

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 1 december 2005 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet (dir. 2005:129). Samma dag förordnades regeringsrådet Carl Gustav Fernlund som särskild utredare.

Som experter förordnades från den 23 januari 2006 departementssekreteraren Jacqueline Deniz-Kiviharju, departementsrådet Stefan Holgersson, språkexperten Stina Malmberg, docenten Christina Moëll, ämnesrådet Kjell Olsson, skattejuristen Kerstin Nyquist, skattedirektören Roland Åkerblom och projektledaren Birgitta Österberg. Hovrättsassessorn Clara Ahlqvist förordnades som expert från den 27 februari 2006.

Som sekreterare anställdes från den 1 februari 2006 kammarrättsassessorn Cecilia Mauritzon, från den 1 april 2006 kammarrättsassessorn Åsa Ståhl och från den 26 april 2006 kanslirådet Petter Classon.

Utredningen har antagit namnet Skatteförfarandeutredningen.

Härmed överlämnar utredningen sitt delbetänkande *Tyst godkännande – ett nytt sätt att deklarerera*.

Ett särskilt yttrande har fogats till betänkandet.

Uppdraget är i denna del härmed slutfört.

Stockholm i oktober 2006

*Carl Gustav Fernlund*

*/Petter Classon  
Cecilia Mauritzon  
Åsa Ståhl*

# Innehåll

<b>Förkortningar</b> .....	<b>9</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>11</b>
<b>Författningsförslag</b> .....	<b>17</b>
<b>1 Vårt uppdrag och arbete</b> .....	<b>21</b>
1.1 Uppdraget.....	21
1.1.1 Huvuddragen i utredningsuppdraget .....	21
1.1.2 Uppdraget att slopa skyldigheten att lämna självdeklaration i vissa fall .....	22
1.2 Vårt arbete .....	22
<b>2 Dagens deklarationssystem</b> .....	<b>25</b>
2.1 Bestämmelser om inkomsttaxering och beskattning.....	25
2.1.1 Kontrolluppgifter .....	25
2.1.2 Blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter.....	25
2.1.3 Deklarationsskyldigheten .....	27
2.1.4 Ändringar och tillägg.....	28
2.1.5 Inlämnande av deklarationen .....	29
2.1.6 Taxering och beskattning .....	30
2.2 Deklarationsskyldigheten vid fastighetstaxeringen .....	31
<b>3 Deklarationssystemen i Danmark och Finland</b> .....	<b>33</b>
3.1 Inledning.....	33
3.2 Danmark.....	33

3.3	Finland .....	35
3.4	Systemens likheter och skillnader .....	37
<b>4</b>	<b>Bakgrund till vårt förslag .....</b>	<b>39</b>
4.1	Inledning.....	39
4.2	Kontrolluppgifternas betydelse för en korrekt taxering och beskattning .....	39
4.3	Införandet av en förtryckt förenklad deklarationsblankett.....	41
4.4	Tidigare överväganden av frågan om att slopa deklarationsskyldigheten .....	42
4.4.1	Riksskatteverkets överväganden .....	42
4.4.2	Överväganden vid införandet av lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter .....	44
4.4.3	Något om övervägandena vid slopad skyldighet att lämna allmän fastighetsdeklaration .....	46
4.5	Dagens deklarationsförfarande i praktiken.....	47
4.5.1	Antalet deklarationer som lämnas elektroniskt .....	47
4.5.2	Deklaranternas inställning till förfarandet .....	47
<b>5</b>	<b>Ett förenklat deklarationssystem.....</b>	<b>49</b>
5.1	Sammanfattning.....	49
5.2	Tyst godkännande .....	50
5.3	Förutsättningar för taxeringsbeslut .....	54
5.4	Deklarationsskyldiga som inte fått någon förtryckt deklarationsblankett.....	57
5.5	Vårt val av begrepp .....	61
<b>6</b>	<b>Den närmare utformningen av ett förenklat deklarationssystem .....</b>	<b>63</b>
6.1	Inledning.....	63

6.2	Tyst godkännande i förhållande till beslutsförfarandet i taxeringslagen.....	63
6.3	Tyst godkännande i förhållande till särskilda avgifter .....	65
6.3.1	Tyst godkännande och förseningsavgift .....	65
6.3.2	Tyst godkännande och skattetillägg .....	68
6.4	En ny deklarationsregel .....	73
6.4.1	Inledning .....	73
6.4.2	Deklarationsregelns huvuddrag .....	73
6.4.3	Deklarationsregeln och skönstaxering .....	74
6.4.4	Deklarationsregeln och särskilda avgifter .....	75
6.4.5	Sammanfattande slutsatser kring motiven för den föreslagna deklarationsregeln.....	77
6.5	Förfarandet i övrigt.....	79
6.5.1	Deklarationstidpunkt m.m.....	79
6.5.2	Taxerings- och beskattningsbeslut kan fattas tidigare.....	80
<b>7</b>	<b>Ansvar enligt skattebrottslagen .....</b>	<b>83</b>
7.1	Inledning.....	83
7.2	Reglerna i skattebrottslagen.....	83
7.3	Bakgrund .....	84
7.3.1	Något om legalitetsprincipen.....	84
7.3.2	Tidigare överväganden avseende deklarationsskyldigheten och straffansvar .....	85
7.4	Våra överväganden om ansvar enligt skattebrottslagen.....	87
<b>8</b>	<b>Ikraftträdande .....</b>	<b>91</b>
<b>9</b>	<b>Konsekvenser av förslaget .....</b>	<b>93</b>
9.1	Inledning.....	93
9.2	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	93
9.3	Konsekvenser för Skatteverket .....	95
9.3.1	Ekonomiska konsekvenser.....	95
9.3.2	Övriga konsekvenser .....	96

9.4	Konsekvenser för de deklarationskyldiga .....	97
9.5	Konsekvenser i övrigt.....	97
<b>10</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>101</b>
10.1	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)....	101
10.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter .....	104
	<b>Särskilt yttrande.....</b>	<b>109</b>
	<b>Bilaga 1 Kommittédirektiv.....</b>	<b>111</b>

# Förkortningar

a.	anförd, anfört
bet.	betänkande
dir.	direktiv
Ds	departementsserien
f.	följande sida/-or
Fi	Finansdepartementet
FSK	förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
IT	informationsteknik
KU	konstitutionsutskottet
LSK	lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
prop.	proposition
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
SBL	skattebetalningslagen (1997:483)
SFS	Svensk författningssamling
SkU	skatteutskottet
SMS	Short Message Service (teknik för utväxling av textmeddelanden mellan mobiltelefoner)
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	taxeringslagen (1990:324)

# Sammanfattning

## Bakgrund

Skatteverket skickar i dag ut förtryckta blanketter för allmän självdeklaration till alla fysiska personer som kan antas vara skyldiga att lämna en sådan deklaration. De uppgifter som förtrycks i blanketten grundar sig på arbetsgivares och andras kontrolluppgifter samt de uppgifter i övrigt som finns tillgängliga hos Skatteverket. För en betydande del av de deklarationsskyldiga är de förtryckta uppgifterna de enda uppgifter som behövs för att bestämma en riktig taxering samt besluta om pensionsgrundande inkomst och debitering av skatter och avgifter. De deklarationsskyldiga som kan taxeras endast efter de förtryckta uppgifterna behöver således inte lämna några kompletterande uppgifter till deklarationen.

Formerna för att deklarerar har under senare år ändrat karaktär. De deklarationsskyldiga som inte behöver göra några ändringar i eller tillägg till de förtryckta uppgifterna i deklarationsblanketten kan, i stället för att skriva under blanketten och skicka in den, godkänna uppgifterna via Internet, telefon eller SMS.

För de deklarationsskyldiga som inte skall göra några ändringar i eller tillägg till de förtryckta uppgifterna kan dagens deklarationsskyldighet sammanfattningsvis sägas bestå i att kontrollera de förtryckta uppgifterna och på ett eller annat sätt aktivt bekräfta dem.

Trots att förfarandet blivit enklare med möjligheter att deklarerar på elektronisk väg lämnas en stor del av deklarationerna fortfarande in på papper, även om de inte innehåller andra uppgifter än de förtryckta. Dessutom är det alltjämt en beaktansvärd del av de deklarationsskyldiga som inte deklarerar alls.

Mot denna bakgrund har vi haft att överväga om tiden nu är mogen att slopa skyldigheten att lämna självdeklaration för sådana fysiska personer som kan taxeras endast efter de uppgifter som förtrycks i deklarationsblanketten (s.k. tyst godkännande). Syftet med ett tyst godkännande skulle vara att underlätta för de skatt-

skyldiga, frigöra administrativa resurser hos Skatteverket och minska miljöbelastningen.

## Ett förenklat deklarationssystem

### Tyst godkännande med en deklarationsregel

Även om deklarationssystemet har förenklats för fysiska personer lämnas fortfarande en omotiverat stor del av deklARATIONERNA I PAPPERSFORM. För Skatteverket innebär det en betydande och kostsam hantering av pappersdeklarationer. Det är också många fysiska personer som inte deklarerar alls, trots att de borde. Det innebär arbete för Skatteverket med att hantera påminnelser och förelägganden samt att besluta om skönstaxering och förseningsavgift. De skattskyldiga å sin sida drabbas av dessa åtgärder trots att Skatteverket i de flesta fallen har tillgång till de uppgifter som behövs för taxeringen. Det finns därför enligt vår mening skäl för att ytterligare förenkla deklarationssystemet.

Den grupp för vilken möjligheterna till ytterligare förenklingar är mest framträdande är fysiska personer som kan taxeras efter de förtryckta uppgifterna i den blankett för allmän självdeklaration som Skatteverket sänder ut. Vi föreslår en förenkling för denna grupp genom att de som inte skall göra någon ändring i eller något tillägg till de förtryckta uppgifterna inte skall återsända blanketten till Skatteverket eller på annat sätt aktivt bekräfta uppgifterna i den (tyst godkännande). Däremot skall den deklarationsskyldige precis som i dag vara skyldig att kontrollera att uppgifterna är korrekta och tillräckliga för en riktig taxering.

Vi föreslår med andra ord att deklarationsskyldigheten behålls men att dagens krav på en aktiv bekräftelse ersätts med en möjlighet att tyst godkänna de förtryckta uppgifterna. Är uppgifterna inte korrekta och fullständiga skall den deklarationsskyldige deklarerera på samma sätt som i dag, dvs. göra den ändring eller det tillägg som behövs och återsända blanketten till Skatteverket eller göra motsvarande på Skatteverkets webbplats. Härtill föreslår vi att de deklarationsskyldiga som Skatteverket sänder en förtryckt deklara-tionsblankett till men som inte fått den, själva skall vara skyldiga att ta reda på om uppgifter förtryckts.

Vidare föreslår vi att det tysta godkännandet kompletteras med en regel om att den som Skatteverket har sändt en förtryckt dekla-



rationsblankett till och som inte inom föreskriven tid lämnar en självdeklaration som avviker från den utsända blanketten, skall anses ha lämnat en deklaration med de förtryckta uppgifterna i rätt tid (en s.k. deklarationsregel). Det innebär att de fysiska personer som Skatteverket har sänt en förtryckt deklarationsblankett till kommer att ha deklarerat. Skönstaxering i avsaknad av deklaration kommer därmed inte att bli aktuell för denna grupp.

Den som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter skall undantas från tyst godkännande och även i fortsättningen deklarerar på samma sätt som i dag. En näringsidkare kan inte taxeras endast efter förtryckta uppgifter eftersom uppgifterna om näringsinkomsten alltid måste lämnas av näringsidkaren. Motsvarande gäller fåmansföretagsuppgifter.

Deklarationssskyldiga som Skatteverket inte sänder någon förtryckt blankett till omfattas inte av förslaget utan de skall deklarerar på samma sätt som i dag.

### Särskilda avgifter i systemet med tyst godkännande

De deklarationsskyldiga som Skatteverket har sänt en förtryckt deklarationsblankett till och som omfattats av tyst godkännande kommer med vårt förslag att deklarerar i rätt tid. Förseningsavgift kommer därmed inte att bli aktuell för denna grupp.

Genom deklarationsregeln kommer en deklarationsskyldig, som felaktigt tyst godkänner de förtryckta uppgifterna, att anses ha lämnat en deklaration med de förtryckta uppgifterna. En deklaration anses därmed lämnad även i den mening som avses i bestämmelsen om skattetillägg för oriktig uppgift (5 kap. 1 § första stycket TL). Den deklarationsskyldige har således genom att utelämna föreskrivna uppgifter lämnat en oriktig uppgift. Skattetillägg kan då komma i fråga. Vi föreslår att bestämmelsen om skattetillägg vid oriktig uppgift förtydligas så att det uttryckligen framgår att den är tillämplig vid deklaration genom tyst godkännande. Förslaget innebär en skärpt tillämpning av skattetilläggsreglerna. I ett system där deklarationsskyldigheten kommer att kunna fullgöras utan aktiv bekräftelse av deklarationen är detta, med hänsyn till risken för skatteundandragande, enligt vår bedömning motiverat.

Eftersom en deklaration skall anses ha lämnats kommer skönstaxering och skattetillägg i avsaknad av deklaration inte att komma i fråga. Reglerna om skönstaxering och skattetillägg vid

avvikelse från deklaration kommer däremot att kunna tillämpas under samma förutsättningar som i dag.

### **Deklarationstidpunkt och taxeringsbeslut**

Deklarationsskyldigheten skall även med vårt förslag fullgöras senast den 2 maj.

För att systemet med tyst godkännande skall fungera smidigt föreslår vi att även de deklarationsskyldiga som är bosatta utomlands eller stadigvarande vistas utomlands den 2 maj skall fullgöra deklarationsskyldigheten senast det datumet, vilket innebär en förkortning av deklarationsfristen för denna grupp. De kan i dag lämna deklaration senast den 31 maj. För denna grupp deklarerar vi föreslår vi därför en justering av bestämmelserna om förseningsavgift, nämligen att förseningsavgift skall tas ut först om deklarationen inte har kommit in senast den 31 maj under taxeringsåret eller vid annan senare föreskriven tidpunkt. Förseningsavgift kommer, liksom för dem som är bosatta i Sverige, inte att bli aktuellt för dem som omfattas av reglerna om tyst godkännande.

Med deklaration genom tyst godkännande bör den årliga taxeringen av fysiska personer som kan taxeras endast efter förtryckta uppgifter kunna göras mer flexibel. Beslut om taxering avseende dem som inte uppmärksammas i någon kontroll eller av annan anledning behöver utredas vidare bör kunna fattas i början av juni och besked om slutlig skatt i dessa fall kunna sändas ut senast i mitten av juni.

### **Ansvar enligt skattebrottslagen**

Systemet med tyst godkännande medför enligt vår uppfattning inte något behov av att ändra bestämmelserna i skattebrottslagen. Med hänsyn till legalitetsprincipens krav på utformningen av de straffrättsliga bestämmelserna kommer, såvitt vi kan bedöma, den föreslagna deklarationsregeln sannolikt inte att få genomslag för frågan om straffansvar. De som felaktigt tyst godkänner den utsända blanketten kommer således inte att anses ha lämnat en deklaration i straffrättsligt avseende. Ansvar för aktivt skattebrott kan därmed sannolikt inte komma i fråga. Den som underlåter att lämna ändrings- eller tilläggsuppgifter kommer i stället att riskera att göra sig

skyldig till passivt skattebrott. Vid passivt skattebrott är inte oaktsam underlåtenhet straffsanktionerad. Vi kan dock inte se att detta skulle ha någon större praktisk betydelse eftersom skattetillägg kan påföras i dessa situationer.

## **Ikraftträdande**

Vi föreslår att de nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

## **Konsekvenser**

Vi beräknar att förslaget kommer att innebära att statens inkomster av förseningsavgifter och skattetillägg som tas ut i avsaknad av deklaration kommer att minska med ungefär 97 miljoner kronor per år. Under ideala förhållanden skulle inga skattetillägg eller förseningsavgifter behöva tas ut och inga intäkter från avgifterna uppkomma. Det inkomstbortfall för staten som beräknas bli följden av ett minskat antal förseningsavgifter och skattetillägg kräver därför inte någon finansiering.

För Skatteverkets del innebär den förenklade ärendehantering en kostnadsminskning med ca 34 miljoner kronor det första året och därefter ca 42 miljoner kronor årligen. Kostnadsminskningen är hänförlig till att Skatteverket med förslaget kommer att hantera minst 3,3 miljoner färre deklarationer per år. Att kostnadsminskningen blir mindre det första året beror på att Skatteverket inledningsvis kommer att ha kostnader för att förändra IT-stödet samt för utbildning och information.

I det föreslagna förenklade deklarationssystemet skall deklarationsskyldigheten fullgöras på olika sätt beroende på om de förtryckta uppgifterna behöver kompletteras eller inte. Det kommer därför att bli ännu viktigare än i dag att Skatteverket genom information till de deklarationsskyldiga hjälper dem att göra rätt. Eftersom de föreslagna förändringarna berör en betydande del av de deklarationsskyldiga kommer det att krävas stora informationsinsatser av Skatteverket.

# Författningsförslag

## 1. Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 1 och 9 §§ taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 5 kap

#### 1 §<sup>1</sup>

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

*Första och andra styckena gäller även i det fall som avses i 4 kap. 8 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.*

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2003:211.

9 §<sup>2</sup>

Om den som är skyldig att lämna en självdeklaration inte har kommit in med en sådan inom föreskriven tid, skall en särskild avgift (*förseningsavgift*) tas ut.

*För en fysisk person som den 2 maj under taxeringsåret är bosatt utomlands eller som då stadigvarande vistas utomlands, skall förseningsavgift tas ut först om självdeklarationen inte har kommit in senast den 31 maj under taxeringsåret eller vid en annan föreskriven senare tidpunkt.*

En självdeklaration skall inte anses ha kommit in om innehållet är så bristfälligt att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxering

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

---

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:211.

## 2. Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

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

*dels* att 3 kap. 3 § och 4 kap. 5 § samt rubriken närmast före 3 kap. 3 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 4 kap. 7–9 §§, samt närmast före 4 kap. 7 § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 kap.

*Ändringar och tillägg i allmän självdeklaration*

*Kontroll av uppgifter som förtryckts i blankett för allmän självdeklaration*

### 3 §

*Om någon uppgift på en sådan förtryckt blankett för allmän självdeklaration som avses i 4 kap. 2 § är felaktig eller saknas, skall den skattskyldige göra den ändring eller det tillägg som behövs.*

*En deklarationskyldig fysisk person som fått en blankett för allmän självdeklaration skall kontrollera att de förtryckta uppgifterna är korrekta och tillräckliga. Om någon uppgift som förtryckts är felaktig eller om någon uppgift saknas, skall den deklarationskyldige göra den ändring eller det tillägg som behövs.*

*Den som inte fått en blankett för allmän självdeklaration skall ta reda på om uppgifter förtryckts. Om uppgifter förtryckts, gäller första stycket.*

### 4 kap.

### 5 §

*Självdeklarationen skall lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret.*

*Fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands vid den tidpunkten får dock lämna självdeklaration senast den 31 maj under taxeringsåret.*

*Tyst godkännande av förtryckta uppgifter*

*7 §*

*En fysisk person som inte skall göra någon ändring i eller något tillägg till blanketten enligt 3 kap. 3 § skall inte återsända blanketten till Skatteverket eller på annat sätt bekräfta uppgifterna i den (tyst godkännande).*

*8 §*

*Om en fysisk person, som Skatteverket har sänt en förtryckt deklarationsblankett till, inte inom föreskriven tid lämnar en självdeklaration som avviker från den utsända blanketten, skall han eller hon anses ha lämnat en deklaration med de förtryckta uppgifterna i rätt tid.*

*9 §*

*Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller inte deklarationsskyldiga som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller som skall lämna uppgifter enligt 3 kap. 21 §.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

# 1 Vårt uppdrag och arbete

## 1.1 Uppdraget

### 1.1.1 Huvuddragen i utredningsuppdraget

Enligt direktiven (*Reformerade förfaranderegler på beskattningsområdet*, dir. 2005:129) är vår huvuduppgift att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet. Uppdraget omfattar dock inte sådan skatt som skall tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor eller punktskatt och som skall betalas till Tullverket. Fastighets-taxeringen omfattas inte heller.

Syftet med de nya förfarandereglerna skall vara att ge Skatteverket möjlighet att bedriva beskattningsverksamheten mer rationellt och kostnadseffektivt samt att ge både företag och andra skattskyldiga bättre service. Målet är att skatt skall tas ut enligt gällande skatteförfattningar samt att skatteintäkter skall säkerställas på ett rättssäkert och effektivt sätt samtidigt som enkelhet skall eftersträvas samt brottslighet och andra oegentligheter motarbetas.

En utgångspunkt för arbetet skall vara en fortsatt utveckling av att minska den administrativa bördan för de skattskyldiga. Uppdraget utgör i denna del ett led i den ansträngning att minska företagens kostnader för att följa lagar och regler på skatteområdet, som har ställts upp i budgetpropositionen för 2006 (prop. 2005/06:1 volym 1 s. 151 f.).

En viktig uppgift är att reda ut de problem som är förenade med att förfarandebestämmelserna på skatteområdet är spridda på flera olika lagar som delvis överlappar varandra. Problemet skall lösas genom att vi förtydligar och förenklar den aktuella lagstiftningen.

I direktiven anförs också bl.a. att om tidsramarna för taxeringen skulle kunna göras mer flexibla och deklarationsskyldigheten slopas i de fall taxeringen kan ske uteslutande på grundval av lämnade kontrolluppgifter eller uppgifter som i övrigt finns tillgängliga hos



Skatteverket, skulle taxeringsbesluten i enkla och okomplicerade fall kunna fattas tidigare än i dag.

### **1.1.2 Uppdraget att slopa skyldigheten att lämna självdeklaration i vissa fall**

I det här delbetänkandet överväger vi den del av vårt uppdrag som gäller frågan om tiden nu är mogen att slopa skyldigheten att lämna självdeklaration för sådana fysiska personer som kan taxeras på grundval av enbart kontrolluppgifter och uppgifter som i övrigt finns tillgängliga hos Skatteverket och som förtrycks i deklara-tionsblanketten (s.k. tyst godkännande).

I direktiven påpekas att alla fysiska personer i dag får en förtryckt blankett för självdeklaration där uppgifter om bl.a. inkomst har förts in från arbetsgivares och andras kontrolluppgifter. Vidare anges att ett stort antal skattskyldiga, inte behöver komplettera deklara-tionen inför taxeringen. Det anges också att en stor del av deklara-tionerna lämnas in på papper även om de inte innehåller andra uppgifter än de förtryckta. Detta medför att Skatteverket be-höver avsätta resurser för mottagande, sortering, beredning, regi-strering och arkivering av dessa deklara-tioner. Ett tyst godkän-nande skulle enligt direktiven bl.a. underlätta för de skattskyldiga, frigöra administrativa resurser hos Skatteverket och minska miljö-belastningen.

Vi bör enligt direktiven särskilt analysera om ett tyst godkän-nande skulle skapa problem i fråga om straffrättsliga eller administ-rativa sanktioner.

## **1.2 Vårt arbete**

Utredningen inledde sitt arbete i februari 2006 och har antagit namnet Skatteförfarandeutredningen. I arbetet med delbetänkandet har utredningen haft sju sammanträden. Arbetet har skett i nära samarbete mellan utredaren och experterna. Vi har därför valt att skriva betänkandet i vi-form även om fullständig enighet inte rått i alla frågor.

Utredaren och sekretariatet har gjort studiebesök på Skatteverket. Information om relevant lagstiftning i Danmark och Finland har inhämtats genom enkäter.

## 2 Dagens deklarationssystem

### 2.1 Bestämmelser om inkomsttaxering och beskattning

#### 2.1.1 Kontrolluppgifter

Kontrolluppgifter för ett kalenderår skall lämnas till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår (14 kap. 1 § lagen [2001:1227] om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK). Den absolut största delen av kontrolluppgifterna lämnas om intäkter och kostnader i inkomstlagen tjänst och kapital men även vissa uppgifter om intäkter i inkomstlaget näringsverksamhet lämnas som kontrolluppgift. Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter är inte sanktionerad med skattetillägg eller förseningsavgift. Skatteverket får dock förelägga den som inte har lämnat kontrolluppgift att göra det (17 kap. 1 § LSK). Ett föreläggande kan i vissa fall förenas med vite (17 kap. 8 och 9 §§ LSK). Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter är straffsanktionerad genom bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69). Dessutom är den som inte har gjort ett föreskrivet skatteavdrag betalningsskyldig för det skattebelopp som borde ha innehållits (12 kap. 1 § skattebetalningslagen [1997:483, SBL]).

#### 2.1.2 Blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter

Skatteverket skall före den 15 april under taxeringsåret sända en *blankett för allmän självdeklaration* med vissa förtryckta uppgifter till de fysiska personer och dödsbon som kan antas vara skyldiga att lämna en sådan deklaration (4 kap. 2 § LSK och 3 kap. 2 § förordningen [2001:1244] om självdeklarationer och kontrolluppgifter, FSK). Även till de fysiska personer som bedriver närings-

verksamhet skall det således sändas ut en förtryckt allmän självdeklarationsblankett. Skatteverket sänder varje år ut drygt 7 miljoner förtryckta blanketter. Samtidigt med blanketten sänder Skatteverket ut en *specifikation* över inkomna kontrolluppgifter och andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till (t.ex. uppgift om fastighetsinnehav), en *preliminär skatteuträkning* samt – mot bakgrund av de uppgifter Skatteverket har tillgång till om t.ex. fastighetsinnehav eller avyttringar av fastighet, aktier o.dyl. – *upplysningar* om vilka uppgifter den skattskyldige själv skall redovisa i deklarationen och på vilken bilaga uppgifterna skall lämnas. Skatteverket distribuerar förutom det ovan nämnda materialet även de broschyrer och blanketter som bedöms vara relevanta för respektive deklarationsskyldig.

Det är innehållet i inkomna kontrolluppgifter och övriga av Skatteverket kända uppgifter som ligger till grund för förtryckningen. Den preliminära skatteuträkningen grundas på de förtryckta uppgifterna. Förmögenhetsskatten ingår inte i den preliminära skatteuträkningen.

De uppgifter som förtrycks måste rymmas inom den ram som ges av bestämmelsen i 3 kap. 1 § LSK, vari anges att en självdeklaration skall innehålla bl.a.;

- nödvändiga identifikationsuppgifter (punkt 1),
- uppgifter om intäktsposter och kostnadsposter hänfödda till respektive inkomstslag (punkt 2),
- uppgifter om allmänna avdrag (punkt 3),
- uppgifter om den skattskyldiges tillgångar och skulder (om den skattepliktiga förmögenheten enligt lagen [1997:323] om statlig förmögenhetsskatt överstiger fribeloppet enligt den lagen) (punkt 4),
- de uppgifter som behövs för beräkning av bl.a. fastighetsskatt, särskild löneskatt, egenavgifter och pensionsgrundande inkomst (punkt 5),
- de uppgifter som behövs för att avgöra om en begränsat skattskyldig uppfyller kraven för att erhålla allmänna avdrag, grundavdrag eller skattereduktion enligt inkomstskattelagen (1999:1229) (punkt 6), och

- de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst (punkt 7).

I praktiken förtrycks deklarationsblanketten i huvudsak med uppgifter om tjänsteinkomster, utgifts- och inkomsträntor, avdrag för avgifter för pensionssparande, vinst eller förlust vid försäljning av andelar i värdepappersfond samt underlag för fastighetsskatt (3 kap. 2 § FSK). Om en beskattningsbar förmögenhet kan antas uppkomma för den skattskyldige förtrycks även uppgifter om tillgångar och skulder. Förtryckningen sker med den totala summan i respektive ruta. I rutan för lön förtrycks t.ex. den totala summan av lön från alla kontrolluppgifter för respektive person.

Skatteverket startar arbetet med att sammanställa de uppgifter som skall förtryckas i början av året efter beskattningsåret. Rutinerna vid förtryckningen och utskicket av blanketterna bygger på hur beskattningsdatabasen är uppbyggd och vilka bilagor den enskilde deklaramenten bedöms behöva för sin deklaration. Uppgifterna som skall förtryckas hämtas från de olika registren i beskattningsdatabasen vid olika tillfällen enligt ett bestämt schema för att sammanställas till förtryckningen. Innan uppgifterna läggs till grund för förtryckningen uppdateras de genom s.k. årsskifteskörningar. Det är sammantaget fråga om ett mycket omfattande arbete som genomförs under en kort period.

### 2.1.3 Deklarationsskyldigheten

Den allmänna deklarationsskyldigheten regleras i 2 kap. LSK. Fysiska personer och dödsbon skall lämna en allmän självdeklaration (2 kap. 1 § LSK). Andra juridiska personer än dödsbon skall lämna en särskild självdeklaration.

Deklarationsskyldigheten för fysiska personer är enligt 2 kap. 2 § LSK kopplad till storleken av inkomsten under beskattningsåret. En fysisk person skall lämna självdeklaration när

- den skattskyldige varit bosatt i Sverige under hela inkomståret och intäkterna i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet (punkt 1),

- intäkten av passiv näringsverksamhet överstiger 100 kronor (punkt 2),
- intäkten i inkomstslaget kapital, bortsett från ränta och utdelning för vilka kontrolluppgift lämnats, uppgått till minst 100 kronor (punkt 3),
- den skattepliktiga förmögenheten enligt lagen om statlig förmögenhetsskatt vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § den lagen (punkt 4),
- den skattskyldige varit bosatt i Sverige endast under en del av året och den skattepliktiga intäkten uppgår till mer än 100 kronor (punkt 5),
- underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas (punkt 6), eller
- uppgift om vissa andelsöverlåtelser skall lämnas (punkt 7).

Självdeklaration skall lämnas enligt fastställt formulär, dvs. deklarationen skall innehålla vissa uppgifter och vara uppställd på visst sätt (3 kap. 1 § och 4 kap. 1 § LSK). I 3 kap. FSK finns bestämmelser om fastställande av deklarationsformulär. Där anges bl.a. att det är Skatteverket som fastställer formulär för självdeklaration och vilka uppgifter som skall förtryckas på blankett för allmän självdeklaration.

Om deklarationsskyldigheten inte fullgörs skall Skatteverket uppskatta skatten och underlaget för att ta ut skatten till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering, 4 kap. 3 § taxeringslagen [1990:324, TL]). Den deklarationsskyldige kan, om någon deklaration inte inkommer efter det att ett föreläggande om att deklarerat sänts ut, påföras skattetillägg (5 kap. 2 § TL). Även vid skönsmässiga avvikelser från deklarationen skall skattetillägg tas ut.

#### **2.1.4 Ändringar och tillägg**

I de fall uppgifterna som förtryckts i deklarationsblanketten är felaktiga eller om någon uppgift saknas, skall den skattskyldige göra de ändringar och tillägg som behövs för att uppgifterna skall bli korrekta och tillräckliga (3 kap. 3 § LSK). Den skattskyldige

skall t.ex. lämna uppgift om inkomster som han eller hon inte har erhållit någon kontrolluppgift om och som inte förtryckts i blanketten. Den som under beskattningsåret avyttrat t.ex. en fastighet skall redovisa avyttringen.

