

## 15 Skatte- och avgiftskontroll

---

14 kap. 1–8 §§ SBL (1997:483)  
37–42, 63 §§ SBF (1997:750)  
Lag (1985:206) om viten  
Förvaltningslag (1986:223)  
Förvaltningsprocesslag (1971:291)  
Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter  
RSFS 1998:19 Riksskatteverkets föreskrifter om revision m.m.  
Prop. 1975:87 (Riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans m.m.)  
Prop. 1983/84:189 (Införande av motsvarighet till taxeringsbesök i momslagen)  
Prop. 1984/85:96 s.47 (Förslag till lag om viten)  
Prop. 1992/93:96 s. 37 (Arbetsgivares, arbetstagares och myndigheters uppgiftsskyldighet)  
Prop. 1993/94:151 (Rättssäkerhet vid beskattningen)  
Prop. 1996/97:100 del 1 s. 463–487, 596–599 (SBL)  
Bet. 1996/97:SkU23

---

### 15.1 Inledning

I detta kapitel behandlas 14 kap. SBL som innehåller bestämmelser om utredning i skatteärende. Kapitlet tar också upp vissa närliggande frågeställningar som sammanhänger med SKV:s kontrollverksamhet.

Kapitlet behandlar dels vissa allmänna förfarandefrågor, dels bestämmelser som sammanhänger med utredning i skatteärende och de olika kontrollformerna. Mycket viktiga delar av 14 kap. är bestämmelserna i 2 § om skyldighet att föra anteckningar och bestämmelserna i 3–5 §§ om skyldighet för skattskyldig och tredje man att lämna uppgift.

## **15.2 Den skattskyldiges rätt att yttra sig**

### **15.2.1 Kommunikation av tillänkta beslut**

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. Utgångspunkten för bedömningen av om kommunikationsplikt föreligger är frågan huruvida den skattskyldige skulle kunna tillföra ärendet något som skulle kunna ändra det tillänkta beslutet. Blir svaret på frågan att den skattskyldige rimligtvis inte kan tillföra något av intresse för utgången i ärendet, får kommunikation anses onödig. Även om det inte direkt fastslags i vare sig TL eller SBL eller i förarbetena till dessa lagar torde detsamma gälla om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beslut av SKV. I sådana situationer får den skattskyldige nämligen anses ha tillfört sina synpunkter redan i sin begäran om omprövning respektive i sitt överklagande. Härav följer att beslut som grundas på ansökan av skattskyldig inte heller behöver föregås av kommunikation. Motsatsvis gäller att beslut som fattas på SKV:s eget initiativ normalt måste föregås av kommunikation.

#### **Ansökan om F-skatt**

I ärenden avseende ansökan om F-skattsedel måste SKV kommunicera uppgifter om underlåtenhet att lämna självdeklaration eller brister i redovisning eller betalning av skatt enligt bestämmelserna om utredningskommunikation i 17 § FL. Någon skyldighet att dessutom kommunicera själva det tillänkta beslutet finns emellertid inte i denna situation. Eftersom underlåtenheten och bristerna enligt ovan utgör direkta hinder mot att tilldela F-skattsedel, så kan det likväl vara lämpligt att SKV vid kommuniceringen av dessa uppgifter samtidigt kommunicerar det tillänkta beslutet trots att det grundas på en ansökan. Fördelen med denna dubbla kommunikation är att den skattskyldige direkt kan konstatera konsekvenserna av en eventuellt fortsatt underlåtenhet att läka de angivna bristerna i form av en vägrad tilldelning av F-skattsedel.

Däremot har SKV ingen skyldighet att kommunicera ett tillänkt beslut att vägra tilldelning av F-skattsedel på den grunden att vederbörande inte anses bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet.

#### **Kommunikations- skyldighet före- ligger**

I nedanstående situationer är SKV skyldig att överväga/kommunicera ett tillänkt beslut, såvida det inte är uppenbart att den skattskyldige inte kan tillföra något av intresse för utgången i ärendet.

#### *Exempel*

1. Omprövning till skattskyldigs nackdel på initiativ av SKV

2. Återkallelse av F-skattsedel utom vid konkurs
3. Beslut att vägra tilldelning av F-skattsedel på grund av underlåtenhet att lämna självdeklaration eller på grund av brister i redovisning eller betalning av skatt eller på grund av s.k. fåabsmitta, varvid den skattskyldige i samband med kommunikeringen ska beredas tillfälle att avhjälpa de aktuella bristerna
4. Påförande av skattetillägg och förseningsavgift

**Kommunikations-  
skyldighet före-  
ligger inte**

I nedanstående situationer är SKV inte skyldig att överväga ett tilltänkt beslut.

