TL, som anger att SKV ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda, men detta är givetvis en förutsättning för att man ska kunna fatta ett korrekt beslut och enligt 20 § FL kunna ange de skäl som bestämt utgången.

Utredning vid skrivbordet är det enklaste och vanligaste sättet att kontrollera de uppgifter i olika former som lämnas av skattskyldiga. Kontrollen utförs av granskaren utifrån befintligt material, med eller utan kontakt med uppgiftslämnaren. Eventuella kontakter tas genom skriftväxling eller genom telefonsamtal. En förfrågan kan göras per telefon, men det är då nödvändigt att föra ordentliga anteckningar.

Tjänsteanteckning

Även om utredningen bara görs genom ett telefonsamtal, ska det beslut som utredningen utmynnar i vara processbart i alla instanser. Det är därför nödvändigt att föra ordentliga tjänsteanteckningar.

Skyldigheten att föra tjänsteanteckningar framgår av 15 § FL. Enligt bestämmelsen ska uppgifter som en myndighet får på annat sätt än genom en handling och som kan ha betydelse för utgången i ärendet antecknas av myndigheten, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Av prop. 1985/86:80 s. 65 f. framgår att nuvarande bestämmelse i 15 § FL, i motsats till tidigare bestämmelse om skyldighet att dokumentera muntliga uppgifter, innebär att även uppgifter som lämnats av annan än part omfattas av anteckningsskyldigheten. I nämnda prop. anges följande. ”Det kan t.ex. gälla uppgifter från personer som en sökande har refererat till eller från intresseorganisationer som har uppvaktat myndigheten i ärendet. Uppgifter som myndigheten självmant har inhämtat vid telefonsamtal med andra myndigheter är ytterligare ett exempel. Varje myndighet blir också skyldig att dokumentera information som den får på något annat sätt än genom muntligt eller skriftligt uppgiftslämnande, t.ex. genom att den själv besiktigar en maskin eller en fastighet”.

Anteckningsskyldigheten är begränsad till uppgifter som kan ha betydelse för utgången i ärendet.

Det ska framgå vilket ärende som tjänsteanteckningarna avser, vem som tog kontakt, vem handläggaren har pratat med och vad som framkommit vid samtalet. Tjänsteanteckningarna ska skrivas med arkivbeständig penna, dateras och skrivas under av den handläggare som har gjort dem. Tjänsteanteckningarna ska förvaras tillsammans med övriga handlingar i ärendet. I SKV:s Moms AG-system finns en blankett som uppfyller kraven på hur tjänsteanteckning ska se ut. Att denna blankett fylls i och sparas i det elektroniska systemet är tillräckligt för att uppfylla kraven på tjänsteanteckning.

Minnesanteckningar

Minnesanteckningar som görs under ett ärendes gång är inte att jämställa med tjänsteanteckning utan endast till för att påminna handläggaren om t.ex. vilka uppgifter som ska utföras i ärendet. Dessa minnesanteckningar ska inte sparas när ärendet är klart.

Skriftväxling

Om SKV gör en skriftlig förfrågan till den skattskyldige är det av största vikt för den eventuella efterföljande processen att ankomststämpla inkomna skrivelser, inte göra egna anteckningar på skrivelserna och att alltid behålla signerade kopior på egna utgående skrivelser. Även i detta fall är det tillräckligt om skrivelserna finns sparade i Moms AG-systemet. Om den skattskyldige svarar med ett telefonsamtal ska tjänsteanteckningar enligt ovan göras.

Uppllysning om att ingen ändring företas

Enligt 11 kap. 16 § och 18 a § SBL anses beslut om skatten under vissa förutsättningar ha fattats i enlighet med skattedeklarationen, se vidare avsnitt 8.3.2 om beskattningsbeslut. Om SKV gör en utredning, t.ex. skickar skriftlig förfrågan till den skattskyldige avseende uppgifter lämnade i skattedeklarationen och, efter inkommet svar, beslutar att godta uppgifterna i deklaration görs inget nytt beslut. För att den skattskyldige ska få information om att SKV har avslutat utredningen och godtagit uppgifterna bör SKV skicka en uppllysning om detta.

Beslutar SKV att ändring inte ska ske efter inkomna erinringar på ett utsänt övervägande om ändring ska SKV även i sådant fall meddela den skattskyldige om sitt ställningstagande.

6.6.2.2 Förfrågan

Som ovan anges ska varje ärende handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts, 7 § FL. Vill SKV ha upplysningar eller handlingar av den skattskyldige för kontroll av dennes deklaration är det lämpligt att börja med en mer formlös begäran, skriftligen eller per telefon.

Oklarheter i såväl skattedeklarationer, skatte- och avgiftsanmälningar som preliminärdeklarationer kan utredas genom telefonsamtal eller skriftlig förfrågan.

Det är viktigt att skilja mellan ett regelrätt föreläggande och en formlös förfrågan. En formlös förfrågan för att få vissa upplysningar kan ske muntligen eller skriftligen. Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer anses det vara tillåtet för SKV att göra formlösa förfrågningar inom ramen för den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Det finns inget regelverk som styr innehållet och omfattningen i en förfrågan. Däremot är det rimligt att ställa upp vissa krav särskilt när det gäller omfattningen av en förfrågan. En förfrågan bör i normalfallet avgränsas till att omfatta en eller ett fåtal uppgifter i den skattskyldiges deklaration, ansökan eller annan handling. Vidare bör en förfrågan inte gå utöver vad SKV kan förelägga den skattskyldige. Väljer granskaren ändå att i en förfrågan begära in uppgifter från den skattskyldige som går utöver vad som är möjligt att begära in genom ett föreläggande, måste granskaren upplysa den skattskyldige om att svaret är frivilligt. Om deklarationen, ansökan etc. innehåller flera komplicerade frågeställningar kan det ibland vara aktuellt att välja kontrollformen revision för att genomföra utredningen.

Syftet med förfrågan

Syftet med en förfrågan måste vara att ge SKV ett bättre underlag för beslut. Då är det viktigt att den skattskyldige förstår varför frågan ställts. Det ska med andra ord framgå av den enskilda frågan varför den har ställts.

En förfrågan som görs i samband med granskning av en deklaration får inte innehålla en begäran om utdrag ur huvudboken för ett eller flera konton eller årsredovisningen i syfte att leta kontrollobjekt eller kontrollområden. Inte heller kan SKV begära in utdrag ur huvudboken avseende ett visst angivet konto i syfte att kontrollera att den skattskyldige redovisat utgående moms i enlighet med tillgängligt kontrollmaterial. Vidare kan SKV inte begära att få utdrag av vissa konton ur huvudboken, t.ex. konton för utgående moms, för att enbart stämna av att uppgifterna i

bokföringen överensstämmer med deklarerade uppgifter.

Däremot kan SKV i de fall utredningen avser en uppgift i den skattskyldiges deklaration begära att den skattskyldige ska styrka en uppgift genom att t.ex. inkomma med utdrag ur huvudboken. En sådan begäran kan i detta fall innebära att den skattskyldige i stället för genom utdrag ur huvudboken styrker uppgiften på annat sätt, exempelvis i form av ett intyg från företagets revisor. Ett företag som ombetts styrka redovisad ingående moms genom att sända de tio beloppsmässigt största fakturorna under perioden till SKV kan därmed visa att det är de efterfrågade fakturorna som skickats genom att antingen bifoga ett utdrag ur huvudbokens konto för ingående moms eller ett intyg från företagets revisor.

Syftet med förfrågan är alltså avgörande för hur förfrågan formuleras och vilka handlingar som i sammanhanget kan begäras in. En viktig del i utredningen är därför att granskaren redan innan förfrågan formuleras föreställer sig det tänkta svaret från den skattskyldige samt inte formulerar en förfrågan som enbart går att styrka med uppgifter eller handlingar som SKV inte kan begära in via ett föreläggande.

Mängd och omfattning på begärd information

Varken lagtext eller förarbeten till bestämmelserna om föreläggande ger besked om i vilken mängd och omfattning som SKV kan begära in information via en förfrågan. Frågan är inte heller rättsligt prövad varför den måste prövas från fall till fall.