Om den skattskyldige inte korrigerar felaktigheter i eller lämnar nödvändiga kompletteringar till den förtryckta deklara-tionsblanketten kan skattetillägg för oriktig uppgift tas ut (5 kap. 1 § TL). Är den skattskyldiges agerande uppsåtligt eller sker det av grov oaktsamhet kan ansvar för brott enligt skattebrottslagen komma i fråga.

### 2.1.5 Inlämnande av deklarationen

Självdeklarationen skall lämnas till Skatteverket senast den 2 maj under taxeringsåret. De fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands den 2 maj, får lämna självdeklaration senast den 31 maj (4 kap. 5 § LSK). Den deklarations-skyldige skall skriva under blanketten (4 kap. 3 § LSK). Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer (Skatteverket, se 3 kap. 3 § FSK) får föreskriva eller i enskilda fall medge att självdeklara-tion lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Om självdeklara-tionen i enlighet härmed lämnas elektroniskt får underskrifts-skyldigheten fullgöras med elektroniska medel (4 kap. 4 § LSK). En allmän självdeklaration kan lämnas på elektronisk väg via Internet, telefon eller SMS (Skatteverkets föreskrifter om allmän självdeklara-tion som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument [SKVFS 2006:1]. I det följande kommer vi att använda uttrycket ”elektro-nisk väg” när vi avser samtliga tre sätt att lämna deklarationen elektroniskt.). Telefon och SMS kan endast användas av dem som inte skall lämna ändrings- eller tilläggsuppgifter.

Skatteverket får förelägga den som inte har lämnat föreskriven självdeklaration eller som har lämnat en ofullständig självdeklara-tion att lämna eller komplettera självdeklarationen inom den tid som anges i föreläggandet (17 kap. 1 och 6 §§ LSK). Minst fem dagar skall alltid ges för att följa föreläggandet (10 kap. 1 § FSK). Skatteverket får även förelägga en person som inte är deklarations-skyldig att lämna självdeklaration (17 kap. 2 § LSK).

Om den som är skyldig att lämna en självdeklaration inte har gjort det inom föreskriven tid tas förseningsavgift ut (5 kap. 9–11 §§ TL).

### 2.1.6 Taxering och beskattning

Skatteverket påbörjar taxeringsarbetet efter den 2 maj när huvuddelen av de allmänna självdeklarationerna har lämnats. Beslut om årlig taxering skall fattas före utgången av november månad samma år (4 kap. 2 § TL). Om den skattskyldige inte är nöjd med taxeringsbeslutet kan han eller hon begära att det omprövas. En sådan begäran skall ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Om någon inte har fullgjort sin skyldighet att lämna självdeklaration, kan Skatteverket med stöd av 4 kap. 16 § första stycket 3 TL meddela ett eftertaxeringsbeslut inom den femåriga omprövningsfristen. Detta gäller dock inte om den skattskyldige, om än för sent, lämnar en självdeklaration. Skatteverket har då i stället möjlighet att inom ett år från den dag självdeklarationen kom in taxera den skattskyldige genom ett omprövningsbeslut (4 kap. 14 § andra stycket TL). Omprövningsbeslutet måste dock meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Efter taxeringsarbetet räknar Skatteverket ut de skattskyldigas slutliga skatt. Besked om slutlig skatt skall skickas till de skattskyldiga senast den 15 december (11 kap. 15 § SBL och 32 § skattebetalningsförordningen [1997:750]). I praktiken skickas besked om slutlig skatt ut senast den 15 juni till löntagare och pensionärer som har deklarerat på elektronisk väg om de skall få tillbaka skatt och har anmält ett bankkonto till Skatteverket senast den 2 maj. Överskottet på skattekontot betalas då också ut till denna grupp deklaranter. Till en stor del av övriga löntagare och pensionärer skickas besked om slutlig skatt ut senast den 15 augusti. Till en del löntagare och pensionärer skickas besked om slutlig skatt ut senast den 15 september och då betalas också överskottet på skattekontot ut. Till övriga skattskyldiga skickas besked om slutlig skatt senast den 15 december och överskottet på skattekontot betalas då också ut.

För de skattskyldiga som skall betala in skatt skall betalningen vara bokförd hos Skatteverket senast den 12 november om beskedet om slutlig skatt skickats ut i augusti, senast den 12 december om skattebeskedet skickats ut i september och senast den 12 mars nästföljande år om skattebeskedet skickats ut i december.



## 2.2 Deklarationsskyldigheten vid fastighetstaxeringen

Fastighetstaxeringen regleras huvudsakligen i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Den 1 december 1993 infördes nya regler för fastighetstaxeringsförfarandet (prop. 1993/94:1, bet. 1993/94:SkU8, rskr. 1993/94:13). Förfarandet anpassades i väsentliga hänseenden till det som gäller vid inkomsttaxeringen. För att ytterligare förenkla fastighetstaxeringen har fr.o.m. 1996 års allmänna fastighetstaxering införts ett system med registerbaserad fastighetstaxering (prop. 1994/95:53, bet. 1994/95:SkU13, rskr. 1994/95:150). Fastighetstaxeringsvärdet ligger till grund för olika skattebeslut, bl.a. om fastighetsskatt och förmögenhetsskatt.

Enkelt beskrivet går fastighetstaxeringsförfarandet till på så sätt att Skatteverket hämtar uppgifter för taxeringen från befintliga register. Om tillfredsställande underlag på detta sätt kan erhållas får fastighetsägaren senast den 15 oktober året före året för fastighetstaxering ett förslag till fastighetstaxering. Mot förslaget kan påpekanden lämnas senast den 1 november samma år. För de fastighetsägare som erhåller ett taxeringsförslag upphör därmed skyldigheten enligt 18 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen att lämna fastighetsdeklaration. Fastighetsägaren är inte skyldig att godkänna de förtryckta uppgifter som framgår av taxeringsförslaget och är inte heller skyldig att rätta eventuella felaktigheter i förslaget. Om fastighetsägaren inte fått något förslag senast den 15 oktober, är han däremot (med vissa undantag) skyldig att utan föreläggande lämna deklaration. Efter föreläggande från Skatteverket föreligger alltid deklaraionsplikt.

Tidigare föreskrevs bötesstraff för underlåtenhet att lämna allmän fastighetsdeklaration. Genom lagändringar den 1 december 1993 infördes emellertid en möjlighet att påföra fastighetsägare som försummat sin deklaraionskyldighet en förseningsavgift. Skattetillägg påförs inte på fastighetstaxeringsområdet. Den som lämnar oriktiga uppgifter vid fastighetstaxering kan dock komma i fråga för ansvar enligt skattebrottslagen.

## 3 Deklarationssystemen i Danmark och Finland

### 3.1 Inledning

I Danmark och Finland bygger deklarationssystemen när det gäller fysiska personer, liksom i Sverige, på att skattemyndigheten förtrycker uppgifter i en deklarationsblankett som sänds ut till den deklarationsskyldige. Till skillnad från i Sverige gäller dock att den deklarationsskyldige inte behöver sända tillbaka blanketten om de förtryckta uppgifterna är korrekta. De danska och finska deklarationssystemen är således intressanta för våra överväganden om deklaration genom s.k. tyst godkännande. Vi har därför valt att relativt ingående redovisa de två deklarationssystemen i följande avsnitt. Kapitlet avslutas med en sammanställning av de likheter och skillnader mellan systemen som vi funnit.

### 3.2 Danmark

Sedan 1988 har Danmark haft ett beskattningsförfarande med en förenklad självdeklaration (på danska almindelige selvangivelse) som bygger på att skattemyndigheten förtrycker uppgifter från arbetsgivare, banker m.fl. på deklarationsblanketten. Den förtryckta blanketten sänds ut till de skattskyldiga under mars och april året efter inkomståret. De skattskyldiga kan även själva under perioden den 1 till den 20 februari, via Internet, till skattemyndigheten meddela inkomster och utgifter som myndigheten inte känner till och på så sätt få med dessa uppgifter på blanketten och i skatteberäkningen. 2005 sände skattemyndigheten ut ca 4,0 miljoner förenklade självdeklarationer. Den förtryckta deklarationsblanketten innehåller också ett taxeringsförslag. För de skattskyldiga, för vilka skattemyndigheten har tillgång till alla inkomstuppgifter, sänds även en skattsedel (på danska årsopgørelse) ut samtidigt med den förenklade självdeklarationen.

Den deklARATIONSSKYLDIGE behöver inte sända tillbaka deklARATIONSBANKETTEN till skATTEMYNDIGHETEN om uppgifterna på blankETTEN är korrekta. Av de deklARANTER som tillsändes en förtryckt deklARATION 2005 var det drygt 2,7 miljoner som inte sände tillbaka blankETTEN. Behöver den skATTSKYLDIGE göra rättelser eller tillägg till deklARATIONEN skall dessa uppgifter lämnas till skATTEMYNDIGHETEN senast den 1 maj. Rättelser och tillägg kan göras antingen i den utsända blankETTEN, som därefter skrivs under och skickas tillbaka, eller via telefon eller Internet. DeklARATIONSSKYLDIGHETEN för de skATTSKYLDIGA som erhåller en förtryckt deklARATIONSBANKETT har således karaktären av en skyldighet att kontrollera de förtryckta uppgifterna samt ändra och göra tillägg till dessa uppgifter om de är felaktiga eller otillräckliga.

De skATTSKYLDIGA som får en förtryckt blankETT och som förhåller sig passiva anses i praktiken ha deklarerat i enlighet med de förtryckta uppgifterna och därmed också i rätt tid. Detta gäller även om ändrings- eller tilläggsuppgifter egentligen skulle ha lämnats.

Skönstaxering kan inte komma i fråga beträffande de skATTSKYLDIGA som tillsänts en förtryckt självdeklARATION. SkATTEMYNDIGHETEN korrigerar dock de uppgifter som uppfattas som oriktiga innan beskattning sker.

När en skATTSKYLDIG lämnar rättelser eller tilläggsuppgifter till den förenklade självdeklARATIONEN sänds en ny skATTSedel ut efter det att de nya uppgifterna behandlats av skATTEMYNDIGHETEN.

SkATTSKYLDIGA som driver näringsverksamhet skall inte lämna förenklad självdeklARATION utan utvidgad självdeklARATION (på danska udvidet selvangivelse). En skATTSKYLDIG som fått en förenklad självdeklARATION men som anser att han eller hon inte omfattas av det systemet, skall skriftligen meddela skATTEMYNDIGHETEN det senast den 1 maj. Den skATTSKYLDIGE skall då i stället lämna en utvidgad självdeklARATION senast den 1 juli.

Den som inte lämnar deklARATION i rätt tid påförs förseningsavgift (på danska skattetillæg) med 200 DKK per dag deklARATIONEN inte har kommit in, dock maximalt 5 000 DKK. Befrielse från förseningsavgiften kan medges helt eller delvis om det finns särskilda skäl. De skATTSKYLDIGA som tillsänts en förtryckt deklARATIONSBANKETT påförs inte förseningsavgift. I de fall rättelser eller kompletteringar inkommer efter den 1 maj görs en omprövning av beskattningen.

En skATTSKYLDIG som utan att själv ha lämnat in en självdeklARATION har fått ett meddelande om en taxering som är för låg, skall

underrätta skattemyndigheten om det inom fyra veckor efter det att taxeringsmeddelandet mottagits eller tidpunkten för deklara-tionsinlämnade gått ut. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att göra det straffas med böter. Om överträdel-sen görs med uppsåt att undandra skatt kan straffet bli fängelse i upp till ett år och sex månader. Den som i annat fall underlåter att lämna självdeklaration med uppsåt att inte bli taxerad straffas med böter eller fängelse.

De skattskyldiga kan kommunicera med skattemyndigheten via Internet och då används personliga koder. Genom en självbetjä-ningsfunktion, ”TastSelv”, har varje skattskyldig tillgång till en egen skattemapp på [www.tastselv.skat.dk](http://www.tastselv.skat.dk). I den personliga skatte-mappen finns t.ex. skattsedel, besked om preliminärskatt (på danska forskudsopgørelse) och andra personliga skatteupp-lysningar.

### 3.3 Finland

Redan 1995 införde Finland ett system med ett s.k. skatteförslag. En skattskyldig som mottog ett skatteförslag behövde inte åter-sända blanketten med förslaget, om han eller hon inte skulle rätta eller göra tillägg till uppgifterna i förslaget. Förtryckta skatteförslag sändes ut till en stor del av de fysiska personerna utom till dem som handlade med värdepapper. Finland har fr.o.m. den 1 januari 2006 infört ett nytt deklara-tionsförfarande. Alla fysiska personer och dödsbon tillsänds nu en förtryckt självdeklaration (benämns i Finland ”skattedeklaration”). Det innebär en utvidgning av kretsen skattskyldiga som får förtryckta deklara-tionshandlingar.

De fysiska personer och dödsbon som inte fått en förtryckt skattedeklaration och som under inkomståret har haft skatte-pliktiga inkomster eller har andra uppgifter som påverkar beskatt-ningen skall utan uppmaning lämna en självdeklaration senast den 15 maj. Efter föreläggande från skattemyndigheten föreligger alltid skyldighet att lämna självdeklaration.

Den förtryckta deklara-tionen sänds ut i april (för dem som dri-ver jordbruk eller näringsverksamhet gäller andra tider). Uppgif-terna i den förtryckta självdeklara-tionen baseras på de uppgifter från bl.a. arbetsgivare, banker, försäkringsbolag och pensionsan-stalter som finns hos skattemyndigheten. Den skattskyldige skall kontrollera uppgifterna i deklara-tionen. Om deklara-tionen behöver

rättas eller kompletteras skall den skattskyldige göra det och sedan återsända blankettens deklarationsdel korrigerad till skattemyndigheten med post. Detta skall ske senast den 8 eller 15 maj. Vid det tillfället skall också eventuella bilageblanketter sändas in. Det framgår av blanketten vilket inlämningsdatum som gäller. Blanketten bör undertecknas av den skattskyldige. En möjlighet för fysiska personer att lämna deklARATIONEN elektroniskt planeras.

Om den skattskyldige inte återsänder deklARATIONEN anses den skattskyldige ha lämnat en självdeklARATION som överensstämmer med de förtryckta uppgifterna. Detta framgår uttryckligen av 2 kap. 7 § lagen om beskattningsförfarandet 18.12.1995/1558. Den skattskyldige har då fullgjort sin deklARATIONSSKYLDIGHET. Märker den skattskyldige efter deklARATIONSTIDPUNKTEN att han inte deklarerat viss inkomst och lämnar en kompletterande uppgift betraktas det som en för sent lämnad deklARATION. Skatteförhöjning kan då i princip komma i fråga (om skatteförhöjning se nedan). Om den skattskyldige lämnar in en kompletterande uppgift efter det att beskattning har skett betraktas det som begäran om omprövning.

Den förtryckta självdeklARATIONEN har fyra delar:

- *Deklarationsdelen* innehåller skattemyndighetens uppgifter om inkomster, avdrag och förmögenhet.
- *Specifikationsdelen* visar de förtryckta uppgifterna i deklARATIONSDelen i en mer specificerad form.
- *Beskattningsbeslutet* visar vilka avdrag som godkänts, hur inkomsterna beskattats samt belopp för kvarskatt eller skatteåterbäring.
- *Beskattningsintyget* innehåller uppgifter om beskattningsbar inkomst, förmögenhet och skulder.

I de fall den skattskyldige rättar sin förtryckta självdeklARATION eller om skattemyndigheten på annat sätt får tilläggsuppgifter som påverkar beskattningen skickas ett nytt beskattningsbeslut ut före utgången av oktober.

Skönstaxering kan ske om den skattskyldige efter uppmaning inte inkommer med tillräcklig utredning om sina inkomster.

Även de fysiska personer som skall redovisa inkomst från jordbruk eller näringsverksamhet får en förtryckt självdeklARATION utsänd till sig. Dessa skattskyldiga måste dock även lämna en separat deklARATION för jordbruket eller näringsverksamheten. Närings-

verksamhet och jordbruk kan deklarerat elektroniskt. De skattskyldiga som skall lämna deklaration för jordbruk eller näringsverksamhet skall inte heller lämna in den förtryckta självdeklarationen om den är korrekt.

Om det finns en mindre brist eller ett mindre fel i en deklaration eller i en annan uppgift eller handling som den skattskyldige har lämnat in, och om den skattskyldige inte har följt en bevisligen sänd uppmaning att avhjälpa bristen, kan den skattskyldige påföras en skatteförhöjning med högst 150 euro. Detsamma gäller om den skattskyldige utan giltig orsak har lämnat in en deklaration, uppgift eller handling för sent. I allvarigare fall kan den skattskyldige påföras en skatteförhöjning med högst 800 euro. En skattskyldig som underlåter att deklarerat en del av sina inkomster påförs i regel skatteförhöjning. Sker överträdelsen medvetet eller av grov oaktsamhet påförs skatteförhöjning för inkomst med 30 procent av den inkomst som lagts till och för förmögenhet med högst 1 procent av den tillgång som lagts till.

Enligt bestämmelser i strafflagen (19.12.1889/39) skall den som lämnar en oriktig uppgift om någon omständighet som påverkar bestämmandet av skatt dömas till skattebedrägeri (brottet finns som lindrigt, normalt och grovt). Straffet är böter eller fängelse. Vid lindrigt skattebedrägeri får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd.

### 3.4 Systemens likheter och skillnader

Ovan har vi redovisat det danska och det finska förenklade deklarationssystemet. Systemen har många likheter men också skillnader. Här sammanfattar vi de likheter och skillnader som vi funnit intressanta för våra överväganden.

Systemens grundstrukturer är mycket lika. Båda systemen omfattar fysiska personer vars inkomstuppgifter avseende tjänst och/eller kapital kan förtryckas med ledning av uppgifter som motsvarar de svenska kontrolluppgifterna. De som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet skall i båda systemen aktivt lämna uppgifter om näringsverksamheten. Gemensamt är också att de skattskyldiga som omfattas av de förenklade deklarationssystemen inte är principiellt undantagna från skyldigheten att deklarerat. Båda systemen bygger på att de skattskyldiga som omfattas är skyldiga

att kontrollera och vid behov, ändra och göra tillägg till de förtryckta uppgifterna i den utsända blanketten.

Både i Danmark och Finland anses den deklarationsskyldige som inte återsänder den förtryckta blanketten ha lämnat en självdeklaration som överensstämmer med de förtryckta uppgifterna. En skillnad mellan systemen är att detta i Finland uttryckligen framgår av lagstiftningen medan det följer indirekt av lagstiftningen i Danmark.

Den främsta skillnaden mellan systemen ligger i hur man valt att sanktionera bristande fullgörelse av skyldigheten att i rätt tid lämna ändrings- och tilläggsuppgifter.

I det danska systemet ses ändringar och tillägg som inkommer efter den föreskrivna deklarationstidpunkten som en begäran om omprövning av beskattningen. En omprövning av beskattningen sker då på grundval av de nya uppgifterna. Varken förseningsavgift eller skattetillägg kan då komma i fråga. Däremot riskerar den som inte inom en viss tid reagerar mot ett för lågt taxeringsförslag att straffas med böter eller fängelse.

Ändrings- och tilläggsuppgifter som inkommer efter deklarationstidpunkten ses i Finland som en för sent inlämnad deklara-tion. Även i Finland omprövas beskattningen när nya uppgifter inkommer efter det att beskattning har skett. I Finland kan skat-teförhöjning (vilket motsvaras av det svenska skattetillägget och förseningsavgiften) komma i fråga i de här fallen. Ansvar för skat-tebedrägeri kan aktualiseras om den deklarationsskyldige lämnar en oriktig uppgift. Straffet för skattebedrägeri är böter eller fängelse.

## 4 Bakgrund till vårt förslag

### 4.1 Inledning

Fysiska personers deklarationsskyldighet har förändrats och diskuterats vid flera olika tillfällen. Som framgått av kapitel 2 finns det vid sidan av skyldigheten att rent fysiskt lämna en deklARATION till Skatteverket också en skyldighet för deklARANterna att ansvara för att de uppgifter som läggs till grund för taxeringen är korrekta och fullständiga. Vi använder begreppet ”deklarationsskyldighet” i en vid bemärkelse som innefattar såväl skyldigheten att lämna deklARATION som ansvaret för att korrekta och fullständiga uppgifter läggs till grund för taxeringen. Nedan redogör vi för kontrolluppgifternas betydelse för taxeringen och införandet av en förtryckt deklARATIONsblankett. Vidare redovisar vi de tidigare överväganden om deklarationsskyldigheten för fysiska personer som vi funnit vara av särskild betydelse för vårt arbete. (För de överväganden som gjordes i samband med att deklarationsskyldigheten slopades för dem som endast har ränte- eller utdelningsinkomster hänvisas till prop. 1990/91:5 s. 112 och 115.) Avslutningsvis tar vi upp ett par praktiska aspekter på dagens deklarationssystem och redogör något för deklARANternas inställning till att införa ett s.k. tyst godkännande.

### 4.2 Kontrolluppgifternas betydelse för en korrekt taxering och beskattning

Även om den skattskyldiges egen uppgiftsskyldighet utgör en nödvändig förutsättning för att skattesystemet skall fungera på avsett sätt så har en förskjutning under åren skett mot sådana uppgifter som lämnas av tredje man. Numera grundas taxeringen för en stor del av de fysiska personer som lämnar allmän självdeklARATION endast till en mycket liten del på deras egna uppgifter. I stället byg-



ger taxeringen i många fall i huvudsak på uppgifter från tredje man (prop. 2001/02:25 s. 81–83). För fysiska personer som driver näringsverksamhet är förhållandet annorlunda, de måste alltid komplettera deklARATIONEN med uppgifter om näringsverksamheten.

Skatteverket har ett stort antal uppgifter om de skattskyldigas förhållanden i egna register och får därtill information om deras inkomst- och förmögenhetsförhållanden genom kontrolluppgifter från arbetsgivare, banker m.fl. Kontrolluppgifterna är i regel mycket tillförlitliga. De uppgifter Skatteverket kan förtrycka på deklARATIONSBLANKETTEN är för en betydande del av de fysiska personer och svenska dödsbon som är skattskyldiga de enda uppgifter som behövs för att åsätta dem en riktig taxering samt besluta om pensionsgrundande inkomst och debitering av skatter och avgifter.

Inför 2006 års taxering lämnades enligt Skatteverket ca 82 miljoner kontrolluppgifter. Drygt 20 miljoner kontrolluppgifter avsåg löner, pensioner och andra sociala ersättningar och närmare 62 miljoner avsåg kapitalinkomster m.m. Enligt uppgift från Skatteverket lämnades vid 2006 års taxering 7,1 miljoner deklARATIONER avseende fysiska personer varav 5,8 miljoner från löntagare och 1,2 miljoner från näringsidkare/fåmansföretagsdelägare. Ungefär 48 procent av deklARATIONERNA innehöll inte några tilläggsuppgifter. Vid 2005 års taxering var det ca 46 procent av de fysiska personerna som inte kompletterade den utsända deklARATIONSBLANCKETTEN. Under de senaste taxeringsåren har således närmare 50 procent av de fysiska personer som är skyldiga att lämna allmän självdeklARATION inte gjort några ändringar i eller tillägg till den förtryckta blanketten. Taxeringarna för dessa personer åsätts med ledning av de uppgifter som lämnats av någon annan än den skattskyldige själv. Antalet skattskyldiga som inte gör några ändringar i eller tillägg till de förtryckta uppgifterna har, sedan införandet av den förtryckta självdeklARATIONEN, blivit allt fler i takt med att kontrolluppgiftsskyldigheten och möjligheten att förtrycka uppgifter ökat.

Kontrolluppgifter kan förväntas få ännu större betydelse i framtiden. Ett exempel på denna utveckling är Aktiekontrolluppgiftsutredningens (Fi 2004:16) förslag. Förslaget innebär att banker och värdepappersbolag m.fl. skall lämna kontrolluppgifter till Skatteverket om förhållanden som är av betydelse för att bestämma anskaffningsutgiften för värdepapper (*Värdepapper och kontrolluppgifter*, SOU 2006:35). Vid en försäljning av t.ex. aktier skall Skatteverket med hjälp av uppgifterna beräkna den vinst eller förlust som

har uppkommit samt förtrycka uppgiften om vinsten eller förlusten på deklarationsblanketten. Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2009.

Den ökade mängden kontrolluppgifter och det faktum att en korrekt taxering kan bestämmas utifrån kontrolluppgifterna har fått genomslag i taxeringen på så sätt att det område där skattetillägg inte tas ut har vidgats till att omfatta alla fall där den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av sådan kontrolluppgift som skall lämnas till Skatteverket utan föreläggande enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (prop. 2002/03:106 s. 122). Risken för att ett taxeringsbeslut i dessa fall blir fel på grund av att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift har ansetts obetydlig.

Skatteverket får även ett antal uppgifter som i sig inte är tillräckliga för att bestämma storleken av en skattepliktig inkomst. Exempelvis är ett meddelande om att en fastighet är såld för ett visst pris inte tillräckligt för att få fram den skattepliktiga kapitalvinsten. Det ger emellertid en upplysning om att ytterligare uppgifter behövs från den skattskyldige.

### **4.3 Införandet av en förtryckt förenklad deklarationsblankett**

Den förenklade självdeklarationen infördes vid 1987 års taxering för att underlätta deklarationsförfarandet för flertalet skattskyldiga med okomplicerade inkomst- och förmögenhetsförhållanden (prop. 1984/85:180, bet. 1984/85:SkU60, rskr. 1984/85:375). I den förenklade självdeklarationen redovisades endast inkomstslagen tjänst, kapital och annan fastighet samt allmänna avdrag, förmögenhet och underlag för fastighetsskatt (i samtliga fall begränsat till enkla förhållanden). De skattskyldiga som skulle redovisa andra inkomster och utgifter eller mer komplicerade förhållanden hade att lämna allmän självdeklaration.

Förfarandet med den förenklade självdeklarationen innebar att den skattskyldige bara behövde lämna de uppgifter skattemyndigheten inte redan hade kännedom om genom kontrolluppgifter eller genom skattemyndighetens register. Systemet utgick ifrån den grundläggande förutsättningen att den skattskyldige och skattemyndigheten fick kontrolluppgifter med samma information från tredje man. Överensstämde de kontrolluppgifter den skattskyldige

fått med de inkomster han haft och stämde de förtryckta uppgifterna om fastighetsinnehav och sambeskattningsförhållanden – vilka var de enda uppgifter som förtrycktes – var det bara att skriva under och skicka tillbaka blanketten. Stämde inte uppgifterna eller behövde de justeras fick nödvändiga uppgifter lämnas på blanketten i form av tilläggsuppgifter. Inför taxeringen tillsändes den skattskyldige sedan ett taxeringsmeddelande av vilket det framgick bl.a. vilka uppgifter som lagts till grund för taxeringen.

Vid 1995 års taxering infördes den nu gällande deklarationsordningen som innebär att Skatteverket före den 15 april under taxeringsåret sänder ut en blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter till dem som kan antas vara skyldiga att lämna en sådan deklaration (prop. 1992/93:86, bet. 1992/93:SkU11, rskr. 1992/93:146). Kretsen skattskyldiga som kunde lämna förenklad självdeklaration vidgades genom detta lagstiftningsärende till att omfatta en övervägande del av skattskyldiga fysiska personer och dödsbon (t.o.m. 2003 års taxering benämndes blanketten förenklad självdeklaration). Dessutom infördes en ordning med förtryckning av en betydande del av de uppgifter som behövs för taxeringen. Taxeringsförfarandet kom härigenom att bygga på den utökade skyldighet för tredje man att lämna kontrolluppgifter (a. prop. s. 54–55).

#### **4.4 Tidigare överväganden av frågan om att slopa deklarationskyldigheten**

##### **4.4.1 Riksskatteverkets överväganden**

I samband med att den förtryckta förenklade deklarationsblanketten infördes övervägde Riksskatteverket (RSV) frågan om deklarationskyldigheten. I rapporten *Vidareutveckling av den förenklade självdeklarationen* (RSV Rapport 1992:3) föreslog RSV bl.a. att det skulle införas ett system där den skattskyldige genom passivitet godkände ett taxeringsförslag, med förtryckta uppgifter, som skattemyndigheten skickat ut. Den skattskyldige skulle enligt RSV tillsändas ett taxeringsförslag och en blankett för tilläggs- och ändringsuppgifter. Blanketten skulle återsändas till skattemyndigheten om sådana uppgifter fanns att redovisa. Om den skattskyldige inte behövde göra något tillägg eller någon ändring skulle blanketten inte skickas tillbaka och taxeringsförslaget läggas till grund för

taxeringen. Den som godtog taxeringsförslaget utan ändringar eller tillägg skulle anses ha fullgjort deklarationskyldigheten i och med godkännandet (s. 103). RSV övervägde även frågor om särskilda avgifter, vilket vi redovisar nedan i avsnitt 6.3.

RSV:s förslag behandlades i *Propositionen om ytterligare förenklingar i deklarationsförfarandet* (prop. 1992/93:86). Som framgått ovan ställde sig departementschefen i propositionen bakom det föreslagna systemet med att förtrycka samtliga de uppgifter som är kända för skattemyndigheten i deklarationsblanketten. Däremot ansåg departementschefen att den delen av förslaget som innebar ett passivt godkännande av ett taxeringsförslag inte var acceptabelt (a. prop. s. 37–39). Departementschefen anförde att den skattskyldige själv måste känna att han står för uppgifterna i deklARATIONEN även till den del de är förtryckta. Detta åstadkoms enligt departementschefen om den skattskyldige liksom tidigare fullgör sin deklarationskyldighet genom att underteckna blanketten och skicka tillbaka den till skattemyndigheten, även i de fall den skattskyldige inte har ändrat eller lagt till någon uppgift. Han uppmärksammade att ett förfarande där deklarationsblanketten alltid skickas tillbaka innebär vissa administrativa nackdelar för skattemyndigheten men anförde att ett förfarande med undertecknade deklarationsblanketter av principiella skäl är det enda godtagbara, trots den tidsförskjutning och det merarbete för skattemyndigheten som en sådan ordning innebär.

Remissinstanserna var mycket positiva till förslaget om att förtrycka deklarationsblanketten med hjälp av kontrolluppgifterna medan de i huvudsak var avvisande till en ordning där den skattskyldige skulle anses ha godkänt och avlämnat en deklARATION på heder och samvete enbart genom att förhålla sig passiv.

Vid riksdagsbehandlingen tillstyrktes propositionens förslag av skatteutskottet (bet. 1992/93:SkU11, rskr. 1992/93:146). De socialdemokratiska ledamöterna reserverade sig mot förslaget. De anförde att det nya förfarandet borde följas upp noggrant och att möjligheten att införa ett system som innebär att det förtryckta deklarationsförslaget kan läggas till grund för taxeringen utan att den skattskyldige har återsänt blanketten därefter borde granskas på nytt.