*Exempel*

1. Omprövning på begäran av den skattskyldige
2. Omprövning till skattskyldigs fördel på initiativ av SKV, såvida den skattskyldige inte kan antas ha någon rimlig anledning att protestera mot beslutet
3. Ansökan om F-skattsedel utom i fall som anges ovan under punkt 3
4. Återkallelse av F-skattsedel vid konkurs
5. Ansökan om anstånd med inbetalning av skatt
6. Begäran om justering av förmånsvärde
7. Ansökan om kostnadsavdrag

**15.2.2 Kommunikation av uppgifter från annan än den skattskyldige**

I sådana fall då uppgifter tillförts ett beskattningsärende genom någon annan än den skattskyldige själv gäller enligt 14 kap. 1 § 2 st. SBL kommunikationsregeln i 17 § FL. Bestämmelsen i sistnämnda lagrum om s.k. utredningskommunikation gäller oavsett om det är SKV eller den skattskyldige som har tagit initiativ till ärendet. Kommunikationsskyldigheten består av två olika led, nämligen dels att parten ska underrättas om utredningsmaterialet, dels att han ska beredas tillfälle att yttra sig över det. För att kommunikationsskyldigheten ska anses fullgjord måste båda leden vara uppfyllda. Som exempel på uppgifter som ska kommuniceras enligt 17 § FL kan nämnas uppgifter i revisionspromemorior, uppgifter om skatteskulder och sakkunnigutlåtanden som SKV inhämtat.

Den ovan beskrivna kommunikationsplikten är inte undantagslös. Således kan myndigheten enligt sistnämnda lagrum underlåta att kommunicera uppgift bl.a. i fall då beslutet inte går den skatt-

skyldige emot liksom då uppgiften saknar betydelse för utgången i ärendet. Likaså kan SKV underlåta att kommunicera en uppgift från annan än den skattskyldige om det av annan anledning är uppenbart obehövligt. Det kan t.ex. gälla situationer då den skattskyldige på annat sätt än genom SKV:s försorg fått reda på vilka uppgifter som myndigheten har tillgång till eller då uppgiften bara är en bekräftelse av en uppgift som den skattskyldige själv lämnat i ett tidigare skede.

### **15.3 Identitetskontroll**

#### **Investeringsguld**

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 Emland 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 Handledning för mervärdesskatt 2004 avsnitt 6.7 om undantag för investeringsguld.

#### **Undantag**

För transaktioner mellan företag med verksamhet av det slag som anges i 2 § första stycket 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

1. bankrörelse och annan verksamhet som består i att från allmänheten låna upp medel och att lämna krediter,
2. livförsäkringsrörelse,
3. verksamhet av det slag som beskrivs i 1 kap. 3 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,
4. 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,
5. verksamhet som kräver anmälan till Finansinspektionen enligt valutaväxlingslagen (1996:1006).
6. verksamhet av det slag som beskrivs i 1 § lagen (1989:508) om försäkringsmäklare.

### **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 efter utgången av det kalenderår då kontrollen gjordes, 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 15.5.3.5.

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).

## **15.4 Skyldighet att föra anteckningar**

### **15.4.1 Allmänt**

#### **Bokförings- skyldighet**

Bokföringslagen reglerar skyldigheten att föra bok. Härutöver finns bestämmelser i 14 kap. 2 § SBL om att deklarationsskyldiga genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt ska upprätta och bevara underlag för deklarationer och kvartalsredovisningar.

#### **Antecknings- skyldighet**

Även den som inte är bokföringsskyldig ska alltså bevara underlaget för att kunna fullgöra sin deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt SBL. Med deklaration förstås enligt SBL såväl skattedeklaration som preliminär självdeklaration. Anteckningskyldigheten omfattar således även underlaget för preliminär självdeklaration. Skyldigheten att bevara underlag gäller även underlag för t.ex. periodisk sammanställning (KVR).

Skyldigheten att bevara underlag är främst kopplad till skyldigheten att lämna skattedeklaration vilket innebär att fysiska personer och dödsbon som inte bedriver näringsverksamhet har denna skyldighet först när det utbetalda beloppet uppgår till 10 000 kr eller mer. Dock gäller skyldighet att bevara underlag för dem som betalat ut ersättning för arbete och som faktiskt har innehållit skatt utan att ha haft skyldighet därtill, dem som ingått överenskommelse om att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter och dem som gör utbetalning till gode män (se även kapitel 6). Observera dock att för fysiska personer och dödsbon är beloppsgränsen 1 000 kr när det

gäller skyldigheten att lämna kontrolluppgift.