Ett ärende ska enligt 7 § FL handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att rättsäkerheten åsidosätts. Enligt prop. 1985/86:80 s. 62 är det ”den enskildes intresse av enkelhet som ska stå i centrum”. En förfrågan bör, som beskrivits ovan, begränsas till en eller ett fåtal konkreta frågor. Innehåller deklARATIONEN eller ANSÖKAN en mängd oklarheter som leder fram till ett behov av att ställa många frågor kan det vara bättre att genomföra utredningen i form av en revision.

SKV begär efter analys att den skattskyldige ska styrka avdrag för exempelvis ingående moms genom att komma in med kopia av de fem eller tio beloppsmässigt största fakturorna alternativt med en viss procentandel av alla fakturor. En sådan utredning går som regel att genomföra vid skrivbordet men det är viktigt att granskaren anger lämpligt antal fakturor för att styrka avdraget i stället för att ange en procentuell andel av totala antalet fakturor. En begäran om en procentuell andel av fakturorna kan i många fall, beroende på företagets bransch och storlek, innebära ett orimligt stort antal. En sådan begäran kan också för företaget leda till en orimlig beräkning.

Uteblivet eller ofullständigt svar

Ovan har påpekats vikten av att handläggaren, innan han formulerar en förfrågan, ska bedöma vilket svar den skattskyldige eller sökanden kan tänkas lämna. Det blir särskilt tydligt i den situationen där svaret är ofullständigt eller helt uteblir. Är förfrågan alltför allmänt formulerad och handläggaren inte har reflekterat över vad den skattskyldige kan tänkas svara och svaret från denne helt eller delvis uteblir uppkommer svårigheter för handläggaren att fatta beskattningsbeslut i ärendet. Följden blir som regel att handläggaren måste påminna den skattskyldige eller begära komplettering. I sådana situationer är det troligt att svaren fortsätter att utebli och att handläggaren fortfarande inte kan fatta något beslut.

I de fall SKV bedömer eller konstaterar att ett svar är ofullständigt beror det troligen på att den skattskyldige missförstått förfrågan eller att denne inte vill medverka i utredningen. Om den skattskyldige eller sökanden missförstått frågan bör handläggaren i en ny förfrågan klargöra vilka uppgifter och vilka handlingar SKV ville ha tillgång till. Det kan också vara lämpligt att komma överens med den skattskyldige eller sökanden om ett besök för att stämma av oklarheter i förfrågan.

6.6.2.3 Föreläggande att lämna uppgift

Om en förfrågan inte leder till önskat resultat eller om det redan från början bedöms vara den rätta utredningsformen, kan SKV enligt SBL i ett flertal olika situationer utfärda ett föreläggande.

Föreläggande att lämna uppgift regleras i 14 kap. 3–5 §§ SBL. Av bestämmelserna framgår vilka uppgifter, handlingar m.m. som SKV får förelägga någon att förete eller lämna över.

Ett föreläggande ska vara skriftligt och vara utformat på ett sätt så att den skattskyldige inte kan missförstå vilka upplysningar som avses med föreläggandet. Föreläggandet ska innehålla en uppmaning att följa detta inom viss angiven tid, dock minst fem dagar. Föreläggandet kan sändas i vanligt brev, men är det av betydelse att få bevis för att föreläggandet kommer den skattskyldige till handa ska delgivning ske (63 § SBF). Den skattskyldige kan lämna begärda upplysningar skriftligen eller muntligen.

Av 23 kap. 2 § SBL framgår att samtliga förelägganden enligt SBL får förenas med vite, dock finns vissa begränsningar i det fall det kan antas att den deklarationsskyldige eller dess ställföreträdare har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, se nedan avsnitt 6.8 om vite.

Anmälan för registrering

3 kap. 4 § SBL

Skatteverket får förelägga den som inte gör anmälan enligt 2 § eller inte lämnar underrättelse enligt 3 §, att fullgöra sin skyldighet eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om skyldighet att göra

anmälan eller lämna underrättelse finns. *Lag (2003:664)*.

Om någon inte fullgör sina skyldigheter enligt 3 kap. 2 och 3 §§ SBL (se vidare avsnitt 3.4) kan SKV förelägga den skattskyldige att fullgöra sin skyldighet. SKV har alltså rätt att förelägga t.ex. den som är eller kan antas vara skattskyldig enligt ML att inkomma med en registreringsanmälan enligt 3 kap. 2 § SBL eller en underrättelse om ändrade förhållanden enligt 3 kap. 3 § SBL.

Den som inte är skyldig att lämna skattedeklaration

10 kap. 10 § SBL

Efter föreläggande av Skatteverket skall också den som inte är deklara-tionskyldig enligt 9 § lämna en skattedeklaration. *Lag (2003:664)*.

Enligt 10 kap. 10 § SBL kan SKV förelägga den som inte är skyldig att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9 § SBL att lämna skatte-deklaration. SKV har därmed rätt att förelägga en person att lämna skattedeklaration även i de fall det är okänt om det finns någon betalningsskyldighet. Syftet med bestämmelsen är att ge myndig-heten en möjlighet att kontrollera om en viss person varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala moms eller arbetsgivaravgifter.

Den som är skyldig att lämna skatte- eller prel. själv-deklaration

10 kap. 27 § SBL

Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna en preliminär självdeka-ration eller en skattedeklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklaration, får Skatteverket förelägga den deklara-tionskyldige att lämna deklarationen eller att komplettera den. *Lag (2003:664)*.

Den som är skyldig att lämna en preliminär självdeklaration eller skattedeklaration men inte fullgör denna skyldighet eller lämnar en ofullständig deklaration, får föreläggas att fullgöra sina skyldig-heter enligt 10 kap. 27 § SBL

Ska momsen redovisas i självdeklarationen ska momsen ingå i den preliminära skatten. Har momsbelopp inte redovisats i den preli-minära självdeklarationen kan SKV alltså förelägga den skattskyl-dige att komplettera med dessa uppgifter.

Särskild skatte-deklaration

10 kap. 32 c § 3 st. SBL

Vad som sägs i 10 kap. 24–27 §§, 11 kap. 16 och 18 §§, 14 kap. 6 §, 15 kap. 3, 7 och 8 §§, 21 kap. 9 och 11 §§ samt 23 kap. 9 § om skattedeklarationer skall, om inte något annat anges, gälla även särskilda skattedeklarationer. *Lag (2003:213)*.

Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna en särskild skatte-deklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklaration, får SKV förelägga den deklara-tionskyldige att lämna deklarationen eller att komplettera den. Se vidare avsnitt 27.

**14 kap. 3 § SBL
Uppgift som behövs för kontroll**

14 kap. 3 § 1 och 2 st. SBL

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara deklara-tionskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av deklarationen eller av annan

112 Utredning i momsärenden, *Avsnitt 6*

uppgiftsskyldighet enligt denna lag.

Skatteverket får också förelägga den som skall utföra identitetskontroll enligt 1 a § att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen. *Lag (2003:664)*.

Den som är eller kan antas vara deklarationsskyldig kan av SKV föreläggas att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling som behövs för kontroll.

Deklarationsskyldigheten avser såväl skattedeklaration, särskild skattedeklaration som preliminär självdeklaration och det som kan begäras in är förutom vad som krävs enligt BFL (och i förekommande fall jordbruksbokföringslagen) de anteckningar man är skyldig att föra enligt 14 kap. 2 § SBL. Exempelvis kan SKV begära kopior av vissa fakturor.

Vidsträckt uppgiftsskyldighet

Uppgiftsskyldigheten blir efter ett föreläggande tämligen vidsträckt. Syftet med bestämmelserna i SBL är att få in material för kontroll av de uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin deklaration eller i övrigt för att kunna fatta ett riktigt beskattningsbeslut. Det kan vara fråga om att styrka t.ex. avdrag för ingående moms, att omsättning skett utanför EG (export), att omsättningen inte är skattepliktig, att förutsättningarna för att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) är uppfyllda. Bestämmelsen kan dock inte utnyttjas för att kontrollera en skattskyldigs räkenskaper. För att detta ska vara möjligt krävs beslut om skatterevision (se avsnitt 6.6.4).