RSV återkom till frågan i rapporten *Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen* (RSV Rapport 1995:10). RSV föreslog i rapporten att de fysiska personer och dödsbon, som hade rätt att lämna förenklad självdeklARATION, om de godkände det förtryckta taxe-

ringsförslaget skulle befrias från skyldigheten att lämna in deklara- tionen (s. 79–81). Detta skulle enligt RSV kunna genomföras antingen på det sätt som verket föreslagit i rapporten 1992:3 (se ovan) eller genom att de aktuella skattskyldiga befriades från dekla- rationsplikten om de endast uppburit sådan inkomst som skatte- förvaltningen hade kännedom om genom obligatoriskt lämnade kontrolluppgifter för vilka inkomster det skulle betalas preliminär A-skatt. RSV, som bedömde att båda alternativen var möjliga att genomföra men först efter ytterligare analyser, förordade inte något av alternativen utan ansåg att frågan borde övervägas ytterli- gare.

#### 4.4.2 Överväganden vid införandet av lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

##### Skattekontrollutredningens förslag

I betänkandet *Självdeklarationer och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden* (SOU 1998:12) lämnade Skattekontrollutredningen en rad förslag för att förenkla deklarationssystemet. Utredningen föreslog bl.a. att skattskyldiga fysiska personer och svenska döds- bon som under beskattningsåret endast har haft sådan inkomst i inkomstslaget tjänst eller kapital som har förtryckts på en blankett för allmän självdeklaration inte skulle vara skyldiga att lämna själv- deklaration (s. 163–165). Detta skulle gälla under förutsättning att de förtryckta uppgifterna var riktiga och fullständiga samt dekla- rationsskyldighet inte förelåg av annan anledning. Den som var skyl- dig att redovisa inkomst av näringsverksamhet eller att lämna sådan uppgift som skulle lämnas av företagsledare eller delägare i fåmansföretag eller som inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret och som uppburit en skattepliktig bruttointäkt på minst 100 kronor skulle alltjämt vara skyldig att lämna en under- tecknad allmän självdeklaration.

Förslaget innebar att den som inte hade något att tillägga till de förtryckta uppgifterna och därför inte lämnade någon självdeklara- tion skulle bli taxerad i enlighet med uppgifterna i ett preliminärt taxeringsförslag – grundat på inkomna kontrolluppgifter – som enligt förslaget skulle sändas ut tillsammans med deklarationsblan- ketten.

Enligt förslaget skulle den skattskyldige vara skyldig att göra den ändring eller det tillägg som behövdes samt underteckna och lämna in en allmän självdeklaration till skattemyndigheten om någon av de förtryckta uppgifterna inte stämde eller saknades (eller deklARATIONSSKYLDIGHET av annan anledning förelåg). Skattetillägg och ansvar för skattebrott skulle kunna komma i fråga för den som underlät att göra detta. Skattekontrollutredningen övervägde ingående hur förslaget att slopa deklARATIONSSKYLDIGHETEN förhöll sig till frågor om särskilda avgifter och ansvar för skattebrott. Vi redovisar dessa överväganden i avsnitt 6.3 och 7.3.2.

Skattekontrollutredningen föreslog också att kravet på att deklARATIONEN undertecknas på "heder och samvete" skulle tas bort. Utredningen ansåg att kravet kunde tas bort utan att insikten om att felaktig eller utelämnad uppgift i en självdeklaration under vissa förutsättningar är straffbar gick förlorad.

### **Regeringen bedömer att deklARATIONSSKYLDIGHETEN bör vara oförändrad**

Skattekontrollutredningens förslag övervägdes ytterligare i departementspromemorian *En ny lag om självdeklARATIONER och kontrollUPPGIFTER* (Ds 2000:70). I promemorian gjordes bedömningen att deklARATIONSSKYLDIGHETEN för fysiska personer och svenska dödsbon borde behållas. Denna bedömning gjordes även av regeringen i propositionen *En ny lag om självdeklARATIONER och kontrollUPPGIFTER* (prop. 2001/02:25, s. 81–83).

Regeringen anförde att vissa remissinstanser påpekat att den skattskyldige känner ett större ansvar om han måste underteckna och lämna in självdeklARATIONEN. Regeringen anförde vidare att det naturligtvis är av allra största värde att den skattskyldige känner ett ansvar för att underlaget för taxeringen stämmer. Detta har enligt regeringen också betydelse för de enskildas förståelse och acceptans för ådömande av skattebrott och påförande av skattetillägg. (Regeringens närmare överväganden av frågor om skattetillägg och ansvar för skattebrott redovisas i 6.3 och 7.3.2.)

Vidare pekade regeringen på att det inom RSV pågick ett arbete med att möjliggöra elektroniskt avlämnande av deklARATIONER. En möjlighet att lämna deklARATIONEN den vägen skulle enligt regeringen minska pappershanteringen och underlätta administrationen för såväl de enskilda som skattemyndigheten.

Regeringen anförde att den inom alla områden strävar efter att förenkla reglerna för de enskilda och effektivisera den offentliga förvaltningen men att denna strävan inte får leda till att de enskildas förståelse och acceptans av regelsystemen försämras. När det gäller taxeringsförfarandet var det enligt regeringen av största vikt att de enskilda känner delaktighet. Detta kunde uppnås bl.a. genom att den enskilde, efter att ha kontrollerat de förtryckta uppgifterna, undertecknar och skickar tillbaka sin självdeklaration. Med hänsyn härtill och till att den effektivisering som förslaget skulle kunna medföra, inom överskådlig framtid delvis kunde komma att uppnås genom införandet av den nya tekniken, gjorde regeringen bedömningen att deklarationsskyldigheten borde behållas.

I propositionen ställde sig regeringen bakom förslaget att ta bort kravet på att deklarationen skulle avges på "heder och samvete", vilket slopades fr.o.m. den 1 januari 2002.

#### **4.4.3 Något om övervägandena vid slopad skyldighet att lämna allmän fastighetsdeklaration**

Som ovan anförts gäller sedan 1996 års allmänna fastighetstaxering ingen skyldighet att lämna fastighetsdeklaration för de fastighetsägare som från Skatteverket erhållit ett förslag till fastighetstaxering (prop. 1994/95:53, bet. 1994/95:SkU13, rskr. 1994/95:150). Taxeringsförslaget baseras på uppgifter i befintliga register. I förslaget finns fastighetens basvärde och delvärdena liksom samtliga relevanta uppgifter som leder fram till slutvärdena.

Regeringen anförde i lagstiftningsärendet bl.a. att ett registerbaserat fastighetstaxeringsförfarande skulle innebära att den allmänna deklaraionsplikten upphörde. Fastighetsägarens primära ansvar för uppgifternas riktighet skulle dock kvarstå (ovan a. prop. s. 80). Flertalet småhusägare skulle få en blankett med ett förslag till fastighetstaxering tillsänd sig. De angivna värdena skulle enligt regeringen ses som förslag. Deklaraionsplikten blev genom förslaget beroende av om fastighetsägaren fått ett färdigt taxeringsförslag eller inte. Om skattemyndigheten redan från början bedömde det registrerade underlaget som otillräckligt skulle fastighetsägaren deklarerera på sedvanligt sätt. Dessutom skulle varje fastighetsägare alltjämt vara skyldig att deklarerera efter föreläggande. Den fastighetsägare som ansåg sig kunna godta det material som skattemyndigheten skickat ut behöver inte vidta några ytterligare åtgärder.

(Något om regeringens överväganden om fastighetsdeklarationen och ansvar enligt skattebrottslagen finns att läsa nedan i avsnitt 7.3.2)

## 4.5 Dagens deklaraionsförfarande i praktiken

### 4.5.1 Antalet deklaraioner som lämnas elektroniskt

Inför taxeringen 2006 skickade Skatteverket ut fler än 7,2 miljoner förtryckta deklaraionsblanketter. Drygt 2,6 miljoner av de skattskyldiga deklarerade på elektronisk väg. Knappt 1,2 miljoner av dem deklarerade på Internet med de säkerhetskoder som följde med deklaraionen och ca 460 000 använde e-legitimation. Drygt 1 miljon skattskyldiga deklarerade via telefon eller SMS.

Kostnaden för att hantera de deklaraioner som lämnas på elektronisk väg är ca 5 kronor per deklaraion. Här ingår Skatteverkets kostnader för att underhålla de olika elektroniska system som krävs för att deklaraionerna skall kunna lämnas på elektronisk väg. Som jämförelse kan nämnas att hanteringen av pappersdeklaraionerna kostar Skatteverket ca 20 kronor per deklaraion. I den kostnaden ingår bl.a. mottagande, sortering, beredning, skanning och arkivering.

### 4.5.2 Deklaranternas inställning till förfarandet

Många av de deklaraioner vars förtryckta uppgifter inte behöver ändras eller kompletteras har svårt att förstå varför de måste deklara. En farhåga som funnits och som talat mot att införa s.k. tyst godkännande av självdeklaraionen har ändå varit risken att deklaraionerna inte kommer att kontrollera de förtryckta uppgifterna och inte heller sätta sig in i sin ekonomi på samma sätt som då deklaraionen måste skrivas under och lämnas till Skatteverket (se remissynpunkter i prop. 2001/02:25 s. 81 och 82).

Skatteverket lät under våren 2006 utföra en undersökning som bl.a. tog upp frågan om deklaraionernas syn på ett s.k. passivt godkännande av deklaraionen (*Allmänhetens beteende vid självdeklaraionen 2006*, projekt nr 1514645). I undersökningen intervjuades 1 000 personer i åldrarna 15–74, av vilka 920 stycken hade lämnat allmän självdeklaraion 2006. En liknade undersökning gjordes



2005 (*Skatteverket – Taxeringsförnyelse*, projektnummer 16324, tns gallup).

För att få reda på om införandet av ett s.k. tyst godkännande skulle kunna innebära att deklaranterna inte kommer att kontrollera de förtryckta uppgifterna på samma sätt som i dag ställdes 2006 följande fråga: ”Om du inte behövde godkänna eller lämna in någon deklaration i de fall du accepterade de förtryckta uppgifterna, hur troligt är det då att du skulle gå igenom de förtryckta uppgifterna på samma sätt som tidigare?” På denna fråga svarade 77 procent att det är mycket eller ganska troligt att de skulle gå igenom de förtryckta uppgifterna på samma sätt som tidigare, 22 procent svarade att det inte var särskilt troligt eller inte alls troligt att de skulle göra det och 2 procent svarade ”vet ej”. En snarlik fråga ställdes 2005. Då svarade 46 procent att de skulle gå igenom de förtryckta uppgifterna mycket mer noggrant än tidigare, 43 procent hade ingen speciell uppfattning och 9 procent svarade att de troligtvis skulle gå igenom uppgifterna mindre eller mycket mindre noggrant.

För att ta reda på medborgarnas inställning till tyst godkännande ställdes 2006 frågan: ”Idag ska deklarationen godkännas eller lämnas in till Skatteverket även om det inte finns något att ändra i de förtryckta uppgifterna. Vad skulle du tycka om att inte behöva godkänna eller lämna in deklarationen till Skatteverket i det fall du accepterade de förtryckta uppgifterna?” Här ansåg 55 procent att det var ett bra eller mycket bra förslag, 15 procent att det var varken bra eller dåligt och 29 procent ansåg att det var ett ganska eller mycket dåligt förslag. Samma fråga ställdes 2005 och då ansåg 46 procent att det var ett bra eller mycket bra förslag, 19 procent hade ingen direkt åsikt och 33 procent ansåg att det var ett dåligt eller mycket dåligt förslag.

Resultatet av undersökningarna tyder således på att deklaranterna skulle kontrollera de förtryckta uppgifterna minst lika noga som i dag vid tyst godkännande och att en majoritet av deklaranterna är positivt inställda till att tyst godkänna de förtryckta uppgifterna.

## 5 Ett förenklat deklarationssystem

### 5.1 Sammanfattning

Vi föreslår att deklarationssystemet förenklas ytterligare för de fysiska personer som kan taxeras efter de förtryckta uppgifterna i en utsänd blankett för allmän självdeklaration. Förenklingen består i att skyldigheten att aktivt bekräfta de förtryckta uppgifterna slopas och ersätts med ett tyst godkännande. De grundläggande förutsättningarna för när fysiska personer är deklarationsskyldiga förändras inte.

Även i det förenklade deklarationssystem vi föreslår skall de deklarationsskyldiga medverka till att taxeringen kan ske enligt korrekta och fullständiga uppgifter. De skall därför kontrollera att de uppgifter som Skatteverket har och som förtryckts i deklara-tionsblanketten är korrekta och tillräckliga för en riktig taxering. De skall också göra de ändringar i eller tillägg till de förtryckta uppgifterna som behövs samt lämna dessa ändringar och tillägg till Skatteverket. Härtill kommer att de som inte fått en blankett för allmän självdeklaration skall ta reda på om uppgifter förtryckts. Om uppgifter har förtryckts gäller sedan den nyss beskrivna skyldigheten att kontrollera uppgifterna och göra de ändringar i och tillägg till uppgifterna som behövs för en riktig taxering. Deklara-tionsskyldigheten i det förenklade system vi föreslår skall bestå av dessa skyldigheter.

## 5.2 Tyst godkännande

**Vårt förslag:** En fysisk person som inte behöver göra någon ändring i eller något tillägg till deklarationsblankettens förtryckta uppgifter för att en riktig taxering skall kunna ske, skall inte återsända blanketten till Skatteverket eller på annat sätt bekräfta uppgifterna i den (*tyst godkännande*).

De skattskyldiga har en långtgående och för skattesystemet grundläggande skyldighet att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut. Den ökade mängden kontrolluppgifter och det genomslag dessa fått för bestämmandet av en korrekt taxering har dock i praktiken gjort denna skyldighet mindre framträdande. För många av dem som omfattas av skyldigheten att lämna allmän självdeklaration kan deklarationsskyldigheten i stället beskrivas som en skyldighet att kontrollera att de uppgifter som Skatteverket fått av arbetsgivare, banker m.fl. och som förtryckts är korrekta, och att godkänna uppgifterna eller göra den ändring i eller det tillägg till uppgifterna som behövs för en riktig taxering. Man kan säga att skyldigheten att lämna uppgifter i praktiken har ersatts av en skyldighet att kontrollera och godkänna de uppgifter som Skatteverket redan har tillgång till. Härtill har kravet på att deklarationen skall lämnas på heder och samvete slopats sedan den 1 januari 2002.

En skattskyldig som godkänner felaktiga eller ofullständiga uppgifter riskerar att påföras skattetillägg och ställas till ansvar för skattebrott. Sanktionerna är viktiga av preventiva skäl och för att upprätthålla legitimiteten i systemet. Den sanktionerade uppgiftsskyldigheten är central för dagens deklarationsförfarande och skall enligt vår mening vara det även i ett ytterligare förenklat deklarationssystem.

Det är inte bara skyldigheten att lämna uppgifter som ändrat karaktär utan även formerna för uppgiftslämnandet. I dag kan t.ex. deklaration lämnas via Internet och skattskyldiga som inte behöver göra några ändringar i eller tillägg till de uppgifter som förtryckts på deklarationsblanketten kan godkänna uppgifterna via telefon eller SMS.

Möjligheten att deklarerera på elektronisk väg har funnits sedan 2002. Inför taxeringen 2006 lämnades drygt 2,6 miljoner deklARATIONER på elektronisk väg. Fortfarande lämnas dock en inte obetydlig del av deklARATIONERNA i pappersform trots att de skulle kunna

lämnas på elektronisk väg. Det står klart att införandet av den nya tekniken har minskat pappershanteringen betydligt och underlättat administrationen för både Skatteverket och de deklarationsskyldiga. Ett rimligt antagande är att utvecklingen kommer att fortsätta i den riktningen. Även om Skatteverkets arbete med och kostnader för att hantera pappersdeklarationer har minskat kvarstår alltjämt kostnader som skulle kunna försvinna om deklarationsblanketten inte behövde lämnas in. Dessutom kräver även den elektroniska hanteringen av deklarationerna resurser dels för själva ärendehantering (registrering, bearbetning och arkivering), dels för att upprätthålla de elektroniska systemen.

Det har alltså blivit allt enklare att deklarerat. Ändå finns det fysiska personer som inte fullgör sin deklarationsskyldighet. För Skatteverket leder detta till arbete med att hantera påminnelser och förelägganden samt att besluta om skönstaxering och särskilda avgifter. De deklarationsskyldiga å sin sida drabbas av dessa åtgärder trots att Skatteverket i de flesta fallen har tillgång till de uppgifter som behövs för taxeringen.

Det finns alltså skäl att överväga om deklarationsförfarandet och Skatteverkets administration kan förenklas ytterligare.

Den grupp för vilken möjligheterna till ytterligare förenklingar är mest framträdande är fysiska personer som kan taxeras på grundval av de förtryckta uppgifterna i den deklarationsblankett som Skatteverket sänder ut. Dessa personer är i dag skyldiga att aktivt bekräfta uppgifterna, antingen på elektronisk väg eller genom att återsända blanketten undertecknad. Vi anser att det för denna grupp finns skäl att förenkla deklarationsförfarandet ytterligare genom att slopa skyldigheten att aktivt bekräfta uppgifterna och ersätta den med en möjlighet att tyst godkänna de förtryckta uppgifterna.

En fysisk person som får en deklarationsblankett där de förtryckta uppgifterna är korrekta och fullständiga skall alltså i fortsättningen inte behöva aktivt bekräfta uppgifterna. Däremot skall han eller hon precis som i dag vara skyldig att kontrollera att uppgifterna är korrekta och fullständiga. För nu aktuell grupp kommer deklarationsskyldigheten att inskränka sig till en skyldighet att kontrollera de förtryckta uppgifterna. Vi föreslår med andra ord att deklarationsskyldigheten behålls men att dagens krav på en aktiv bekräftelse ersätts med en möjlighet att tyst godkänna de förtryckta uppgifterna. Vårt förslag innebär att den grundläggande be-

stämelsen om när fysiska personer är deklarationsskyldiga inte ändras (2 kap. 2 § LSK).

Som alternativ har vi, liksom Skattekontrollutredningen (se avsnitt 4.4.2), övervägt att slopa deklarationsskyldigheten för de skattskyldiga vars förtryckta uppgifter är korrekta och fullständiga. Vi anser att skillnaden mellan att behålla deklarationsskyldigheten men införa en möjlighet att deklarerat genom tyst godkännande och att slopa deklarationsskyldigheten närmast är teoretisk. I praktiken innebär båda alternativen att den skattskyldige måste kontrollera att de förtryckta uppgifterna är korrekta och fullständiga och att han eller hon inte behöver höra av sig till Skatteverket om uppgifterna är det. Att behålla deklarationsskyldigheten har dock pedagogiska fördelar eftersom det alternativet tydligare ger uttryck för att de skattskyldiga även i fortsättningen skall ha ansvaret för att de förtryckta uppgifterna är korrekta och fullständiga. Slopadeklarationsskyldighet är enligt vår mening inte lika tydlig på den punkten. Vi anser därför att bibehållen deklarationsskyldighet med tyst godkännande är att föredra framför slopad deklarationsskyldighet.

En fråga som bör beröras i anslutning till det nyss sagda är hur de skattskyldiga i ett system med tyst godkännande rent faktiskt skulle se på sitt ansvar för att de förtryckta uppgifterna är korrekta och fullständiga. Detta har Skatteverket undersökt och resultaten redovisas i avsnitt 4.5.2. Av resultaten att döma skulle de skattskyldiga känna minst lika stort ansvar som i dag för att uppgifterna är korrekta och fullständiga, dvs. de skulle kontrollera uppgifterna i minst samma utsträckning som i dag. Om de skattskyldiga också kommer att bete sig så är givetvis en öppen fråga, men det väcker ändå förhoppningen om att tyst godkännande inte medför någon förändrad kvalitet på underlagen för taxering. I vart fall synes det inte finnas fog för att känna oro för att en reform skulle leda till sämre underlag.

Genom vårt förslag kommer Skatteverket att behöva hantera betydligt färre pappersdeklarationer och elektroniska bekräftelser än i dag. Dessutom kommer administrationen av ärendena att kräva mindre resurser eftersom vårt förslag minskar antalet ärenden med påminnelser, förelägganden, skönstaxering och särskilda avgifter. I flera ärenden där nämnda åtgärder i dag är aktuella kommer Skatteverket i stället att direkt kunna fatta beslut om taxering på grundval av förtryckta uppgifter. De deklarationsskyldiga å sin sida slipper

att aktivt bekräfta uppgifterna och riskerar inte de särskilda avgifter som i dag påförs vid utebliven deklaration.

För att ett system med tyst godkännande skall bli enkelt och effektivt bör det i princip bara omfatta fysiska personer där Skatteverket normalt har tillgång till de uppgifter som behövs för en riktig taxering. Det innebär att fysiska personer som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet inte bör ingå i systemet eftersom de inte kan taxeras endast på grundval av förtryckta uppgifter. När det gäller taxeringen av näringsinkomster är Skatteverket beroende av uppgifter från de deklarationsskyldiga för att kunna besluta om en korrekt taxering. En fysisk person som bedriver näringsverksamhet kan även ha inkomst av tjänst och kapital och uppgifter om de inkomsterna kan förtryckas. Det centrala är dock att så länge den deklarationsskyldige bedriver näringsverksamhet kommer inte de förtryckta uppgifterna att vara tillräckliga för en riktig taxering. Det nu anförda gäller på motsvarande sätt de fysiska personer som skall lämna fåmansföretagsuppgifter enligt 3 kap. 21 § LSK. Fysiska personer som bedriver näringsverksamhet eller som skall lämna fåmansföretagsuppgifter skall därför undantas från förslaget. De skall även i fortsättningen lämna en deklaration på samma sätt som i dag.

En annan kategori fysiska personer som inte tyst kan godkänna de förtryckta uppgifterna är givetvis fysiska personer vars uppgifter om tjänste- och kapitalinkomster inte är korrekta och fullständiga. Här finns dock en skillnad gentemot fysiska personer som bedriver näringsverksamhet och de som skall lämna fåmansföretagsuppgifter, nämligen den att det i många fall kommer att röra sig om enstaka beskattningsår då uppgifterna inte är korrekta och fullständiga. Det rör sig alltså om deklarationsskyldiga som normalt skulle kunna tyst godkänna de förtryckta uppgifterna men som för vissa beskattningsår måste lämna deklaration t.ex. på grund av att personen sålt en fastighet eller haft en extrainkomst som inte finns med på någon kontrolluppgift. Dessa deklarationsskyldiga skall därför omfattas av systemet med tyst godkännande men skall för beskattningsår då de förtryckta uppgifterna inte är korrekta och fullständiga lämna deklaration på samma sätt som i dag.

Redan i dag gäller enligt 3 kap. 3 § LSK att den deklarationsskyldige skall göra ändring i eller tillägg till de uppgifter som förtryckts på deklarationsblanketten om uppgifterna inte är korrekta och fullständiga. Härav följer indirekt att de deklarationsskyldiga har en skyldighet att kontrollera att de förtryckta uppgifterna är korrekta

och tillräckliga för en riktig taxering. Genom vårt förslag kommer deklarationsskyldigheten för en stor del av de fysiska personerna att stanna vid skyldigheten att kontrollera de förtryckta uppgifterna. Vi anser därför att det finns skäl att genom ett tillägg i 3 kap. 3 § LSK uttryckligen ange att den deklarationsskyldige skall kontrollera att de förtryckta uppgifterna är korrekta och tillräckliga.

Ett sanktionerat uppgiftslämnande förutsätter att det finns en föreskriven skyldighet att lämna uppgifter (prop. 1981/82:142 s. 24–26 och prop. 1995/96:170 s. 142). Den föreskrivna skyldigheten att göra den ändring eller det tillägg som behövs för att de förtryckta uppgifterna skall bli korrekta och fullständiga, dvs. lämna deklaration, kommer i likhet med i dag att vara sanktionerad genom bestämmelserna om skattetillägg och skattebrott. Den som tyst godkänner de förtryckta uppgifterna trots att han eller hon skulle ha korrigerat uppgifterna riskerar därför att få betala skattetillägg eller att ställas till ansvar för skattebrott. Vi återkommer till dessa sanktioner i avsnitt 6.4.4 och kapitel 7.

Sammanfattningsvis föreslår vi alltså att fysiska personer, som inte skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter, och vars förtryckta uppgifter är korrekta och fullständiga skall deklarera genom tyst godkännande. Är uppgifterna inte korrekta och fullständiga skall den deklarationsskyldige deklarera på samma sätt som i dag, dvs. göra den ändring eller det tillägg som behövs och återsända blanketten undertecknad till Skatteverket eller göra motsvarande på Skatteverkets webbplats.

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår vi ändringar i 3 kap. 3 § LSK, och att två nya paragrafer, 7 och 9 §§, införs i 4 kap. LSK.

### 5.3 Förutsättningar för taxeringsbeslut

**Vår bedömning:** Det behövs ingen särskild regel om utredning och kommunikation för att Skatteverket skall kunna fatta beslut om taxering på grundval av ett tyst godkännande.

Förslaget att vissa deklarationsskyldiga skall deklarera genom att kontrollera den utsända deklarationsblanketten och tyst godkänna blanketten om uppgifterna är korrekta och fullständiga väcker frågan om vad som krävs för att Skatteverket skall kunna fatta beslut om taxering. För att ett system med tyst godkännande skall få avsedd effekt är det viktigt att Skatteverket kan gå direkt till beslut

när deklARATIONSTIDEN väl löpt ut. Skatteverket måste helt enkelt kunna ta ett tyst godkännande för gott när det inte finns något som tyder på att den deklARATIONSSKYLDIGE skall lämna ändrings- eller tilläggsuppgifter.

Avgörande för när Skatteverket kan fatta beslut om taxering är dels bestämmelsen om verkets utredningsskyldighet i 3 kap. 1 § TL, dels bestämmelserna om verkets kommunikationsskyldighet i 3 kap. 2 § TL. Enligt 3 kap. 1 § TL skall Skatteverket se till att ärenden blir tillräckligt utredda. Vad som är tillräcklig utredning kan inte avgöras generellt utan får avgöras från ärende till ärende. Om omständigheterna i ett ärende gör att ärendet framstår som tillräckligt utrett finns det knappast skäl för Skatteverket att utreda ärendet ytterligare. Med andra ord, om uppgifterna i den utsända blanketten förefaller ge en korrekt bild av den deklARATIONSSKYLDIGES inkomstförhållanden kan Skatteverket inte anses skyldigt att utreda ärendet ytterligare innan verket fattar beslut om taxering. I sådana fall har Skatteverket inte anledning att anta något annat än att den deklARATIONSSKYLDIGE tyst har godkänt de förtryckta uppgifterna och att han eller hon varit i sin fulla rätt att göra det.

En annan fråga är om Skatteverket är skyldigt att kommunicera uppgifterna i ärendet. Genom att sända ut en blankett med förtryckta uppgifter underrättar Skatteverket de deklARATIONSSKYLDIGA om inkomna kontrolluppgifter m.m. Skatteverkets kommunikationsskyldighet är dock vidare än att underrätta deklARATIONSSKYLDIGA om uppgifter som tillförts ett ärende av någon annan än den deklARATIONSSKYLDIGE SJÄLV. Verket skall nämligen innan ett beslut om taxering fattas ge den deklARATIONSSKYLDIGE tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt (3 kap. 2 § första stycket TL). Om Skatteverket underrättat den deklARATIONSSKYLDIGE om inkomna kontrolluppgifter och om han eller hon är tyst får det dock anses onödigt att verket ger den deklARATIONSSKYLDIGE tillfälle att yttra sig innan verket fattar beslut om taxering på grundval av de förtryckta uppgifterna.

Det är enligt vår bedömning helt i sin ordning att Skatteverket går direkt till beslut om taxering i fall där den deklARATIONSSKYLDIGE inte hörs av och där de förtryckta uppgifterna framstår som korrekta och tillräckliga för en riktig taxering. Skatteverket saknar helt enkelt anledning att utgå från något annat än att den deklARATIONSSKYLDIGE deklarerat genom tyst godkännande och Skatteverket kan därför utan vidare utredning eller kommunikation besluta om taxering i enlighet med utsända (deklarerade) uppgifter.



Är tystnaden däremot felaktig, dvs. om Skatteverket har indikationer på att den deklarationsskyldige borde ha sänt tillbaka blanketten med korrigeringar, kan Skatteverket inte fatta beslut om taxering utan ytterligare utredning eller kommunikation. I de fall Skatteverket har anledning att anta att underlaget inte är tillförlitligt bör Skatteverket alltså utreda ärendet vidare. Om det inte leder framåt återstår i slutändan att besluta om skönstaxering. Vid felaktig tystnad kan Skatteverket alltså inte gå direkt till beslut eftersom Skatteverket måste utreda ärendet och kommunicera med den deklarationsskyldige innan beslut om taxering kan fattas.

Det kan alltså konstateras att i ett system med tyst godkännande kommer Skatteverket, något förenklat, att ställas inför två olika sorters tystnad. Om tystnad råder i ett ärende där de förtryckta uppgifterna framstår som korrekta och tillräckliga saknar Skatteverket skäl att utgå från något annat än att ärendet är klart för beslut om taxering. I sådana fall behövs ingen ny regel för att Skatteverket skall kunna fatta beslut; att ärendena är klara för beslut följer av dagens regler.

Råder i stället tystnad i ett ärende där Skatteverket har anledning att anta att de förtryckta uppgifterna inte är korrekta och tillräckliga för en riktig taxering och att den deklarationsskyldige därför borde ha lämnat en deklaration med kompletterande uppgifter finns det inget intresse av att Skatteverket skall kunna fatta beslut utan ytterligare utredning och kommunikation. Det finns därför inte heller något behov av en regel som möjliggör det.

Mot bakgrund av redogörelsen ovan gör vi bedömningen att det inte krävs några lagändringar för att beslutsfattandet skall gå smidigt och snabbt i alla de fall där uppgifterna framstår som korrekta och tillräckliga. Innan reformen satt sig kan det finnas viss osäkerhet om vilka åtgärder – beslut eller utredning – som bör följa på den deklarationsskyldiges tystnad. Denna osäkerhet kommer dock att vara övergående och utgör därför inte skäl att ändra i dagens regler om utredning, kommunikation och beslut.

## 5.4 Deklarationsskyldiga som inte fått någon förtryckt deklarationsblankett

**Vårt förslag:** En deklarationsskyldig som inte fått en blankett för allmän självdeklaration skall själv ta reda på om uppgifter förtryckts. Den deklarationsskyldige skall sedan vara skyldig att kontrollera uppgifterna och göra de ändringar i och tillägg till uppgifterna som behövs för en riktig taxering.

En deklarationsskyldig som Skatteverket inte sänt någon förtryckt deklarationsblankett till skall fullgöra deklarationsskyldigheten på samma sätt som i dag.

Det förekommer i ett fåtal fall att Skatteverket inte sänder ut någon förtryckt deklarationsblankett. Det beror i regel på brister i kontrolluppgiftsmaterialet. De deklarationsskyldiga som Skatteverket inte sänder någon förtryckt blankett till kommer över huvud taget inte att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten genom tyst godkännande. Här finns helt enkelt inga uppgifter att godkänna. De deklarationsskyldiga till vilka inget blankettutskick görs måste därför alltid deklarerat på samma sätt som i dag.