Det kan i detta sammanhang noteras att brister i antecknings-skyldigheten enligt 14 kap. 2 § SBL kan anses utgöra försvärande av skattekontroll enligt 10 § SkBrL.

**Underlaget ska bevaras sju år**

Underlaget ska enligt 2 § bevaras sju år efter utgången av aktuellt kalenderår. Bevarandetiden har således anpassats till tidsfristen för efterbeskattning enligt SBL. Detta innebär att underlag för kalenderåret 2002 ska bevaras t.o.m. 31 december 2009.

Det nu sagda gäller även underlaget för preliminär självdeklaration trots att beslut som avser preliminär taxering eller debitering eller ändring av preliminär skatt enligt 22 kap. 4 § SBL ska överklagas inom två månader.

**I vissa fall ska underlag bevaras mer än sju år**

I vissa fall kommer skyldigheten att bevara underlag för uppgifts-skyldighet 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.

**Underlag för KU ska bevaras sex år**

Anteckningsskyldigheten vad avser underlagen för kontrolluppgifter regleras i 19 kap. 2 § LSK. Dessa underlag ska enligt 12 kap. 1 § förordningen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (SFS 2001:1244) bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Underlaget för 2002 ska således bevaras till och med 31 december 2008.

#### **15.4.2 Särskilda regler om bevarande av fakturor**

**Faktureringsdirektivet**

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.

**Skyldighet att bevara fakturor**

Av 14 kap. 2 a § 1 st. SBL framgår att skyldigheten att bevara fakturor omfattar alla fakturor som en näringsidkare är skyldig att utfärda eller som han tar emot. Detta 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. Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel (2 a § 3 st. SBL).

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

**Bokförings-skyldiga**

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

**Ej bokförings-skyldiga**

Stadgandet i 14 kap. 2 b § 2 st. SBL innebär att bestämmelserna i BFL om formen och platsen för bevarande av fakturor även är tillämpliga på den som inte är bokföringsskyldig men som är skyldig att bevara fakturor enligt 14 kap. 2 a § SBL. Stadgandet kan t.ex. bli tillämpligt 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 från ett annat EG-land (t.ex. stiftelser och ideella föreningar som passerar den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr). Bestämmelsen kan också bli tillämplig på sådana personer som blir skattskyldiga till moms 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.

## **15.5 Kontroll**

### **15.5.1 Allmänt**

Huvuddelen av skatteintäkterna kommer in via skattedeklarationer och det är därför av stor vikt för statsfinanserna att redovisningen i dem är korrekt. Saknas deklarerationer eller misstänks felaktigheter i dem bör utredning ske. Om skattedeklarationer inte lämnas finns regler om skönsbeskattning. En strävan måste dock vara att korrekta belopp i största möjliga utsträckning ligger till grund för beskattningsbesluten.

**Konkurs**

Av 37 § SBF framgår att SKV snarast ska kontrollera skat-redovisningen hos den som försatts i konkurs. Om den skattskyldige är arbetsgivare och det finns anledning att anta att han underlåtit att göra skatteavdrag, ska KFM underrättas.

**Obestånd**

Kan det antas att en sådan skattskyldig som avses i 3 kap. 1 § SBL, dvs. person som är arbetsgivar- och momsregistrerad eller är

grupphuvudman, är på obestånd eller har denne försummat att betala skatt, ska SKV enligt 38 § SBF så snart som möjligt kontrollera hans skatteredovisning. Misstanke om obestånd kan 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.

**Skatte- och avgiftsanmälan**

Skatte- och avgiftsanmälan kan innehålla

- 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 en mer fördjupad 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 från uppördssynpunkt en mycket viktig handling. Den som innehar F-skattsedel ska själv betala sin skatt och sina socialavgifter och utbetalaren kan bara i undantagsfall bli ansvarig för dessa. För många näringsidkare är dessutom innehavet av F-skattsedel en förutsättning för att kunna bedriva näringsverksamhet. Utredningen av en ansökan om F-skatt är därför betydelsefull, både för den skattskyldige och för staten som borgenär. Förutom att utreda om näringsverksamhet bedrivs eller kommer att bedrivas, ska SKV kontrollera att inte någon av återkallelsegrunderna enligt 4 kap. 11 § SBL (se kapitel 4) är för handen.