Rätt att få tillgång till originalhandling

För att t.ex. kunna avgöra om ett avdrag för ingående moms ska medges kan det för SKV vara av vikt att få tillgång till originalhandlingen. Så kan vara fallet om SKV vill kontrollera en handlingens äkthet. Även om SKV begärt att få in en kopia av en handling via en vanlig förfrågan (se ovan avsnitt 6.6.2.2. om förfrågan) eller om den skattskyldige på eget bevåg har tillställt SKV en kopia finns det inte något som hindrar SKV från att begära in originalhandlingen i det fall det kan vara av intresse för utredningen.

Av 14 kap. 3 § 2 st. SBL framgår att SKV får förelägga den som ska utföra sådan identitetskontroll som ska ske vid omsättning av investeringsguld i enlighet med 14 kap. 1 a § SBL att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen.

14 kap. 4 § SBL Kontrolluppgift angående rättshandling

14 kap. 4 § SBL

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han har ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för beskattning enligt denna lag. *Lag (2003:664)*.

Om det finns särskilda skäl, får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift. *Lag (1997: 483).*

SKV får förelägga den som är bokföringsskyldig eller annan juridisk person än dödsbo att lämna in kontrolluppgift om det behövs för att kontrollera en annan persons deklARATION eller beskattning, s.k. tredjemansföreläggande.

Bestämmelsen ger SKV möjlighet att till ledning för beskattningen av en annan person förelägga bl.a. näringsidkare att lämna uppgifter eller visa upp handling eller lämna över kopia av handling som rör en omsättning av vara eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare.

Bestämmelsen gör det möjligt för SKV att i vissa fall följa skattepliktig omsättning av varor i en transaktionskedja för att kontrollera att moms redovisats och betalats på rätt sätt.

Rättshandling

Det kan vissa gånger vara svårt att avgöra vad som avses med rättshandling mellan den SKV avser att förelägga och den som SKV utreder.

KR i Stockholm har i dom 1997-03-13 (mål nr 1380-1997) gjort följande bedömning. Med rättshandling avses förutom avtal även ett flertal andra åtgärder, t.ex. betalning, uppsägning och utställande av fullmakt. Då en bank tar emot pengar för insättning på konto hos banken eller för förmedling vidare så ingår banken en rättshandling med inbetalaren eller den inbetalaren företräder. Att en inbetalning också kan innebära att en annan rättshandling ingås mellan betalaren och kontohavaren eller den för vilken pengarna ska förmedlas vidare medför inte någon annan bedömning. Detsamma gäller för utbetalning från ett konto.

Nedan följer två exempel på tredjemansföreläggande i samband med momsutredningar.

Exempel 1

Om en skattskyldig skickar in vissa fakturor för att styrka den ingående momsen och SKV anser att en av fakturorna bör utredas vidare så kan SKV förelägga utställaren av fakturan att lämna uppgift om fakturans riktighet. SKV kan även fråga om det finns fler transaktioner med den skattskyldige och vad dessa avser.

Exempel 2

Om SKV vid en utredning inte får svar på en förfrågan från den skattskyldige avseende en transaktion som företagits via bank så kan SKV förelägga banken att komma in med uppgifter angående denna transaktion.

Särskilda skäl

Enligt 14 kap. 4 § 2 st. SBL kan övriga, t.ex. arbetstagare avseende erhållen ersättning, föreläggas att lämna kontrolluppgift, men för detta krävs särskilda skäl. Med särskilda skäl avses enligt förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 598) framför allt fall där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder saknas. Särskilda skäl ska föreligga i det enskilda fallet, dvs. det får inte vara fråga om rutinmässigt insamlande av uppgifter. Exempel på kontrolluppgifter enligt detta stycke är: kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto (prop. 1992/93:96 s. 37). En privatperson som har förvärvat en bil kan som ett led i kontroll av t.ex. bilhandel föreläggas att lämna kontrolluppgift i form av köpeavtal och kvittenser för den aktuella bilen.

**14 kap. 5 § SBL
Undantag genom
domstolsbeslut**

14 kap. 5 § SBL

Bestämmelserna i 3 kap. 13–14 c §§ taxeringslagen (1990:324) om handlingar och uppgifter som skall undantas från föreläggande gäller även vid föreläggande enligt 3 eller 4 §. *Lag (1997:483)*.

Den som förelagts med stöd av bestämmelserna i 14 kap. 3 eller 4 §§ SBL kan hos LR begära att bli befriad från sin skyldighet att följa ett föreläggande. Härvid gäller reglerna i 3 kap. 13–14 c §§ TL som anger vilka handlingar och uppgifter som ska undantas från föreläggande. Enligt 3 kap. 14 c § TL, till vilken 14 kap. 7 a § SBL hänvisar, får inte handling eller del av handling som undantagits från kontroll återges eller återopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndigheten.

De handlingar som på enskilds begäran ska undantas från föreläggande är

- handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken och
- annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Det senare undantaget gäller endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Advokatsekretess

Enligt 27 kap. 2 § RB får handling som innehåller uppgifter som omfattas av advokatsekretess inte tas i beslag.

RR har i RÅ 2001 not. 184 behandlat frågan om en advokatbyrå kunde undanta en faktura till en klient. Föreläggandet var ställt till advokatbyrån som skattskyldig. Advokatbyrån åberopade att advokater är undantagna från vittnesplikt avseende vad som anförtrots dem i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit. RR ansåg att en bedömning får ske i varje enskilt fall och att uppgifterna om uppdragets art och klientens motpart skulle undantas men inte klientens namn och advokatens arvode

respektive utlägg. RR ansåg dock att det inte kunde uteslutas att uppgifterna i ett annat enskilt fall skulle kunna bli undantagna från föreläggande. RR har i Rå 2001 ref. 67 II kommit fram till en liknande slutsats.

KR i Göteborg har i dom 2003-09-25, mål nr 3389-03, bedömt att advokats kostnadsräkningar ingivna till allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol eller Statens Invandrarverk och som grundas på förordnande som offentlig försvarare, konkursförvaltare eller offentligt biträde inte allmänt sett kan anses omfattade av advokatsekretess.

LR prövar om handling eller uppgift ska undantas från föreläggande. Reglerna har behandlats närmare i TAXHL 96 avsnitt 5.8.2–5.8.6.

Överklagande

Ett föreläggande är inte överklagbart. Detta gäller oavsett om föreläggandet förenats med vite eller inte. Att ett vitesföreläggande inte är överklagbart framgår direkt av 22 kap. 2 § SBL.

6.6.3 Besök

6.6.3.1 Allmänt

14 kap. 6 § SBL

Om uppgifter i en skattedeklaration eller någon annan handling av betydelse för beskattningen behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket komma överens med uppgiftslämnaren om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos uppgiftslämnaren eller vid ett annat personligt sammanträffande. *Lag (2003:664)*.

Överenskommelse får träffas även om besiktning av lokaler, inventarier, lager eller annat som är av betydelse för kontrollen. *Lag (1997:483)*.

Bestämmelserna i 14 kap. 6 § SBL om besök har tillskapats för att den skattskyldige och den som granskar en skattedeklaration eller t.ex. en skatte- och avgiftsanmälan med ett formlöst förfarande tillsammans ska kunna gå igenom frågor i deklarationen eller anmälan. Besöket bör också utnyttjas för att ge information och råd om vad som krävs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras framledes.

Genom besök kan avstämning göras mot sådana uppgifter och handlingar som den skattskyldige skulle vara skyldig att lämna och tillhandahålla efter föreläggande, se avsnitt 6.6.2.3. Det är inget som hindrar att den skattskyldige väljer att visa även andra räkenskapshandlingar, anteckningar etc. för att styrka sina lämnade uppgifter. Det är den skattskyldige som helt och hållet bestämmer vad som får granskas.

Ytterligare information om vad man får och inte får göra vid ett besök framgår av RSV:s skrivelse 2000-09-27, dnr 8927-00/110, "Besök som kontrollform – möjligheter och begränsningar".

6.6.3.2 Förutsättningar för besök

Det finns tre grundförutsättningar för att kontroll genom besök ska kunna genomföras

- den eller de frågor som ska utredas ska ha aktualiserats av den skattskyldiges uppgifter i deklaration eller någon annan handling eller uppgift av betydelse för beskattningen,
- frågorna ska vara av sådant slag att klarhet kan erhållas genom en avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar eller genom besiktning av fastigheter, lokaler, lager, tillverkningsprocesser eller annat som är av betydelse för skattekontrollen,
- besöket ska ske efter överenskommelse och är alltid frivilligt för den uppgiftsskyldige. Granskaren och den skattskyldige ska vara överens om att ett sammanträffande för en sådan avstämning eller besiktning bör ske för att skapa klarhet i frågorna.

