



Fakulteten för ekonomi, kommunikation och IT

# Lagen om deklarationsombud

– Öppen för tolkning

The Law of representative of VAT and PAYE return

- Open for interpretation

**Examensarbete i Skatterätt och ekonomi, 10 p**  
**Nivå; Magister med ämnesbredd**  
**Karlstads universitet**

**Författare:** Elma Brankovic  
Linda Corell  
Jennie Larsson

**Handledare:** Börje Leidhammar

## FÖRORD

### **Bakgrunden till att idén om lagen om deklarationsombud väcktes**

Studenterna vid Karlstads universitet hade länge funderat kring frågan om vad det viktiga examensarbetet skulle komma att handla om. De visste vad som väntade under vårens senare hälft. De såg framför sig tio veckors krävande arbete, med långa dagar, sena kvällar och högvis med tomma pappmuggar. Idéerna sprutade och bakgrunder till idéerna kollades upp, men dock var det ingen som föll dem i smaken, fram tills den regniga dagen i februari då idén om att fördjupa kunskaperna i den nya lagen om deklarationsombud föddes. Till en början var det en vanlig dag i februari. Som vanligt vandrade studenterna till universitetet och först på schemat var att inhandla en dos av det viktiga koffeinintaget. Klockan i kafeterian visade tio över åtta och studenterna begav sig med raska steg vidare mot föreläsningssalen. Denna dag skulle föreläsningen handla om rättssäkerheten i den svenska skattelagstiftningen. Dörren till föreläsningssalen öppnades och läraren steg in. I samma ögonblick fick han studenternas uppmärksamhet. Raskt inledde han dagens föreläsning med en repetition om vad som tidigare i veckan diskuterats. Utanför sågs fortfarande inte solen till, trots morgonens prognos, diset låg tungt och regnet trummade mot fönsterrutan. I den gamla rättssalen pryddes de stora vita väggarna av olika oljeporträtt föreställandes gamla häradshövdingar. Mellan porträtten föreställande A.F. Pihlgren och A.M. Myrtin pekade klockans visare på tio. Två av föreläsningens fyra timmar hade förflutit, behovet av koffein gjorde sig åter påmint. Det var dags för en paus.

Studenterna tog tillfället i akt att rådfråga läraren, tillika sin handledare, om aktuella områden som deras examensarbete eventuellt skulle kunna behandla. Det diskuterades flitigt om olika idéer. Av en händelse hade han med sig en artikel som handlade om deklarationsombud som studenterna tog del av och genast fattade tycke för, då ämnet var nytt och aktuellt. I och med denna artikel föddes intresset och den långa resan, mot det vi idag ska redogöra för, inleddes.

Vi vill först och främst tacka vår handledare Börje Leidhammar för att han har bidragit med sina breda kunskaper samt delat med sig av sitt kontaktnät inom det skatterättsliga området.

Vi vill även tacka Stina Johnson och Johan Bålman för att de tagit sig tid och ställt upp på intervju trots deras späckade scheman.

Vidare vill vi tacka Annika Fritsch på Företagarna för hennes bidrag till intervju i arbetet.

Karlstad den 28 Maj 2007

---

Elma Brankovic

---

Linda Corell

---

Jennie Larsson

## **FÖRKORTNINGAR**

eSKD = elektronisk skattedeclaration

IL = Inkomstskattelagen (1999:1229)

LDekIO = Lagen om deklarationsombud (2005:1117)

LSK = Lag om självdeklaration och kontrolluppgifter (2201:1227)

Prop. = Proposition

SBL = Skattebetalningslagen (1997:483)

SkBrL = Skattebrottslagen (1971:69)

TL = Taxeringslagen (1990:324)

## **SAMMANFATTNING**

Den 1 april 2006 trädde en ny lag i kraft, lagen (SFS 2005:1117) om deklarationsombud. Lagen trädde i kraft som ett led i Skatteverket som en 24-timmars myndighet. Lagen kom till efter en lång tids diskussioner i frågan. Initiativet togs av Skatteverket för att minska den administrativa bördan för både dem själva och företagen, även kostnaderna förväntades minska. Ombudsförfarandet används endast vid inlämning av elektroniska skattedeclarationer.

Även om skattedeclarationen upprättas och skrivs under av ombudet ändras inte den deklarationsskyldiges ansvar för de lämnade uppgifterna. Visar det sig att lämnade uppgifter inte är korrekta eller kommer in för sent, är det den deklarationsskyldige som drabbas av skattetillägg respektive förseningsavgift.

Det är Skatteverket som registrerar ombudet. I lagen har det specificerats att underåriga personer, personer i konkurs eller personer som har förvaltare inte får registreras som deklarationsombud. Vidare krävs också att personen ska vara lämplig för uppdraget. Vid registreringen ska även beaktas om personen i fråga har dömts för ekonomisk brottslighet, tidigare visat sig vara oskicklig eller visats sig vara olämplig.