**Utredning av preliminärskatte-debiteringen**

Även underlaget för den preliminära debiteringen kan behöva utredas. Enligt 4 kap. 1 § SBL ska en skattskyldigs preliminärskatt betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen året efter inkomståret. Erfarenhetsmässigt kan konstateras att om skatten fastställs senare än under inkomståret, gör staten inte bara en ränteförlust utan uppördsförlusterna (obetalda debiterade skatter) 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**

Myndighetens utredning ska bedrivas på ett likformigt sätt och genomföras med saklighet och opartiskhet (1 kap. 9 § regeringsformen) för att den ska kunna resultera i ett fullgott beslutsunderlag. Utredningen ska vara objektiv, dvs. även ta sikte på omständigheter som är till förmån för den skattskyldige.

**Rätt utredningsform**

Förvaltningslagen 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 på utredningen och att inte tillgripa en mer omfattande utredningsform än nödvändigt. Samtidigt är det av stor vikt att de faktiska förhållandena i en fråga blir klarlagda på ett så tidigt stadium som möjligt. De kontrollformer som står till buds är: skrivbordskontroll (med skriftlig eller muntlig förfrågan, föreläggande eller föreläggande med vite), besök och revision.

En allmän regel för myndigheters utredningsskyldighet finns i förarbetena till 4 § förvaltningslagen (FL). Enligt 3 kap. 2 § TL och 14 kap. 1 § SBL ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan ärendet avgörs om det inte är onödigt. Vidare framgår av lagrummen att bestämmelserna i 17 § FL ska tillämpas när det gäller den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än den skattskyldige själv och att få tillfälle att yttra sig.

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 rättssäkerhetssynpunkt. 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...”

### 15.5.2 Skrivbordskontroll

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 görs lättast per telefon, men det är då nödvändigt att föra ordentliga tjänsteanteckningar.

#### Tjänsteanteckningar

Av tjänsteanteckningarna ska framgå vem som tog kontakt, vem man talat med och vad som framkommit vid samtalet. Anteckningarna ska göras kronologiskt med arkivbeständig skrift och ska dateras och signeras eller ännu hellre skrivas under med fullständigt namn. Anteckningsskyldigheten regleras i 15 § FL.

Vid utredning är det av största vikt för den eventuella efterföljande processen att inkomna skrivelser ankomststämplas, att det inte görs egna anteckningar på skrivelserna och att signerade kopior på egna utgående skrivelser bevaras.

Även om utredningen bara görs genom ett telefonsamtal, ska det beslut som utredningen utmynnar i vara processbart i alla instanser. Som tidigare nämnts finns det inte i SBL någon motsvarighet till 3 kap. 1 § TL: ”Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda.” Men detta är givetvis en förutsättning för att SKV ska kunna fatta ett korrekt beslut och enligt 20 § FL kunna ange de skäl som bestämt utgången.

#### Förfrågan

Det är viktigt att skilja mellan ett regelrätt föreläggande och en formlös förfrågan som under granskningsarbetet kan ställas till såväl skattskyldiga som till andra uppgiftslämnare. 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 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

**Syftet med förfrågan**

kontrollformen revision för att genomföra utredningen.

Syftet med en förfrågan måste vara att ge SKV ett bättre underlag för beslut. Då är det viktigt att den skattskyldige eller sökanden förstår varför frågan ställts, alltså att det av den enskilda frågan framgår varför den har ställts.

Om SKV t.ex. vid utredningen av en ansökan om F-skattsedel ställer ett antal frågor och det inte är uppenbart varför en viss fråga ställs, bör myndigheten ange syftet med frågan. Begär SKV att få ta del av en preliminär resultaträkning bör således frågan exempelvis inledas med "I syfte att kunna bedöma underlaget för debitering av preliminär skatt" eller om frågan avser att få reda på vem eller vilka som kan anses vara företagsledare i ett bolag, "I syfte att utreda vem som är företagsledare". Vidare är det mycket viktigt att svaret på den ställda frågan har betydelse för utgången i ärendet. Frågor i anslutning till en ansökan om F-skattsedel, om vilken utbildning sökanden har eller om ett sökandebolag är medlem i någon branschorganisation, är exempel på sådana frågor vars svar knappast kan ha med eventuell tilldelning av F-skattsedel att göra och som därför inte bör ställas.

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 en inkomst i enlighet med tillgängligt kontrollmaterial. Vidare kan SKV inte enbart begära att få utdrag av vissa konton ur huvudboken för att använda dessa uppgifter för att stämma av deklarationsuppgifter. I dessa nu nämnda fall får i stället besök eller revision tillgripas.

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.