Ovan angivna förutsättningar måste vara uppfyllda för att granskaren ska få genomföra ett besök. Det är av avgörande betydelse att en överenskommelse om besök från den skattskyldiges sida uppfattas som frivillig. Frivilligheten måste bedömas ur den skattskyldiges perspektiv.

Det bör observeras att för att göra ett besök som ett led i granskningen av skatte- och avgiftsanmälan eller av skattedeklarationen måste den eller de frågor som ska tas upp ha preciserats och därför i praktiken ha föregåtts av en skriftväxling. Avsaknad av handling kan aldrig lösas med besök. Kontrollen får inte vara föranledd av annat än tveksamheter i den lämnade handlingen och ska direkt grundas på en eller flera punkter i denna.

6.6.3.3 Begränsning av besöket

Kontroll via ett besök får inte göras för att stämma av kontrollmaterial, för att granska ett visst konto i redovisningen eller för att hämta in kontrolluppgifter. Inte heller får ett besök göras för att granskaren i största allmänhet ska få en uppfattning om den skattskyldiges räkenskaper eller förhållanden i övrigt. Besöket ska i stället aktualiseras av att skatte- och avgiftsanmälan eller deklarationen inklusive skriftväxling ger anledning till vissa bestämda och avgränsade frågeställningar.

Besöket ska begränsas till avstämning av uppgifterna i handlingarna som man kommit överens om. Inget hindrar att en avstämning görs av flera skattedeklarationer på samma gång, inte heller att flera olika uppgifter stäms av. Det är överenskommelsen mellan SKV och den skattskyldige som avgör omfattningen av kontrollen och den skattskyldige kan i alla lägen avbryta kontrollen.

Det är viktigt att göra klart vilka förutsättningar som gäller för att göra ett besök. Är det angeläget att en granskning görs av den skattskyldiges deklaration eller skatte- och avgiftsanmälan och förutsättningarna för besök inte föreligger måste en sådan granskning genomföras som skatterevision. Har SKV påbörjat ett besök och finner att ytterligare utredning behöver göras, bör besöket avbrytas och revision tillgripas.

6.6.3.4 Var och vem

Besöket ska företrädesvis genomföras hos den skattskyldige men det är inget som hindrar att det görs på annan plats, t.ex. på SKV. Det förekommer att den skattskyldige vill låta sig representeras av någon annan vid besöket, t.ex. revisor eller bokföringsmedhjälpare. Om SKV avtalar med ombudet/representanten om tid och plats för besöket samt vilka uppgifter som ska kontrolleras bör SKV skriftligen informera den skattskyldige om vad som överenskommit.

6.6.3.5 Skatte- och avgiftsanmälan

När det gäller en granskning av en inlämnad skatte- och avgiftsanmälan ska besöket avse frågor och förhållanden som har samband med registrering av verksamheten.

Om en inlämnad skatte- och avgiftsanmälan är otillräckligt ifylld och den skattskyldige finner det lämpligt, kan anmälan kompletteras vid ett besök.

Ett besök kan även vara föranlett av att näringsrekvisiten behöver utredas. Faktorer som kan vara betydelsefulla vid denna bedömning och som kan klargöras vid ett besök är t.ex. lokaler, investeringar, kontrakt, lager, uppdragsgivare, annonsering. I samband med utredning om skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt ML föreligger, kan besök vara en lämplig utredningsform, t.ex. vid ansökan om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal.

Vissa verksamheter kräver olika typer av tillstånd, anmälan eller registrering, som beslutas av olika myndigheter och eftersom detta kan ha betydelse för bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte, kan även dessa uppgifter kontrolleras vid ett besök. Exempel på sådana verksamheter är: alkoholförsäljning,

bevakning, biluthyrning, fastighetsmäklari, hälso- och sjukvård, inkassoverksamhet, kreditupplysning, skolverksamhet, trafikskoleverksamhet, vapenhandel.

Inte minst vid sammanträffande med nystartade företag är det viktigt att SKV informerar om de regler som gäller. Genom goda råd och bistånd kan felaktigheter rättas till på ett tidigt stadium.

6.6.3.6 Skattedeclaration

Frågor som kan tas upp vid granskningen av en skattedeclaration och som enklast utreds vid ett besök, kan exempelvis avse

- fördelningsfrågor vid blandad verksamhet,
- avdrag för ingående moms vid viss anskaffning,
- nedskrivning av kundfordringar,
- tillämplig skattesats,
- frågor i samband med uttagsbeskattning,
- kontroll av att leverans eller tillhandahållande skett,
- moms vid EG-handel,
- underlag för att styrka exportomsättning.

Eftersom granskaren och den skattskyldige redan när besöket bestäms ska vara överens om vilka frågor som ska tas upp vid besöket krävs det ofta att skriftväxling förekommit innan besöket. Även den omständigheten att den skattskyldige skickat in en förklaring när skattedeclarationen lämnades kan vara tillräckligt för att ett besök ska kunna bestämmas. En insänd fakturakopia kan t.ex. föranleda fråga om inköpet avser verksamheten eller är en privat kostnad.

6.6.3.7 Preliminär självdeklaration

En preliminär självdeklaration kan stämmas av mot en preliminär resultaträkning, mot delbokslut och mot tidigare års utfall.

Det förekommer ofta att nystartad verksamhet uppger nettoresultatet till noll. Det kan vara lämpligt att hos dessa skattskyldiga (i synnerhet fysiska personer) efter en tid göra ett besök för att kontrollera om utfallet verkar stämma med prognosen. Att informera om konsekvenserna av en för låg debitering blir en betydelsefull del av ett sådant besök. Att år tre klara av att betala både ytterligare skatt för år ett och preliminär skatt för år tre blir ofta en alltför stor belastning, med restföring och eventuell konkurs som följd.

6.6.3.8 Dokumentation och kommunikation

Någon dokumentation i form av promemoria behöver inte upprättas med anledning av besöket. Noggranna tjänsteanteckningar (se avsnitt 6.6.2) är dock nödvändiga (15 § FL). Anteckningarna ska i normalfallet utsändas till eller på annat sätt göras kända för den skattskyldige, som en bekräftelse på vad som överenskommits vid besöket och för att förhindra eventuella missförstånd. Detta gäller även om SKV avser att fatta beslut i en fråga som avhandlats under besöket. Om besöket genererar beskattningskonsekvenser måste beslutet kommuniceras i vanlig ordning (14 kap. 1 § SBL), se avsnitt 6.2. Besök behöver inte diarieföras.

6.6.4 Skatterevision

6.6.4.1 Allmänt

14 kap. 7 § 1 st. 1 och 2 p. SBL

Skatteverket får besluta om skatterevision för att kontrollera *Lag (2003:664)*.

1. att deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt,
2. att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma, *Lag (2002:400)*.

Om andra utredningsmetoder inte är tillräckliga och om en utredning kräver fullständig tillgång till räkenskaper och anteckningar, kan SKV besluta att kontrollen ska ske genom revision. Att beslut om revision inte går att överklaga framgår av 22 kap. 2 § SBL.

Omfattning

Revision enligt SBL kan omfatta kontroll av moms, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, F-skatt och fr.o.m. 1 januari 2003 även punktskatter. Revision får beslutas för att kontrollera att

- deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts rätt och fullständigt,
- förutsättningar finns för att fullgöra uppgiftsskyldigheten som kan antas uppkomma (löpande period).

Revision får göras för att kontrollera t.ex. lämnade skatte- och avgiftsanmälningar, skattedeklarationer och periodiska sammanställningar (KVR), men även innan skyldighet att lämna dessa uppgifter inträtt, får underlaget revideras. Detta innebär att även underlaget för en kommande deklARATION får granskas. I prop. 1996/97:100 s. 480 anges att en möjlighet till revision avseende löpande period i vissa fall bedöms som nödvändig för att skattekontrollen ska kunna bedrivas på ett effektivt och ändamålsenligt sätt.

Med deklARATION förstås enligt SBL även preliminär självdeklARATION, vilket innebär att även underlaget för en sådan får revideras

och även att revisionen får göras innan deklareringskyldigheten inträtt. Observera dock begränsningen av målgruppen, se avsnitt 6.6.4.3 nedan.