Efter att ha pratat med representanter för Skatteverket har det framkommit att det idag, ett år efter lagens införande, i flera avseenden är oklart hur lagen ska tolkas avseende ansvar för lämnade uppgifter och bedömning av kriterierna vid registrering av ombudet. Vi anser att en oklart utformad lag som kan komma att innebära hårda sanktioner mot den enskilde inte är att föredra i vårt svenska skattesystem.

Någon utvärdering av lagen har hittills inte gjorts, så framtiden får utvisa om det nya tillvägagångssättet med ombud medför den vinst för Skatteverket och för företagen som förutspåddes i lagförarbetena.

## **Innehållsförteckning**

FÖRORD

SAMMANFATTNING

1. INLEDNING .....	3
1.1. Problembakgrund .....	3
1.2 Problemformulering .....	4
1.2.1 Lagens syfte och konsekvenser .....	4
1.2.2 Ansvar för lämnade uppgifter .....	4
1.2.3 Bedömning vid registrering av ombudet .....	5
1.3 Syfte .....	5
1.4 Avgränsning .....	5
1.5 Tidigare forskning .....	5
1.6 Disposition .....	6
1.7 Förklaring av centrala begrepp.....	7
2. METOD.....	9
2.1 Metodval.....	9
2.2 Motivanalys av förarbeten.....	10
2.3 Informantundersökning .....	11
2.4 Narrativ metod.....	12
3. TEORI .....	14
3.1. Allmänt om beskattningsrätt .....	14
3.2. Deklarera via Internet.....	16
3.3. De tidigare förslagen .....	19
3.4. Lagen om deklarationsombud .....	21
3.4.1. Remissinstansernas och Lagrådets yttranden .....	22
3.4.1.1. Lagens syfte och konsekvenser .....	22
3.4.1.2. Ansvar för lämnade uppgifter .....	22
3.4.1.3. Bedömning vid registrering av ombudet .....	23

3.4.1.4 Sammanfattning av remissinstansernas och Lagrådets yttranden .....	24
3.4.2. Tillämpning av lagen.....	24
3.4.3. Effekterna för de offentliga finanserna och för små företag .....	33
3.5. Hur ser utvecklingen ut i andra länder? .....	34
4. DEBATTEN OM LAGEN OM DEKLARATIONSOMBUD.....	36
4.1 Dagen för debatten var inne .....	36
4.1.1. Lagens syfte och konsekvenser .....	37
4.1.2. Ansvar för lämnade uppgifter och bedömning vid registrering av ombudet .....	43
4.1.3. Debatten avslutas.....	49
5. ANALYS.....	51
5.1 Lagens syfte och konsekvenser .....	51
5.2 Ansvar för lämnade uppgifter .....	52
5.3 Bedömning vid registrering av ombudet.....	54
6. SLUTSATS .....	57
6.1 Lagens syfte och konsekvenser .....	57
6.2 Ansvar för lämnade uppgifter .....	58
6.3. Bedömning av kriterierna vid registrering av ombud .....	59
6.4. Avslutande kommentarer .....	61
Källförteckning.....	62
BILAGA 1 – Lagtext, lagen om deklARATIONOMBUD	

## 1. INLEDNING

---

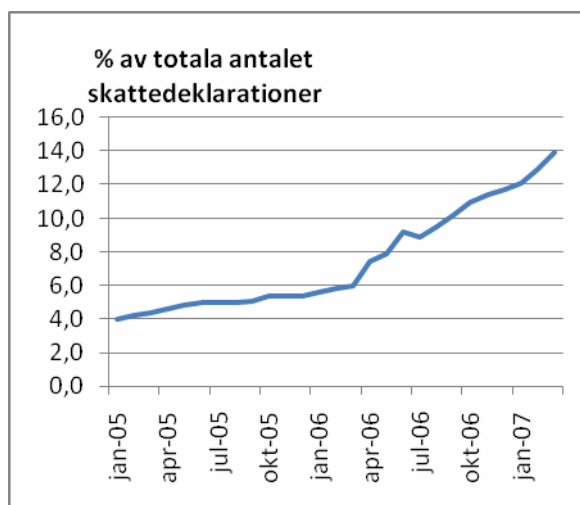
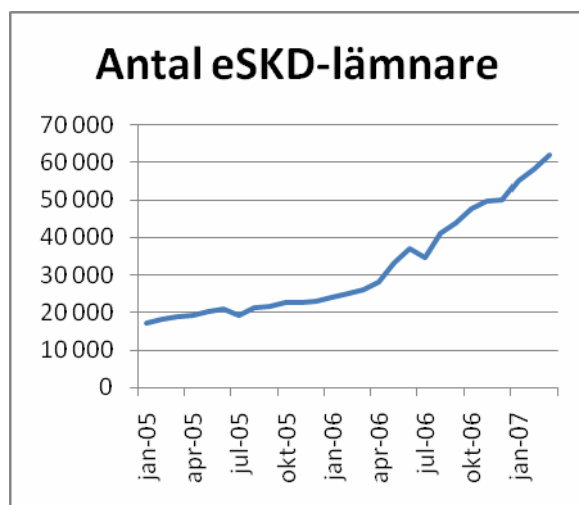
*I detta kapitel presenterar vi bakgrund, problemformulering och syfte. Vidare visas våra avgränsningar och avslutningsvis förklaras fackuttryck som förekommer i uppsatsen.*