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 rättssäkerheten 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 eller sökanden 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/sökanden 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 eller sökanden 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.

## Föreläggande

Ett viktigt medel i utrednings- och kontrollarbetet är föreläggande att lämna uppgift. Detta regleras i 14 kap. 3–5 §§ SBL. Där ges bestämmelser om de uppgifter, handlingar m.m., som SKV får förelägga någon att förete eller lämna över.

Av 14 kap. 3 § andra stycket SBL framgår att SKV får förelägga den som ska utföra sådan identitetskontroll som ska ske vid om-sättning 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.

Enligt 63 § SBF ska en underrättelse till en skattskyldig normalt sändas i vanligt brev (63 § SBF). Om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan till handa ska dock delgivning ske. Detta betyder att ett föreläggande normalt sänds ut i ett vanligt brev. Om vite har förelagts ska dock den som avses med föreläggandet enligt 63 § SBF delges detta.

SKV kan t.ex. förelägga en skattskyldig följande enligt SBL:

- göra anmälan för registrering (3 kap. 4 §)
- lämna preliminär självdeklaration (10 kap. 5 §)
- göra skatteavdrag (5 kap. 15 §)
- lämna lönekvitto (5 kap. 15 §)
- lämna uppgift om framtida utbetalningar (10 kap. 8 §)
- lämna skattedeklaration (10 kap. 10 §)
- lämna särskild skattedeklaration (10 kap. 32 §)
- lämna uppgift för kontroll (14 kap. 3 §)
- överlämna F-skattsedel och F-skattebevis (4 kap. 15 §)

I 14 kap. 3 § SBL stadgas att SKV får förelägga

- den som är eller
- den som kan antas vara

deklarationsskyldig att

- lämna uppgift,
- visa upp handling eller
- lämna över en kopia av handling

som behövs för kontroll av

- deklarationen eller
- annan uppgiftsskyldighet enligt denna lag.

Av 23 kap. 2 § SBL framgår att samtliga förelägganden enligt SBL får förenas med vite, se nedan avsnitt 15.6.

Föreläggandebestämmelsen ska tolkas så att SKV får ta in uppgifter och handlingar för att kontrollera riktigheten i lämnade uppgifter i deklARATIONEN med syftet att få underlag för att fatta ett beslut avseende den skattskyldige. Däremot får bestämmelsen inte utnyttjas för att kontrollera riktighet. Föreläggandebestämmelsen ska tolkas så att SKV får en i själva underlaget för deklARATIONEN (prop. 1989/90:74 s. 396). Det finns i detta avseende därför en klar gräns mellan å ena sidan föreläggande och å andra sidan besök och revision, som innebär att själva underlaget för deklARATIONEN endast får kontrolleras i samband med besök eller revision.

Deklarationsskyldigheten avser såväl skattedeklaration, särskild skattedeklaration som preliminär självdeklARATION och det underlag som kan begäras in är förutom vad som krävs enligt bokföringslagen de anteckningar man är skyldig att föra enligt 14 kap. 2 § SBL.

**Kontrolluppgift  
angående rätts-  
handling**

I 14 kap. 4 § 1 st. SBL stadgas att SKV får förelägga den som är eller kan antas vara

- bokföringsskyldig enligt bokföringslagen,
  - 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) om det behövs för att kontrollera en annan persons deklARATION eller beskattning.

Enligt andra stycket kan även andra än de i första stycket nämnda, med andra ord fysiska personer som inte driver näringsverksamhet, t.ex. arbetstagare, föreläggas att lämna kontrolluppgift. För ett sådant föreläggande krävs dock 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. Exempel på kontrolluppgifter enligt detta stycke är kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto (prop. 1992/93:96 s. 37).

**Undantag genom  
domstolsbeslut**

14 kap. 5 § SBL reglerar vilka handlingar och uppgifter som ska undantas från föreläggande genom en hänvisning till 3 kap. 13–14 c §§ TL. I 3 kap. 13 § TL stadgas om vilka handlingar och uppgifter som på enskilds begäran ska undantas från föreläggande, nämligen

- 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. LR prövar om handling eller uppgift ska undantas från kontroll.

### Uppgift från arbetsgivare

Observera att SKV med stöd av 10 kap. 8 § SBL får förelägga en arbetsgivare att lämna uppgift om en namngiven person om den ersättning som kan komma att betalas ut under inkomståret. En på detta sätt inhämtad uppgift är viktig för kontrollen av en av inkomsttagaren lämnad preliminär självdeklaration.

#### 15.5.3 Besök

I 14 kap. 6 § SBL stadgas om besök:

”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.