Sekretess

Av 41 § SBF framgår att bestämmelserna i 4 § TF (SKV:s personal ska ha kännedom om sekretessreglerna) och 6 § TF (den reviderades handlingar får inte vara tillgängliga för andra än de som i sin tjänst har att ta del av dem) ska tillämpas även i fråga om skatterevision.

Enligt 66 § SBF får SKV meddela ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL. I RSFS 2002:33 har RSV lämnat föreskrifter om revision m.m. Närmare beskrivning av bestämmelserna avseende skatterevision finns i Handledning för skatterevision, (SKV 621).

6.6.4.2 Tredjemansrevision

14 kap. 7 § 2 st. SBL

Skatteverket får besluta om skatterevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 av någon annan än den som revideras. *Lag (2003:664).*

Revision enligt SBL får även beslutas för att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den reviderade (tredjemansrevision).

Bestämmelsen ger möjlighet till kontroll av till namnet kända personer, företag eller rättshandlingar. Med den utformning lagrummet har täcks även den särskilda form av tredjemansrevision in som brukar kallas generell kontroll, t.ex. insamling av kontrolluppgifter inom en viss bransch.

Särskilda skäl för att utesluta uppgift i revisionsbeslutet

SKV får, om det finns särskilda skäl, i revisionsbeslutet utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser (14 kap. 7 a § 2 st. SBL jfr med 3 kap. 9 § 2 st. TL). Av prop. 1996/97:100 s. 475 ff framgår när sådana särskilda skäl kan anses föreligga: ”Kommittén har dock funnit att det i vissa fall kan vara olämpligt att i beslutet om revision ta in uppgift om vem eller vilken rättshandling kontrollen avser utan att det därför bör bli fråga om tvångsåtgärd. Den reviderade kan t.ex. medvetet eller omedvetet äventyra utredningen genom att underrätta den som granskningen avser. - - - För att dessa bestämmelser skall kunna tillämpas krävs dock att det finns särskild anledning att anta att de handlingar man söker kommer att påträffas, att det kan befaras att utredningen skulle försvåras av att den som åtgärden genomförs hos underrättas om kontrollen samt att det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen”.

Tredjemansrevision gör det möjligt att t.ex. vid kontroll hos stora byggföretag hämta uppgifter om deras underentreprenörer.

6.6.4.3 Hos vem får revision göras?

14 kap. 7 a § 1 st. 1–5 p. SBL

Skatterevision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. någon annan juridisk person än dödsbo,
3. den som har anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 §,
4. den som har ansökt om eller fått en F-skattsedel enligt 4 kap.,
5. sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 §, *Lag (2002:400)*.

Revision får äga rum hos

- den som är bokföringsskyldig,
- den som kan antas vara bokföringsskyldig,
- annan juridisk person än dödsbo,
- den som har anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 § SBL,
- den som har ansökt om eller fått en F-skattsedel, och
- sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 § SBL, dvs. sådant av SKV godkänt ombud för en utländsk företagare som är skattskyldig enligt ML.

Eftersom en gruppövudman jämställs med en skattskyldig får revision utföras även hos en gruppövudman.

Om omständigheterna talar för att bokföringsskyldighet föreligger finns möjlighet att göra revision. Uttrycket ”antast vara” anger inte något högre krav på bevisning. Visar det sig sedan beslut om revision fattats att förutsättningarna för att utföra revisionen inte längre föreligger, dvs. den skattskyldige är inte bokföringsskyldig, ska revisionen avbrytas och avslutas med en revisionspromemoria.

Bestämmelserna om revision gäller både den som ansöker om F-skattsedel och den som redan har tilldelats en F-skattsedel. Även i övrigt kan en skatte- och avgiftsanmälan föranleda kontroll genom revision.

6.6.4.4 Övriga bestämmelser

14 kap. 7 a § 2 st. SBL

I övrigt gäller för skatterevision bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen (1990:324). *Lag (2002:400)*.

Bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL är tillämpliga även på revisioner enligt SBL.

Enligt 3 kap. 9 § 1 st. TL ska ett beslut om revision innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 3 kap. 13 och 14 §§ TL. I 3 kap. 9 § 2 st. TL anges att SKV får, om det finns särskilda skäl, i revisionsförordnande avseende tredjemansrevisioner utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser, jfr prop. 1996/97:100 s. 476 samt ovan avsnitt 6.6.4.2.

Av 3 kap. 9 § 4 st. TL framgår att beslut om revision ska överlämnas innan revisionen påbörjas. Under vissa förutsättningar kan beslutet överlämnas i samband med att revisionen påbörjas.

I 3 kap. 10–14 c §§ TL finns bl.a. nedan uppräknade bestämmelser

- revisionen ska bedrivas i samverkan med den reviderade och så att den inte onödigt hindrar verksamheten, 3 kap. 10 § TL,
- revisorns befogenhet att t.ex. granska räkenskaper, inventera kassa och ta prov på varor, 3 kap. 11 § TL,
- den reviderade är skyldig att t.ex. tillhandahålla de handlingar och upplysningar som behövs för revisionen, 3 kap. 12 § TL,
- revisionen får inte pågå längre tid än nödvändigt, handlingarna ska återlämnas så snart som möjligt och resultatet av revisionen ska meddelas snarast, 3 kap. 12 a § TL,
- vilka handlingar och uppgifter som ska undantas från revisionen, 3 kap. 13–14 c §§ TL.

6.6.5 Kontroll genom VIES

Varuhandel mellan EG-länder

Vid handel med varor mellan momsregistrerade företag i olika EG-länder ska moms tas ut i och tillfalla destinationslandet, den s.k. destinationsprincipen. Bestämmelserna innebär i princip att en skattskyldig näringsidkare i ett EG-land säljer varor utan moms till en köpare i ett annat EG-land. Eftersom all gränsuppbörd är avskaffad inom EG, måste i stället köparen redovisa utgående moms på sitt förvärv. Redovisningen sker inom ramen för köparens ordinarie redovisning av moms. Det förhållandet att varor kan omsättas momsfritt inom EG innebär att systemet är känsligt för bedrägerier. Det är av den anledningen mycket viktigt att kontrollera att beskattningsreglerna fungerar och att varorna verkligen blir beskattade. Det åligger EG:s medlemsländer att upprätthålla en godtagbar kontroll av momsen.

KVR

För att en säljare i ett EG-land ska få sälja momsfritt till det momsregistrerade företaget i ett annat EG-land ska köparen åberopa sitt VAT-nummer (angående VAT-nummer se avsnitt 3.7). Säljaren redovisar sina försäljningar i periodiska sammanställningar (KVR). I KVR ska anges varje köpares VAT-nummer samt den totala för-

**Informations-
utbyte – VIES**

säljningen till varje köpare under tidsperioden (se vidare broschyr ”Hur man fyller i kvartalsredovisningen”, SKV 557).

Uppgifterna i KVR registreras i VIES (VAT Information Exchange System) som är ett system för utbyte av moms-information. Systemet har byggts upp för att kunna upprätthålla en kontroll av varor som säljs momsfritt från ett EG-land till ett momsregistrerat företag i annat EG-land. Uppgifterna från KVR som registrerats i VIES lämnas vidare från säljarens EG-land till köparens EG-land. Köparens EG-land kan därmed kontrollera om köparen har redovisat utgående moms på sina inköp.

Informationsutbytet i VIES sker via ett nätverk av datorer som är placerade i respektive medlemsland.

Se vidare i avsnitt 34 om Internationellt samarbete.

6.6.6 Kontroll av kommunkontosystemet

Kommuner och landsting har rätt att få ersättning för sådan moms som inte är avdragsgill enligt ML via kommunkontosystemet.

Från och med den 1 januari 2003 finansieras systemet med statliga medel vilket innebär att uttagen från kommunkontosystemet kommer att ske över statsbudgeten. Samtidigt med ett införande av en statlig finansiering har SKV tilldelats kontrollmöjligheter vad avser de belopp som kommuner och landsting rekvirerar från kommun- respektive landstingskontot. I detta avsnitt lämnas en kort redogörelse över SKV:s kontrollbefogenheter. Bestämmelserna finns i 14–17 §§ lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, i det följande benämnt lag om mervärdesskattekonton.