Något som också förekommer är att Skatteverket sänder ut en deklarationsblankett med förtryckta uppgifter men att blanketten inte kommer fram till den deklarationsskyldige. Det finns alltså uppgifter att tyst godkänna men den deklarationsskyldige kan inte göra det av den enkla anledningen att han eller hon inte får uppgifterna. Den som inte får sin blankett med förtryckta uppgifter skulle därför behöva lämna deklaration på samma sätt som i dag. Detta kan den deklarationsskyldige givetvis undvika genom att kontakta Skatteverket och be att få en ny förtryckt deklarationsblankett. Om han eller hon får blanketten före deklarationstiden har gått ut finns förutsättningar för tyst godkännande och det är därför inget problem att den första blanketten inte kom fram. Detsamma gäller de deklarationsskyldiga som har e-legitimation och som före deklarationstidens utgång via Skatteverkets webbplats tar del av de uppgifter som Skatteverket har och som har förtryckts i deklarationsblanketten.

Problem skulle i stället kunna uppkomma i fall där den deklarationsskyldige ännu inte tagit del av sina förtryckta uppgifter när deklarationstiden löper ut. Om deklarationsskyldiga i sådana fall skall vara skyldiga att lämna deklaration på samma sätt som i dag

uppkommer frågan hur Skatteverket skall hantera fall där denna deklarationsskyldighet inte fullgörs.

Som redogjorts för i föregående avsnitt är Skatteverket skyldigt att underrätta deklarationsskyldiga om uppgifter som har tillförts ett taxeringsärende av någon annan än den deklarationsskyldige själv och ge honom eller henne tillfälle att yttra sig över uppgifterna. Denna kommunikationsskyldighet fullgör verket genom att sända ut en deklarationsblankett där tillgängliga uppgifter (kontrolluppgifter) förtryckts. Frågan är om Skatteverket kan fatta beslut om taxering i fall där blanketten inte kommer fram.

För att en myndighet skall anses ha fullgjort sin kommunikationsplikt krävs i princip att den enskilde nåtts av underrättelsen (prop. 1971:30 s. 703). Det innebär dock inte att det alltid måste finnas bevis för att den deklarationsskyldige fått del av underrättelsen för att ett ärende skall få avgöras. Myndigheter är nämligen i stor utsträckning berättigade att utgå från att en enskild nåtts av en försändelse som sänts till honom eller henne med posten i vanligt brev (jfr prop. 1971:30 s. 703).

Det nyss sagda kommer att få stor betydelse i ett system med tyst godkännande. Om en deklarationsskyldig inte hörs av i dag (dvs. inte aktivt bekräftar de förtryckta uppgifterna) innebär det undantagslöst att deklarationsskyldigheten inte har fullgjorts. I ett system med tyst godkännande kan dock tystnaden vara ett godkännande av de förtryckta uppgifterna. Om det i dessa fall inte finns någon indikation på att den deklarationsskyldige inte fått blanketten har Skatteverket rätt att utgå från att blanketten kommit fram, vilket i sin tur innebär att ärenden där de förtryckta uppgifterna framstår som korrekta och fullständiga är klara för beslut om taxering.

Annorlunda förhåller det sig om det av en eller annan anledning finns skäl att anta att den deklarationsskyldige inte fått blanketten. Sådana fall bör Skatteverket inte kunna avgöra utan att först vidta administrativa åtgärder (adressutredning, kommunikering och påminnelse). En annan sak är att verket före november månads utgång skall fatta beslut om taxering och att myndigheten i slutändan därför kan komma att fatta beslut trots att varken kommunikations- eller deklarationsskyldigheten fullgjorts. Det kommer dock att vara administrativt betungande för Skatteverket att skilja ut de fall där det finns anledning att anta att deklarationsskyldigheten inte fullgjorts på grund av att den deklarationsskyldige inte fått del av de förtryckta uppgifterna, t.ex. när deklarationsblanketten

kommit i retur. Ett annat problem är att deklarationsutskicket inte behöver komma i retur i samband med deklarationstidpunkten, utan först långt därefter och kanske rentav efter beslutet om taxering. Det skulle därför vara en fördel om Skatteverket kunde behandla alla fall där den deklarationsskyldige är tyst lika.

Detta kan uppnås genom att krav ställs på de deklarationsskyldiga. Ett sätt är att de deklarationsskyldiga som inte fått en deklara-tionsblankett med förtryckta uppgifter helt enkelt skall vara skyldiga att ta reda på om uppgifter förtryckts. I likhet med i dag skall Skatteverket, före den 15 april under taxeringsåret, sända en blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter till den som kan antas vara skyldig att deklarerat. Huvudansvaret för att de deklarationsskyldiga underrättas om innehållet i inkomna kontrolluppgifter och övriga förhållanden som Skatteverket känner till skall alltså ligga på Skatteverket. Härtill föreslår vi att den som inte fått en blankett uttryckligen skall vara skyldig att ta reda på om uppgifter förtryckts för honom eller henne. Det kan den deklara-tionsskyldige göra genom att se till att han eller hon får en blankett, dvs. ta kontakt med Skatteverket och be att få en blankett. För dem som har e-legitimation finns alternativet att ta del av uppgifterna på Skatteverkets webbplats.

Det som är nytt med vårt förslag är att i de fall en utsänd blankett inte kommer fram skall den deklarationsskyldige själv se till att han eller hon får kännedom om de förtryckta uppgifterna. Den deklarationsskyldige skall sedan precis som om han eller hon fått blanketten genom Skatteverkets utskick vara skyldig att kontrollera uppgifterna och göra de ändringar i och tillägg till uppgifterna som behövs för en riktig taxering.

För deklarationsskyldiga vars uppgifter är korrekta och fullständiga kommer nyss nämnda skyldighet att informera sig om de uppgifter som Skatteverket förtryckt att ersätta skyldigheten att lämna deklara-tion.

Poängen med det här förslaget är att Skatteverket skall ha rätt att utgå från att alla deklarationsskyldiga har fått del av de uppgifter som Skatteverket förtryckt och skickat ut. På så sätt slipper Skatteverket att utreda fall där blanketten kommer i retur samtidigt som man slipper påminna de deklarationsskyldiga att deklarerat. Alla fall där den deklarationsskyldige är tyst och där de förtryckta uppgifterna framstår som korrekta och fullständiga kommer att bli klara för avgörande i samma stund som deklarationstiden löper ut. Skatteverket kan då koncentrera sina resurser på de ärenden där de för-

tryckta uppgifterna inte framstår som korrekta och fullständiga, dvs. ärenden som kommer att kräva ytterligare åtgärder innan beslut om taxering kan fattas.

Den föreslagna skyldigheten att informera sig om uppgifter har förtryckts samt att kontrollera uppgifterna och göra nödvändiga ändringar och tillägg kan knappast anses som betungande. Särskilt inte mot bakgrund av att alternativet är att den deklarationsskyldige skall lämna deklaration på samma sätt som i dag. De krav som ställs på de deklarationsskyldiga i de två alternativen är nämligen mer eller mindre identiska.

Nästa fråga som bör belysas är vilka effekter som uppkommer om en deklarationsskyldig, som inte fått någon blankett, låter bli att informera sig om vilka uppgifter Skatteverket förtryckt. Det bör direkt påpekas att passivitet på det området inte leder till några självständiga effekter. Vilka effekter som uppkommer beror nämligen helt och hållet på om de förtryckta uppgifterna är korrekta och fullständiga eller inte. Är uppgifterna korrekta och fullständiga uppstår ingen annan effekt än att den deklarationsskyldige taxeras på grundval av uppgifterna.

Om de förtryckta uppgifterna däremot inte framstår som korrekta och fullständiga blir effekterna att Skatteverket måste utreda ärendet vidare, dvs. desamma som om den deklarationsskyldige varit skyldig att lämna deklaration aktivt på samma sätt som i dag. Beslut om taxering kan då inte fattas utan ytterligare utredning.

En deklarationsskyldig som inte får en förtryckt deklarationsblankett kommer inte att kunna veta om det beror på att Skatteverket inte skickat ut någon blankett eller på att den utsända blanketten inte kommit fram. Genom att kontakta Skatteverket kommer den deklarationsskyldige att kunna få reda på hur det förhåller sig. I de fall där det inte finns någon förtryckt deklarationsblankett kommer den deklarationsskyldige att behöva skaffa sig en vanlig deklarationsblankett och deklarerera genom att fylla i blanketten och lämna in den till Skatteverket. Detta innebär inte någon förändring i förhållande till hur det är i dag.

Sammanfattningsvis föreslår vi att den deklarationsskyldige som inte fått den förtryckta deklarationsblankett som sänts ut, uttryckligen skall vara skyldig att informera sig om huruvida uppgifter har förtryckts. Den deklarationsskyldige kan informera sig antingen genom att kontakta Skatteverket och be att få en ny förtryckt blankett eller, om han eller hon har e-legitimation, genom att ta del av uppgifterna på Skatteverkets webbplats. Oavsett om den dekla-

rationsskyldige får Skatteverkets ursprungliga utskick eller tar del av de förtryckta uppgifterna först därefter gäller att han eller hon skall vara skyldig att kontrollera uppgifterna och göra de ändringar och de tillägg som behövs.

Vi föreslår att skyldigheten att ta reda på om uppgifter förtryckts regleras i ett nytt stycke i 3 kap. 3 § LSK.

## 5.5 Vårt val av begrepp

Som framgått ovan innebär inte förslaget någon ändring när det gäller Skatteverkets skyldighet att sända ut blanketter (i pappersform) för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter till de fysiska personer som kan antas vara skyldiga att deklarerat. Ett deklarationssystem som utgår från att uppgifter förtrycks i blanketter kan tyckas bygga på omodern teknik. Det gäller särskilt som de uppgifter som förtryckts samtidigt finns tillgängliga på Skatteverkets webbplats för dem som har e-legitimation eller som använder den säkerhetskod som finns förtryckt på deklaraionsblanketten (låt vara att denna grupp behöver deklaraionsblanketten för att kunna ta del av uppgifterna på webbplatsen). Härtill kommer att deklaraionen kan lämnas på elektronisk väg.

Mot denna bakgrund har vi övervägt att använda mer teknikberoende begrepp samt att modernisera begreppen i lagen om självdeklaraioner och kontrolluppgifter för att göra dem mer teknikoberoende. Vi har dock funnit att begreppen inte kan förändras utan att den praktiska och tekniska tillämpningen av lagen samtidigt förändras. Förändrade begrepp kräver därför mer ingående överväganden kring praktiska och tekniska frågor för deklaraionssystemet än vad som är lämpligt att göra inom ramen för detta delbetänkande, som enbart gäller deklaraionsskyldigheten för vissa fysiska personer. I det här delbetänkandet behåller vi därför de befintliga begreppen samtidigt som vi strävar efter att i möjligaste mån underlätta användandet av modern teknik. Vi avser att återkomma till frågan om mer teknikoberoende begrepp längre fram i arbetet.

## 6 Den närmare utformningen av ett förenklat deklarationssystem

### 6.1 Inledning

I det här kapitlet diskuterar vi vilka ändringar utöver införandet av möjligheten att deklarerat genom tyst godkännande som är nödvändiga för att systemet skall bli enkelt och effektivt och samtidigt motverka skatteundandraganden. Vi kommer att analysera hur väl tyst godkännande passar in i beslutsförfarandet enligt taxeringslagen. Vidare kommer vi att analysera om det behöver göras ändringar i reglerna för särskilda avgifter för att reformen inte skall leda till oacceptabla effekter i avgiftshänseende (för förslagets förhållande till reglerna i skattebrottslagen se kapitel 7). Slutligen kommer vi att redovisa de förslag till ändringar som vi anser nödvändiga för att systemet med tyst godkännande skall få en lämplig utformning.

### 6.2 Tyst godkännande i förhållande till beslutsförfarandet i taxeringslagen

Som framgått ovan har de enskildas uppgiftsskyldighet stor betydelse för taxeringsförfarandet. I detta sammanhang har självdeklarationen länge varit av central betydelse. Även om de uppgifter som lämnas genom självdeklarationen i takt med kontrolluppgiftssystemets utbyggnad fått allt mindre betydelse är taxeringslagens uppbyggnad alltjämt hårt knuten till deklarationen. Huruvida deklaration har inkommit eller inte har avgörande betydelse för beslutsfattandet. Om självdeklaration inte har lämnats skall taxeringen alltid ske i form av en skönstaxering. Den omständigheten att de uppgifter som skall lämnas i självdeklaration har lämnats av den deklarationsskyldige i annan form eller på annat sätt kommit Skatteverket till del saknar i detta avseende betydelse. Bundenheten till självdeklarationen avser inte uppgifterna utan den formliga

deklarationen som sådan. Dessutom är taxeringslagens sanktions-system i många avseenden beroende av om en deklARATION har lämnats eller inte.

När vi nu föreslår att det aktiva lämnandet av deklARATION i vissa fall skall ersättas med ett tyst godkännande av förtryckta uppgifter är frågan hur taxeringslagens ovan beskrivna bundenhet till den lämnande självdeklARATIONEN förhåller sig till denna nya ordning. Inledningsvis kan konstateras att de deklARATIONSSKYLDIGA som tyst godkänner förtryckta uppgifter som är korrekta och fullständiga härigenom har fullgjort sin deklARATIONSSKYLDIGHET. De kan därmed sägas ha deklarerat och det blir oproblematiskt att tillämpa de bestämmelser i taxeringslagen som utgår från att en deklARATION har lämnats.

I dag råder det ytterst sällan någon tvekan om huruvida en deklARATIONSSKYLDIG har fullgjort sin deklARATIONSSKYLDIGHET, dvs. lämnat deklARATION. Från Skatteverkets horisont kommer det vid tidpunkten för beslut om taxering inte heller att göra det med vårt förslag. Antingen har Skatteverket anledning att anta att de förtryckta uppgifterna behöver kompletteras och att deklARATION därför skall lämnas aktivt eller, så framstår det som tillräckligt med ett tyst godkännande eftersom uppgifterna bedöms vara korrekta och fullständiga. Problemet är att uppgifter som först framstår som korrekta och fullständiga senare kan visa sig vara felaktiga och ofullständiga. Det innebär att Skatteverket kan komma att besluta om taxering på grundval av tyst godkända uppgifter när Skatteverket rätteligen borde ha utrett ärendet vidare och beslutat om skönstaxering i avsaknad av deklARATION. Det kan med andra ord långt senare och först efter beslut om taxering visa sig att den deklARATIONSSKYLDIGE skulle ha lämnat en deklARATION och på så sätt kompletterat de förtryckta uppgifterna och att Skatteverket, om verket hade haft kännedom om de verkliga förhållandena från början, alltså borde ha begärt in en deklARATION och i slutändan beslutat om skönstaxering om deklARATIONEN inte kom in.

I en situation då taxeringen grundats på uppgifter som felaktigt tyst godkänts och det senare framkommer att det finns ytterligare inkomster måste naturligtvis taxeringsbeslutet omprövas. I det läget kan en fullständig deklARATION i många fall vara av mindre intresse; Skatteverket har redan fått uppgifter om inkomsten från annan och behöver kanske endast kompletterande uppgifter i viss fråga från den deklARATIONSSKYLDIGE. Taxeringslagens nuvarande bestämmelser innebär dock att omprövningen skall ske i form av en



skönstaxering om en deklARATION inte krävs in. För att skattetillegg skall kunna påföras på grund av skönstaxeringen krävs dessutom att den deklARATIONSSKYLDIGE förelagts att deklARERA. Det innebär att en formlig deklARATION i många fall skulle behöva krävas in, trots att den i egentlig mening inte behövs annat än av formella skäl.

Sammanfattningsvis kan taxeringslagens bundenhet till självdeklARATIONEN enligt vår bedömning sägas framstå som mindre lämplig i ett system med tyst godkännande. Det väcker frågan om övergång till ett system för uppgiftslämnande som i första hand fokuserar på uppgifterna i stället för på i vilken form de lämnas. Denna fråga är för omfattande för att i sin helhet hanteras inom ramen för detta delbetänkande. I avsnitt 6.4 föreslår vi dock åtgärder som i viss mån underlättar ett uppgiftsorienterat förfarande.

### **6.3 Tyst godkännande i förhållande till särskilda avgifter**

#### **6.3.1 Tyst godkännande och förseningsavgift**

##### **Dagens regler**

Om en självdeklARATION inte har lämnats inom föreskriven tid tas en *förseningsavgift* ut (5 kap. 9 § TL). För fysiska personer är förseningsavgiften 1 000 kronor (5 kap. 10 § TL). Beroende av förseningens längd tas en, två eller tre förseningsavgifter ut (5 kap. 11 § TL).

##### **Bakgrund**

Som ovan anförts (se avsnitt 4.4.1) föreslog RSV i rapporten *Vida-reutveckling av den förenklade självdeklARATIONEN* (RSV Rapport 1992:3) bl.a. att det skulle införas ett system där den skattskyldige genom passivitet godkände ett taxeringsförslag med förtrycka uppgifter. När det gällde förseningsavgiften anförde RSV att eftersom ett passivt godkänt taxeringsförslag skulle likställas med en i rätt tid inlämnad deklARATION skulle reglerna om förseningsavgift inte bli tillämpliga på den situation där en tilläggsuppgift lämnades senare än den 2 maj (s. 115). Skattekontrollutredningen, som i betänkandet *SjälvdeklARATIONER och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden* (SOU 1998:12) föreslog att fysiska personer under

vissa förutsättningar inte borde vara skyldiga att lämna självdeklaration, fann att det inte skulle vara aktuellt med någon sanktion på grund av för sent inkommen deklaration för dem som skulle omfattas av förslaget (s. 264–265). I de fall den skattskyldige efter deklARATIONSTIDPUNKTEN inkom med en deklaration eller annat meddelande skulle det enligt utredningen ses som en frivillig rättelse eller en begäran om omprövning av taxeringen. Inte heller då borde förseningsavgift enligt utredningen komma i fråga, varför utredningen föreslog att förseningsavgift inte skulle kunna tas ut.

### **Hur påverkar deklaration genom tyst godkännande möjligheten att ta ut förseningsavgift?**

Förseningsavgiften i det befintliga systemet syftar till att motverka att deklARATIONER kommer in för sent. Vårt förslag innebär att alla fysiska personer som Skatteverket enligt 4 kap. 2 § LSK sänt en förtryckt deklARATIONSBANKETT till och där uppgifterna är korrekta och tillräckliga för en riktig taxering kommer att ha fullgjort sin deklARATIONSSKYLDIGHET i tid. Det kommer därmed inte att vara aktuellt att ta ut förseningsavgift av den gruppen.

De fysiska personer till vilka Skatteverket har sänt en förtryckt blankett och som skall lämna ändrings- eller tilläggsuppgifter för att en riktig taxering skall kunna beslutas skall deklARERAR på samma sätt som i dag. Om en deklARATIONSSKYLDIG som skall lämna ändrings- och tilläggsuppgifter inte lämnar in en deklARATION i tid föreligger förutsättningar för att ta ut förseningsavgift.

DeklARATION genom tyst godkännande gör att det för fysiska personer som enbart skall redovisa inkomster av tjänst och kapital kommer att finnas två sätt att deklARERAR, nämligen ett passivt, dvs. tyst godkännande, och ett aktivt, dvs. lämna in deklARATION på samma sätt som i dag. Avgörande för om det passiva eller aktiva deklARATIONSFÖRFARANDET skall användas är om de förtryckta uppgifterna är korrekta och fullständiga.

Genom tyst godkännande kommer avsaknaden av en inlämnad deklARATION för dem som endast skall redovisa inkomst av tjänst och/eller kapital samt underlag för fastighetsskatt att kunna innebära två olika saker. Antingen att den deklARATIONSSKYLDIGE vid deklARATIONSTILLFÄLLET bedömt att han eller hon varit i sin fulla rätt att tyst godkänna de förtryckta uppgifterna eller att den deklARATIONSSKYLDIGE medvetet underlåtit att aktivt lämna en deklARATION (dvs.

att deklarerar på samma sätt som i dag). Från de deklarationsskyldigas perspektiv skulle man kunna säga att en förseningsavgift i det här läget vore att avgiftsbelägga ett nytt moment – att deklarationsskyldigheten fullgjorts på fel sätt. Detta kan tydliggöras genom ett exempel. Om en deklarationsskyldig i dag felaktigt bedömer att en inkomst, som inte finns med bland de förtryckta inkomstuppgifterna, är skattefri skickar han eller hon helt enkelt tillbaka blanketten underskriven utan tillägg. Kommer deklarationen då in i tid kan förseningsavgift inte tas ut. Med vårt förslag kommer den deklarationsskyldige i motsvarande situation, i stället att tyst godkänna de förtryckta uppgifterna. Den deklarationsskyldige kommer då inte att ha fullgjort sin deklarationsskyldighet i tid och det finns förutsättningar för att ta ut förseningsavgift.

Vidare skulle risken för att påföras förseningsavgift i de fall en deklaration med ändrings- eller tilläggsuppgifter inkommer efter deklARATIONSTIDPUNKTEN kunna verka återhållande på viljan att göra rätt för sig i de fall den deklarationsskyldige inte i tid har uppfattat – vare sig det skett medvetet eller omedvetet – att han eller hon skulle ha lämnat uppgifterna och alltså ha deklarerat som i dag.

Det bör i det här sammanhanget också framhållas att frågan om förseningsavgift kan tas ut enligt dagens regler helt och hållet är en fråga om form. Avgörande för frågan om förseningsavgift är inte om den deklarationsskyldige lämnat korrekta och fullständiga uppgifter utan i stället om den deklarationsskyldige hört av sig på förskrivet sätt och inom föreskriven tid. Den som i dag håller sig till de föreskrivna formerna för deklaration och den föreskrivna deklARATIONSTIDPUNKTEN skall i princip inte påföras förseningsavgift. Det är först när innehållet i deklarationen är så bristfälligt att deklarationen uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxeringen som förseningsavgift kan komma i fråga (5 kap. 9 § andra stycket TL).

I ett system med tyst godkännande kommer dock den som har för avsikt att fullgöra sin deklarationsskyldighet men som felaktigt anser att de förtryckta uppgifterna är korrekta och tillräckliga och därför tyst godkänner uppgifterna över huvud taget inte att ha deklarerat. Förseningsavgift skulle då kunna tas ut, vilket inte är möjligt i dag om den deklarationsskyldige i motsvarande situation godkänner uppgifterna genom att skriva under deklARATIONSBLANKETTEN och lämna in den eller bekräftar uppgifterna på elektronisk väg.

Mot bakgrund av det nu sagda kan konstateras att om det införs ett tyst godkännande kommer deklarationsskyldiga som i dag

aktivt godkänner förtryckta uppgifter, som är felaktiga eller ofullständiga, att påföras förseningsavgift om de i framtiden passivt godkänner sådana uppgifter. Detta kan ses som en utvidgning av tillämpningsområdet för förseningsavgift. En utvidgning som knappast kommer att främja att korrekta och fullständiga uppgifter lämnas i rätt tid. Det finns snarare en risk för att många beslut om förseningsavgift kommer att uppfattas som obegripliga för de deklarationsskyldiga och till att Skatteverket får hantera fler ärenden med förseningsavgift. Den nu beskrivna effekten bör därför åtgärdas. På vilket sätt återkommer vi till i avsnitt 6.4.

### 6.3.2 Tyst godkännande och skattetillägg

#### Dagens regler

Om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen tas *skattetillägg* ut (5 kap. 1 § TL). Bestämmelsen förutsätter att en deklARATION har lämnats. Den oriktiga uppgiften skall ha lämnats till ledning för taxeringen men den behöver inte ha lämnats i deklARATIONEN för att bestäMMELSEN skall vara tillämplig. I de fall någon deklARATION inte har lämnats tas skattetillägg ut enligt bestäMMELSERNA i 5 kap. 2 § TL om skattetillägg vid skönstaxering.

En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller om den skattskyldige har utlämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägg tas även ut om avvikelse har skett från en självdeklARATION genom skönstaxering, eller om skönstaxering har skett på grund av utebliven självdeklARATION (5 kap. 2 § TL). Ett skattetillägg som påförts på grund av skönstaxering i avsaknad av deklARATION undanröjs om en självdeklARATION kommer in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom fyra månader från utgången av det år då beslutet meddelades (5 kap. 3 § första stycket TL).

När en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget enligt huvudregeln fyrtio procent av sådan inkomstskatt som, ifall den

oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige (5 kap. 4 § TL). Skattetillägget skall beräknas efter en lägre procentsats (10 procent) när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket före utgången av november taxeringsåret.

Om avvikelse har skett från självdeklaration genom skönstaxering skall skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom.

Skattetillägg tas inte ut bl.a. om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret, eller om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften (5 kap. 8 § TL).

Den skattskyldige skall under vissa förutsättningar helt eller delvis *befrias från särskild avgift*, dvs. skattetillägg och förseningsavgift, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp (5 kap. 14 § TL). Bestämmelserna om befrielse från särskild avgift skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts, om vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift ger anledning till det (5 kap. 15 § TL).

## Bakgrund

I den tidigare beskrivna rapporten *Vidareutveckling av den förenklade självdeklarationen* anförde RSV bl.a. följande om skattetillägg. Den skattskyldige skulle enligt förslaget anses ha samma juridiska ansvar för de uppgifter som bildade underlag för taxeringen som om en underskriven deklARATION inlämnats (ovan a. rapport s. 112). Om den skattskyldige inte lämnade erforderliga tilläggsuppgifter till de förtryckta uppgifterna skulle den skattskyldige enligt RSV anses ha lämnat en oriktig uppgift och reglerna om skattetillägg bli tillämpliga.

Skattekontrollutredningen föreslog i betänkandet *Självdeklarationer och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden* (SOU 1998:12) ett tillägg till bestämmelsen om skattetillägg vid oriktig uppgift genom en bestämmelse om att skattetillägg skulle kunna påföras

den som skulle lämna en allmän självdeklaration om de förtryckta uppgifterna avseende inkomst av tjänst eller kapital eller underlag för statlig fastighetskatt inte var korrekta men som ändå underlät att lämna deklaration. Skattekontrollutredningen bedömde att en sådan bestämmelse behövdes eftersom den befintliga bestämmelsen om skattetillägg vid oriktig uppgift enligt utredningen tog sikte på den som faktiskt lämnade en självdeklaration (a. bet. s. 163).

Regeringen erinrade vid sin behandling av Skattekontrollutredningens förslag om att en invändning remissinstanserna haft mot förslaget var att det skulle bli svårare att påföra den skattskyldige skattetillägg på grund av utebliven självdeklaration (*En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter* (prop. 2001/02:25, s. 81–82). Mot detta anförde regeringen att det fortfarande kommer att finnas en skyldighet att lämna självdeklaration om de förtryckta uppgifterna skulle behöva kompletteras. Underlåtenheten att i de fallen lämna självdeklaration skulle enligt regeringen handla om en skyldighet som inte fullgjorts. Skillnaden skulle enligt regeringen vara att den skattskyldige enligt den befintliga ordningen skönstaxeras för samtliga intäkter, såväl förtryckta som andra kända intäkter, medan den förslagna ordningen torde innebära att skönstaxeringen inte skulle avse andra intäkter än de som inte varit förtryckta. För de enskilda skulle det dock innebära att de skulle kunna påföras sanktioner på grund av brister i kontrollmaterial som de själva inte har lämnat utan endast passivt accepterat. Som tidigare redovisats fann regeringen att den befintliga deklarationsskyldigheten borde bibehållas (se avsnitt 4.4.2).

### **Hur påverkar deklaration genom tyst godkännande ansvaret för att förtryckta uppgifter är korrekta?**

I ett system med tyst godkännande kommer en deklarationsskyldig som förhåller sig passiv, trots att de förtryckta uppgifterna inte är korrekta och tillräckliga, inte att ha lämnat någon deklaration. Den deklarationsskyldige kommer därmed inte att omfattas av bestämmelsen om skattetillägg för oriktig uppgift i 5 kap. 1 § TL. Detta eftersom bestämmelsen i 5 kap. 1 § första stycket tar sikte på den som *lämnar* en självdeklaration. Grunderna för att ta ut skattetillägg när en deklaration inte lämnas finns i 5 kap. 2 § 2 TL. Den deklarationsskyldige omfattas således av 5 kap. 1 § TL först när en deklaration har lämnats. Enligt vår bedömning kan således

5 kap. 1 § inte åberopas som stöd för att påföra skattetillägg i ett system med tyst godkännande när den deklARATIONSSKYLDIGE felaktigt förhållit sig passiv och underlåtit att lämna tilläggs- eller ändringsuppgifter.

En effekt av att skattetillägg inte kan tas ut för oriktig uppgift vid deklARATION genom tyst godkännande är att en deklARATIONSSKYLDIG som har haft en svart inkomst eller annan inkomst helt eller delvis utanför kontrolluppgiftssystemet utan risk skulle kunna låta bli att aktivt deklARERA i förhoppning om att Skatteverket taxerar honom eller henne i enlighet med förtryckta uppgifter. Skulle Skatteverket upptäcka den svarta inkomsten och förelägga den deklARATIONSSKYLDIGE att deklARERA kan han eller hon undvika skattetillägg genom att inkomma med en korrekt deklARATION. Endast om den deklARATION som då lämnas är ofullständig eller felaktig kan skattetillägg påföras med stöd av 5 kap. 1 § TL. Inkommer ingen deklARATION kan Skatteverket fatta beslut om sköNSTAXERING och påföra skattetillägg enligt 5 kap. 2 § TL. Ett sådant skattetillägg skall dock undanröjas om deklARATION inkommer inom viss tid.

Bestämmelsen om att skattetillägg, som beslutas när deklARATION inte lämnats, skall undanröjas om deklARATION kommer in inom viss tid har kritiserats. Kritiken går ut på att bestämmelsen ger deklARATIONSSKYLDIGA möjlighet att låta bli att deklARERA i förhoppningen att sköNSTAXERING och skattetillägg skall landa på ett lägre belopp än en taxering på grundval av de verkliga förhållandena (s.k. sköNSTAXERINGSSPEKULATION). För att motverka detta föreslog Skattekontrollutredningen en förkortning av tidsfristerna för när en deklARATION skall ha kommit in för att tillägget skall undanröjas (SOU 1998:12 s. 271). Riksdagen har med verkan från och med 2004 års taxering beslutat om kortare tidsfrister (prop. 2002/03:106 s. 131).

Möjligheten att utan risk för skattetillägg spekulera i en låg taxering finns alltså redan i dag och riksdagen har relativt nyligen beslutat om åtgärder för att begränsa den möjligheten. Införandet av deklARATION genom tyst godkännande öppnar dock enligt vår bedömning för en ny form av riskfri ”spekulation” i taxeringen.

Den form av riskfri spekulation som det nuvarande regelverket medger förutsätter att den deklARATIONSSKYLDIGE bryter mot deklARATIONSSKYLDIGHETEN genom att inte lämna in en deklARATION eller på annat föreskrivet sätt bekräfta de förtryckta uppgifterna. Det går därför inte i dag att ägna sig åt sådan spekulation utan risk att uppmärksammas av Skatteverket, låt vara att uppmärksamheten

inte behöver innebära att Skatteverket får kännedom om att den deklarationsskyldige har haft inkomster för vilka kontrolluppgift inte lämnats utan bara att den deklarationsskyldige föreläggs att deklarerera.