Överenskommelse får träffas även om besiktning av lokaler, inventarier, lager eller annat som är av betydelse för kontrollen.”

Reglerna ger möjlighet att på ett enkelt sätt kontrollera uppgifter i en lämnad handling. Den personliga kontakten vid ett besök är värdefull och det är för många lättare att förklara sig muntligt än att lämna en skriftlig redogörelse. Besöket bör också utnyttjas för att ge information och råd om vad som krävs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras framdeles.

Vid ett avtalat besök får den skattskyldige först och främst tillfälle att lämna upplysningar och förete handlingar som han i och för sig är skyldig att tillhandahålla efter föreläggande. Dock är det inget som hindrar att den uppgiftsskyldige 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 den 27 september 2000, dnr

8927-00/110, ”Besök som kontrollform – möjligheter och begränsningar”.

**Förutsättningar  
för besök**

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

1. 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 äga rum för att skapa klarhet i frågorna.
2. Den eller de frågor som ska utredas ska ha aktualiserats av den skattskyldiges uppgifter i deklarationen eller någon annan handling eller uppgift av betydelse för beskattningen.
3. 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.

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.

Inlämnade handlingar som kan bli aktuella för avstämning genom besök är t.ex. skatte- och avgiftsanmälan, preliminär självdeklaration, skattedeklaration och kontrolluppgifter.

**Begränsning av  
besök**

Besök får inte göras för att stämma av tillgängligt kontrollmaterial mot räkenskaperna eller för att granska ett visst konto i redovisningen. Det får heller inte användas för att hämta in kontrolluppgifter. Besöket ska begränsas till avstämning av uppgifterna i handlingarna som man kommit överens om. Det är överenskommelsen mellan SKV och den uppgiftsskyldige som avgör omfattningen av kontrollen och den uppgiftsskyldige kan i alla lägen avbryta besöket.

Finner SKV vid besöket att ytterligare utredning behöver göras bör besöket avbrytas och kontrollen fortsättas på annat sätt.

Besöket ska företrädesvis genomföras hos den uppgiftsskyldige men det är inget som hindrar att det görs på annan plats, t.ex. hos skattekontoret. Om den uppgiftsskyldige vill låta sig representeras av någon annan vid besöket, bör SKV skriftligen informera den uppgiftsskyldige om tid och plats för besöket, samt information om vilka uppgifter som ska kontrolleras.



**Skatte- och avgiftsanmälan**

Om en inlämnad skatte- och avgiftsanmälan är otillräckligt ifylld och den skattskyldige finner det lämpligt, kan anmälan kompletteras vid ett besök. I samband med detta är det också många gånger lämpligt att information ges om gällande regler.

**Skattedeklaration**

Frågor som kan tas upp vid granskningen av en skattedeklaration 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/tillhandahållande skett,
- moms vid EG-handel,
- avstämning av löner/förmåner för vissa anställda,
- värdering av förmåner,
- avstämning av avdragen skatt för vissa anställda,
- gränsdragningen lön/kostnadsersättning,
- beräkning av eventuella nedsatta arbetsgivaravgifter för vissa anställda,
- kostnadsavdrag (9 kap. 3 § SBL) och
- transaktioner mellan ett fåmansbolag och viss delägare.

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.

**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.

**KU för anställda**

Besök kan också när det gäller KU vara lämpligt att använda, t.ex. för att efter förfrågan stämma av rutiner och principer för redovisning på KU avseende vissa anställda.

**Dokumentation och kommunikation**

Någon dokumentation i form av promemoria behöver inte upprättas och kommuniceras med den uppgiftsskyldige. Noggranna tjänsteanteckningar (se avsnitt 15.5.2) är dock nödvändiga (15 § FL) och innan något beskattningsbeslut med anledning av besöket fattas, ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig (14 kap. 1 § SBL).

**15.5.4 Skatterevision**

Om andra utredningsmetoder inte är tillräckliga eller om en utredning kräver fullständig tillgång till räkenskaper och anteckningar, kan SKV besluta att kontrollen ska ske genom revision.

Skatterevision beslutas av SKV (14 kap. 7 § SBL). Av SKV:s arbetsordning framgår vem som får fatta sådana beslut. Bestämmelserna i 4, 6 och 6 a §§ TF (1999:101) tillämpas även på skatterevision (41 § SBF). RSV har meddelat föreskrifter om revision m.m., RSFS 2002:33 (66 § SBF).

Förutom att granska underlaget för uppgifter som lämnats i skattedeklarationer eller kvartalsredovisningar, får revision också göras hos den som har ansökt om eller fått en F-skattsedel.