En närmare beskrivning av kommunkontosystemet lämnas i avsnitt 31.

I det följande avses med kommun även landsting och kommunalförbund samt sådant beställarförbund som bedriver försöksverksamhet enligt lagen (2003:1217) om fortsatt lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst i vissa fall.

**Föreläggande att
lämna uppgift**

14 § lagen om mervärdesskattekonton

Skatteverket får förelägga kommunen att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning. *Lag (2003:715).*

Av prop. 2001/02:112 s. 39 framgår att föreläggande kan användas såväl inför ett första ersättningsbeslut, t.ex. då en ansökan om ersättning innehåller oklarheter, som därefter, t.ex. i samband med en stickprovskontroll.

Föreläggande ska användas först då kommunen eller landstinget inte efterkommer en formlös begäran från SKV om att lämna uppgifter.

Besök

15 § lagen om mervärdesskattekonton

Om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket komma överens med kommunen om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos kommunen. *Lag (2003:715).*

I likhet med besök enligt 14 kap. 6 § SBL är en förutsättning för ett besök att SKV och kommunen har kommit överens om att ett besök ska äga rum. Det är kommunen själv som avgör vilka räkenskaper eller andra handlingar som SKV ska få tillgång till vid besöket.

En ytterligare förutsättning för besöket är att detta är föranlett av att uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras. De frågor som ska utredas vid besöket ska ha aktualiserats av kommunens uppgifter i en ansökan om ersättning. I likhet med besök enligt 14 kap. 6 § SBL ska besöket avse vissa bestämda och avgränsade frågeställningar.

16 § lag om mervärdesskattekonton

Skatteverket får besluta om revision hos kommunen för att kontrollera att uppgift som kommunen lämnat till ledning för ersättningsbeslut är riktig. *Lag (2003:715).*

Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Med handling avses framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. *Lag (2002:671).*

17 § lag om mervärdesskattekonton

Vid revision skall kommunen tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Kommunen skall i övrigt lämna den hjälp som behövs vid revisionen. *Lag (2002:671).*

Revision

En revision kan avse såväl ersättningsperioder under löpande kalenderår som tid dessförinnan. Som framgår av 16 § 3 st. lag om mervärdesskattekonton får alla typer av handlingar granskas. Begreppet handling i detta sammanhang har samma innebörd som i 3 kap. 11 § 3 st. TL.

Enligt 17 § lag om mervärdesskattekonton har en kommun skyldighet att tillhandahålla handlingar och upplysningar i samband med revisionen. Det kan dock inte krävas att kommunen direkt biträder vid själva granskningen genom att t.ex. göra sammanställningar och liknande för revisionen.

Kommunikations- skyldighet

Av 13 § lag om mervärdesskattekonton framgår att kommunen ska ges tillfälle att yttra sig innan ett ersättningsärende avgörs om det inte är onödigt. Kommunen ska även ha rätt att ta del av uppgifter som tillförts av någon annan än kommunen och få tillfälle att yttra sig över uppgiften. Det gäller dock inte om det är uppenbart obehövt.

6.7 Utlämnande av uppgifter

I 14 kap. 1 § SekrL regleras att sekretess inte hindrar att uppgift lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning. I 14 kap. 8 § SBL finns en hänvisning till 3 kap. 16 och 17 §§ TL som innehåller bestämmelser om uppgiftsskyldighet.

Uppgifter från andra myndigheter

14 kap. 8 § 1 st. SBL

Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna i denna lag har följts, skall lämnas ut enligt bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324). *Lag (1997:483)*.

SKV har möjlighet att begära in uppgifter från andra myndigheter som kan behövas för kontroll av att SBL:s regler följts.

Begreppet myndighet definieras i regeringsformen: regeringen, domstolarna, de statliga och kommunala förvaltningsmyndigheterna samt de affärsdrivande verken. Även de allmänna försäkringskassorna anses utgöra myndigheter.

Av 39 § SBF framgår att uppgifter som en myndighet har lämnat ut till SKV enligt 14 kap. 8 § 1 st. SBL får granskas endast av den tjänsteman som SKV har utsett. SKV ska se till att tjänstemannen är lämplig för uppdraget och upplysa honom om vikten av att föreskriven tystnadsplikt iakttas.

Uppgifter till myndigheter i andra länder

14 kap. 8 § 2 st. SBL

Bestämmelserna om utlämnande av uppgifter i 3 kap. 17 § taxeringslagen gäller också för uppgifter som avses i denna lag. *Lag (1997:483)*.

I 14 kap. 8 § 2 st. SBL regleras uppgiftsutbytet mellan SKV och myndigheter i andra länder. En förutsättning för uppgiftsutbytet är att Sverige har träffat en överenskommelse om handräckning i skatteärenden med det aktuella landet. Se vidare avsnitt 34 och Handledning för internationell beskattning 2004 (SKV 352).

6.8 Vite

6.8.1 Allmänt

23 kap. 2 § SBL

Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Vite får inte föreläggas staten,

ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten. Finns det anledning att anta att den deklARATIONSSKYLDIGE eller, om den deklARATIONSSKYLDIGE är juridisk person, ställföreträdare för den deklARATIONSSKYLDIGE har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, får den deklARATIONSSKYLDIGE inte föreläggas enligt 14 kap. 3 § vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. *Lag (2003:212)*.

Fråga om utdömande av vite prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av beslut enligt denna lag. *Lag (2003:664)*.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas. *Lag (1997:483)*.

Viteslagen

Vitesinstitutet är ett tvångsmedel för att förmå en viss person (fysisk eller juridisk) att följa ett visst beslut. För att få lov att tillämpa viteslagen (SFS 1985:206), dvs. att få förelägga någon vid vite, krävs ett uttryckligt författningsstöd.

I 1 § viteslagen anges att lagen gäller viten som enligt lag eller annan författning får föreläggas av myndigheter.

23 kap. 2 § SBL

Viteslagen är en så kallad baslag, dvs. den innehåller generella bestämmelser som ska gälla såvida inte speciallagstiftningen säger något annat. I SBL – som är en speciallag – regleras vitesbestämmelserna i 23 kap. 2 § SBL. Av detta lagrum framgår att samtliga förelägganden i SBL får förenas med vite. Bestämmelserna i viteslagen ska tillämpas i de delar SBL saknar särskilda bestämmelser.

Detta innebär att ett föreläggande kan kombineras med vite redan vid första föreläggandet, om det finns anledning att tro att föreläggandet annars inte följs, t.ex. om den skattskyldige tidigare lovat per telefon men inte uppfyllt sitt löfte eller vid tidigare tillfällen försummat sina skyldigheter.

Av 22 kap. 2 § SBL framgår att föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 § SBL inte får överklagas, vilket bör framgå av föreläggandet.

Ej vite vid brottsmisstanke/skattetillägg

Finns anledning anta att den deklARATIONSSKYLDIGE har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, får den deklARATIONSSKYLDIGE inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen (23 kap. 2 § SBL). Bestämmelsen i SBL omfattar inte de fall då annan än den deklARATIONSSKYLDIGE föreläggs att lämna uppgift med stöd av 14 kap. 4 § SBL (tredjemansförelägganden), se ovan avsnitt 6.6.2.3. Bestämmelsen i SBL skiljer sig i detta avseende från motsvarigheten i 17 kap. 9 § LSK.

Genom en lagändring som trätt i kraft den 1 januari 2004 har bestämmelsens tillämpningsområde utvidgats till att inte enbart gälla vid misstanke om brott utan även då det kan antas att gärningen kan leda till skattetillägg.

Av prop. 2002/03:106, s. 250 jämfört med s. 232 framgår att med uttrycket "begått en gärning" avses dels att lämna en oriktig uppgift, dels att underlåta att deklarerera eller att lämna en bristfällig deklaration som kan leda till skönsbeskattning.