---

### 1.1. Problembakgrund

I Sverige har vi höga offentliga utgifter i förhållande till många andra länder, dessa finansieras av att medborgare och företag betalar in skatt till staten. Skatt betalas årsvis på inkomst av tjänst, inkomst av kapital, inkomst av näringsverksamhet samt beskattning av specifika varor och tjänster i form av punktskatter. Företag betalar även in skatt månadsvis på vissa delar av sin verksamhet såsom moms och arbetsgivaravgifter. Moms är skatt på konsumtion av varor och tjänster vilken tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan. Det är företagen som betalar in momsen till staten. Arbetsgivaravgift är den avgift som arbetsgivare betalar till staten för sina anställda. Dessa två betalas in på en skattedeclaration.

Från och med våren 2001 blev det möjligt för företag att lämna in sin skattedeclaration elektroniskt via Internet, en så kallad eSKD. Detta är något som ökar i intresse och i mars 2007 valde 61 966 företag att använda sig av eSKD. Det motsvarar 13,9 % av alla skattedeclarationer som lämnas in. Reglerna tillkom i syfte att underlätta hanteringen av deklamationer både för skattskyldiga och Skatteverket. När deklamationen lämnas in elektroniskt minskar risken för att fel uppstår. Det blir även lättare för handläggarna på Skatteverket att hantera deklamationerna och risken för felavläsningar minimeras.





Tidigare har ett förslag lämnats till en sådan lag, men detta förslag resulterade inte i någon lag. År 2003 beslutade dåvarande Riksskatteverket att kartlägga och analysera de rättsfrågor som uppstår i samband med självdeklarationer, skattedeklarationer och kompletteringar till sådana handlingar om de skulle få lämnas via ett ombud.

År 2005 kom Regeringen med ett förslag om att tillåta ombud att skriva under och lämna in skattedeklarationen. Förslaget godkändes av Riksdagen och trädde i kraft 1 april 2006<sup>1</sup>. Ett år senare kan vi se att antalet som använder sig av ombud ökar kontinuerligt. I april 2007 använde sig 37 481<sup>2</sup> företag av deklaraionsombud. Det är endast de elektroniska skattedeklarationerna som får lämnas in och skrivas under av ombuden. Deklaraionsombudet ska utses av den skattskyldige men registreras av Skatteverket. För att Skatteverket ska registrera ombudet måste ombudet vara lämpligt och ha förmåga att fullgöra uppdraget på ett tillfredsställande sätt.

## **1.2 Problemformulering**

I och med den ökade populariteten av användandet av ombud har flera intressanta frågor och funderingar uppkommit om lagens tolkning och tillämpning. De frågor vi intresserat oss för, och som vi i uppsatsen belyser är följande:

### **1.2.1 Lagens syfte och konsekvenser**

Vilka är lagens vinnare? Har lagen tillkommit i syfte att underlätta och spara pengar åt Skatteverket eller är det ett sätt att förenkla för företagare? Har någon utvärdering gjorts av lagen efter införandet och vad har den i så fall visat?

### **1.2.2 Ansvar för lämnade uppgifter**

Vem är det som bär ansvaret för att deklaraionen blir rätt ifylld? Ska ansvaret ligga på ombudet eller är det den skattskyldige som får bära bördan vid eventuella fel? Om det är den skattskyldige som bli ansvarig för felet finns det garanti från ombudets sida? Har den skattskyldige någon möjlighet att med framgång åberopa att oriktig uppgift inte har lämnats av denne utan av ombudet?

---

<sup>1</sup> SFS 2005:1117.

<sup>2</sup> [www.intranet.rsv.se](http://www.intranet.rsv.se)

### **1.2.3 Bedömning vid registrering av ombudet**

Vad är det Skatteverket ska undersöka och bedöma på när ett ombud ska registreras? Är det om ombudet har begått en brottslig handling, om de har skatteskulder eller om de har tillräckliga kunskaper? Hur kontrolleras detta av Skatteverket, har de tillgång till brottregister och finns det resurser att kontrollera skickligheten?

Hur långt sträcker sig Skatteverkets respektive den skattskyldiges ansvar för att ett lämpligt ombud väljs? Om Skatteverket inte har utrett tillräckligt om ombudet är lämpligt eller ej har Skatteverket då något ansvar? Kan den skattskyldige hävda att felet beror på ombudet och att Skatteverket brast i sin bedömning?

### **1.3 Syfte**

Syftet med vår undersökning är att, med utgångspunkt i den nya lagen (SFS 2005:1117) om deklaraionsombud, föra en diskussion kring de frågor som blivit aktuella i och med införandet av lagen och som vi redogör för i stycke 1.2. Vidare vill vi lyfta dessa frågor till ett bredare resonemang kring skatterättens principer, ansvarsfördelning och bevisbördeplacering.