Att beslut om revision inte går att överklaga framgår av 22 kap. 2 § SBL.

Kontroll genom revision av att kontrolluppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt görs med stöd av 3 kap. 8 § TL.

I övrigt gäller för skatterevision bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL (14 kap. 7 § 4 st. SBL). Se även Handledning i skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621, utgåva 2) kapitel 3.

**Omfattning**

Revision får göras för att kontrollera underlaget i lämnade deklarerationer och kvartalsrapporter. Även innan skyldighet att lämna dessa uppgifter inträtt, får underlaget revideras, vilket alltså innebär att underlaget för en kommande deklareration får granskas. Prop. 1996/97:100 s. 479: ”Enligt regeringens bedömning bör en revision också få företas för att kontrollera att den reviderade, om deklarerations- eller annan uppgiftsskyldighet ännu inte inträtt, har förutsättningar att fullgöra skyldigheterna på ett tillförlitligt sätt.”

Med deklareration förstås enligt SBL även preliminär självdeklareration, vilket innebär att även underlaget för en sådan får revideras och även att revisionen får göras innan deklarerationsskyldigheten inträtt.

**Tredjemans-  
revision**

Bestämmelserna om tredjemansrevision finns i 14 kap. 7 § 2 st. SBL. Bestämmelserna ger möjlighet både till kontroll av till namnet kända personer och till generell kontroll, t.ex. insamling av kontrolluppgifter inom en viss bransch.

Genom hänvisning till 3 kap. 9 § TL, får SKV om det finns särskilda skäl, i revisionsförordnandet utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser. Av prop. 1996/97:100 sidan 475 f framgår när sådana särskilda skäl kan vara för handen: ”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. stämma av avräkningskontot mellan ett fåmansföretag och dess delägare (prop. 1996/97:100 s. 479).

Andra exempel på tredjemansrevisioner i samband med arbetsgivarkontroll torde vara:

- inhämtning av uppgifter om utbetalda ersättningar för arbete till namngiven person eller t.ex. bransch,
- kontroll av fakturautställarens fakturor när F-skatten återkallats,
- kontroll av rimligheten i viss persons preliminärskattdebitering.

**Hos vem (14 kap.  
7 § 1–5)**

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 anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 § SBL,
4. den som ansökt om eller fått en F-skattsedel enligt 4 kap. och
5. sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 §.

Det bör alltså uppmärksammas att inte bara den som ansökt om utan även den som fått en F-skattsedel får revideras. Vidare får såväl grunderna för bedömningen av skatteform som grunderna för debitering av preliminär skatt granskas. I lagkommentaren i

prop. 1996/97:100 s. 599 sägs: ”Bestämmelserna om skatterevision avses genom vad som föreskrivs i tredje stycket 4 gälla inte endast i fråga om den som ansökt om en F-skattsedel utan också den som redan har tilldelats en F-skattsedel för kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt. Skattemyndigheten avses sålunda få göra revision hos den som debiterats F-skatt eller särskild A-skatt för kontroll av att den skattskyldige fullgjort skyldighet att lämna preliminär självdeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap.”

### **15.5.5 Utlämnande av uppgifter**

Sekretessbestämmelserna hindrar inte att uppgift lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning (14 kap. 1 § sekretesslagen).

#### **Uppgift från annan myndighet än SKV**

##### **14 kap. 8 § SBL första stycket**

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

Detta stycke reglerar SKV:s 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.

##### **39 § SBF**

”Uppgifter som en myndighet har lämnat ut till Skatteverket enligt 14 kap. 8 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) får granskas endast av den tjänsteman som verket har utsett. Verket skall se till att tjänstemannen är lämplig för uppdraget och upplysa honom om vikten av att föreskriven tystnadsplikt iakttas.”

##### **14 kap. 8 § andra stycket**

”Bestämmelserna om utlämnande av uppgifter i 3 kap. 17 § taxeringslagen gäller också för uppgifter som avses i denna lag.”

#### **Uppgifter till myndigheter i andra länder**

Detta stycke reglerar 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.

### **15.6 Vite**

Vitesinstitutet är ett påtryckningsmedel för att förmå en viss person att följa ett visst beslut eller föreläggande. Som redan sagts innehåller SBL ett flertal bemyndigande för SKV att använda vite.

Vitesinstitutet regleras i lagen (1985:206) om viten. I 1 § viteslagen sägs: ”Denna lag gäller viten som enligt lag eller annan författning får föreläggas av myndigheter.”