I ett system där en del deklarationsskyldiga skall deklarerera genom tyst godkännande och en del på samma sätt som i dag skulle den deklarationsskyldige kunna förhålla sig passiv med förhoppningen att Skatteverket inte upptäcker att han eller hon borde ha deklarerat på samma sätt som i dag. Genom att medvetet välja att tyst godkänna de förtryckta uppgifterna trots att de inte är fullständiga skulle den deklarationsskyldige utan risk för skattetillägg alltså kunna ge sken av att deklarationsskyldigheten fullgjorts och att deklarerade uppgifter är korrekta och fullständiga. Med andra ord skulle de deklarationsskyldiga kunna spekulera i att Skatteverket inte skall upptäcka t.ex. svarta inkomster, utan fatta ett vanligt beslut om taxering på grundval av inkomna kontrolluppgifter. Detta är inte möjligt i dag eftersom den deklarationsskyldige i så fall aktivt måste bekräfta uppgifterna, dvs. lämna deklARATION, och därigenom utsätta sig för risken att påföras skattetillägg för oriktig uppgift. Dagens krav på aktiv bekräftelse av de förtryckta uppgifterna tydliggör således att den deklarationsskyldige har ett sanktionerat ansvar för att de förtryckta uppgifterna är korrekta och tillräckliga för en riktig taxering.

Införandet av tyst godkännande som ett sätt att deklarerera gör alltså att deklarationsskyldiga inom ramarna för föreskrivna deklARATIONSformer men utan risk för skattetillägg skulle kunna spekulera i att Skatteverket inte skall upptäcka oredovisade inkomster. Spekulation skulle med andra ord inte längre bara kunna ske utanför föreskrivna deklARATIONSformer utan även innanför dessa. Vidare skulle en "lyckad" spekulation inte mynna ut i ett beslut om skönstaxering utan i ett vanligt taxeringsbeslut. Påpekas skall dock att en deklarationsskyldig som uppsåtligen underlåter att lämna deklARATION riskerar att ställas till ansvar för passivt skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen. Sammantaget innebär det ovan sagda ändå att möjligheterna att spekulera i att Skatteverket inte skall upptäcka oredovisade inkomster skulle öka med tyst godkännande. Vi anser att det krävs åtgärder för att hindra detta, vilka vi återkommer till i nästa avsnitt.



## 6.4 En ny deklarationsregel

**Vårt förslag:** Om en fysisk person, som Skatteverket har sänt en förtryckt deklarationsblankett till, inte inom föreskriven tid lämnar en självdeklaration som avviker från den utsända blanketten, skall han eller hon anses ha lämnat en deklaration med de förtryckta uppgifterna i rätt tid.

Bestämmelserna om skattetillägg för oriktig uppgift gäller i de fall en deklaration skall anses ha lämnats.

### 6.4.1 Inledning

Vi har ovan undersökt hur tyst godkännande förhåller sig till beslutsförfarandet och till de särskilda avgifterna i taxeringslagen. Som framgått av beskrivningen har vi funnit en del problem och därav behov av regeländringar. Vi föreslår att behovet av ändringar tillgodoses genom att det tysta godkännandet kompletteras med en särskild regel om när deklaration skall anses ha lämnats. Vi har valt att i texten nedan kalla regeln för en deklarationsregel. Inledningsvis beskriver vi hur deklarationsregeln skall utformas och vilka effekter den får. Därefter sammanfattar vi effekterna av den föreslagna deklarationsregeln och redogör för varför vi valt just det sättet för att lösa de problem vi funnit.

### 6.4.2 Deklarationsregelns huvuddrag

Vi föreslår att det tysta godkännandet skall kompletteras med en uttrycklig regel om när deklaration skall anses ha lämnats. Enligt den regel vi föreslår skall en fysisk person, som Skatteverket har sänt en förtryckt deklarationsblankett till och som inte inom föreskriven tid lämnar en självdeklaration som avviker från den utsända blanketten, anses ha lämnat en deklaration med de förtryckta uppgifterna i rätt tid. Härigenom blir det tydligt att den deklarationsskyldige skall ha samma ansvar för de förtryckta uppgifterna som i dag. Betydelsen av den deklarationsskyldiges eget ansvar är också skälet till att vi valt ett system med bibehållen deklarationsskyldighet (se ovan avsnitt 5.2).

Den föreslagna deklarationsregeln innebär att de fysiska personer som Skatteverket sänt en förtryckt deklarationsblankett till och

som omfattas av reglerna om tyst godkännande kommer att ha deklarerat senast den 2 maj. Även de som skall göra ändringar i och tillägg till de förtryckta uppgifterna men som underlåter att göra det kommer genom den föreslagna regeln att ha deklarerat genom tyst godkännande. I sistnämnda fall dock med en ofullständig deklARATION.

En effekt av deklarationsregeln är att frågan om en deklARATION har lämnats eller inte i princip kommer att kunna avgöras direkt efter den 2 maj; de som Skatteverket sänder en deklarationsblankett till och som omfattas av reglerna om deklARATION genom tyst godkännande kommer att anses ha lämnat en deklARATION. Därmed kommer inte den situation som beskrivs i avsnitt 6.2, och som innebär att ett beslut om taxering har fattats på grund av ett felaktigt tyst godkännande för att det senare visar sig att den deklARATIONSSKYLDIGE aktivt borde ha lämnat en deklARATION, att uppstå. Taxeringslagens bundenhet till den lämnade deklARATIONEN kommer därmed inte att skapa problem efter det att taxeringsbeslut har fattats. Eftersom en deklARATION kommer att anses ha lämnats kommer Skatteverket att kunna fokusera på de ytterligare uppgifter som behövs från den deklARATIONSSKYLDIGE.

I de fall Skatteverket har uppgifter som ger verket anledning att anta att den deklARATIONSSKYLDIGE borde ha lämnat en självdeklARATION med uppgifter utöver de förtryckta kommer Skatteverket inte att kunna fatta beslut om taxering utan att utreda ärendet vidare. Det följer av bestämmelserna om Skatteverkets utrednings- och kommunikationsskyldighet. Skatteverket kommer således att behöva se till att felaktigt tyst godkända deklARATIONER kompletteras och att taxering kan ske utifrån korrekta och tillräckliga uppgifter. Det här innebär ingen förändring mot hur det är i dag när den deklARATIONSSKYLDIGE lämnar en ofullständig deklARATION.

Förslaget föranleder en ny paragraf, 8 §, i 4 kap. LSK.

### 6.4.3 Deklarationsregeln och skönstaxering

De fysiska personer till vilka Skatteverket har sänder en förtryckt deklarationsblankett och som tyst godkänner de förtryckta uppgifterna kommer som sagt att anses ha lämnat en deklARATION med de förtryckta uppgifterna. Skönstaxering i avsaknad av deklARATION kommer därför inte att bli aktuell för den gruppen deklARANTER. Det innebär att skönstaxering i avsaknad av deklARATION när det gäller

fysiska personer, enbart kommer att aktualiseras beträffande dem som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter och dem som Skatteverket inte har sänt en förtryckt blankett till. Däremot kommer skönstaxering genom avvikelser från deklARATION att kunna tillgripas under samma förutsättningar som i dag även för dem som omfattas av reglerna om tyst godkännande.

Noteras bör att en slopad möjlighet att använda skönstaxering i avsaknad av deklARATION, när det gäller det beloppsmässiga innehållet i taxeringen, i praktiken inte kommer att innebära någon skillnad mot vad som gäller i dag. Även i dag bestäms den skönsmässiga taxeringen så långt det är möjligt utifrån kontrolluppgifter om inkomst av tjänst och kapital. De uppgifter som Skatteverket kan behöva uppskatta är t.ex. uppgifter om kapitalvinster. I den utsträckning taxeringsuppgifterna framgår av kontrolluppgifterna fyller skönstaxering i avsaknad av deklARATION således inte egentligen någon självständig funktion för att bestämma underlaget för beskattningen.

#### **6.4.4 Deklarationsregeln och särskilda avgifter**

##### **Förseningsavgift**

Den föreslagna deklARATIONSregeln medför att alla fysiska personer som Skatteverket sänt en förtryckt deklARATIONsblankett till enligt 4 kap. 2 § LSK, utom de som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter och därför skall deklARERA som i dag, har deklARERAT i rätt tid. Det gäller således också de fysiska personer som rätteligen borde lämna ändrings- eller tilläggsuppgifter, men som inte gör det inom föreskriven tid. Det innebär att det inte blir någon sådan utvidgning av tillämpningsområdet för förseningsavgift som beskrivs i avsnitt 6.3.2. Inte heller i de situationer som i dag utgör frivilliga rättelser kommer förseningsavgift att tas ut.

##### **Skattetillägg**

I avsnitt 6.3.3 har vi redogjort för att deklARATION genom tyst godkännande skulle kunna medföra att deklARATIONsskyldiga inom ramarna för föreskrivna deklARATIONsformer utan risk för

skattetillägg spekulerar i att Skatteverket inte skall upptäcka oredovisade inkomster.

Den föreslagna deklarationsregeln innebär att de deklarationsskyldiga som omfattas av reglerna om tyst godkännande och som inte aktivt lämnar en deklaration anses ha lämnat en deklaration med de förtryckta uppgifterna. Är de förtryckta uppgifterna ofullständiga eller felaktiga har därmed en oriktig uppgift lämnats för vilken skattetillägg kan påföras. Deklarationsregeln innebär således att den ovan beskrivna formen av spekulation inte blir möjlig. Regeln ger också tydligt uttryck för att de deklarationsskyldiga ansvarar för tyst godkända uppgifter på motsvarande sätt som för aktivt lämnade uppgifter.

Förslaget innebär en skärpning av tillämpningen av skattetilläggsreglerna även för de deklarationsskyldiga som inte har avsikt att spekulera. Eftersom alla som omfattas av deklaration genom tyst godkännande skall anses ha lämnat en deklaration i rätt tid kommer Skatteverket att höra av sig först när verket misstänker att de deklarerade uppgifterna inte är fullständiga. I en sådan situation kommer den deklarationsskyldige genom sin underlåtenhet att komplettera de förtryckta uppgifterna att ha lämnat en oriktig uppgift. Skattetillägg kan då tas ut. Den deklarationsskyldige kan i den situationen inte bli av med skattetillägget genom att lämna korrekta uppgifter. Detta gäller redan i dagens system för de deklarationsskyldiga som genom en underskrift eller elektroniskt bekräftar de förtryckta uppgifterna trots att de är felaktiga eller ofullständiga. Det nya är att även de som inte tar någon ställning till sin deklaration kommer att behandlas på det sättet. I ett system där deklarationsskyldigheten kommer att kunna fullgöras utan aktiv bekräftelse av deklarationen är det enligt vår bedömning, med hänsyn till risken för skatteundandragande, motiverat med en sådan tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna.

I de situationer där den deklarationsskyldiges agerande framstår som ursäktligt eller där det annars bedöms som oskäligt att ta ut skattetillägg, kommer reglerna om befrielse från skattetillägg att få tillämpas. Det skall också påpekas att en deklarationsskyldig som inte aktivt lämnar någon deklaration, men som senare själv upptäcker att kompletteringar till de förtryckta uppgifterna borde ha lämnats, kan göra en frivillig rättelse utan att riskera att påföras skattetillägg.

Deklarationsregeln medför en skärpning när det gäller de deklarationsskyldigas ansvar för förtryckta uppgifter. Det finns därför

skäl att förtydliga bestämmelsen om skattetillägg vid oriktig uppgift så att det uttryckligen framgår att den är tillämplig vid deklARATION genom tyst godkännande (jfr kap. 7). Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår vi att det införs ett nytt tredje stycke i 5 kap. 1 § TL.

#### **6.4.5 Sammanfattande slutsatser kring motiven för den föreslagna deklarationsregeln**

Det är möjligt att nå acceptabla lösningar för ett system med tyst godkännande på andra sätt än genom den föreslagna deklarationsregeln. Som ovan beskrivits löser emellertid den föreslagna deklarationsregeln med relativt begränsade förändringar av regelverket i övrigt de oönskade effekter som ett tyst godkännande annars skulle kunna ge upphov till och som vi beskrivit i avsnitten 6.2 och 6.3. Samtidigt innebär deklarationsregeln att det tysta godkännandet enklare kan inordnas i det befintliga regelverket. Genom deklarationsregeln blir det tydligt att den deklarationsskyldige har ansvar för de uppgifter som tyst godkänns. Ett uppgiftsorienterat förfarande underlättas också genom att Skatteverket endast behöver begära in kompletterande uppgifter i de fall den deklARATION som anses ha lämnats bedöms som ofullständig.

En följd av deklarationsregeln är att fysiska personer med olika slags inkomster kommer att behandlas på olika sätt. De fysiska personer som skall redovisa näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter skall enligt förslaget inte omfattas av systemet med tyst godkännande. En tystnad från en sådan deklarationsskyldig kommer således inte att innebära att en deklARATION skall anses ha lämnats. En fysisk person som inte skall redovisa näringsinkomster eller lämna fåmansföretagsuppgifter kommer däremot att anses ha lämnat en deklARATION i motsvarande situation. Den nu beskrivna skillnaden leder till att fysiska personer med olika slags inkomster som betar sig på samma sätt, dvs. som underlåter att lämna en deklARATION aktivt, kommer att behandlas olika när det gäller skattetillägg. I det ena fallet – fysiska personer med näringsinkomster eller fåmansföretagsuppgifter – kommer påfört skattetillägg att undanröjas om personen inom viss tid lämnar in en deklARATION med korrekta och fullständiga uppgifter. I det andra fallet – fysiska personer utan näringsinkomster och fåmansföretagsuppgifter – kommer det skattetillägg som påförts att kvarstå

och det även om personen efter påpekande från Skatteverket lämnat in korrekta och fullständiga uppgifter. Vi anser att risken för att de som omfattas av reglerna om tyst godkännande skall underlåta att fullgöra skyldigheten att lämna ändrings- eller tilläggsuppgifter, och därmed undandra skatt, motiverar den här skillnaden.

En invändning mot den föreslagna deklarationsregeln som ligger i linje med det nyss sagda är att enskilda kan uppfatta det som ologiskt att de skall anses ha lämnat deklARATION trots att de rent faktiskt inte gjort det, särskilt i fall där Skatteverket haft anledning att anta att de förtryckta uppgifterna behöver kompletteras och att det därför, avseende det aktuella inkomståret, saknats förutsättningar att deklarerera genom tyst godkännande.

Fördelarna med den föreslagna deklarationsregeln väger dock enligt vår mening tyngre än de invändningar som kan riktas mot den. Vi anser därför att det tysta godkännandet skall kompletteras med en bestämmelse om att en fysisk person, som Skatteverket har sänt en förtryckt deklarationsblankett till, som inte lämnar en allmän självdeklARATION som avviker från den utsända blanketten, skall anses ha lämnat en deklARATION som överensstämmer med de förtryckta uppgifterna.

## 6.5 Förfarandet i övrigt

### 6.5.1 Deklarationstidpunkt m.m.

**Vårt förslag:** Även de deklARATIONSSKYLDIGA som är bosatta utomlands eller stadigvarande vistas utomlands den 2 maj skall fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN senast det datumet. För deklARATIONSSKYLDIGA i denna grupp skall dock en justering av bestämmelserna om förseningsavgift göras. Förseningsavgift skall i dessa fall tas ut först om deklARATIONEN inte har kommit in senast den 31 maj under taxeringsåret eller vid annan föreskriven senare tidpunkt. Den föreslagna förseningsavgiftsbestämmelsen kommer endast att ha betydelse för de deklARATIONSSKYLDIGA som inte omfattas av reglerna om tyst godkännande.

Med hänsyn till det massiva arbete som krävs för att sammanställa uppgifter och förtrycka dem i deklARATIONSBANKETTEN har vi svårt att se att deklARATIONSBANKETTENA skulle kunna sändas ut tidigare än i dag, dvs. före den 15 april. SjälvdeklARATIONEN skall enligt gällande huvudregel lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret. Vi anser att det är rimligt att den deklARATIONSSKYLDIGE även i ett förenklat deklARATIONSSYSTEM har minst 14 dagar på sig att kontrollera den utsända blanketten och göra de eventuella rättelser och kompletteringar han eller hon är skyldig att göra. Mot denna bakgrund anser vi att deklARATIONSSKYLDIGHETEN alljämt skall fullgöras senast den 2 maj.

I dag kan en deklARATIONSSKYLDIG under vissa förutsättningar beviljas anstånd med att lämna in deklARATIONEN. På motsvarande sätt kan de som kommer att omfattas av deklARATION genom tyst godkännande behöva anstånd med att deklARERA. Den deklARATIONSSKYLDIGE kan t.ex. vara bortrest och därför inte ha möjlighet att kontrollera den utsända blanketten och bedöma om de förtryckta uppgifterna i den är korrekta eller om de behöver ändras eller kompletteras. Den deklARATIONSSKYLDIGE kan då behöva anstånd med att deklARERA. Om uppgifterna är korrekta och tillräckliga kommer den deklARATIONSSKYLDIGE att ha fullgjort sina skyldigheter genom tyst godkännande vid anståndstidens utgång. Behöver de förtryckta uppgifterna ändras innebär förslaget att den deklARATIONSSKYLDIGE senast vid anståndstidens utgång skall ha lämnat erforderliga ändringar i blanketten till Skatteverket. Sammanfattningsvis kan vi konstatera att bestämmelserna i 16 kap. 1 och 2 §§ LSK om anstånd

med att deklarerera kan tillämpas även avseende dem som kommer att deklarerera genom tyst godkännande.

I dag får de som är bosatta eller stadigvarande vistas utomlands den 2 maj under taxeringsåret lämna in deklARATIONEN senast den 31 maj. För att denna grupp deklarerar på ett effektivt sätt skall kunna omfattas av tyst godkännande föreslår vi att den bestämmelsen slopas. Deklarationstidpunkten blir därmed den 2 maj även för denna grupp. Skälet till att de deklarationsskyldiga som är bosatta eller stadigvarande vistas utomlands den 2 maj får deklarerera senare är att de i högre grad, än dem som befinner sig i Sverige, kan vara drabbade av besvärlig postgång, varför deras deklARATIONER löper större risk att komma in för sent till Skatteverket. Genom dagens längre deklARATIONsfrist slipper dessa deklarationsskyldiga i viss utsträckning förseningsavgift. När vi nu föreslår att deklARATIONsfristen kortas för dem som är bosatta utomlands eller stadigvarande vistas utomlands bör en justering av bestämmelserna om förseningsavgift göras för denna grupp. För deklarationsskyldiga fysiska personer som den 2 maj under taxeringsåret är bosatta utomlands eller som då stadigvarande vistas utomlands, föreslår vi därför att förseningsavgift skall tas ut först om deklARATIONEN inte har kommit in senast den 31 maj under taxeringsåret eller vid annan föreskriven senare tidpunkt. Den föreslagna bestämmelsen kommer endast att få betydelse för dem som inte skall deklarerera genom tyst godkännande.

Mot bakgrund av det ovan sagda föreslår vi att en ny bestämmelse om förseningsavgift för dem som är bosatta eller stadigvarande vistas utomlands den 2 maj införs i 5 kap. 9 § TL.

### 6.5.2 Taxerings- och beskattningsbeslut kan fattas tidigare

**Vår bedömning:** De befintliga reglerna i taxeringslagen och skattebetalningslagen medger att Skatteverket fattar beslut om taxering och beskattning tidigare än i dag.

Genom den effektivisering av deklARATIONsförfarandet som vårt förslag innebär kan man ställa sig frågan om inte taxerings- och beskattningsbeslut skulle kunna fattas tidigare än i dag. De befintliga bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen utgör inte något hinder mot att Skatteverket fattar beslut om årlig taxering och beskattning tidigare under taxeringsåret än vad som sker i



dag. Hur snart efter den 2 maj Skatteverket kan fatta beslut om taxering kommer liksom i dag att vara beroende av vilken tid ärendehantering kräver. Skatteverket skall efter den 2 maj även med vårt förslag hantera taxeringsuppgifter avseende mer än 7 miljoner deklareranter. Hanteringen kommer visserligen att underlättas när ca 3,3 miljoner av de fysiska personerna inte längre aktivt skall bekräfta de förtryckta uppgifterna. Trots det kommer det att finnas ca 4 miljoner deklareranter som skall ankomstregistreras. Vidare kommer samtliga deklareranter, dvs. oavsett vilken form de lämnas i, att behöva genomgå viss kontroll för att taxering och beskattning skall kunna beslutas på ett korrekt underlag.

De fysiska personer som tyst godkänner deklareranten kommer att ha deklarerat den 2 maj (om de inte fått anstånd med att deklarerat). För större delen av löntagarna och pensionärerna finns det vid denna tidpunkt tillräckliga uppgifter för att fatta korrekta beslut om årlig taxering. Med deklarerant genom tyst godkännande kommer fler taxeringsärenden än i dag att vara klara för avgörande strax efter det att deklarerantstidpunkten har passerats. Det kommer att gälla både dem som i dag deklarerar på elektronisk väg och dem som i dag deklarerar utan att göra några ändringar eller tillägg till de förtryckta uppgifterna och oavsett om personen skall betala in eller få tillbaka skatt, dvs. ca 3,3 miljoner deklareranter. Noteras kan att redan i dag får den grupp som deklarerar på elektronisk väg och som inte skall betala in skatt, sina besked om slutlig skatt i mitten av juni.

Sammanfattningsvis gör vi bedömningen att de befintliga bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen medger att taxerings- och beskattningsbeslut fattas tidigare under taxeringsåret än i dag. Vi bedömer också att beslut om taxering avseende fler deklareranter än i dag kommer att kunna fattas i början av juni. Därmed kommer fler deklareranter än i dag kunna få besked om sin slutliga skatt i mitten av juni.

## 7 Ansvar enligt skattebrottslagen

### 7.1 Inledning

Som framgått ovan anser vi att särskilda avgifter och ansvar enligt skattebrottslagen, liksom enligt gällande ordning, behövs av preventiva skäl och för att upprätthålla legitimiteten i deklarationssystemet även i ett förenklat system. I föregående kapitel har vi redovisat hur de särskilda avgifterna, dvs. skattetillägg och förseningsavgift, kommer att fungera i det deklarationssystem med tyst godkännande som vi föreslår. Hur deklaration genom tyst godkännande skulle förhålla sig till ansvar för brott enligt skattebrottslagen undersöker vi i detta kapitel.

### 7.2 Reglerna i skattebrottslagen

Straffansvaret på det skatterättsliga området regleras i skattebrottslagen. Skattebrottsbestämmelserna har karaktären av s.k. blankettstraffbud. Det innebär att bestämmelserna inte innehåller fullständiga gärningsbeskrivningar av brotten utan måste läsas mot bakgrund av den skatterättsliga regleringen (prop. 1995/96:10 s. 84). Detta samband mellan skattebrotten och den skatterättsliga regleringen är grundläggande för ansvarsbedömningen (se prop. 1971:10 s. 247 och prop. 1995/96:170 s. 91).

Skattebrottslagen gäller i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt (1 §).

Det centrala brottet i lagen är *skattebrott* (2 §). För skattebrott döms den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet (aktivt skattebrott) eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift (passivt skattebrott) och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräk-

nas eller återbetalas till honom själv eller annan. Det aktiva skattebrottet förutsätter i regel att en deklaration (eller annan föreskriven uppgift) har lämnats och att denna innehåller en oriktig uppgift. Den oriktiga uppgiften kan vara en osann uppgift eller ett förtigande av en omständighet av betydelse för beskattningen. Begreppet oriktig uppgift har samma innebörd som i bestämmelserna om skattetillägg.

Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott, vilket innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt har skett för att straffansvar skall komma i fråga. Det räcker med att förfarandet ger upphov till fara för skatteundandragande.

Straffet för skattebrott är fängelse i högst två år.

Skattebrottet finns även som ringa brott, *skatteförseelse*, och grovt brott, *grovt skattebrott*.

Det finns en oaktsam variant av det aktiva skattebrottet. Det är brottet *vårdslös skatteuppgift*. För vårdslös skatteuppgift döms den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan (5 §). Straffet är böter eller fängelse i högst ett år.

Den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar för något brott enligt skattebrottslagen (12 §).

## 7.3 Bakgrund

### 7.3.1 Något om legalitetsprincipen

Enligt den straffrättsliga s.k. legalitetsprincipen får ingen dömas till straff utan stöd i lag. Ingen får heller dömas för handling eller underlåtenhet som inte var straffbar vid tidpunkten för dess begående. Denna princip är en viktig rättssäkerhetsgaranti i varje rättsstat. Legalitetsprincipen uttrycks i artikel 7 mom. 1 av Europarådets konvention den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Europakonventionen gäller sedan den 1 januari 1995 som lag i Sverige (prop. 1993/94:117, bet. 1993/94:KU24, rskr. 1993/94:246, SFS 1994:1219). Legalitets-

principen uttrycks dessutom i 2 kap. 10 § regeringsformen och 1 kap. 1 § brottsbalken.

Legalitetsprincipen skall säkerställa att bestraffning har stöd i lag. Ett viktigt syfte med legalitetsprincipen är att var och en i förväg skall kunna bedöma om en handling är brottslig eller laglig och kunna anpassa sitt handlande därefter. En analogisk eller extensiv tillämpning av straffbestämmelser kan därför stå i strid med legalitetsprincipen. Förutsebarheten är inte enbart beroende av att vissa handlingar är kriminaliserade utan även av hur de är kriminaliserade. Lagen skall på ett tydligt sätt klargöra vilka handlingar som är straffbara. Genom legalitetsprincipen ställs därmed vissa krav på lagstiftningens begriplighet och precision (*Mänskliga rättigheter i europeisk praxis* 2:a uppl. 2002, Hans Danelius, s. 252 och 255 samt *Allmän kriminalrätt* 2001, Nils Jareborg s. 57 och 58).

### 7.3.2 Tidigare överväganden avseende deklarationsskyldigheten och straffansvar

#### Överväganden i samband med Skattekontrollutredningens förslag

Skattekontrollutredningen föreslog i betänkandet *SjälvdeklARATIONER OCH KONTROLLUPPGIFTER – FÖRENKLAD FÖRFARANDE* (SOU 1998:12) att skattskyldiga fysiska personer och svenska dödsbon under vissa förutsättningar inte skulle vara skyldiga att lämna självdeklaration (a. bet. s. 163–165 och avsnitt 4.4.2).

Skattekontrollutredningen övervägde ingående frågan om en slopad skyldighet att deklarera skulle medföra ett uttunnat straffansvar enligt skattebrottslagen (a. bet. s. 167–170). Utredningen anförde bl.a. att en skattskyldig som med utredningens förslag underlåter att lämna en allmän självdeklaration i det fall en inkomst inte har förtryckts eller angetts med för lågt belopp kommer att göra sig skyldig till passivt skattebrott. Utredningen bedömde att det var svårt att bevisa uppsåt i ett sådant fall. Den skattskyldige skulle t.ex. kunna påstå att han har mottagit blanketten och inte förstått den men att han har utgått från att skattemyndigheten har haft alla nödvändiga uppgifter eftersom de kontrolluppgifter han tidigare fått har varit riktiga. Åklagaren skulle enligt utredningen då kunna tvingas att avstå från att väcka åtal då det kan vara svårt att motbevisa den skattskyldiges påstående. Denna svår-

riighet förelåg enligt utredningen även inom ramen för de befintliga reglerna.

Skattekontrollutredningen anförde att även om problemen från straffprocessuell synpunkt inte skulle underskattas, så skulle hållas i minnet att det rör sig om ett begränsat antal fall där bevissvårigheter skulle kunna tänkas uppkomma till följd av en i vissa fall slopad deklarationsskyldighet. Skattemyndigheten hade enligt utredningen, främst genom kontrolluppgiftssystemet, kännedom om de flesta inkomster avseende de skattskyldiga som fick lämna förenklad självdeklaration, vilka i princip var de som skulle kunna omfattas av förslaget att slopa deklarationsskyldigheten. De kategorier skattskyldiga som enligt Skattekontrollutredningen kunde tänkas undgå skatt och straffsanktioner genom att underlåta att lämna in en allmän självdeklaration, trots att de haft inkomster som inte förtryckts, var i första hand begränsade till dels s.k. svart arbetskraft, dels personer vilka haft utlandsinkomster som inte redovisats till de svenska skattemyndigheterna. Problemet från skattekontrollsynpunkt skulle enligt Skattekontrollutredningen i nämnda fall knappast bli annorlunda med ett slopat krav på obligatoriskt undertecknande och inlämnande av deklarationen.

Flera av de remissinstanser som yttrade sig över Skattekontrollutredningens förslag tog upp frågan om vilka konsekvenser ett passivt godkännande av deklarationen skulle kunna få och en invändning mot förslaget var att det skulle kunna bli svårare att fälla den skattskyldige för skattebrott (prop. 2001/02:25 s. 82). Regeringen anförde att Skattekontrollutredningen gjort gällande att skattebrottet i och för sig fått en utformning som gör att det passiva skattebrottet kan jämföras med det aktiva skattebrottet. Det torde enligt regeringen dock vara lättare att utröna den skattskyldiges uppsåt vid ett aktivt handlande än vid ett passivt. Flertalet av de invändningar som den skattskyldige kan göra om varför deklaration inte har lämnats, trots att ändringar eller tillägg varit nödvändiga, skulle enligt regeringen inte kunna göras om det finns en skyldighet att alltid lämna självdeklaration. Som tidigare redovisats fann regeringen att den befintliga deklarationsskyldigheten borde behållas (se avsnitt 4.4.2).

## Överväganden om straffansvaret vid fastighetstaxeringen

Sedan 1996 års allmänna fastighetstaxering gäller att de fastighetsägare som från Skatteverket erhållit ett förslag till fastighetstaxering inte är skyldiga att lämna fastighetsdeklaration (prop. 1994/95:53, bet. 1994/95:SkU13, rskr. 1994/95:150). Övriga fastighetsägare är däremot skyldiga att lämna fastighetsdeklaration.

Den som lämnar oriktiga uppgifter vid fastighetstaxering kan göra sig skyldig till skattebrott eller vårdslös skatteuppgift enligt skattebrottslagen. Straff kan också komma i fråga för skatteredovisningsbrott eller vårdslös skatteredovisning vid uppsåtlig eller grovt oaktsam underlåtenhet att lämna en föreskriven uppgift om förhållande som har betydelse för skattskyldigheten. För den som är skyldig att lämna en fastighetsdeklaration omfattas underlåtenheten att fullgöra detta således av skattebrottslagen. För de fastighetsägare som varken är skyldiga att godkänna eller att rätta en förtryckt blankett med ett taxeringsförslag är skattebrottslagen däremot inte tillämplig. Den skattskyldiges passivitet i den situationen innebär inte något åsidosättande av en föreskriven skyldighet (a. prop. s. 142).

### 7.4 Våra överväganden om ansvar enligt skattebrottslagen

**Vår bedömning:** Vårt förslag om deklaration genom tyst godkännande kommer i praktiken inte att innebära någon förändring av skattebrottslagens tillämpningsområde.

Som framgått föreslår vi en deklarationsregel som innebär att en deklarationsskyldig, som felaktigt tyst godkänner de förtryckta uppgifterna, anses ha lämnat en deklaration med de förtryckta uppgifterna. En deklarationsskyldig, som rätteligen skulle ha lämnat en deklaration med ändrings- eller tilläggsuppgifter, skall alltså anses ha lämnat en deklaration trots att han eller hon varit passiv.