### **1.4 Avgränsning**

Vi har valt att avgränsa uppsatsen genom att föra en diskussion endast om tillkomsten av lagen om deklaraionsombud och inte en generell diskussion om lagars tillkomst. Vi har även valt att begränsa våra intervjuer till dels huvudaktörerna i framtagandet av lagen, dels en part som praktiskt använder sig av lagen. Detta för att på så sätt få insyn i de grundläggande motiven bakom lagen. Vi har även valt att titta några andra länders utveckling inom ämnet. Vi har begränsat oss till ett fåtal länder då huvudsyftet är att titta på den svenska lagstiftningens utveckling.

### **1.5 Tidigare forskning**

Inom ämnet finns mycket skrivet tidigare eftersom planeringen av regelförändringen har pågått under många år. Många organisationer och jurister har undersökt och uttalat sig kring

reglernas effekter.<sup>3</sup> Rapporterna har publicerats i *Statens offentliga utredningar*, men även i tidskrifter och nyhetsbrev till företagare.<sup>4</sup> Då de nya reglerna om deklaration via ombud trädde i kraft i april 2006, har inte någon aktuell forskning på dess effekter inte kunnat hittas.

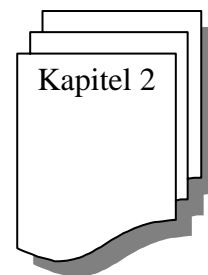
## 1.6 Disposition

Uppsatsen följande disposition ser ut enligt följande;

### Metod

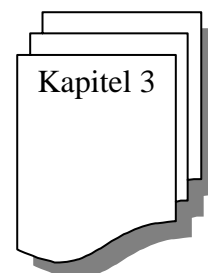
I kapitlet beskriver vi de metoder vi använt oss av för att uppnå uppsatsens syfte. I kapitlet görs en redovisning av vårt val av undersökningsmetod samt vårt tillvägagångssätt av redovisandet av det insamlade materialet. Vi redogör även för den narrativa metoden som ligger till grund för presentationen av kapitel 4.

(Sidhänvisning för Whites stycke, not 27, som behandlar narrativ saknas då boken inte längre finns tillgänglig för oss.)



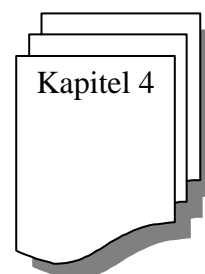
### Teori

I tredje kapitlet presenterar vi, i kronologisk ordning, de relevanta fakta för uppsatsen. Vi inleder kapitlet med att redogöra för vad som gäller allmänt inom beskattningsrätten. Senare berör vi de tidigare diskussionerna som funnits och behandlat möjligheterna för inlämnandet av deklaration via ombud. Vidare fördjupar vi oss i de diskussioner som förts och som idag ligger till grund för införandet av lagen om deklaraionsombud. Från och med detta kapitel kallar vi lagen om deklaraionsombud för LDeklO.



### Empiri

Den empiriska delen består av ett fiktivt möte i form av en debatt som skrivits enligt den narrativa metodens teknik. I detta kapitel utgör våra intervjuer grunden för den information som lyfts fram i debatten. Kapitlet har delats in utifrån våra problemformuleringar.



---

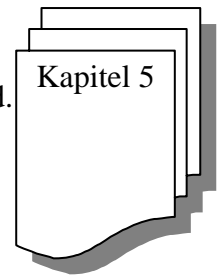
<sup>3</sup> Advokatsamfundet 2004-12-08, Företagarna 2004-12-06, Lagrådet 2005-10-04, Riksåklagaren 2004-12-10.

<sup>4</sup> Skattenytt 2006 nr 12 s. 679-703, DN 2005-11-01 "Företagaren som redskap i politiken":

Anders Isaksson om regeringens nya skattepolitik, Isaksson, A.

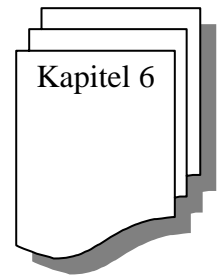
## Analys

I analysen lyfter vi den information som kom fram under debatten och jämför med den information vi tagit del av i förarbetena till lagen om deklarationsombud. Utgångspunkten för analysen hittar vi i våra problemformuleringar.



## Slutsats

I sjätte kapitlet avslutar vi uppsatsen med våra slutsatser utifrån teori, empiri och analys.