Detta stadgande innebär således att bestämmelserna om vite gäller endast om det i lag eller annan författning, alltså speciallagstiftning, sägs att vite får föreläggas av myndigheten i den aktuella situationen. I SBL – som är en speciallagstiftning – regleras vitesbestämmelserna i 23 kap. 2 § SBL. Av detta lagrum framgår att samtliga förelägganden i SBL får förenas med vite: ”Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning anta att det annars inte följs.”

Om det finns anledning att tro att föreläggandet annars inte följs, t.ex. om den skattskyldige muntligen lovat att inkomma med begärd handling eller vid tidigare tillfällen upprepade gånger försummat sina skyldigheter kan ett föreläggande kombineras med vite redan vid första föreläggandet.

I 22 kap. 2 § SBL stadgas att föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 § SBL inte får överklagas. Det ska framgå av föreläggandet att beslutet att förena det med vite inte får överklagas.

Finns det anledning att 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).

Genom en lagändring som trätt i kraft 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.

Det är viktigt att ärenden om vite handläggs formellt korrekt för att domstolen ska kunna utdöma vitet. Innan ett beslut om vitesföreläggande fattas, ska frågan om det kan ge förväntad effekt prövas. Det är knappast någon idé att vitesförelägga någon som är restförd för höga belopp och som har låg betalningsförmåga. Enligt 2 § viteslagen får ett vite inte heller föreläggas, om adressaten kan antas sakna faktisk eller rättslig möjlighet att följa föreläggandet.

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.

**Adressat**

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

RA 1995 ref 40: Ett vitesföreläggande riktat till "ägaren" av en fastighet utan att ägaren namngivits har ej ansetts 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 en eller flera fysiska personer som dess företrädare. Vitet kan också riktas mot både den juridiska personen och dess företrädare. Är bolagen restförda men inte företrädaren är det förmodligen effektivare att vitesförelägga företrädaren än själva bolaget. Vite på 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. I 3 § viteslagen sägs: "Om vite föreläggs flera personer gemensamt, skall ett särskilt belopp fastställas för var och en av dem."

**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). Dessa frågor har vid ett flertal tillfällen varit föremål för länsrätts prövning, varvid domstolen förklarar att

- föreläggande att lämna momsdeklARATIONER för 961201 och 970101 innebar inte att det angetts vilka redovisningsperioder som föreläggandet avsåg
- föreläggandet var fel därför att ord av fel betydelse använts. (Det gällde ett föreläggande med vite att återsända F-skattsedel och F-skattebevis. I lagtexten (4 kap. 15 § SBL) står att innehavaren skall överlämna skattsedeln. LR konstaterade att föreläggandet är 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 då 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.

**Delgivning**

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

**Vitesbeloppet**

Vitesbeloppet ska enligt 3 § viteslagen fastställas till ett belopp som med hänsyn till vad som är känt om adressatens ekonomiska förhållanden och till omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att följa det föreläggande som är förenat med vitet. Enligt prop. 1984/85:96 s. 26 ska hänsyn tas till: ”adressatens personliga förhållanden såsom hans ekonomi, eventuella 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.

**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 därefter genast kan vitesförelägga på nytt.

**Utdömmande av vite**

Har den förelagde personen inte efterkommit föreläggandet när tidsfristen löpt ut ska SKV i normalfallet ansöka om utdömmande av vitet hos LR. Har det emellertid kommit fram omständigheter som visar att det inte var lämpligt att kombinera föreläggandet med vite (det har t.ex. visat sig att den förelagde är svårt sjuk) avslutas ärendet utan vidare åtgärd. Om begäran om utdömmande 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.

LR prövar nu hela ärendet, vilket bl.a. innebär att man ska 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 prövar LR vitets lämplighet, dvs. om det varit lämpligt att begära prestationen, om det varit lämpligt att bruka vite för att framtinga prestationen och om vitesbeloppet är rimligt.

På grund av helhetsprövningen är det viktigt att LR får en så fullständig utredning som möjligt som underlag för sitt beslut, t.ex. uppgifter om omsättning, lönesumma, tidigare åtgärder från SKV:s sida, uppgifter som styrker att det finns aktivitet i bolaget, eventuell tredska etc.

**Ändamålet med vitet har förfallit**

Av 9 § viteslagen framgår: ”Har ändamålet med vitet förlorat sin betydelse, ska vitet inte dömas ut.”

Observera att ändamålet med vitet inte anses ha förfallit om t.ex. en saknad skattedeklaration 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 (se prop. 1984/85:96 s 55 och RÅ 1996 ref 95).