Skattebrottslagen får sitt materiella innehåll från de skatterättsliga reglerna. En fråga är därmed hur deklarationsregeln kommer att förhålla sig till straffansvaret; kommer regeln att få genomslag vid den straffrättsliga bedömningen eller inte? Om deklarationsregeln får genomslag kommer den som anses ha lämnat en deklara-

tion, men utelämnat ändrings- eller tilläggsuppgifter, att ha lämnat en oriktig uppgift. Ansvar för aktivt skattebrott kan då bli aktuellt. Om i stället deklaraionsregeln inte får genomslag kommer den som underlåtit att lämna ändrings- och tilläggsuppgifter att i straffrättsligt hänseende inte anses ha lämnat en deklaraion. Endast ansvar för passivt skattebrott kan då bli aktuellt.

Vår slutsats är att det är svårt att avgöra hur deklaraionsregeln kommer att förhålla sig till straffansvaret och att bedömningen av denna fråga därför blir osäker. Nedan kommer vi att närmare redovisa de två alternativen och vårt ställningstagande. Frågan kommer slutligen att få avgöras genom domstolspraxis.

Den s.k. legalitetsprincipen har enligt vår bedömning avgörande betydelse för frågan om deklaraionsregeln kommer att få genomslag eller inte. Legalitetsprincipen innebär krav på att lagstiftningen klargör vilka handlingar som är straffbara. Det innebär för det första att den skatterättsliga regleringen av deklaraionsskyldigheten måste vara tydlig för att en underlåtenhet att fullgöra skyldigheten skall kunna föranleda straffansvar. För det andra krävs, såvitt vi kan bedöma, att tillämpningsområdet för den straffrättsliga regeln fullt ut motsvaras av bestämmelsens lydelse. Det aktiva skattebrottet förutsätter att en deklaraion har lämnats och att den innehåller en oriktig uppgift. Den föreslagna deklaraionsregeln innebär att en deklaraion skall "anses" lämnad trots att den deklaraionsskyldige faktiskt inte aktivt har lämnat en deklaraion. Den skattskyldiges agerande har således inte en direkt motsvarighet i bestämmelsen om aktivt skattebrott. Legalitetsprincipens krav på tydlighet innebär därmed enligt vår bedömning att deklaraionsregeln sannolikt inte skulle få genomslag vid den straffrättsliga bedömningen. Den som felaktigt tyst godkänt de förtryckta uppgifterna skulle därmed inte anses ha lämnat en deklaraion i skattebrottslagens mening. Ansvar för aktivt skattebrott kan då inte komma i fråga.

Den som underlåter att lämna ändrings- eller tilläggsuppgifter till den utsända blanketten skulle därmed i stället riskera att göra sig skyldig till passivt skattebrott (jfr Skattekontrollutredningens förslag, avsnitt 7.3.2). Vår bedömning innebär således att underlåtenhetsfallen kommer att omfatta dem som i dag skriver under och lämnar in eller på annat sätt aktivt bekräftar de förtryckta uppgifterna trots att de skulle ha lämnat ändrings- eller tilläggsuppgifter. Det passiva skattebrottet kommer med denna bedömning att få ökad betydelse i förhållande till det aktiva.

När det gäller passivt skattebrott är inte oaktsam underlåtenhet straffsanktionerad. Med ökad betydelse för det passiva skattebrottet skulle utrymmet för att ställa en deklarationsskyldig (som inte skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter) till ansvar för oaktsamt uppgiftslämnade beträffande den egna självdeklarationen således bli mindre.

Vi kan inte se att det skulle få någon större praktisk betydelse att utrymmet för ansvar för oaktsamt skattebrott (vårdslös skatteuppgift) minskar för den grupp deklarationsskyldiga som skall omfattas av reglerna om tyst godkännande. Av praxis framgår att brottet vårdslös skatteuppgift med hänsyn till bestämmelsens funktion vid sidan av reglerna om skattetillägg tolkas restriktivt och att brottet avser mer allvarliga överträdelser (NJA 1983 s. 374 och 2004 s. 510 II). Fysiska personer som lämnar oriktiga uppgifter till ledning för sin egen taxering och beskattning kommer således redan i dag sällan i fråga för ansvar för vårdslös skatteuppgift. De påförs i stället skattetillägg vilket i de flesta fall är en tillräcklig och adekvat åtgärd. Även med vårt förslag kommer skattetillägg att kunna tas ut när den deklarationsskyldige lämnar en oriktig uppgift, dvs. när han eller hon underlåter att lämna de ändrings- eller tilläggsuppgifter som rätteligen hade bort lämnas.

Uppmärksammas skall också att det endast är ett mindre antal fall varje år där en fysisk person, som skall deklarerat med en förtryckt blankett och endast skall redovisa inkomst av tjänst eller kapital, blir föremål för åtal. Såvitt vi har erfarit inkommer t.ex. endast ca 40–50 åtalsanmälningar per år i samband med den årliga granskningen av deklarationerna avseende inkomst av tjänst, kapital eller näringsverksamhet. Här kan noteras att det sänds ut ca 7,2 miljoner förtryckta deklarationsblanketter per år. Hur många av anmälningarna som endast avser deklarationsskyldiga som skulle omfattas av tyst godkännande, dvs. som endast redovisar inkomst av tjänst och/eller kapital har vi inte kunnat få fram. När det gäller undanhållna tjänsteinkomster, s.k. svart arbete, upptäcks dessa i regel inte vid den årliga deklarationsgranskningen utan vid revision hos dem som betalat ut ersättningen.

Nämnas skall också att för de fysiska personer som inte omfattas av vårt förslag till tyst godkännande och som skall deklarerat på samma sätt som i dag förändras inte det straffrättsliga ansvaret. Detta kommer att gälla dels dem som Skatteverket inte sänder någon förtryckt deklarationsblankett till, dels dem som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter



(3 kap. 21 § LSK). Dessa deklarationskyldiga kommer under samma förutsättningar som i dag att kunna göra sig skyldiga till aktivt eller passivt skattebrott.

Sammanfattningsvis finner vi att vårt förslag om deklaration genom tyst godkännande i praktiken inte innebär någon förändring av skattebrottslagens tillämpningsområde. Vi bedömer således att systemet med tyst godkännande inte medför något behov av att ändra skattebrottslagen.

## 8 Ikraftträdande

De föreslagna förenklingarna av deklarationssystemet syftar till att underlätta deklarationsförfarandet för fysiska personer som kan taxeras endast efter förtryckta uppgifter samt att effektivisera Skatteverkets hantering av denna grupp. Ändringarna bör därför träda i kraft så snart som möjligt. Vi bedömer att de föreslagna ändringarna i taxeringslagen och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter bör kunna träda i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas fr.o.m. 2008 års taxering. Vi har inte funnit att det behövs några särskilda övergångsbestämmelser.

## 9 Konsekvenser av förslaget

### 9.1 Inledning

Enligt våra direktiv syftar ett deklarationssystem med s.k. tyst godkännande till att förenkla för de deklarationsskyldiga, frigöra administrativa resurser hos Skatteverket och minska miljöbelastningen (dir. 2005:129 s. 14). Vidare anges att våra förslag sammantagna skall vara neutrala för den offentliga sektorn eller innebära kostnadsminskningar (s. 29). Vi skall enligt direktiven redovisa vilka administrativa konsekvenser våra förslag får för såväl Skatteverket som för företag och enskilda medborgare. Härutöver gäller de generella bestämmelserna i 14–16 §§ kommittéförordningen (1998:1474) om kostnadsberäkningar och andra konsekvensbeskrivningar. Mot denna bakgrund redovisar vi vår bedömning av förslagets konsekvenser i följande avsnitt.

### 9.2 Konsekvenser för de offentliga finanserna

Förslaget om tyst godkännande innebär inte några förändringar av de materiella skattereglerna. Skatteinkomsterna påverkas därmed inte av förslaget. Vårt förslag innebär att de fysiska personer som Skatteverket sänder en förtryckt deklarationsblankett till, som inte skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter, kommer att ha deklarerat i tid; antingen genom att tyst godkänna den utsända deklarationsblanketten eller genom att lämna in en deklARATION med uppgifter som avviker från de förtryckta. Med förslaget kommer därmed antalet förseningsavgifter och antalet skattetillägg som påförs på grund av att någon deklARATION inte har inkommit att minska.

Vid den årliga taxeringen 2005 fattades 45 900 beslut om förseningsavgift beträffande fysiska personer. Av besluten avsåg 21 600 stycken fysiska personer som enbart skulle redovisa inkomst av

tjänst och/eller kapital samt underlag för fastighetskatt, dvs. sådana personer som kommer att omfattas av vårt förslag (nedan kallade löntagare). Totalt debiterades fysiska personer förseningsavgift om 96 miljoner kronor vid 2005 års taxering, varav drygt 50 miljoner kronor avsåg löntagare.

Avseende fysiska personer fattades vid 2005 års taxering 18 800 beslut om skattetillägg. 11 500 av besluten avsåg skattetillägg med anledning av utebliven självdeklaration (s.k. skönstaxerings-skattetillägg). Enligt uppgift från Skatteverket sker ungefär 30 procent av alla skönstaxeringar i avsaknad av deklaration helt enligt förtryckta uppgifter, dvs. avser löntagare. Beloppsmässigt uppgick skönstaxeringsskattetilläggen vid den årliga taxeringen 2005 avseende fysiska personer till totalt 207 miljoner kronor. Skönstaxeringsskattetillägg på grund av avsaknad av deklaration undanröjs om en deklaration inkommer inom viss tid. Efter avdrag för de skattetillägg som undanröjts för att deklaration inkommit uppgick skattetilläggsbeloppet till 158 miljoner kronor. Det har inte varit möjligt att få fram uppgifter om hur stor del av det skattetilläggsbelopp som årligen påförs som avser skattetillägg som tas ut på grund av skönstaxering av löntagare som inte lämnat deklaration. Vi har därför inte kunnat dra någon säker slutsats om hur vårt förslag beloppsmässigt kommer att påverka de skattetillägg som tas ut. Ett försiktig antagande utifrån ovan redovisade kända parametrar skulle kunna ge att skönstaxeringsskattetillägg om (30 procent av 158 miljoner kronor=) 47 miljoner kronor kan hänföras till löntagare.

Mot ovan redovisade bakgrund bedömer vi att vårt förslag om tyst godkännande innebär att statens inkomster från förseningsavgifter och skattetillägg kommer att minska med ungefär 50 respektive 47 miljoner kronor per år, dvs. med totalt ungefär 97 miljoner kronor per år.

När de statsfinansiella effekterna av färre förseningsavgifter och skattetillägg övervägs är det viktigt att hålla i minnet att syftet med skattetillägg och förseningsavgift inte är att ge inkomster till staten utan att sanktionera fall där en deklarationsskyldig inte fullgjort sin skyldighet. Under ideala förhållanden skulle därför inga skattetillägg eller förseningsavgifter behöva tas ut och inga intäkter från avgifterna uppkomma. Det inkomstbortfall för staten som beräknas bli följden av ett minskat antal förseningsavgifter och skattetillägg kräver därför inte någon finansiering.

## 9.3 Konsekvenser för Skatteverket

### 9.3.1 Ekonomiska konsekvenser

Skatteverket sänder varje år ut ca 7,2 miljoner deklarationsblanketter med förtryckta uppgifter. Vid taxeringen 2006 lämnades drygt 2,6 miljoner deklARATIONER på elektronisk väg. Av de deklARATIONER som lämnades på elektronisk väg innehöll drygt 1,8 miljoner inte några ändrings- eller tilläggsuppgifter. När det gäller de deklARATIONER som lämnades i pappersform var det ca 1,5 miljoner som inte innehöll några ändrings- eller tilläggsuppgifter. Totalt var det således ca 3,3 miljoner deklARATIONER som inte innehöll ändrings- eller tilläggsuppgifter. Även vid 2005 års taxering lämnades ca 3,3 miljoner deklARATIONER utan ändrings- eller tilläggsuppgifter. Antalet deklARATIONER som lämnades på elektronisk väg var dock högre vid 2006 års taxering än vid 2005 års. Skatteverkets kostnad för att hantera, dvs. ta emot, sortera, bereda, registrera och arkivera de deklARATIONER som inte innehåller några ändrings- eller tilläggsuppgifter är ca 5 kronor per deklARATION som lämnas på elektronisk väg och ca 20 kronor per deklARATION som lämnas i pappersform.

Uppskattningsvis kommer minst 3,3 miljoner deklARANter att kunna deklARERA genom att tyst godkänna den utsända blanketten. Applicerat på 2006 års siffror skulle vårt förslag innebära att Skatteverkets kostnader för att hantera deklARATIONER skulle kunna minska med ca  $(1,8 \times 5 + 1,5 \times 20 =)$  39 miljoner kronor per år.

Vårt förslag innebär inte bara att Skatteverket kommer att behöva hantera 3,3 miljoner färre aktivt lämnade deklARATIONER. Eftersom samtliga de fysiska personer till vilka Skatteverket sänder ut en förtryckt blankett, utom de som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter, kommer att anses ha deklARERAT i föreskriven tid innebär förslaget att Skatteverket inte behöver påminna eller förelägga denna grupp deklARANter att deklARERA. Skatteverket kommer inte heller att behöva hantera ärenden om förseningsavgifter och inte heller ärenden om skönstaxering och skattetillägg i avsaknad av deklARATION beträffande denna grupp deklARANter. Vi bedömer att detta innebär en kostnadsminskning för Skatteverket med ca 3 miljoner kronor per år och motsvarande möjlighet att frigöra resurser för annan verksamhet såsom t.ex. granskning och kontroll.

Inför införandet av deklARATION genom tyst godkännande kommer Skatteverket att behöva göra vissa förändringar av IT-stödet.

Kostnaden för att förändra IT-stödet kan beräknas till mellan 5 och 6 miljoner kronor. Vidare behöver Skatteverket genomföra viss utbildning av personalen samt ta fram och sprida information om förslaget såväl internt som externt (se även nedan). Kostnaden för dessa verksamheter kan beräknas till ca 2 miljoner kronor.

Sammanfattningsvis bedömer vi att vårt förslag innebär en kostnadsminskning för Skatteverket med  $([39+3]-[6+2])=$  34 miljoner kronor det första året och därefter  $(39+3=)$  42 miljoner kronor årligen.

### 9.3.2 Övriga konsekvenser

Vi har bedömt att förslaget om tyst godkännande innebär att taxerings- och beskattningsbeslut kommer att kunna fattas tidigare än i dag för ett stort antal deklarationsskyldiga (avsnitt 6.5.2) och att dessa kan få sina beslut om taxering och slutlig skatt i mitten av juni. Fler taxeringsärenden än i dag borde således vara klara för avgörande strax efter den 2 maj och därmed kunna avslutas. Skatteverket kommer då att få mer tid för att ägna sig åt övriga, utredningsmässigt mer komplicerade deklarationer, vilket vi bedömer som positivt.

I det förenklade deklarationssystem vi föreslår kommer deklarationsskyldigheten att kunna fullgöras på olika sätt beroende på om de förtryckta uppgifterna behöver kompletteras inför taxeringen eller inte. En effekt av förslaget är därför att det blir ännu viktigare än i dag att Skatteverket genom information till de deklarationsskyldiga hjälper dem att göra rätt. Dessutom bör de deklarationsskyldiga upplysas om att taxering kommer att ske enligt de förtryckta uppgifterna om inte några ändrings- eller tilläggsuppgifter lämnas in. Eftersom de föreslagna förändringarna berör en betydande del av de deklarationsskyldiga kommer det att krävas stora informationsinsatser av Skatteverket. Information till den enskilde deklaranter lämnas lämpligen i samband med deklarationsutskicket. Härutöver kommer det att finnas ett allmänt behov av information om det nya deklarationsförfarandet hos samtliga deklaranter.

## 9.4 Konsekvenser för de deklarationsskyldiga

Förslaget innebär att det kommer att bli enklare att deklarerera för en stor del av de fysiska personer som får en förtryckt deklarationsblankett från Skatteverket (se kap. 5). Vi bedömer att minst 3,3 miljoner deklaranter kommer att deklarerera genom tyst godkännande. Fysiska personer som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter omfattas inte av förslaget och skall lämna in en deklARATION på samma sätt som i dag.

En fråga som något bör beröras gäller behovet av att Skatteverket bekräftar att handlingar som lämnas in verkligen kommer Skatteverket till handa. Att inlämnade handlingar kommer fram till adressaten är i och för sig en generell fråga vid enskildas korrespondens med myndigheter och domstolar. Frågan skall dock i detta sammanhang ses mot bakgrund av att förslaget innebär ett nytt inslag i taxeringsförfarandet; att Skatteverkets utgångspunkt beträffande en stor del av de deklarationsskyldiga kommer att vara att de inte hörs av innan beslut om taxering och beskattning. Vi har dock funnit att problemet inte bör överdrivas utan att de deklarationsskyldiga som vill försäkra sig om att handlingar som sänts in kommit fram, precis som i dag, kan kontakta Skatteverket.

Vi har bedömt att en konsekvens av förslaget bör bli att fler deklarationsskyldiga än i dag kan få sitt beslut om taxering och slutlig skatt i mitten av juni (avsnitt 6.5.2). Ju tidigare taxeringsbeslut och besked om slutlig skatt kan skickas ut desto tidigare kommer de deklarationsskyldiga att få ett ”kvitto” på resultatet av den beslutade taxeringen och beskattningen. Vi bedömer att det generellt sett är bra att få besked om den slutliga skatten så tidigt som möjligt. För dem som har skatt att återfå kan skatten då betalas ut tidigare, vilket borde uppfattas som positivt. För dem som har skatt att betala innebär ett tidigare besked visserligen att skatten skall betalas tidigare, men ränteperioden blir också kortare.

## 9.5 Konsekvenser i övrigt

Som ovan framgått innebär vårt förslag att antalet förseningsavgiftsbeslut och beslut om skattetillägg i avsaknad av deklARATION kommer att minska. Det borde därmed också bli en minskning av antalet sådana mål hos förvaltningsdomstolarna. Såvitt vi kan bedöma kommer minskningen dock inte att vara av någon beaktan-

svärd betydelse för antalet mål som anhängiggörs i *förvaltningsdomstolarna*.

När det gäller förslagets effekter med avseende på *brottsligheten* kan följande sägas. Den brottslighet som är aktuell består i att de deklarationsskyldiga inte lämnar ändrings- eller tilläggsuppgifter trots att de är skyldiga att göra det (se kapitel 7). Den sortens underlåtenhet omfattas redan i dag av ansvar enligt skattebrottslagen. Att deklarationsskyldigheten under vissa förutsättningar kommer att fullgöras genom tyst godkännande bör såvitt vi kan bedöma inte påverka frekvensen av underlåtenhet att lämna ändrings- eller tilläggsuppgifter. Vi bedömer därför att förslaget inte kommer att ha några effekter på brottsligheten.

När det gäller tillämpningen av brottsbalksbrotten bedrägeri, urkundsförfalskning, osann försäkrans, osant intygande och brukande av osann urkund samt frågan om brottskonkurrens mellan skattebrottet och de nyss nämnda brottsbalksbrotten bedömer vi att förslaget om tyst godkännande inte har någon betydelse.

Vårt förslag omfattar inte deklarationssystemet för de fysiska personer som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter. Förslaget kommer därför inte att få några konsekvenser för *små företag*.

Vi kan inte se att vårt förslag har någon egentlig påverkan på *jämställdheten mellan män och kvinnor*. Utifrån statistik från Skatteverket, som visar att 51 procent av de kvinnliga deklaranterna och 40 procent av de manliga lämnar deklaration utan att göra några ändringar i eller tillägg till den utsända blanketten, kan man dock dra slutsatsen att fler kvinnor än män kommer att kunna deklarerat genom tyst godkännande. Den förenkling förslaget kan förväntas medföra kommer därför att i något större utsträckning komma kvinnor tillgodo.

I våra direktiv anges att ett system med tyst godkännande skulle kunna innebära minskad *miljöbelastning*. Som vi utformat vårt förslag kommer lika många förtryckta deklarationsblanketter som i dag att behöva produceras och distribueras till de deklarationsskyldiga, varför inga miljövinster kan förväntas i den delen. Antalet deklarationer som lämnas in i pappersform kan däremot förväntas minska med ungefär 1,5 miljoner deklarationer per år. Förslaget innebär därmed att det kommer att göras färre resor med bil i samband med inlämnande av deklarationerna. Skatteverkets transporter av deklarationerna t.ex. från de olika inlämningsställena samt till och från den plats där deklarationerna läses in elektroniskt blir



också färre. Förslaget innebär således en minskning av antalet transporter, vilket är positivt för miljön.

Här skall tilläggas att vårt förslag utgör ett steg i riktning mot en framtida helt elektronisk deklarationshantering, dvs. där deklARATIONERNA ÄVEN TILLSTÄLLS DE DEKLARATIONSSKYLDIGA PÅ ELEKTRONISK VÄG t.ex. via e-post eller genom att finnas på Skatteverkets webbplats. Med ett sådant system skulle hanteringen av deklarationsblanketter i pappersform kunna minska betydligt mer, vilket skulle innebära ytterligare positiva miljöeffekter.

## 10 Författningskommentar

### 10.1 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

#### 5 kap.

##### 1 §

Den deklarationsregel som föreslås i 4 kap. 8 § LSK innebär att en deklarationsskyldig, som felaktigt tyst godkänner de förtryckta uppgifterna, anses ha lämnat en deklaration med de förtryckta uppgifterna. En deklaration anses därmed lämnad även i den mening som avses i förevarande paragraf. Den deklarationsskyldige anses alltså ha lämnat en deklaration men har utelämnat uppgifter som han eller hon varit skyldig att lämna enligt 3 kap. 3 § LSK. Av sistnämnda paragraf följer att om någon förtryckt uppgift är felaktig eller om någon uppgift saknas skall den skattskyldige göra den ändring eller det tillägg som behövs.

För att förevarande paragraf skall vara tillämplig krävs att den deklarationsskyldige under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Genom att en deklaration anses lämnad enligt 4 kap. 8 § LSK får kravet på att uppgiften skall ha lämnats under förfarandet och till ledning för taxeringen anses uppfyllt. Av andra stycket följer att en uppgift anses oriktig om den skattskyldige har utelämnat en uppgift som han eller hon varit skyldig att lämna. Uppgiftsskyldigheten i 3 kap. 3 § LSK gör att den som felaktigt tyst godkänner de förtryckta uppgifterna har utelämnat en föreskriven uppgift och han eller hon har därmed lämnat en oriktig uppgift enligt förevarande paragraf.

Deklarationsregeln i 4 kap. 8 § LSK innebär att deklarationsskyldiga som i dag påförs skattetillägg enligt 5 kap. 2 § 2 TL på grund av utebliven deklaration i fortsättningen kommer att påföras skattetillägg enligt den nu behandlade paragrafen (om de underlåter

att lämna erfoderliga ändrings- eller tilläggsuppgifter). Skattetillägg som tas ut enligt 5 kap. 2 § 2 på grund av utebliven deklARATION skall undanröjas om en deklARATION kommer in inom viss tid. I fortsättningen kommer den deklARATIONSSKYLDIGE i stället att kunna undvika Skattetillägg genom att göra en frivillig rättelse. DeklARATIONREGELN kommer således indirekt att påverka reglerna om skattetillägg i skärpande riktning. Som framgått av avsnitt 6.4.4 är det en avsedd effekt men eftersom det rör sig om sanktionsbestämmelser är det motiverat att lagtexten är extra tydlig på den här punkten. I ett *nytt tredje stycke* föreskrivs därför att första och andra styckena även gäller fall som avses i 4 kap. 8 § LSK.

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 TL kommer att kunna tillämpas under samma förutsättningar som i dag.

För de som deklarerar genom tyst godkännande kommer det att vara underlåtenheten att lämna eventuella ändrings- eller tilläggsuppgifter som blir central för frågan om skattetillägg vid oriktig uppgift. Även om de uppgifter som förtryckts i blanketten i och för sig är felaktiga eller ofullständiga så är det inte dessa uppgifter i sig utan underlåtenheten att korrigera uppgifterna som kommer att kunna föranleda skattetillägg. Ett enkelt exempel får illustrera det sagda. (I exemplet bortses från att befrielse från skattetillägg under vissa förutsättningar skall ges.)

#### Exempel

Den deklARATIONSSKYLDIGE (A) får en förtryckt blankett från Skatteverket. De förtryckta uppgifterna grundar sig på kontrolluppgifter om inkomst av tjänst och kapital. I inkomst av tjänst har en ersättning på 30 000 kr från företaget AB förtryckts. Kontrolluppgiften är emellertid fel och borde egentligen ha redovisat en ersättning på 50 000 kr. Den förtryckta uppgiften är därmed också fel. Om inte A frivilligt rättar den förtryckta uppgiften eller en korrekt kontrolluppgift inkommer kan skattetillägg komma i fråga. Skattetillägget kommer då att beräknas på skatten på  $(50\,000 - 30\,000 =) 20\,000$  kr.

Skattetillägg skall inte tas ut när en oriktig uppgift kan rättas med ledning av kontrolluppgift som varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret. För en stor del av dem som deklarerar genom tyst godkännande kommer skattetillägg därmed över huvud taget inte att bli aktuellt. Skattetillägg kommer att drabba endast dem som underlåter att lämna uppgifter om inkomster helt eller delvis utanför kontrolluppgiftssystemet. Dessutom skall skattetillägget beräknas efter en lägre procentsats om underlåtenheten hade kunnat rättas med ledning av kontroll-

material som varit tillgängligt för Skatteverket under taxeringsperioden. Det sker t.ex. om den deklarationskyldige underlåter att lämna uppgifter om en avyttring av en privatbostadsfastighet. Härtill kommer att hel eller delvis befrielse från skattetillägg skall ske bl.a. när underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Befrielsegrunderna skall beaktas av Skatteverket även om den deklarationskyldige inte har framställt något yrkande om det.

En annan aspekt på frågan om skattetillägg vid oriktig uppgift i form av underlåtenhet att ändra fel i de förtryckta uppgifterna eller att lämna kompletteringsuppgifter när de förtryckta uppgifterna är otillräckliga är svårigheterna för Skatteverket att upptäcka den deklarationskyldiges underlåtenhet. Underlåtenheten att rätta förtryckta uppgifter kan i princip endast upptäckas genom revision hos den som har lämnat den felaktiga kontrolluppgiften, om det rätta förhållandet finns dokumenterat där. Underlåtenheten kan också upptäckas genom riktade kontroller eller revision hos den deklarationskyldige, genom upplysningar från andra myndigheter eller genom annat kontrollmaterial. De här problemen finns dock redan i dag.

Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 6.4.

## 5 kap.

### 9 §

Förslaget innebär att de som deklarerar genom tyst godkännande kommer att ha deklarerat inom föreskriven tid. Det kommer därmed inte att bli aktuellt att ta ut förseningsavgift av dessa deklaranter. Det kommer att gälla även de deklarationskyldiga som är bosatta utomlands eller stadigvarande vistas utomlands den 2 maj och som deklarerar genom tyst godkännande. Förseningsavgift skall däremot tas ut enligt samma regler som i dag avseende de fysiska personer som inte omfattas av tyst godkännande, dvs. de som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter och de som Skatteverket inte sänt någon förtryckt blankett till.

I *andra stycket* föreslås en justering av bestämmelsen om förseningsavgift, som kommer att gälla de deklaranter som inte omfattas av reglerna om tyst godkännande och som är bosatta utomlands eller stadigvarande visats utomlands den 2 maj. Enligt den *nya*

*bestämmelsen* skall denna kategori deklarationsskyldiga, trots att de enligt förslaget skall lämna självdeklaration senast den 2 maj under taxeringsåret, påföras förseningsavgift först om en deklaration inte har kommit in senast den 31 maj samma år eller vid en annan föreskriven senare tidpunkt (se även nedan förslaget till 4 kap. 5 § LSK). Att lämna deklaration ”vid annan föreskriven senare tidpunkt” är aktuellt för dem som skall lämna självdeklaration efter föreläggande från Skatteverket eller efter ett medgivet anstånd med att deklarerat. Noteras skall att genom förslaget kommer tidpunkten för när en första förseningsavgift skall tas ut (fr.o.m. den 1 juni) inte längre att korrespondera med tidpunkten för lämnade av självdeklaration (senast den 2 maj). Det innebär att tiden mellan den första respektive den andra och tredje förseningsavgiften som tas ut enligt 5 kap. 11 § TL för denna kategori deklareranter kommer att bli en månad kortare än i dag.

Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 6.5.1.

Det nuvarande andra stycket flyttas med oförändrat innehåll till ett *nytt tredje stycke*.

## **10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter**

### **3 kap.**

#### **3 §**

Paragrafen föreslås få en *ny första mening* enligt vilken de deklarationsskyldiga skall kontrollera att de förtryckta uppgifterna är korrekta och tillräckliga för en riktig taxering. Genom den föreslagna bestämmelsen förtydligas kontrollskyldigheten. I dag följer denna skyldighet indirekt av skyldigheten att göra ändringar och tillägg. Enligt *första styckets andra mening*, vilken motsvarar den befintliga paragrafen, skall de deklarationsskyldiga som fått en förtryckt deklarationsblankett lämna ändrings- och tilläggsuppgifter om de förtryckta uppgifterna är felaktiga eller om någon uppgift saknas. Bestämmelserna är grundläggande för deklarationsskyldigheten och omfattar alla deklarationsskyldiga som Skatteverket sänder en förtryckt deklarationsblankett till. Bestämmelsen i andra meningen föreslås få en något ändrad lydelse, jämfört med i dag, för att också omfatta de deklarationsskyldiga som själva tar del av de förtryckta uppgifterna på Skatteverkets webbplats. För dem kommer skyldig-

heterna i bestämmelsen att inträda när de själva tagit del av uppgifterna enligt den föreslagna nya bestämmelsen i andra stycket.

Begreppet ”skattskyldig” i paragrafen byts ut mot ”deklarationskyldig”. Skattskyldig är ett vidare begrepp än deklarationskyldig och den aktuella paragrafen gäller endast deklarationskyldiga.

Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 5.2.

I paragrafens *andra stycke*, som är *nytt*, föreslås att en deklarationskyldig som inte fått en förtryckt blankett för allmän självdeklaration skall vara skyldig att själv ta reda på om några uppgifter förtryckts för honom eller henne. Detta kan den deklarationskyldige göra genom att kontakta Skatteverket och be att få en ny förtryckt blankett eller genom att ta del av uppgifterna via Skatteverkets webbplats. Om det finns förtryckta uppgifter för den deklarationskyldige skall bestämmelserna i första stycket gälla, dvs. den deklarationskyldige är då skyldig att kontrollera uppgifterna och göra den ändring i eller det tillägg till uppgifterna som behövs. En deklarationskyldig som låter bli att ta reda på om uppgifter förtryckts riskerar alltså att inte kunna fullgöra uppgiftsskyldigheten i första stycket.