### 1.7 Förklaring av centrala begrepp

Bevisbörda: Det som behöver vara fastställt för att ett yrkande ska kunna bifallas och vem som bär ansvaret för detta.<sup>5</sup>

Deklarationsskyldig: Med deklarationsskyldig menar vi i vårt arbete den som är skyldig att lämna skattedeklaration för att redovisa moms och/eller arbetsgivaravgifter enligt Skatteverkets föreskrifter. Enligt dessa föreskrifter ska den som är momsregistrerad och inte redovisar momsen i inkomstdeklarationen lämna skattedeklaration. Detsamma gäller den som varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag eller utan skyldighet gjort sådant avdrag. Skattedeklarationen ska avse hela företaget. Ett företag ska lämna en momsredovisning samt en redovisning av arbetsgivaravgifter och avdragen skatt per månad. Det innebär att om en person driver verksamhet i flera enskilda firmor ska all verksamhet redovisas i en deklARATION.<sup>6</sup>

Departementspromemoria: En promemoria är en skriftlig redogörelse från Regeringen till Riksdagen om något särskilt betydelsefullt. En departementspromemoria arbetas fram i något av de tolv departement inom Regeringskansliet, t.ex. Finansdepartementet eller Justitiedepartementet.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, 1995 s. 61.

<sup>6</sup> SBL 10:9, SKV 409 utgåva 8.

<sup>7</sup> [www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se)

Ombud: Med ombud menas en fysisk person som godkänts av Skatteverket och erhållit fullmakt att i huvudmannens ställning lämna skattedeclaration.<sup>8</sup>

Oriktig uppgift: En uppgift anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övrigt lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.<sup>9</sup>

Skattedeclaration: Med skattedeclaration menas den deklARATION som företagen lämnar in månadsvis till Skatteverket och redogör för delar av sin verksamhet såsom moms, arbetsgivaravgifter samt avdragen skatt. För att lämna en skattedeclaration måste ett företag vara registrerat för dessa skatter.<sup>10</sup>

Skattskyldig: Skattskyldig anses vara den som enligt lagar och författningar är skyldig att erlagga skatt, även kallad skattesubjekt<sup>11</sup>. Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet<sup>12</sup>. I uppsatsen används detta begrepp ibland synonymt med begreppet deklARATIONSSKYLDIG.

---

<sup>8</sup> LDekIO 2§, Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, 2006 s. 37 f.

<sup>9</sup> TL 15:1, Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, 2006 s. 41.

<sup>10</sup> SKV 409 utgåva 8.

<sup>11</sup> Rabe, Det svenska skattesystemet, 2006 s. 31.

<sup>12</sup> IL 6:4.

## 2. METOD

---

*I detta kapitel redogör vi för våra metodval i uppsatsen. Vi förklarar hur vi gått till väga för att få fram den information som vi senare behandlar i kapitel 4. Vi förklarar även vårt val att presentera denna information.*

---

### 2.1 Metodval

De metoder som finns för att genomföra en undersökning är åtskilliga och utgångspunkten vid val av metod är undersökningens syfte. Det huvudsakliga syftet med vårt arbete är att föra en diskussion kring olika frågor som blivit aktuella i och med införandet av lagen om deklaraionsombud. Vidare syfte är att kunna lyfta dessa frågor till ett bredare resonemang kring skatterättens principer, ansvarsfördelning och bevisbördeplacering.

Vårt mål är att arbetet ska belysa den problematik som kan aktualiseras i och med införandet av denna nya lagstiftning. Metoden vi valt för att uppnå vårt mål och besvara vårt syfte är dels en grundläggande granskning av bakgrunden till lagen och dess förarbeten, dels samtal med de huvudpersoner som var med och gav förslaget till lagen. Med detta i ryggen anser vi oss kunna föra en relevant diskussion, vilken vi lyfter fram i vår empiri med hjälp av den narrativa metoden.

I början av arbetet ställde vi oss frågan om det är en kvalitativ eller kvantitativ undersökning vi ämnade göra. Detta är relevant för undersökningen på så sätt att valet av metod påverkar undersökningen, som nämnts ovan, beroende på vad syftet med undersökningen är. Vårt angreppssätt som innefattar att läsa förarbeten och göra intervjuer hör till den kvalitativa forskningen. Detta begrepp kan vara svårt att definiera, men innebär bl.a. att undersökaren fokuserar på en öppen och mångtydig empiri. Ett annat kännetecken för denna typ av metod är att utgångspunkten i arbetet utgår från studiesubjektens perspektiv, inte undersökarens.<sup>13</sup> Vårt arbete har en öppen empiri på så sätt att vi har fört en diskussion kring olika frågor som blivit aktuella i och med införandet av lagen. Vi har även utgått från studiesubjektens perspektiv på så sätt att vi grundar diskussionen på det som sagts av olika parter i förarbetena och övrigt i framtagandet av lagen om deklaraionsombud. För att förklara vad kvantitativ metod innebär i sin tur kan det förenklas genom att säga att det handlar om olika metoder för

---

<sup>13</sup> Alvesson & Sköldberg, Tolkning och reflektion, 1994 s. 10.

att samla in data. En förutsättning för att bedriva kvantitativ forskning är att det som mäts går att kvantifiera, d.v.s. det går att mäta.

Granskning av lagar och lagars förarbeten innebär användandet av den metod som kallas motivanalys. En sådan analys ger en djupare förståelse för vad en skriven text uttrycker och författarens syfte bakom orden i texten kan genomlysas.