Rätten att inte behöva belasta sig själv bör enligt förarbeten till lagstiftningen (prop. 2002/03:106, s. 180 ff) inträda först när den enskilde i någon mening kan anses anklagad för ett brott. Härmed avses inte bara när en formell anklagelse riktas mot den enskilde utan även när en myndighet har vidtagit någon åtgärd som lett till att personens situation väsentligen har påverkats av att det föreligger en misstanke mot honom. I Europadomstolens avgörande 2002-07-23, Västberga taxi och Vulic v. Sverige slås, såvitt gäller skattetillägg, fast att rätten att inte behöva belasta sig själv definitivt inträtt då den skattskyldige erhållit ett övervägande om skattetillägg respektive då den skattskyldige erhållit en revisionspromemoria med förslag att ta ut skattetillägg. Därefter ska det således inte vara möjligt att vid vite förelägga den enskilde att medverka i utredning som har samband med skattetillägget. Dock inträder förbudet mot att vitesförelägga den enskilde redan då det finns anledning att anta att den enskilde, om han följer föreläggandet, skulle komma att avslöja att han begått en skattetilläggsgrundande gärning.

Oavsett om ett föreläggande förenas med vite eller inte kan den som förelagts alltid underlåta att efterkomma föreläggandet om han, genom att efterkomma föreläggandet, skulle komma att avslöja att han begått en gärning som är straffbelagd eller som kan leda till skattetillägg. Något krav på att SKV ska upplysa den enskilde om detta förhållande uppställs inte (prop. 2002/03:106, s. 182. Lagrådet var dock av uppfattningen att den skattskyldige i föreläggandet borde upplysas om att han inte behöver lämna sådana uppgifter.

Se även avsnitt 24.2 Anmälan om skattebrott.

Vitesföreläggande är ofta en mycket effektiv åtgärd och viktigt är att ärendet handläggs formellt korrekt för att LR ska kunna utdöma vitet. Innan beslut om vitesföreläggande fattas måste ställning tas till om vitesföreläggandet kan ge förväntad effekt. Det är t.ex. knappast någon idé att vitesförelägga någon som är restförd för höga belopp.

6.8.2 Adressat

Föreläggandet ska enligt 2 § viteslagen vara riktat till en eller flera namngivna fysiska eller juridiska personer (adressater).

Av RÅ 1995 ref. 40 framgår hur viktigt det är att i föreläggandet ange adressaten. Ett vitesföreläggande riktat till ”ägaren” av en fastighet utan att ägaren namngivits ansågs ej kunna medföra utdömande av vitet. Beslutet hade visserligen expedierats och formellt korrekt delgivits den faktiske ägaren, men RR fann att vite inte kunde utdömas eftersom föreläggandets adressat inte namngivits. Se även prop. 1984/85:96 s. 47.

Om föreläggandet riktar sig till en juridisk person, kan SKV fritt bestämma om adressaten ska vara den juridiska personen som sådan eller dess företrädare. Vitet kan också riktas både mot den juridiska personen som sådan och dess företrädare. Är den juridiska personen restförd men inte företrädarna är det förmodligen effektivare att vitesförelägga företrädarna. Vite mot fysisk person kan vidare förvandlas till fängelse, vilket dock förutsätter tredska eller särskilda skäl.

Väljer man att rikta vitet mot flera personer får vitet inte åläggas solidariskt utan ett särskilt belopp måste fastställas för var och en av dem, 3 § viteslagen.

6.8.3 Föreläggandets innehåll

Av föreläggandet ska klart framgå vilken åtgärd som ska vidtas och vid vilken tidpunkt eller inom vilken tidsfrist detta ska ske (2 § viteslagen).

För att förelägga någon (med omsättning högst 40 miljoner) att lämna de skattedeklarationer som skulle varit lämnade t.ex. 12 maj och 12 juni torde man kunna skriva

”Ni föreläggs, med stöd av bestämmelserna i 10 kap. 27 § och 23 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) vid vite av xx kronor per skattedeklaration, att lämna skattedeklarationer avseende moms för redovisningsperioderna mars och april 2003 samt arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioderna april och maj 2003. Skattedeklaration ska lämnas senast xx dagar från det att föreläggandet mottagits.”

LR i Kalmar län underkände 1997 ett föreläggande bl.a. på grund av att SKM hade förelagt ett aktiebolag att lämna momsdeklarationer för 961201 och 970101. LR förklarade i sin dom att det ställs höga krav på exakthet i föreläggandet för att det ska kunna godkännas och att det i det här fallet inte var preciserat vilka redovisningsperioder som föreläggandet avsåg.

LR i Västmanlands län underkände 1999 ett föreläggande på grund av att föreläggandet varit utformat på sådant sätt att adressaten kunnat ha viss svårighet att uppfatta vad som ålagts honom. SKM

hade förelagt adressaten att inkomma med skattedeclarationer avseende moms för redovisningsperioderna januari 1998 till och med mars 1998 samt maj 1998 till och med februari 1999. LR framförde att denna utformning av föreläggandet kan uppfattas avse två perioder, nämligen januari 1998 till och med mars 1998 samt maj 1998 till och med februari 1999. Först i SKM:s anmälan om utdömmande av vite framkom att avsikten varit att varje redovisningsperiod enligt tillämplig lagstiftning skulle ha avsett en månad. Samma LR utdömde vite när SKM förelagt adressaten att inkomma med skattedeclarationer avseende moms för redovisningsperioderna februari t.o.m. juli 1999 och arbetsgivaravgifter samt källskatt för redovisningsperioderna mars t.o.m. augusti 1999. I föreläggandet fanns också angivet att skattedeclarationerna hade förfallodagar den 12 april, 12 maj, 14 juni, 12 juli, 17 augusti och 13 september 1999.

I en dom som LR i Skåne län avgjort har också frågan om ordens vikt varit uppe till bedömning. Det gällde ett föreläggande med vite att återsända F-skattsedel och F-skattebevis. I lagtexten (38 b § UBL) stod att innehavaren skulle överlämna skattsedeln. LR konstaterade att föreläggandet var fel därför att SKM använt ordet återsända i stället för överlämna, ord som inte är synonyma. (Felet läktes emellertid av det förhållandet att lagtexten återgivits i föreläggandet varför vitet trots allt dömdes ut.)

Den tidpunkt åtgärden senast ska vara vidtagen bör knytas till tiden för delgivningen, dvs. inom ett visst antal dagar efter det att adressaten delgivits föreläggandet. Svarstiden bör normalt vara 14 dagar och hänsyn tas till helger och semestertider.

6.8.4 Delgivning

Av såväl 2 § viteslagen som 63 § SBF framgår att vitesföreläggandet ska delges adressaten. Reglerna om delgivning finns i delgivningslagen (1970:428) och tillämpningsföreskrifterna i delgivningsförordningen (1979:101).

Normalt används i första hand rekommenderad försändelse med begäran om mottagningsbevis och i andra hand stämmanadelgivning. Observera att under förutsättning att den vitesförelagde är restförd, kan SKV, efter överenskommelse med KFM, även låta denna myndighet verkställa delgivningen.

6.8.5 Vitesföreläggande får inte användas

Vitesföreläggande får inte användas, om adressaten saknar möjlighet (faktisk eller rättslig) att fullgöra åtgärden. Detta medför inte någon egentlig undersökningsplikt, men kända omständigheter ska

beaktas.

RÅ 1990 ref. 57

Möjligheten att fullgöra åtgärden har bedömts i RÅ 1990 ref. 57. Ett aktiebolag, som förelagts vid vite att lämna självdeklaration, hade när föreläggandet delgavs firmatecknaren försatts i konkurs. Bolagets redovisningshandlingar hade omhändertagits av konkursförvaltaren. Konkursboets skulder översteg väsentligt dess tillgångar och ekonomisk möjlighet att anlita sakkunnig hjälp att upprätta deklarationen saknades därmed. Bolaget har ansetts sakna möjlighet att efterkomma föreläggandet, varför vitet inte dömts ut.

6.8.6 Vitesbeloppet

Vitesbeloppet ska enligt 3 § viteslagen bestämmas till ett belopp som med hänsyn till bl.a. adressatens ekonomiska förhållanden kan antas förmå adressaten att fullgöra sin skyldighet. Enligt prop. 1984/85:96 s. 26 ska hänsyn tas till ”adressatens personliga förhållanden såsom hans ekonomi, eventuell tredska, föremålets värde, de påfordrade åtgärdernas omfattning, kostnaderna för deras vidtagande och angelägenhetsgraden av det motstående intresset”.

Vitesbeloppet ska alltså vara så stort att det får adressaten att agera, å andra sidan inte så stort att det inte står i rimlig proportion till prestationen. Nedan under avsnitt 6.8.9 om utdömande av vite refereras domar där LR jämkat vitesbeloppet.