Syftet med förslaget är att systemet med tyst godkännande skall fungera smidigt. Genom ändringen kan nämligen Skatteverket utgå från att alla som Skatteverket sänt en blankett till har fått del av de uppgifter Skatteverket har tillgång till och som förtryckts. Beslut om taxering på grundval av uppgifterna kan då fattas utan ytterligare kommunikering. Detta utvecklas närmare i avsnitt 5.4.

#### 4 kap.

##### 5 §

Den nuvarande bestämmelsen i paragrafens andra stycke som ger fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands den 2 maj under taxeringsåret rätt att lämna självdeklaration senast den 31 maj skall enligt förslaget tas bort. Därmed skall samtliga självdeklarationer lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret (dock med undantag för de självdeklarationer som skall lämnas efter föreläggande att deklarerera eller efter det att anstånd med att deklarerera medgivits).

Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 6.5.1.

## 7 §

I paragrafen, som är *ny*, regleras det föreslagna tysta godkännandet av de förtryckta uppgifterna. Genom bestämmelsen uttrycks att sådana deklarationsskyldiga som inte skall göra någon ändring i eller tillägg till uppgifterna i den förtryckta deklarationsblanketten inte skall återsända blanketten till Skatteverket eller på annat sätt bekräfta uppgifterna i blanketten. Det krav på att självdeklarationen skall vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen som finns i 4 kap. 3 § LSK kommer självklart inte att gälla i dessa fall. De som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter undantas enligt den nya 9 § från bestämmelsen.

Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 5.2.

## 8 §

Innebörden av den föreslagna paragrafen, som är *ny*, är att alla deklarationsskyldiga som Skatteverket har sänt en förtryckt blankett för allmän självdeklaration till och som omfattas av reglerna om tyst godkännande kommer att anses ha lämnat en deklaration med de förtryckta uppgifterna senast den 2 maj (eller om anstånd medgetts, vid en föreskriven senare tidpunkt). Bestämmelsen gäller både de deklarationsskyldiga som kan taxeras endast efter förtryckta uppgifter och de som rätteligen skulle ha lämnat ändrings- eller tilläggsuppgifter i inkomst av tjänst och/eller kapital samt underlag för fastighetskatt före den 2 maj, men som av någon anledning inte har gjort det. De som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter undantas enligt den nya 9 § från bestämmelsen.

Den föreslagna deklarationsregeln innebär att skönstaxering i avsaknad av deklaration inte kommer att komma i fråga för de deklarationsskyldiga som deklarerar genom tyst godkännande; de skall anses ha lämnat en deklaration i rätt tid. Därmed kommer det inte heller att bli aktuellt att ta ut skattetillägg i avsaknad av deklaration för denna grupp. Påpekas bör dock att bestämmelserna om skönstaxering och skattetillägg i avsaknad av deklaration kommer att vara tillämpliga på samma sätt som i dag när det gäller de som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter och de som Skatteverket inte sänt någon förtryckt deklarationsblankett till eftersom de inte omfattas av tyst godkännande.

En deklARATIONSSKYLDIG som underlåter att aktivt deklarerat trots att han eller hon hade bort lämna ändrings- eller tilläggsuppgifter till de förtryckta uppgifterna, t.ex. redovisa en fastighetsavyttring, kommer vid deklARATION genom tyst godkännande att kunna sköNSTAXERAS genom avvikelse från deklARATIONEN. I detta sammanhang bör noteras att ett skattetillägg som påförs på grund av sköNSTAXERING genom avvikelse från deklARATION inte undanröjs om den deklARATIONSSKYLDIGE senare inkommer med korrekta uppgifter. Om den deklARATIONSSKYLDIGE kommer in med korrekta uppgifter efter sköNSTAXERINGEN omprövas TAXERINGEN och skattetillägget. En deklARATIONSSKYLDIG som i dag inte deklarerar alls och därmed underlåter att redovisa t.ex. en fastighetsavyttring sköNSTAXERAS och påförs skattetillägg i avsaknad av deklARATION, vilket undanröjs om deklARATION inom viss senare tid kommer in.

Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 6.4.

## 9 §

Genom paragrafen, som är *ny*, undantas de deklARATIONSSKYLDIGA som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet eller lämna fåmansföretagsuppgifter från deklARATION genom tyst godkännande.

Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 5.2.



# Särskilt yttrande

## av experten Kerstin Nyquist

Säkert skulle en hel del skattskyldiga uppskatta att kunna deklarerat utan att behöva sända in sin deklaration till Skatteverket. Att införa ett system som innebär att den skattskyldige godkänner sin deklaration utan att behöva bekräfta de förtryckta uppgifterna innebär dock en i grunden ändrad syn på deklarationsskyldigheten och till följd av detta ett antal förändringar i regelverket, vilket också framgår av det väl genomarbetade förslaget till lagstiftning som utredaren nu lägger fram.

För min del framstår det som ett väsentligt problem att den som är helt passiv skall kunna påföras skattetillägg enligt samma regler som idag. Särskilt anmärkningsvärt anser jag det vara att skattetillägg påförs även i de fall då Skatteverket har uppgifter som gör att den skattskyldige förväntas inkomma med kompletteringar som vid försäljning av fastigheter och aktier.

Vid aktieförsäljningar har Skatteverket uppgifter om aktieslag och försäljningssummor. Vad som saknas för att åsätta rätt taxering är anskaffningsvärdena. Skatteverket har dock möjlighet att taxera den skattskyldige enligt schablonmetoden, vilket också sker om den skattskyldige inte kommer in med några uppgifter. Vid tillämpning av schablonmetoden finns det ingen möjlighet att åsätta den skattskyldige för låg taxering och därmed finns det inte någon risk för att skatteuttaget blir för lågt. Vid tillämpning av schablonmetoden kan skatteuttaget antingen bli rätt eller för högt, men aldrig för lågt.

Enligt gällande rätt påförs skattetillägg i dessa fall, vilket jag anser redan det vara oacceptabelt. Även 1999 års skattetilläggskommitté – kommittén som föregick den nu gällande lagstiftningen – uttalade att skattetillägg inte borde påföras i den här typen av situationer.

I en situation där den som varit helt passiv skall anses ha deklarerat – och då utan att ha fått någon påstötning i form av påminnelse från Skatteverket – framstår det som än mera orimligt att skattetillägg skall komma att påföras när det inte finns någon fara för skatteundandraganden.

Mot den här bakgrunden anser jag att skattetilläggsbestämmelserna bör ses över innan det nu framlagda förslaget genomförs.

Ett ytterligare skäl till varför det finns anledning att inte hasta fram en lagstiftning är den utveckling som skett när det gäller att deklarerat elektroniskt. När frågan om deklarationsskyldigheten var uppe senast (prop. 2001/02:25, s. 83) pekade regeringen på att det inom dåvarande Riksskatteverket pågick ett arbete med att möjliggöra elektroniskt avlämnande av deklARATIONER. Sedan dess har Skatteverket kommit långt med sitt arbete och nu deklarerar ca 2,6 miljoner skattskyldiga på elektronisk väg. Antalet har stigit stadigt år från år och det finns väl knappast någon anledning att anta att det inte skulle fortsätta – tvärtom om man ser till utvecklingen på andra områden i samhället.

Elektroniskt avlämnade deklARATIONER utan tillägg och ändringar kan inte i någon högre grad belasta Skatteverkets resurser. Det kan därför ifrågasättas om det uppstår någon mera betydelsefull lättnad för Skatteverket om – som utredningen föreslår – de skattskyldiga anses ha deklarerat genom att förbli passiva. De skattskyldiga som bekräftar sin deklARATION på elektronisk väg finner nog inte just det momentet särskilt betungande. Det betungande för de skattskyldiga är att över huvud taget förstå ett komplicerat regelverk. Det åtgärdas inte genom att man anses ha deklarerat genom passivitet.

# Kommittédirektiv



## Reformerade förfaranderegler på beskattningsområdet

Dir.  
2005:129

Beslut vid regeringssammanträde den 1 december 2005

### Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet. Uppdraget omfattar dock inte sådan skatt som skall tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor eller punktskatt och som skall betalas till Tullverket. Fastighetstaxeringen omfattas inte heller.

Utredningsuppdraget syftar bl.a. till följande.

*Ett mer rationellt och kostnadseffektivt förfarande.* De nya förfaranderegler ska ge Skatteverket möjlighet att bedriva beskattningsverksamheten mer rationellt och kostnadseffektivt samt att ge både enskilda medborgare och företag bättre service.

*Minskad administrativ börda.* En utgångspunkt i detta arbete ska vara en fortsatt utveckling mot minskad administrativ börda för de skattskyldiga. Uppdraget utgör i denna del ett led i regeringens ansträngningar att uppfylla det mål för att minska företagens kostnader för att följa lagar och regler på skatteområdet som regeringen har uppställt i budgetpropositionen för 2006 och som innebär att den administrativa bördan under perioden 1 juli 2004 – 30 juni 2010 ska minskas med 20 procent.

*Slopad skyldighet att lämna självdeklaration i vissa fall.* En viktig uppgift för utredaren är att överväga om tiden nu är mogen att slopa den allmänna deklarationsskyldigheten för sådana fysiska personer som beskattas endast efter förtryckta uppgifter i deklaraionsblanketten.

*En rullande taxering.* Utredaren ska lämna förslag till ett sådant förfarande.

*Ett snabbare förfarande för omprövning och överklagande.* Utredaren skall också ge förslag till hur handläggningstiderna för omprövningsbeslut i samband med ett överklagande skall kunna förkortas.

*Skattenämnderna.* En uppgift för utredaren är att se om lekmannainflytandet i Skatteverkets verksamhet löses bäst genom nuvarande skattenämnder eller om det finns andra mer effektiva sätt för insyn och medverkan.

*En bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt.* En ytterligare uppgift för utredaren är att undersöka om det är möjligt och även lämpligt att infoga fastighetsskatten i skatteavdragssystemet för att minska antalet ”kvarskatter”.

*En enklare och mer sammanhållen lagstiftning.* Regleringen på det skatteadministrativa området är i dag spridd på olika författningar, vilket medfört att regleringen är onödigt komplicerad och att bestämmelser överlappar varandra samtidigt som det är vanligt med korsreferenser mellan olika författningar. En viktig uppgift för utredaren är därför att förtydliga och förenkla lagstiftningen på det skatteadministrativa området.

*Möjlighet till effektiv kontroll.* Utredaren skall i sitt uppdrag beakta intresset av att begränsa möjligheterna till skatteundandragande.

*Utvärdering.* Utredaren skall också utvärdera systemet med skattekonton samt tillämpningen av lagen (1989:479) om ersättningar för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Utredaren skall redovisa uppdraget före utgången av år 2007.

## Bakgrund

Ett effektivt skattesystem kräver inte bara ändamålsenliga materiella bestämmelser. Lika viktigt är att dessa bestämmelser kan hanteras inom ett effektivt och rationellt system för skatteadministration.

Under de senaste åren har det pågått ett fortlöpande arbete för att förenkla och förbättra förfarandereglererna på skatteområdet samt att effektivisera skatteförvaltningens organisation. Målsättningen är att skapa enklare och mer överblickbara regler, bättre förutsättningar för en rättvis och likformig beskattning samt, inte minst, större rättssäkerhet för de skattskyldiga.

En förutsättning för att uppnå de uppställda målen är en väl fungerande skatteorganisation. Ett steg i denna riktning togs redan genom riksdagens beslut under hösten 1985 om en sammanhållen skatteförvaltning som genomfördes fr.o.m. 1987 och som bl.a. innebar att skatteförvaltningen fick en mer självständig ställning. Det senaste steget togs 2003 när riksdagen bestämde att dåvarande tio skattemyndigheter och Riksskatteverket skulle avvecklas vid årsskiftet 2003/04 samtidigt som Skatteverket inrättades.

År 2004 var Skatteverkets första år. Den rättsliga styrningen blev tydligare och en enhet för de allra största företagen kom till stånd. Ekonomi- och lönehanteringen effektiviserades genom att koncentreras till Gävle. På skattesidan ledde en fokusering på handläggningstider till betydande förbättringar för bl.a. obligatoriska omprövningar. Verkets fokus på att minska regionala skillnader, både i fråga om rättstillämpning och handläggningstider, har medfört att enskilda och företag hanteras alltmer enhetligt inom landet.

Exempel på resultat av förenklingsarbetet är att Skatteverket i samverkan med Bolagsverket nu driver en webbplats som möjliggör att en blivande företagare kan lämna en ansökan om F-skatt samt om registrering som arbetsgivare och mervärdesskattskyldig till Skatteverket samtidigt som han eller hon ansöker om företagsregistrering hos Bolagsverket. En ny gemensam blankett för självdeklaration för alla fysiska personer med ett gemensamt inlämningsdatum infördes 2003. Blanketten, som innehåller vissa förtryckta uppgifter, skall användas även av näringsidkare. Samma år utökades också möjligheten att lämna en elektronisk självdeklaration.

Ytterligare exempel är det förslag som skall göra det möjligt för de skattskyldiga att lämna skattedeclarationer genom ombud och som förelagts riksdagen i propositionen Deklarationsombud m.m. (prop. 2005/06:31).

#### *Regeringens handlingsprogram för minskad administration för företagen m.m.*

Regeringen har i en skrivelse till riksdagen (skr. 2004/05:48 Regeringens handlingsprogram för minskad administration för företagen m.m.) presenterat ett samlat handlingsprogram för en minskad administration för företagen. I skrivelsen beskrivs arbetet

med att mäta den administrativa bördan för företag. Dessutom redovisas det arbete med regelförenkling för företagen som genomförts under 2003 och det förenklingsarbete som planeras under återstoden av innevarande mandatperiod.

I skrivelsen redogörs också för på vilket sätt regeringen avser att sätta upp mål för regelförenklingsarbetet. Regeringen framhåller att ett effektivt, seriöst och resultatriktat arbete för att minska företagens kostnader för administration till följd av regelverken tjänar på att det sätts upp tydliga, mätbara mål för hur mycket dessa kostnader bör minskas. Sådana mål kan nämligen i förhållande till vart och ett av de regelbeslutande organen, regering och riksdag inräknade, fungera som en viktig drivkraft i detta arbete.

Som en del i arbetet med regelförenkling har regeringen gett Verket för näringslivsutveckling NUTEK i uppdrag att färdigställa en metod för att genomföra mätningar av företagens administrativa börda. Verket har redovisat sitt uppdrag i huvudrapporten Metodbedömning, organisationsförslag samt resursbedömning (Infonr 035-2004).

Sedan november 2003 har NUTEK på uppdrag av regeringen mätt näringslivets kostnader för skatteområdet. I underlagsrapporten Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen med standardkostnadsmodellen (Infonr 036-2004) redovisas en pilotmätning som genomförts på mervärdesskatteområdet och den metod som använts vid mätningen. NUTEK har därefter utfört ytterligare tre mätningar av näringslivets administrativa bördor på skatteområdet (R 2005:05 Inkomstskattelagen och angränsande lagstiftning, R 2005:06 Skattebetalningslagen och angränsande lagstiftning samt R 2005:07 Fyra punktskatter). Mätningarna sägs ge en uppfattning om den totala kostnaden för att följa lagar och regler inom ett område och göra det möjligt att följa kostnadernas utveckling över tiden. Mätningarna sägs också vara ett effektivt verktyg för regelförenklingsarbetet.

Enligt regeringens skrivelse skall mätningarna utgöra utgångspunkt för upprättandet av kvantitativa mål för att minska företagens administrativa börda. Regeringen har i budgetpropositionen för 2006 uppställt ett mål för att minska företagens kostnader för att följa lagar och regler på skatteområdet som

innebär att den administrativa bördan under perioden 1 juli 2004 – 30 juni 2010 skall minska med 20 procent.

#### *24-timmarsmyndigheten*

Inom statsförvaltningen pågår ett moderniserings- och utvecklingsarbete som bl.a. innefattar utvecklingen av en elektronisk förvaltning som går under benämningen 24-timmarsmyndigheten. I skrivelsen till riksdagen Regeringens handlingsprogram för minskad administration för företagen m.m. beskrivs också detta arbete.

Syftet med arbetet är att medborgare och företag på elektronisk väg skall kunna få information, lämna uppgifter samt utträta andra ärenden på ett snabbt och enkelt sätt oberoende av tid och plats. Regeringen har som mål angett att alla myndighetstjänster som med bibehållen eller ökad kostnadseffektivitet kan tillhandahållas elektroniskt också skall tillhandahållas på detta sätt. De elektroniska tjänsterna får dock inte utestänga grupper av medborgare.

#### *Internationellt samarbete*

Genom Sveriges medlemskap i Europeiska unionen har samarbetet med skatteförvaltningarna i andra medlemsstater ökat och kommer att öka än mer. Det gäller kanske främst informationsutbytet mellan länderna men även själva förfarandet har harmoniserats i vissa avseenden. Genom Europadomstolens praxis har det dessutom kommit att ställas nya krav på våra förfaranderegler.

I fråga om redovisning och betalning av mervärdesskatt och punktskatter har samarbetet redan kommit långt och den materiella lagstiftningen inom dessa områden vilar i stora delar på EG-direktiv. Bestämmelser om detta finns bl.a. i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1, Celex 31977L0388) och rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 076, 23.3.1992, s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. När det gäller området för den direkta

beskattningen har EG-domstolen framhållit (se bl.a. domstolens dom den 10 mars 2005 i mål C-39/04) att även om frågor avseende direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall dessa icke desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet. EG-domstolen har sålunda i flera domar, med hänvisning till arbetskraftens, varors och kapitalas fria rörlighet över gränserna, riktat kritik mot olika nationella skattebestämmelser som ansetts lägga hinder i vägen för en sådan fri rörlighet. Någon dom som gäller de svenska förfarandereglererna på den direkta beskattningens område har domstolen dock inte meddelat.

Däremot har Europadomstolen riktat kritik mot det svenska förfarandet för omprövning och överklagande av beslut om skatte-tillägg. Processerna har i flera fall ansetts ta för lång tid.

### *Inhemsk kritik*

Även utifrån en mer begränsad nationell synvinkel har det riktats kritik mot förfarandet. Det uppfattas i vissa avseenden som krångligt, omodernt och onödigt långsamt. Förfarandet har också i vissa avseenden ansetts vara rättsosäkert. Modern teknik utnyttjas vidare inte fullt ut och kraven på uppgiftslämnande från de skattskyldiga, främst företag, anses vara för omfattande och betungande. Att Skatteverket i regel skall ompröva ett överklagat beslut innan länsrätten kan behandla överklagandet kan leda till långa handläggningstider eftersom det kan dröja lång tid innan omprövningen sker. De bestämmelser som styr förfarandet på skatteområdet är dessutom inte alltid så lätta att hitta och tolka.

Systemet med skattenämnder vid skattekontoren har också utsatts för kritik. Det har gjorts gällande att lekmännens medverkan vid beslutsfattandet genom skattenämnderna har spelat ut sin roll och att allmänhetens insyn därför bör tillgodoses i andra former.

Mot denna bakgrund har Stockholms Handelskammare i en framställning som kom in till Finansdepartementet den 11 juni 2004 (dnr Fi2004/2829) hemställt om en översyn av beskattningsförfarandet och de skatteprocessuella reglerna.

I en skrivelse som kom in till Finansdepartementet den 15 mars 2005 (dnr Fi2005/1687) föreslår också Skatteverket att det skatterättsliga regelsystemet skall ses över och anpassas till en



fortsatt utveckling mot minskad administrativ börda för skattebetalarna och ett effektivt resursutnyttjande för Skatteverket.

Villkoren för företag och övrigt näringsliv i landet påverkas i hög grad av förfarandebestämmelserna inom beskattningsområdet. Om bestämmelserna kan göras enklare och lättare att hitta, minskas företagens administrativa börda och därmed deras kostnader. Genom ändamålsenliga förfarandebestämmelser kan också kampen mot den ekonomiska brottsligheten underlättas. En effektiv ekobrottsbekämpning är ett skydd inte bara för de enskilda skattebetalarna utan också i hög grad för de seriösa företagen. Om svartarbete och annat skattefusk försvåras, skapas bättre förutsättningar för företagen att konkurrera på lika villkor.

### Aktuell lagstiftning

De centrala bestämmelserna inom det skatteadministrativa området är utspridda på i huvudsak tre olika lagar som delvis överlappar varandra. Dessutom finns det administrativa bestämmelser av mer specifik natur i ett flertal andra lagar. Gränsdragningen mellan de olika lagarna på området har av bl.a. Lagrådet kritiserats för att vara oklar. En del av bestämmelserna är dessutom gamla och har kommit till under en tid då de administrativa förutsättningarna var helt annorlunda än de är i dag. Mycket har hänt under senare tid, inte minst när det gäller möjligheten att använda elektroniska dokument och att fatta beslut genom automatiserad databehandling. De lagar som innehåller förfaranderegler är dessutom så många och så omfattande att det till och med för den som dagligen arbetar med skattefrågor är svårt att överblicka området.

Bestämmelser om de skattskyldigas deklarationsskyldighet och om arbetsgivares och andras skyldighet att lämna kontrolluppgifter till Skatteverket finns i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (prop. 2001/02:25, bet. 2001/02:SkU10, rskr. 2001/02:124, SFS 2001:1227).

Bestämmelser om fastställandet av underlaget för att ta ut skatt eller avgift finns i taxeringslagen (prop. 1989/90:74, bet. 1989/90:SkU32, rskr. 1989/90:217, SFS 1990:324).

När det gäller bestämmande, debitering, redovisning samt betalning av skatter och avgifter finns regelsystemet i skattebe-

talningslagen (prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, rskr. 1996/97:276, SFS 1997:483).

Skatteadministrativa bestämmelser finns också i flera andra lagar som reglerar mer specifika frågor, t.ex. frågor om förhandsbesked, betalningssäkring, särskilda tvångsåtgärder, indrivning, preskription samt ersättningar för kostnader i ärenden och mål om skatt. I lagarna om punktskatt och i mervärdesskattelagen finns dessutom skatteadministrativa bestämmelser som främst rör återbetalningsförfarandet.

Förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291) gäller även inom beskattningsområdet i den mån inte någon av skattelagarna innehåller avvikande bestämmelser.

Dessutom finns administrativa bestämmelser i lagar som inte ses som skattelagar men som ändå direkt berör också beskattningsområdet, t.ex. lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension enligt vilken Skatteverket skall fatta besluten om pensionsgrundande inkomst på grundval av den taxerade inkomsten, sekretesslagen (1980:100) och lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Till detta kommer ett stort antal förordningar som också innehåller förfarandebestämmelser.

## Allmänt om uppdraget

### *Ett mer rationellt och kostnadseffektivt förfarande*

Utredarens huvuduppgift är att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet. Uppdraget omfattar dock inte sådan skatt som skall tas ut enligt mervärdesskattelagen vid import av varor eller punktskatt och som skall betalas till Tullverket. Fastighetstaxeringen omfattas inte heller.

Syftet med de nya förfarandereglerna skall vara att ge Skatteverket möjlighet att bedriva sin beskattningsverksamhet mer rationellt och kostnadseffektivt samt att ge både företag och andra skattskyldiga bättre service.

Målet är att skatt skall tas ut enligt gällande skatteförfattningar samt att skatteintäkter skall säkerställas på ett rättssäkert och

effektivt sätt samtidigt som enkelhet skall eftersträvas samt brottslighet och andra oegentligheter motarbetas.

När det gäller Skatteverkets roll i förfarandet bör resurskrävande masshanteringsuppgifter effektiviseras för att ge utrymme för ökad service och kontroll. En viktig uppgift för utredaren är att se vilka möjligheter det finns att öka användningen av elektroniska dokument och beslutsfattande genom automatiserad databehandling. I de fall man med sådana hjälpmedel kan få till stånd ett snabbare och mer effektivt förfarande skall utredaren föreslå nödvändiga ändringar och kompletteringar i regelsystemet.

#### *En minskad administrativ börda för företag*

En utgångspunkt för utredarens arbete skall vara en fortsatt utveckling mot minskad administrativ börda för företag.

Utredaren skall sålunda i sitt arbete eftersträva en minskning av företagens kostnader för att upprätta, lagra och överföra information och uppgifter som är nödvändiga för tillämpningen av skattebestämmelserna.

Utredaren skall bedriva sitt arbete enligt de riktlinjer som regeringen dragit upp för förenklingsarbetet och i linje med de handlingsplaner för Finansdepartementet och Skatteverket som redovisats i den tidigare nämnda skrivelsen till riksdagen (skr. 2004/05:48).

#### *24-timmarsmyndigheten*

Utvecklingen av 24-timmarsmyndigheten skall även fortsättningsvis bygga på att varje myndighet har ett självständigt ansvar för sina tekniska system. Det är emellertid viktigt att utredaren beaktar behovet av att det utvecklas IT-system som är användbara och kommunikativa inom hela den offentliga förvaltningen. Det behövs därför insatser för att stärka samordningen mellan myndigheter så att myndighetsgränserna inte utgör hinder för kommunikationen mellan myndigheter eller försvårar utnyttjande av tjänster. I den mån utredaren upptäcker sådana hinder under sitt utredningsarbete skall utredaren lämna förslag på hur de skall kunna undanröjas. En utgångspunkt för detta arbete skall vara vad

som sägs om utvecklingen av ett säkert och effektivt elektroniskt informationsutbyte inom den offentliga förvaltningen i 2 § förordningen (2003:770) om statliga myndigheters elektroniska informationsutbyte. En annan utgångspunkt skall vara det arbete som hitintills har bedrivits av Nämnden för elektronisk förvaltning.

#### *Slopad skyldighet att lämna självdeklaration i vissa fall*

En viktig fråga som utredaren skall överväga är om tiden nu är mogen att slopa skyldigheten att lämna självdeklaration för sådana fysiska personer som kan taxeras endast efter sådana uppgifter som har lämnats i form av kontrolluppgift eller som i övrigt finns tillgängliga hos Skatteverket och som förtrycks i deklara-tionsblanketten (s.k. tyst godkännande).

#### *En rullande taxering*

När det gäller taxeringsförfarandet skall utredaren undersöka om tidsramarna för taxeringsarbetet kan göras mer flexibla. Om detta är möjligt och deklara-tionsskyldigheten kan slopas i de fall taxeringen kan ske uteslutande på grundval av lämnade kontrolluppgifter eller uppgifter som i övrigt finns tillgängliga hos Skatteverket, skulle taxeringsbesluten i enkla och okomplicerade fall kunna fattas tidigare än i dag. Därmed skulle Skatteverket ges lite längre tid för övriga fall och en väg banas för en rullande taxering som medför en jämnare arbetsbelastning för Skatteverket. Utredaren skall lämna förslag till ett sådant förfarande.

Ytterligare förenklingar skulle sannolikt kunna uppnås om vissa intäkter kunde taxeras redan under inkomståret. Detta gäller t.ex. vid försäljning av en fastighet. Med en sådan ordning skulle en realisationsvinst eller förlust kunna deklarerars i nära anslutning till försäljningen, dvs. vid den tidpunkt då den skattskyldige i regel har alla nödvändiga uppgifter aktuella och dessutom i många fall kan få hjälp av en mäklare med att upprätta deklara-tionen. Utredaren skall överväga även en sådan ordning. I samband med detta skall utredaren även undersöka om den ordning som nu gäller för betalning av fastighetsskatt, dvs. att säljaren och köparen betalar var sin del, är den optimala eller om det skulle medföra fördelar i

administrativt hänseende om hela årets fastighetsskatt betalades av en av dem. Uppdraget begränsas i dessa delar till fysiska personers kapitalinkomster och fastighetsskatt.

#### *Ett snabbare förfarande för omprövning och överklagande*

Europadomstolen för mänskliga rättigheter har i några fall fällt Sverige för vissa brister i förfarandet för omprövning och överklagande av beslut om skattetillägg. Processerna har då kritiserats för att vara för långsamma, särskilt om målen överklagas till kammarrätt och Regeringsrätten.

Utredaren skall ge förslag till hur handläggningstiderna i samband med omprövning och överklagande skall kunna förkortas.

#### *Skattenämnderna*

En uppgift för utredaren blir också att se om lekmännens medverkan i Skatteverkets verksamhet löses bäst genom nuvarande skattenämnder eller om det finns andra mer effektiva sätt för lekmännens insyn och medverkan. I detta arbete skall utredaren väga in de synpunkter som förs fram av Skatteverket i en analys av hur medborgarinflytandet genom skattenämnderna fungerar (Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, Medborgarinflytande genom skattenämnder?).

#### *En enklare och mer sammanhållen lagstiftning*

En viktig uppgift för utredaren är att, genom att förtydliga och förenkla lagstiftningen på området, reda ut de problem som är förenade med att förfarandebestämmelserna är spridda på flera olika lagar som delvis överlappar varandra. Givetvis skall utredaren i detta sammanhang också beakta EG-rätten inklusive de direktiv och förordningar som gäller inom EU på förfarandområdet.

En lösning kan vara att slå samman de tre centrala lagarna på det skatteadministrativa området till en. Utredaren är emellertid fri att föreslå någon annan lösning om han eller hon finner den vara bättre.

En fråga i samband med detta arbete är om det i den svenska lagstiftningen bör införas särskilda lagregler om betalning eller återbetalning av skatt i sådana fall där Sverige tillämpat ett EG-direktiv felaktigt eller inte genomfört det på rätt sätt.

### *Möjlighet till en effektiv kontroll*

Liksom de enskilda har ett berättigat krav på att kunna förutse skattekonsekvenserna av sitt handlande har de också intresse av att skatten fördelas dem emellan på det sätt som lagstiftningen avser. För att detta skall kunna ske måste Skatteverket kunna kontrollera efterlevnaden av de materiella skattereglerna. En viktig utgångspunkt i utredarens arbete är därför att vid utformandet av förfarandereglerna beakta kontrollintresset.

### **Uppdraget mer i detalj**

#### *Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter*

#### Fysiska personers deklarationsskyldighet

Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter och den allmänna deklarationsskyldigheten regleras i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Fysiska personer och svenska dödsbon skall lämna en allmän självdeklaration. Investeringsfonder och andra juridiska personer än svenska dödsbon skall lämna en särskild självdeklaration. Kontrolluppgifter skall lämnas av bl.a. arbetsgivare och banker. Kontrolluppgifterna skall lämnas senast den 31 januari (14 kap. 1 § LSK) och självdeklarationerna senast den 2 maj under taxeringsåret (4 kap. 5 § LSK).

Beskattningsåret för fysiska personer är kalenderåret före taxeringsåret (1 kap. 13 § inkomstskattelagen [1999:1229, IL]).

Alla fysiska personer får i dag en förtryckt blankett för självdeklaration där uppgifter om bl.a. inkomst har förts in från arbetsgivares och andras kontrolluppgifter. Ett stort antal skattskyldiga, ca 46 procent vid 2005 års taxering, behöver inte komplettera deklarationen inför taxeringen, dvs. de förtryckta uppgifterna är kompletta och korrekta. En stor del av deklarationerna lämnas fortfarande in på papper även om de inte innehåller andra uppgifter

än de förtryckta. För taxeringsåret 2005 var antalet inlämnade sådana deklARATIONER på papper drygt 1,8 miljoner. Detta medför att Skatteverket behöver avsätta resurser för mottagande, sortering, beredning, registrering och arkivering av dessa deklARATIONER.