## **2.2 Motivanalys av förarbeten**

Vid analyserande av texter i förarbeten betraktas lagstiftarens motiv bakom lagen, s.k. intentionstolkning. Där ses själva lagtexten som mindre viktig jämfört med denna intention. Det viktigaste är alltså inte vad lagstiftaren faktiskt säger i lagen utan vad denne hade för avsikt att säga.<sup>14</sup> För att hitta denna avsikt har vi gjort en grundläggande granskning av de förarbeten som gjordes till lagen om deklaraionsombud. Vi har gjort granskningen från några år tillbaka då förslaget till en sådan lag kom första gången. Detta har vi gjort för att få en djupare kunskap om bakgrunden till varför intresset fanns för införandet av en sådan lag och därmed motiven bakom. Motiven till lagen är viktig för att kunna förstå varför lagtexten formulerats som den gjorts och vidare för att kunna föra en diskussion kring lagen.

Den största anledningen till att lagstiftaren får skriva relativt kortfattade lagar och komplettera med mer utförliga förarbeten, är att förarbetena innebär skapandet av en dialog. De som deltagit i framtagandet av lagen kan ha uttalat sig i motsatta riktningar och haft konkurrerande värderingar. I vår granskning av förarbetena kunde vi se att några av remissinstanserna hade uttalat sig i motsatt riktning. T.ex. tillstyrkte FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) förslaget utan vidare kommentarer, medan Riksåklagaren hade mer kritiska synpunkter<sup>15</sup>.

Om det finns sådana utförliga förarbeten till en lag finns det olika skäl till varför det kan vara relevant att läsa dem. Bl.a. uttalar förarbetena lagstiftarens syfte med lagen, de belyser på så sätt lagens ändamål (ratio legis). Ett ytterligare skäl är att kvaliteten på lagtolkningen blir bättre om undersökaren har tagit i beaktande allt det material som lagen faktiskt omfattar. Vidare gör den snabba lagstiftningstakten en praktisk anledning till att lagars förarbeten ges större utrymme än själva lagtexten. Kommentarer etc. hinns inte författas i samma takt och förarbetenas funktion blir då att fylla upp där detta saknas. Vad man dock måste ha i åtanke är att lagtexten är ett sammanhängande system, medan förarbetena är ett slags dialog. Av den anledningen bildar på sätt lagtexten en stabilare bas för förutsebara beslut än dess förarbeten,

---

<sup>14</sup> Peczenik, Juridikens metodproblem, 1980 s. 109.

<sup>15</sup> Jfr s. 25.

eftersom lagtexten är mer precis och konkret och i förarbetena är det svårare att se lagens exakta mening. Vidare ska även uppmärksammas på att om det läggs stor vikt vid en lags förarbeten kan rättstillämpningen bli flyktig och fragmentarisk, att motiven bakom lagen följs istället för att beakta övergripande principer, sammanhang och värden.<sup>16</sup>

Mer konkret uttryckt så syftar en motivanalys till att utforska de medvetna reflektioner en aktör gör inför ett beslut. Vad denna aktör vill åstadkomma, dennes intentioner, avsikter, mål etc. När de medvetna reflektionerna har infångats har man också förklarat varför aktören handlade som den gjorde.<sup>17</sup> Dessa aktörer kan vara enskilda personer, men ofta handlar det om det kollektiv som t.ex. en stat, parti, myndighet etc. och då måste undersökaren fastställa vilka personer ut detta kollektiv som ska utgöra de tänkande subjekten. Detta är den första uppgiften i analysen, bestämma de personer som ska få representera aktören. Vidare är det bra att försöka genomföra personliga intervjuer med de inblandade aktörerna.<sup>18</sup>

### **2.3 Informantundersökning**

I vår undersökning är Skatteverket en stor aktör eftersom det var den myndigheten som var initiativtagare till lagen om deklaraionsombud. De personer som representerar aktören Skatteverket, är i vår undersökning, några av de huvudpersoner som var aktiva i lagens framställande. Dessa personer tillsammans med en representant från Företagarna, som även utgjorde en av remissinstanserna, har vi valt att göra personliga intervjuer med.

Motivet bakom att göra denna typ av intervjuer är alltså att komma fram till de verkliga intentionerna till ett givet beslut, de uppgifter som lämnas i samband med intervjun kan vara mer eller mindre korrekta. Dessa intervjuer kallas informantintervjuer.<sup>19</sup>

Svarspersonerna vid en sådan informantundersökning används som vittnen eller ”sanningssägare” som ska bidra med information om hur verkligheten är konstruerad i en viss aspekt. En sådan undersökning görs för att undersökaren ska kunna ge bästa möjliga skildring

---

<sup>16</sup> Peczenik, Juridikens teori och metod, 1995 s. 40 ff.

<sup>17</sup> Esaiasson m fl, Metodpraktikan, 2004 s. 317.

<sup>18</sup> Esaiasson m fl, Metodpraktikan, 2004 s. 325.