6.8.7 Nytt vite

Enligt 2 § viteslagen, får nytt vite mot adressaten i samma sak inte föreläggas förrän det tidigare föreläggandet har vunnit laga kraft. Föreläggande enligt SBL får inte överklagas (22 kap. 2 § SBL) varför dessa förelägganden vinner laga kraft så fort den angivna tidsfristen löpt ut utan att den förelagde efterkommit föreläggandet.

Detta innebär att SKV genast kan vitesförelägga på nytt

Exempel

AB Mars har vid vite förelagts att lämna skattedeklaration för moms för redovisningsperioden april år 1 och för arbetsgivaravgifter och avdragen skatt avseende redovisningsperiod maj år 1 (deklaration som skulle ha lämnats senast den 12 juni. Enligt föreläggandet, daterat den 4 september år 1, skulle deklarationen lämnas senast två veckor efter delgivningen. Föreläggandet delgavs den 11 september samma år. Den 2 oktober har deklaration fortfarande inte kommit in varför SKV ansöker om utdömande av vite hos LR denna dag. Samma dag förelägger SKV ånyo bolaget (avseende samma skattedeklaration) med nytt vite. För att

öka pressen bör detta nya vite sättas högre än det förra.

6.8.8 Löpande vite

Av 4 § viteslagen framgår att vite får föreläggas som löpande vite. Av prop. 1984/85:96 s. 28 framgår att det finns två typer av löpande vite.

Typ 1

Typ 1: ”Ett löpande vite innebär att man redan i det ursprungliga vitesföreläggandet bestämmer att ett visst belopp skall förfalla med jämna mellanrum så länge inte föreläggandet följs.”

Typ 2

Typ 2: ”Om åtgärden innefattar en regelbundet återkommande förpliktelse, kan föreläggandet innehålla bestämmelse om att vitet förfaller varje gång adressaten underlåter att fullgöra den ålagda förpliktelsen.” Dessa två typer skulle innebära följande

Exempel typ 1

Exempel

Typ 1. AB Duns föreläggs i september år 1 vid vite av 5 000 kronor att lämna in skattedeklaration för redovisningsperiod maj år 1. Deklarationen kommer inte in varför SKV i oktober begär utdömande av vite hos LR. Samma dag förelägger SKV AB Duns ånyo vid vite att sända in deklARATIONEN. Vitet bestäms denna gång till 7 000 kronor. Vidare föreläggs AB Duns löpande vite på så sätt att för varje fyra veckorsperiod som förfaller efter utgången av första tidsfristen, ska 7 000 kronor begäras utdömt.

Exempel typ 2

Exempel

Typ 2. AB Sund föreläggs den 8 juli år 1 med stöd av 10 kap. 27 § SBL att betala 5 000 kronor för varje redovisningsperiod herefter under beskattningsåret som deklARATIONER inte kommer in i rätt tid.

Typ 2 kan inte tillämpas eftersom det inte är möjligt att utfärda löpande vite för redovisningsperioder för vilka redovisningstidpunkten ännu inte har passerats.

6.8.9 Utdömande av vite

När tidsfristen löpt ut har SKV att ta ställning till om ärendet ska drivas vidare i LR. Har omständigheter framkommit som visar att det inte var lämpligt att kombinera föreläggandet med vite (det har t.ex. visat sig att den SKV förelagt är svårt sjuk) avslutas ärendet utan vidare åtgärd. Om begäran om utdömande av vitet redan givits in till LR måste ansökan i förekommande fall återkallas. SKV har också möjlighet att i sin ansökan till LR jämka vitesbeloppet nedåt om det finns skäl härför.

Rätt forum	Ansökan om utdömande av vite ska göras hos den LR som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut enligt SBL. Det innebär att frågan om utdömande av vite prövas av samma LR som är behörig att pröva den beskattningsfråga som vitet är sammankopplat med.
Prövning av hela ärendet	LR ska pröva hela ärendet, dvs. bedöma om den som förelagt haft befogenhet att bruka vite, om vitesföreläggandet riktats till rätt adressat, om de formella kraven är uppfyllda och om adressaten delgetts föreläggandet. Dessutom ska LR pröva vitets lämplighet, dvs. om det varit lämpligt att begära prestationen, om det varit lämpligt att bruka vite för att framtvinga prestationen och om vitesbeloppet är rimligt.
Jämkning vid särskilda skäl	Eftersom LR ska pröva hela ärendet, är det viktigt att LR får så bra underlag som möjligt för sitt beslut, uppgifter om omsättning, lönesumma, tidigare åtgärder från SKV:s sida, uppgifter som styrker att det finns aktivitet i bolaget, eventuell tredska etc. Om det finns särskilda skäl till det kan LR jämka vitet. Särskilda skäl kan föreligga om förhållandena ändrats sedan myndigheten meddelat sitt föreläggande, t.ex. kan vitesbeloppet ha varit schablonmässigt bestämt utan hänsyn till den enskildes ekonomi och adressatens underlåtenhet kan framstå som förhållandevis ursäktlig åtminstone i belysning av vad som senare framkommit. Det kan även vara så att den skattskyldige fullgjort sin skyldighet helt kort efter det att den för honom utsatta fristen löpt ut, vilket alltså kan vara en grund för jämkning.
Jämkat vitesbelopp	LR i Västmanlands län har i domar under år 2000 jämkat vitesbeloppet. I det ena fallet hade SKM förelagt adressaten att komma in med totalt sex stycken skattedeklarationer. Vitesbeloppet var satt till 15 000 kronor per skattedeklaration. LR ansåg att SKM inte i sin ansökan hade lämnat erforderlig utredning avseende bedömningen av vitesbeloppets lämplighet. Det var dessutom fråga om ett stort antal deklarerationer som avsåg en begränsad period under ett beskattningsår, vilket ledde till ett orimligt högt vitesbelopp. LR ansåg att det framstod som oskäligt att utan närmare utredning döma ut de förelagda vitena. Dessutom påpekade LR att det ska göras en individuell bedömning i varje enskilt fall. I förevarande fall synes vitesbeloppet per deklareration ha bestämts schablonmässigt. LR jämkade vitet till 5 000 kronor per skattedeklaration, totalt 30 000 kronor. I det andra fallet hade SKM förelagt adressaten att komma in med totalt 15 stycken skattedeklarationer. Vitesbeloppet var satt till 10 000 kronor per skattedeklaration. I detta fall jämkade LR vitet till 2 000 kronor per skattedeklaration, totalt 30 000 kronor.

6.8.10 Ändamålet för vitet har förfallit

Av 9 § viteslagen framgår att om ändamålet med vitet har förlorat sin betydelse, ska vitet inte dömas ut.

Har SKV, t.ex. via revision, fått in uppgifter om en saknad skattekundskan anses ändamålet med vitet ha förlorat sin betydelse.

Observera däremot att ändamålet med vitet inte anses ha förfallit om t.ex. den saknade skattedeklarationen kommer in efter den tid som anges i föreläggandet. Vid kort försening kan SKV underlåta att begära utdömande, SKV eller LR kan också jämka vitesbeloppet (prop. 1984/85:96 s. 55 och RÅ 1996 ref. 95).

6.8.11 Efter dom i LR

LR delger den förelagde domen och denne har därefter tre veckor på sig att överklaga till KR enligt FPL. För prövning i KR krävs prövningstillstånd.

LR skickar domen till SKV för kännedom och eventuellt överklagande (tre veckor efter domsdagen). Sedan domen vunnit laga kraft skickas den till SKV för verkställighet. Det tar ofta lång tid att delge domen och därför kan det dröja länge innan kravet kommer till SKV för registrering. Krav på betalning av vitesbeloppet skickas ut med respektive KFM som avsändare, som förstakrav. Detta innebär att någon grundavgift inte tas ut och att skulden direkt gallras om betalning görs inom föreskriven tid. Ett restfört vite är A-mål och medelsslaget är 92. Vitet tillfaller staten.

6.8.12 Preskription

Preskriptionstiden för att utdöma vite är två år från det att förutläggningarna att döma ut vitet förelåg.

Vitesskulden preskriberas fem år efter det att dom avkunnats. Om vitet förvandlas till fängelse bryts preskriptionen.