Skatteverket har undersökt deklARANternas allmänna inställning till ett passivt godkännande av de förtryckta uppgifterna och om deklARANterna skulle ändra sitt beteende om de förtryckta deklARATIONsblanketterna skulle kunna godkännas passivt. Undersökningen gav vid handen att 46 procent av deklARANterna ansåg att förslaget om ett passivt godkännande var ett bra eller ett mycket bra förslag, 19 procent hade ingen direkt åsikt och 33 procent ansåg att det var ett dåligt eller mycket dåligt förslag. DeklARANterna svarade dessutom att de i större utsträckning än i dag skulle stämma av sina förtryckta uppgifter om ett passivt godkännande infördes.

En fråga som utredaren skall överväga är om tiden nu är mogen att slopa skyldigheten att lämna självdeklARATION för sådana fysiska personer som kan taxeras efter endast förtryckta uppgifter i deklARATIONsblanketten (tyst godkännande). Utredaren bör särskilt analysera om ett tyst godkännande skulle skapa problem i fråga om straffrättsliga eller administrativa sanktioner. Ett tyst godkännande skulle underlätta för de skattskyldiga, frigöra administrativa resurser hos Skatteverket och minska miljöbelastningen. Det skulle också göra det enklare att införa en sådan s.k. rullande taxering som behandlas nedan under rubriken Taxeringsförfarandet.

Ytterligare förenklningar skulle sannolikt uppnås om försäljning av en fastighet kunde deklARERAS i nära anslutning till försäljningen, dvs. vid den tidpunkt då den skattskyldige i regel har alla nödvändiga uppgifter aktuella och dessutom i många fall kan få hjälp av en mäklare med att upprätta deklARATIONEN. En sådan ordning skulle dessutom göra det möjligt att debitera och kräva betalning av skatt på en realisationsvinst betydligt tidigare än i dag. Enligt dagens regler skall exempelvis resultatet av en fastighetsförsäljning som sker i början av januari år 1 redovisas i självdeklARATIONEN senast den 2 maj år 2. Taxeringsbeslutet fattas i många fall så sent som under slutet av november samma år och den ytterligare skatt som skall betalas på grund av försäljningen skall då inte betalas förrän senast den 12 mars år 3.

Problemet med sen betalning kan gälla även skatt på vissa andra realisationsvinster, t.ex. vid försäljning av en bostadsrätt eller

värdepapper. Andra situationer där det kan vara lämpligt att fatta ett taxeringsbeslut med åtföljande beskattningsbeslut redan under beskattningsåret kan vara då den skattskyldige hyrt ut bostad under endast en del av året eller då den skattskyldige flyttat utomlands eller avlidit.

Utredaren skall, mot denna bakgrund, undersöka om det är möjligt att införa ett system som innebär att vissa taxeringsbeslut fattas redan under beskattningsåret och vilka beslut som kan komma i fråga samt vad som krävs för detta när det gäller t.ex. ändrad kontrolluppgifts- och deklarationsskyldighet. Utredaren skall också föreslå de lagregler som behövs.

### Juridiska personers deklarationsskyldighet

Juridiska personer skall lämna en särskild självdeklaration senast den 2 maj under taxeringsåret.

För juridiska personer är beskattningsåret det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret (1 kap. 15 § IL). För juridiska personer med brutet räkenskapsår kan sålunda drygt ett år förflyta mellan räkenskapsårets utgång (t.ex. den 30 april år 1) och tidpunkten för självdeklarationens avlämnande (senast den 2 maj år 2). Taxeringsbeslut skall fattas före utgången av november månad under taxeringsåret.

Utredaren skall undersöka om det är möjligt att införa en regel som innebär att juridiska personer med brutet räkenskapsår skall lämna självdeklaration viss kortare tid efter det att räkenskapsåret har gått till ända. En fördel med ett sådant system skulle – förutom att taxeringsbeslut kunde fattas i närmare anslutning till räkenskapsårets utgång – vara att det skulle bidra till en utjämning av arbetsflödet hos såväl Skatteverket som deklarationsmedhjälpare. I detta arbete skall utredaren ägna särskild uppmärksamhet åt de övergångsregler som kan behövas vid en tidigareläggning av såväl deklarationstidpunkten som taxeringen.

När det gäller aktiebolag och andra juridiska personer som lämnar årsredovisningar till Bolagsverket skulle ytterligare en möjlighet till förenklingar för både Skatteverket och de skattskyldiga kunna vara om det i självdeklarationen endast krävdes uppgift om nödvändiga skattemässiga justeringar medan övriga uppgifter hämtades elektroniskt från respektive myndighet. Ut-



redaren skall överväga ett sådant förfarande och i sina överväganden särskilt beakta det allmännas behov av en detaljerad och tillförlitlig taxeringsstatistik.

### *Taxeringslagen (1990:324)*

#### Taxeringsförfarandet

Taxeringsförfarandet regleras i taxeringslagen (1990:324, TL). Den årliga taxeringen sker inom en för alla skattskyldiga gemensam tidsram. Både den allmänna och den särskilda självdeklarationen skall lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret. Först därefter kan taxeringsarbetet börja. Taxeringsbesluten skall fattas före utgången av november månad samma år (4 kap. 2 § TL). Om den skattskyldige inte är nöjd med beslutet kan han eller hon begära att det omprövas. En sådan begäran skall ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Om någon inte har fullgjort sin skyldighet att lämna självdeklaration, kan Skatteverket med stöd av 4 kap. 16 § första stycket 3 TL fatta ett eftertaxeringsbeslut inom den femåriga omprövningsfristen. Detta gäller dock inte om den skattskyldige, om än för sent, lämnar en självdeklaration. Skatteverket har då i stället möjlighet att inom ett år från den dag självdeklarationen kom in taxera den skattskyldige genom ett omprövningsbeslut (4 kap. 14 § andra stycket TL).

Om tidsramarna kunde göras mer flexibla och deklara-tions-skyldigheten slopas i de fall taxeringen kan ske uteslutande på grundval av lämnade kontrolluppgifter eller uppgifter som i övrigt finns tillgängliga hos Skatteverket, skulle taxeringsbesluten i enkla och okomplicerade fall kunna fattas tidigare än i dag. Därmed skulle Skatteverket ges lite längre tid för övriga fall och en väg banas för en rullande taxering som medför en jämnare arbetsbelastning för Skatteverket.

Om fler typer av taxeringsbeslut än i dag dessutom kunde fattas genom automatiserad databehandling och sätts upp i form av ett elektroniskt dokument på samma sätt som i dag redan sker i fråga om vissa beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen, skulle ytterligare resurser kunna frigöras hos Skatteverket. Med ett sådant system skulle det också bli möjligt att utjämna skillnader i arbetsbelastning över tiden.

Det är utredarens uppgift att överväga även dessa frågor som främst berör ändringar i Skatteverkets egna rutiner och datasystem. I den mån nuvarande regelsystem också behöver ändras för att medge en sådan större flexibilitet, skall utredaren lämna förslag till dessa regeländringar. Om utredaren dessutom anser att det finns fler typer av taxeringsbeslut som kan fattas genom automatiserad databehandling och sätts upp i form av ett elektroniskt dokument, skall utredaren också föreslå de författningsändringar som behövs för ett sådant förfarande.

Om utredaren finner att det finns andra brister i taxeringsförfarandet, skall utredaren föreslå åtgärder för att undanröja dessa. Utredaren skall också undersöka om de aktuella reglerna i något avseende kan hindra eller försvåra införandet av en rullande taxering. Om så är fallet, skall utredaren lämna förslag till de författningsändringar som behövs.

### Långsamma processer

Europadomstolen för mänskliga rättigheter har i några fall fällt Sverige för vissa brister i förfarandet för omprövning och överklagande av beslut om skattetillägg. Processerna har kritiserats för att vara för långsamma, särskilt om målen överklagas till kammarrätt och Regeringsrätten.

Riksdagens ombudsmän (JO) har också vid ett par tillfällen under senare tid gett dåvarande skattemyndigheter allvarlig kritik för långsam handläggning av omprövningsärenden (JO:s beslut den 17 september 2004 i ärende med dnr 342-2003 och den 24 februari 2005 i ärende med dnr 3650-2003). I det första ärendet uttalade ombudsmannen att endast i undantagsfall bör ett överlämnande av ett överklagande ske senare än någon eller några månader från det att ärendet kom in till skattemyndigheten.

Domstolsverket har i rapporten Skattemålshanteringen vid länsrätterna och i kammarrätterna (DV-rapport 2004:4) till regeringen lämnat förslag på åtgärder för att förbättra och påskynda skattemålshanteringen. En viktig uppgift för utredaren är att föreslå sådana åtgärder som kan resultera i ett snabbare förfarande även hos Skatteverket. Exempel på frågor som bör övervägas i detta sammanhang är om det bör införas en snävare

tidsgräns för omprövningsförfarandet och om femårsfristen för överklagande bör förkortas.

### Lekmannainflytande

Före den taxeringsreform som genomfördes 1991 låg utrednings- och kontrollfunktionerna hos länsskattemyndigheterna och de lokala skattemyndigheterna medan beslutsfunktionen låg hos ett stort antal taxeringsnämnder som var att anse som egna myndigheter. Genom reformen flyttades beslutsfunktionen till skattemyndigheterna. Taxeringsnämnderna ersattes med förtroendeorgan kallade skattenämnder som ingick i skattemyndigheterna. Skattenämnderna fattade för myndighetens räkning beslut i ärenden där ett behov av insyn och inflytande av lekmän gjorde sig gällande.

I Skatteverkets organisation har skattenämnderna behållits. Vid varje skattekontor finns sålunda en skattenämnd (2 kap. 1 § TL). Vid de större kontoren är skattenämnden indelad i avdelningar.

I en skattenämnd finns ordförande, vice ordförande och övriga ledamöter. Om nämnden består av flera avdelningar, skall det finnas en ordförande för varje avdelning (2 kap. 5 § TL). Ordföranden och vice ordföranden i skattenämnden skall vara tjänstemän vid Skatteverket (2 kap. 6 § TL).

Skattenämnden är beslutför när ordföranden eller vice ordföranden och tre övriga ledamöter är närvarande. Nämnden är dock beslutför med tre ledamöter, bland dem ordföranden eller vice ordföranden, om de är ense om utgången i ärendet. Fler än ordföranden eller vice ordföranden och fem övriga ledamöter får inte delta i behandlingen av ett ärende (2 kap. 7 § TL).

Ett taxeringsärende avgörs i skattenämnd, om ärendet avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis som den skattskyldige åberopar, om ärendet avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige eller om ärendet av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden (2 kap. 4 § TL).

Syftet med skattenämnderna är att ge medborgerlig insyn i och inflytande på taxeringsarbetet. De skall också främja objektivitetet

och likformighet i beslutsfattandet för att stärka förtroendet för skatteförvaltningen.

Frågan om medborgarnas insyn och inflytande över skatteförvaltningens verksamhet togs upp så sent som i propositionen Det nya skatteverket (prop. 2002/03:99). Regeringen anförde då (s. 245) att skattenämnderna formellt utgör det främsta organet för lekmannainflytande inom skatteförvaltningen och bör genom sitt deltagande i ett stort antal beslut på beskattningsområdet kunna anses ha goda möjligheter till insyn och inflytande över skatteförvaltningens beskattningsverksamhet. Regeringen anförde vidare (s. 245 och 246) att visserligen minskar medborgarnas möjligheter till insyn och inflytande när skattemyndigheternas styrelser försvinner i samband med inrättandet av Skatteverket men att minskningen endast är marginell. Inflytandet och insynen genom skattenämnderna, som inte skulle komma att förändras, är däremot både reellt och substantiellt. Enligt regeringens bedömning kunde därför avvecklingen av skattemyndigheterna och deras styrelser ske utan att styrelserna ersattes av något nytt formellt organ för lekmanens insyn och inflytande. Några remissinstanser hade emellertid efterfrågat ett nytt organ för lekmannainflytande.

Skattenämnderna har kritiserats av bl.a. näringslivet. Föreningen Svenskt Näringsliv har gått så långt att den i en begäran om översyn av taxeringslagen daterad den 11 november 2004 ansett att Finansdepartementet bör låta utreda frågan om ett avskaffande av skattenämnderna i deras nuvarande form för att i stället lämna större utrymme till verkligt medborgarinflytande genom att vid skattekontoren inrätta särskilda skatteråd (dnr Fi2005/3052).

Även omröstningsreglerna i skattenämnden har kritiserats. I domstol gäller brottmålsreglerna när skattetillägg prövas, men i skattenämnden gäller 18 § förvaltningslagen med utslagsröst för ordföranden.

Kritiska synpunkter mot skattenämndernas medverkan vid beskattningen har också framförts i artikelform, se Kerstin Nyquist och Börje Leidhammar: Lekmannainflytandet i Skatteverket, SvSkT 8/2004.

I detta sammanhang bör framhållas att det inom Skatteverkets verksamhetsområde finns även andra områden än de där skattenämnderna i dag medverkar där ett lekmannainflytande skulle vara

önskvärt. Det gäller t.ex. verkets informationsutbud till allmänheten, blankettfrågor, tillgänglighet samt annan service till medborgarna och företagen. Genom en medverkan även inom dessa områden skulle verkets tjänsteutbud sannolikt kunna anpassas bättre till användarnas behov och önskemål.

I regleringsbrevet för 2005 fick Skatteverket i uppdrag att göra en grundläggande analys av hur medborgarinflytandet genom skattenämnderna fungerar och om det kan finnas andra bättre lösningar för att tillgodose behovet av ett sådant inflytande. I en promemoria den 25 februari 2005, Medborgarinflytande genom skattenämnder? (dnr Fi2005/1334) har Skatteverket redovisat sin analys.

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att medborgarinflytandet genom skattenämnderna framstår som otidsenligt och bör kunna avskaffas. Skattenämnderna skulle, enligt verket, kunna ersättas av någon form av insynsorgan med företrädare för företagssektorn. Ett sådant organ bör enligt verket behandla övergripande frågor rörande företagsbeskattning och verka för ömsesidig nytta för företag och Skatteverket. Däremot bör insynsorganet inte behandla enskilda företags beskattning.

Betydelsen vid inkomsttaxeringen av kännedom om lokala förhållanden har numera minskat. I stället betonas lekmännens funktion att ge insyn i taxeringsverksamheten och bidra till att medborgerliga värderingar slår igenom i taxeringsbesluten. Skattenämndens viktigaste funktion är dock att stärka tilltron till myndighetens objektivitet och beslutens legitimitet.

En uppgift för utredaren blir att se om det finns mer effektiva sätt för insyn och medverkan än dagens skattenämnder. I detta arbete skall utredaren väga in de synpunkter som förs fram av Skatteverket i dess analys av hur medborgarinflytandet genom skattenämnderna fungerar.

En viktig uppgift är – om utredaren anser att skattenämnderna skall vara kvar eller att en ny nämndlösning bör väljas – att ta ställning till frågan var nämnden skall finnas. Bör det finnas en nämnd vid varje beslutande arbetsenhet eller bör nämnden knytas till skattekontoren?

Om utredaren anser att skattenämnderna skall vara kvar skall utredaren också se över omröstningsreglerna i sådana ärenden som rör skattetillägg.

*Skattebetalningslagen (1997:483)*

## Skattekontot

Skattekontosystemet infördes den 1 januari 1998. Syftet var att förenkla redovisning och inbetalning av skatter för framför allt arbetsgivare och andra företagare men också för skatteförvaltningen. Bestämmelserna om skattekontot finns i skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

Hos Skatteverket upprättas ett konto för varje skattskyldig där samtliga transaktioner för de skatter som omfattas av skattekontosystemet bokförs.

Principerna för skattekontot är att de skatter som omfattas av skattekontosystemet debiteras på kontot. Inbetalningar till kontot krediteras. En gemensam förfalldag gäller för de flesta debiteringsposterna och inbetalningarna avräknas mot debiteringsposterna utan någon inbördes ordning. Varje månad som någon transaktion förekommit på kontot görs en avstämning. Det saldo som uppkommer vid avstämningen ränteberäknas. På underskott, som uppgår till vissa belopp, skickas betalningskrav ut. Överskott återbetalas i vissa fall eller ligger kvar på kontot för att räknas av mot kommande debiteringar.

Skattekontot har sedan starten successivt byggts ut till att omfatta de flesta skatter och avgifter. Från och med den 1 januari 2003 är även punktskatterna infogade i skattekontosystemet (prop. 2001/02:127, s. 140). Att skattekontosystemet numera omfattar även punktskatterna innebär bl.a. att förfarandet för punktskatter regleras i skattebetalningslagen. Detta innebär t.ex. bestämmelser om redovisning, registrering och skönsbeskattning. Den tidigare förfarandelagen för punktskatterna, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, har i och med detta upphävts.

Det har dessutom blivit vanligt att skattekontot även används för utbetalning av olika former av ekonomiskt stöd som beslutas av någon annan myndighet än Skatteverket. Detta regleras då vanligtvis i en särskild lag om kreditering på skattekonto för varje stödform.

I skattekontosystemet hanteras ett stort antal skattskyldiga och mycket stora skatte- och avgiftsbelopp. I dagens läge inbetalas sammanlagt mer än 1 000 miljarder kronor årligen efter debitering

på skattekontot. Det är därför mycket viktigt att dessa belopp hanteras på ett så säkert, snabbt och effektivt sätt som möjligt.

Metoden att betala ut statliga stöd genom en kreditering på mottagarens skattekonto används eller har använts för

1. anställningsstöd och sjöfartsstöd enligt lagen (1999:591) om kreditering på skattekonto av vissa stöd beslutade av arbetsmarknadsmyndighet och Rederinämnden,
2. stöd vid anläggande av telenät enligt lagen (2000:1335) om kreditering på skattekonto av stöd till kommuner för anläggande av lokala telenät,
3. sysselsättningsstöd enligt lagen (2002:179) om kreditering på skattekonto av tillfälligt sysselsättningsstöd till kommuner och landsting,
4. investeringsstimulans enligt lagen (2003:347) om kreditering på skattekonto av belopp som beviljats för byggande av mindre hyresbostäder och studentbostäder,
5. stöd enligt lagen (2004:1385) om kreditering på skattekonto av stöd för investeringar i källsorteringsutrymmen,
6. stöd enligt lagen (2005:30) om kreditering på skattekonto av stöd för investeringar i energieffektivisering och konvertering till förnybara energikällor, och
7. stöd till kommuner för kompetensutveckling enligt lagen (2005:375) om kreditering på skattekonto av stöd till kommuner för kompetensutveckling.

I budgetpropositionen för 2006 föreslås dessutom att samma utbetalningsmetod skall användas för investeringsstöd för konvertering från direktverkande elvärme i bostadshus, investeringsstöd för konvertering från oljeuppvärmning i bostadshus samt för en stimulans för forskning och utveckling i företagssektorn.

Det kan konstateras att skattekontot redan har blivit mer omfattande och i några avseenden mer komplext än vad tanken var när kontot infördes. En ytterligare utbyggnad av skattekontot kan medföra en risk för att kontosystemet blir alltför komplext och i många fall svårt att förstå såväl för de skattskyldiga som för de myndigheter som gör uppföljningar och prognoser.

Systemet med skattekonton har nu tillämpats under nästan åtta år. Det kan därför vara lämpligt att i detta sammanhang utvärdera systemet. Detta blir också en uppgift för utredaren.

Utredaren skall undersöka om syftet med skattekontosystemet uppfyllts, om systemet kan förbättras i något avseende och vilka krav som kan komma att ställas på systemet. Som utgångspunkt för arbetet skall utredaren ha den promemoria (PM 2005-03-24, Skattekontots utveckling och dess framtida funktion) vari en arbetsgrupp inom Skatteverket redovisat en analys av konsekvenserna av skattekontots utbyggnad.

En viktig fråga i detta sammanhang är om inte skatter och avgifter som berör en relativt liten del av de skattskyldiga, t.ex. skatt som påförts en företrädare för en juridisk person enligt reglerna om företrädaransvar i skattebetalningslagen, borde hanteras utanför skattekontot även om det skulle vara tekniskt möjligt att ha kvar dem i systemet. Samma fråga kan ställas beträffande de olika formerna av statligt stöd, särskilt om de är av kortvarig natur. En annan fråga är om det av lagtekniska skäl vore lämpligt att samtliga bestämmelser rörande utbetalning av stöd via skattekontot samlas i en enda lag. En näraliggande fråga är om det skulle vara till fördel för skattekontosystemet om hanteringen av den slutliga skatten lades utanför skattekontot för att därigenom minska problemet med ränteberäkningen.

Utredaren skall undersöka om den nuvarande hanteringen inom skattekontosystemet av avgifter och stöd som inte beslutas av Skatteverket är den optimala eller om den kan förbättras i något avseende. Om utredaren anser att förbättringar kan göras skall utredaren lämna förslag till hur förfarandereglererna bör utformas.

#### Ytterligare utbyggnad av skattekontot

Riksdagen har nyligen beslutat att den särskilda sjukförsäkringsavgift som skall tas ut av arbetsgivare i syfte att minska sjukskrivningarnas längd skall hanteras inom skattekontosystemet (prop. 2004/05:21, bet. 2004/05:SfU5, rskr. 2004/05:111, SFS 2004:1237). De uppgifter som Skatteverket behöver för att avgiften skall kunna debiteras på respektive arbetsgivares skattekonto skall lämnas av Försäkringskassan.



En uppgift för utredaren blir att, med utgångspunkt i Skatteverkets erfarenheter av hanteringen av den särskilda sjukförsäkringsavgiften, undersöka om det är lämpligt att utvidga användningen av skattekontosystemet på detta sätt eller om utvidgningen medfört några olägenheter. Om utredaren finner att nuvarande ordning är olämplig eller bör förändras på något sätt skall utredaren föreslå nödvändiga åtgärder.

I översynen av skattekontosystemet skall hänsyn också tas till skatteförvaltningens nyligen ändrade borgenärsroll. Det kan komma att påverka skattekontot i stor omfattning. Denna nyhet påverkar Skatteverkets likvidhantering och skattekontot kan komma att få en central roll i denna hantering. Sannolikt behöver skattekontot då tillföras helt nya funktioner och därmed byggas ut väsentligt.

### Preliminär skatt

Enligt huvudregeln i skattebetalningslagen skall preliminär skatt betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten (4 kap. 1 § SBL). Vid beräkning av den preliminära skatten tas emellertid inte alltid hänsyn till alla slag av skatter som den skattskyldige har att betala. En sådan skatt som i flera fall ligger utanför systemet är fastighetsskatten.

Den som har en F-skattsedel skall själv betala den preliminära skatten månad för månad. Skatten debiteras av Skatteverket och beräknas med hjälp av en schablon. Till grund för schablonen ligger den skattskyldiges slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret uppräknad med 10 procent (6 kap. 1 § SBL). I detta fall kommer sålunda fastighetsskatten i regel att beaktas vid beräkningen av den preliminära skatten.

För dem som inte har en F-skattsedel (löntagare och pensionärer) skall den preliminära skatten betalas genom att den som betalar ut bl.a. lön eller pension skall göra ett skatteavdrag (5 kap. 2 § SBL). Skatteavdraget beräknas som huvudregel enligt särskilda skattetabeller fastställda av Skatteverket (8 kap. 2 § SBL). När skatteavdrag beräknas enligt tabell tas inte hänsyn till om den skattskyldige har att betala fastighetsskatt. Detta medför i många fall att den skattskyldige påförs ”kvarskatt”.

En uppgift för utredaren är att undersöka om det är möjligt och även lämpligt att infoga fastighetsskatten i skatteavdragssystemet

och därigenom få en bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt.

### *Övriga frågor*

Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Bestämmelserna i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. har kritiserats både för att vara för restriktiva och för generösa. Lagen har tillämpats under så lång tid att en utvärdering och översyn av lagen nu bör göras. En viktig fråga är då om ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Även denna fråga skall övervägas av utredaren. Om det finns behov av att ändra lagen i något avseende skall utredaren också föreslå sådana ändringar.

### *Kommunikationen mellan Skatteverket och de skattskyldiga*

Europaparlamentet och rådet arbetar för närvarande med ett förslag till direktiv om tjänster på den inre marknaden. Syftet med detta direktiv är att fastställa de allmänna bestämmelser som skall underlätta utövandet av etableringsfriheten för leverantörer av tjänster och den fria rörligheten för tjänster. Enligt förslaget skall medlemsstaterna bl.a. se till att en leverantör av tjänster kan fullgöra vissa förfaranden och formaliteter via en kontaktpunkt av typen "gemensam kontaktpunkt". Det gäller alla de förfaranden och formaliteter som är nödvändiga för tillträde till en tjänsteverksamhet, anmälningar och tillståndsansökningar hos behöriga myndigheter, inbegripet ansökningar om upptagning i register, matrikel eller databas eller för registrering avseende ett yrkesorgan eller en yrkessammanslutning samt alla ansökningar om tillstånd som är nödvändiga för utövandet av tjänsteverksamheten.

En viktig uppgift för utredaren är att undersöka hur regleringen med en eventuell gemensam kontaktpunkt skulle kunna hanteras inom ramen för Skatteverkets verksamhetsområde.

*En enklare och mer sammanhållen lagstiftning*

Under de senaste årtiondena har såväl de materiella reglerna som förfaranderegler på skatteområdet varit föremål för en fortlöpande översyn och förändring där framför allt skattereformen 1990 har inneburit genomgripande förändringar av de materiella reglerna. På det skatteadministrativa området har det också gjorts stora förändringar genom de tre centrala lagarna på området. En tanke bakom förändringarna har varit att skapa bättre förutsättningar för en rättvis och likformig beskattning samt att få en rimlig balans mellan det allmännas och den enskildes intressen. Någon mer allomfattande översyn av regelsystemet på det administrativa området har emellertid inte gjorts. De administrativa reglerna är dessutom fortfarande spridda på ett stort antal författningar.

Bestämmelser om bl.a. utredning i skatteärenden, särskilda avgifter, omprövning och överklagande samt vitesförelägganden finns både i taxeringslagen och i skattebetalningslagen.

En bestämmelse om att uppgifter som lämnas för en skattskyldig som är juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige finns i såväl taxeringslagen som skattebetalningslagen men saknas i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Det är givetvis olyckligt med förfaranderegler spridda på ett stort antal lagar med oklar gränsdragning. Detta innebär, förutom vissa materiella oklarheter, även korsreferenser och överlappningar som innebär en onödig administrativ börda för såväl myndigheter som enskilda medborgare och företag. Att vissa bestämmelser av samma innebörd har utformats på olika sätt i de nu aktuella lagarna kan dessutom medföra tolkningsproblem. En viktig uppgift för utredaren är därför att reda ut problemen genom att förtydliga och förenkla lagstiftningen på området.

I detta sammanhang är det viktigt att tänka på att reglerna bör utformas på ett sådant sätt att de inte försvårar skattekontroll eller skapar möjligheter till skatteundandraganden.

En lösning kan vara att slå samman de tre centrala lagarna på det skatteadministrativa området till en. Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, taxeringslagen samt skattebetalningslagen skulle, eventuellt tillsammans med ytterligare någon av förfarandelagarna, kunna bilda en sammanhållen förfarandelag. Med en

sådan lösning bör det finnas stora möjligheter till förenklingar. Både taxeringslagen och skattebetalningslagen innehåller exempelvis, som redan nämnts, regler om utredning i skatteärenden, särskilda avgifter, omprövning, överklagande samt föreläggande och vite som med fördel skulle kunna tas in i en lag med generell räckvidd inom skatteområdet. Utredaren är emellertid fri att föreslå någon annan lösning om han eller hon finner den vara bättre.

## Arbetets bedrivande

### *Samverkan med Skatteverket*

Utredarens uppdrag är vittomfattande men bör, med tanke på att det är angeläget att så snabbt som möjligt reformera förfarandereglererna, ändå inte pågå under lång tid. Utredaren skall därför ha möjlighet att begära medverkan från Skatteverket. Utredaren får sålunda, inom ramen för sitt uppdrag, lämna uppdrag till verket att närmare undersöka sådana frågor som utredaren och Skatteverket i samråd anser att verket hanterar bäst. Utredaren skall också ta del av Skatteverkets redogörelse för hur verket har kunnat uppfylla de mål i fråga om beskattningseffektivitet, skattekontroll och uppördseffektivitet som regeringen angett för verksamhetsgrenen Beskattning i verkets regleringsbrev för 2005. Utredaren skall dessutom ta del av den analys av hur medborgarinflytandet genom skattenämnderna fungerar samt överväga de förslag till förenkling och effektivisering av reglererna för redovisning och betalning av skatter och avgifter som verket fått i uppdrag att göra enligt regleringsbrevet för 2005. Detsamma gäller Skatteverkets redovisningar av de övriga uppdrag som verket fått genom regleringsbrevet.

### *Samråd med Verket för förvaltningsutveckling*

När det gäller utvecklingen av 24-timmarsmyndigheten och elektronisk kommunikation mellan de skattskyldiga och Skatteverket samt mellan Skatteverket och de myndigheter som administrerar sådana avgifter som tas ut genom en debitering på den betalningsskyldiges skattekonto och sådana stöd som betalas ut genom en kreditering på mottagarens skattekonto skall

utredaren samråda med Verket för förvaltningsutveckling. Verket skall bl.a. ta fram de tekniska specifikationer som skall ligga till grund för elektronisk kommunikation inom den offentliga förvaltningen. Utredarens förslag skall ligga i linje med verkets föreskrifter och rekommendationer.

#### *Samråd med Näringslivets regelnämnd*

För att säkerställa att småföretagarperspektivet blir en naturlig del i utredningsarbetet skall utredaren ta fram en konsekvensanalys av sina förslag. Detta arbete bör utföras i samråd med Näringslivets regelnämnd.

#### *Överlämnade ärenden*

Följande ärenden hos Finansdepartementet överlämnas för att övervägas i utredarens arbete;

1. Stockholms handelskammarens framställning den 11 juni 2004 om en översyn av beskattningsförfarandet och de skatteprocessuella reglerna (dnr Fi2004/2829),

2. Föreningen Svenskt Näringslivs framställning den 11 november 2004 om en översyn av taxeringslagen (dnr Fi2005/3052),

3. Skatteverkets förslag den 15 mars 2005 om en översyn av det skatterättsliga regelsystemet (dnr Fi2005/1687),

4. Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, Medborgarinflytande genom skattenämnderna? (dnr Fi2005/1334), och

5. Skatteverkets promemoria den 24 mars 2005, Skattekontots utveckling och dess framtida funktion.

#### **Budgetaspekter m.m.**

Utredarens förslag skall sammantagna vara neutrala för den offentliga sektorn eller innebära kostnadsminskningar. Utredaren skall vidare ange vilka administrativa konsekvenser förslagen får för såväl Skatteverket som företag och enskilda medborgare.

### Redovisning av uppdraget

Utredaren skall redovisa frågan om den allmänna deklara-tions-skyldigheten kan slopas för sådana fysiska personer som beskattas endast efter förtryckta uppgifter i deklara-tionsblanketten med förtur. Utredaren är, om det visar sig lämpligt, oförhindrad att behandla även andra frågor successivt och redovisa dessa i delbe-tänkanden. Uppdraget skall slutredovisas före utgången av år 2007.

(Finansdepartementet)