<sup>19</sup> Esaiasson m fl, Metodpraktikan, 2004 s. 325.



av ett händelseförlopp. Det som svarspersonerna säger används som källor i det avseendet att det kan granskas och prövas utifrån källkritiska principer.<sup>20</sup>

Vi har valt att använda bandspelare under vår intervju för att kunna sitta i lugn och ro och sammanställa den information vi fick fram under samtalets gång. Fördelar med att använda bandspelare är att man kan lyssna på tonfall och ordval flera gånger efteråt och det går att skriva ut intervjun och läsa sedan ordagrant vad som sagts. Nackdelarna är att det tar lång tid att lyssna igenom bandet efteråt och att bearbeta informationen för att hitta enskilda detaljer.<sup>21</sup>

Vi avser att, i enlighet med den narrativa metoden, beskriva vår empiri i form av en berättelse. Berättelsens huvudpersoner kommer att utgöras av undersökningens respondenter betraktade som intervjuutskrifter. Följande avsnitt är avsett att introducera läsaren i den narrativa teorins bakgrund och tankesätt.

#### **2.4 Narrativ metod**

Den narrativa metoden har förmodligen funnits så länge människan har existerat. Ordet *narrativ* härstammar från det latinska ordet *Narre*, och betyder fritt översatt ”att göra känt”. Syftet med narration är således att konstant bära information vidare, att göra känt.<sup>22</sup>

Narration ses som en historia som ska berättas, genom tal, skrift, bilder eller gester. En vanlig beskrivning av narration är att den ses som en berättad eller skriven text som utgörs av en serie händelser som kronologiskt kan kopplas samman.<sup>23</sup>

Lacey betonar också att en narration kräver minst två händelser och att dessa två händelser dessutom måste innehålla en logisk struktur för att skapa en sekvens, en historia. En tåg- eller busstidtabell är därför inte en narration eftersom informationen varken är logisk eller

---

<sup>20</sup> Esaiasson m fl, Metodpraktikan, 2004 s. 253.

<sup>21</sup> Trost, Kvalitativa intervjuer, 2005 s. 54.

<sup>22</sup> Lacey, Narratives and Genre, 1999 s. 13.

<sup>23</sup> Czarniawska, Narratives in Social Science Research, 2004 s. 1.

sammankopplad till en sekvens.<sup>24</sup> Nylén beskriver narrativ forskning som, dels att samla in berättelser *från* fältet och dels sedan skriva en berättelse *om* fältet.<sup>25</sup>

White menar dock att det krävs mer än kronologiskt sammankopplade händelser för att definiera narration. Han menar att det förutom kronologiskt sammankopplade händelse, dessutom måste finnas en meningsfull struktur i berättelsen, för att det ska kunna kallas narration.<sup>26</sup>

Vi har valt att redovisa vår undersökning genom att skapa en berättelse i form av ett imaginärt möte där undersökningens respondenter har samlats för att diskutera bakgrunden och införandet av den nya lagen om deklaraionsombud. Eftersom det finns motstridiga åsikter i frågan har vi valt att göra det fiktiva mötet till en debatt där de intervjuades åsikter kommer att lyftas fram. De citat som finns med i texten kommer att vara hämtade ur gjorda intervjuer. Debatten och dess omgivning är i direkt mening skapad i våra sinnen, men bygger på materialet av de utförda intervjuerna. Då vi även valt att vara en av parterna i debatten kommer vi på så sätt att varva tolkning och analys av teorin och intervjudokumentet. För att underlätta för läsaren att skilja på oss, som författare och part i debatten, har vi valt att i avsnittet som behandlar debatten prata om oss själva i tredje person. Tillvägagångssättet för att skapa denna debatt har varit att vi till en början lagt ut allt material på bordet som djupgående analyserats och diskuterats igenom. Därefter kunde vi urskilja de olika åsikter som kom fram, dessa låg senare till grund för våra frågeställningar. För att underlätta för läsaren att förstå vad de motstridiga åsikterna består i och vart de ligger, har vi valt att använda de frågeställningar som kom fram som ett styrinstrument i debatten. Vi har även valt att ha en debattledare för att leda läsaren i den riktning utifrån vilken våra problemformuleringar presenterats.

Anledningen till vårt val av metod är att vi önskar skapa mer liv i empirin, jämfört med en mer traditionell uppställning. Vi vill även betona att denna diskussion bygger på egna tolkningar av textdokument utifrån gjorda intervjuer och teori i en konstruerad situation. Om denna debatt hade inträffat i verkligheten skulle förmodligen parterna ha agerat annorlunda.

---

<sup>24</sup> Lacey, Narratives and Genre, 1999 s. 13 f.

<sup>25</sup> Nylén, Att presentera kvalitativa data, 2005 s. 48.

<sup>26</sup> White, The Content of the Form, 1987.

### 3. TEORI

---

*För att förenkla den vidare läsningen börjar vi kapitlet med att förklara det grundläggande inom skatterätten. Därefter redogör vi för bakgrunden till möjligheten att kunna deklarerat via Internet, vidare de tidigare förslagen till ett ombudsförfarande. Efter detta går vi in på hur lagen om deklarationsombud, LDekLO, är utformad och vad remissinstanserna och Lagrådet hade för synpunkter på det förslag som skickades ut på remiss.*

---

#### 3.1. Allmänt om beskattningsrätt

Alla i Sverige som har någon inkomst eller som har en tillgång måste betala skatt.<sup>27</sup> Taxeringen sker årligen, medan preliminärskatt uppbärs kontinuerligt under beskattningsåret.<sup>28</sup> Deklarationsskyldiga i Sverige är både fysiska personer, företag och organisationer. Vissa företag måste utöver skatt på eventuell vinst, även deklarerat och betala moms och arbetsgivaravgifter. För att vara deklarationsskyldiga för dessa måste företagen vara registrerade hos Skatteverket. Moms och arbetsgivaravgifter betalas in av företagen antingen månadsvis eller årsvis beroende på företagets omsättning.<sup>29</sup>

Beslut om att skatt ska betalas tas av Skatteverket efter bemyndigande från Riksdagen. När Skatteverket fattar dessa beslut utför de myndighetsutövning. Myndighetsutövning är samhällets maktbefogenheter i förhållande till de enskilda. Ett beslut som innebär myndighetsutövning måste kunna härledas till högsta beslutande statsorgan, beslutet måste alltså vara grundat på lag eller annan författning. Myndigheterna och deras tjänstemän har därför att iaktta särskilda, strängare regler, till exempel i fråga om krav på handläggning, straffansvar och skadeståndsansvar för det allmänna.<sup>30</sup>

När Skatteverket handlägger ärenden finns det regler om partsinsyn, det vill säga att den som ärendet gäller har rätt att se vad som sägs om denne i sin akt. Sekretess hindrar som regel inte en sökande, klagande eller en annan part i ett ärende att ta del av handlingar eller annat material i ärendet. Partsinsynen får endast begränsas om det av hänsyn till allmänt eller enskilt intresse är av *synnerlig vikt* att en sekretessbelagd uppgift i materialet inte avslöjas. I sådant

---

<sup>27</sup> IL 1:3.

<sup>28</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995 s. 1.

<sup>29</sup> SKV 409 utgåva 8.

<sup>30</sup> Strömberg, Allmän förvaltningsrätt, 2003 s. 19 .

fall ska myndigheten på annat sätt informera parten om vad som finns i handlingarna som är av betydelse för att hon eller han ska kunna ta till vara sin rätt.<sup>31</sup>

Vid inlämning av en självdeklaration ska man följa vissa fastställda regler som regleras i 4 kap 1§ LSK (2001:1227). Reglerna för hur det ska se ut vid elektronisk inlämning finns i 4 kap 4§ LSK. Självdeklarationen skickas ut av Skatteverket med vissa förtryckta uppgifter där den skattskyldige ska göra de ändringar som behövs för att den ska stämma överens med verkligheten. För att en skattedeklaration ska anses vara lämnad måste den vara undertecknad antingen av den deklarationsskyldige själv, eller av behörig firmatecknare. Vid pappersdeklaration ska deklarationen vara egenhändigt underskriven medan underskriften vid elektronisk inlämning ska uppfyllas med elektroniska medel<sup>32</sup>. Skattetillägg kan påföras den skattskyldige om han underlåter att korrigera de förtryckta uppgifterna och även straffansvar kan komma på fråga enligt SkBrL (1971:69).<sup>33</sup> Straffet innebär ett procentuellt tillägg på den undanhållna skatten som den oriktiga uppgiften skulle ha orsakat. Det är Skatteverket som ska visa att den enskilde har lämnat en sådan oriktig uppgift och beviskravet är att det ska *klart framgå* att denna uppgift är oriktig.<sup>34</sup> Även underlåtelse att lämna uppgift kan utgöra oriktig uppgift enligt gällande regler. Fr.o.m. 2004 års taxering framgår att en uppgift ska anses oriktig om den skattskyldige underlåtit att lämna uppgift till ledning för taxeringen som han var skyldig att lämna.<sup>35</sup>

Om den skattskyldige inte är nöjd med ett beslut från Skatteverket får man som enskild överklaga beslutet. Regler om hur ett överklagande ska gå till finns i SBL:s (1997:483) 22:a kapitel och TL:s (1990:324) 6:e kapitel beroende på vad ärendet berör.

När Skatteverket och domstolar handlägger ett ärende som berör skatt finns det ett antal skatterättsliga principer vilka utgjort grunden för hur det svenska skattesystemet utformats och byggts upp.<sup>36</sup> En princip som anses vara en av de viktigaste är principen om fri bevisprövning, vilket innebär fri bevisföring och fri bevisvärdering. Den skattskyldige och

---

<sup>31</sup> [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se) – Offentligt eller hemligt.

<sup>32</sup> Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, 2006 s. 39.

<sup>33</sup> Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, 2006 s. 37 ff.

<sup>34</sup> TL 5:1 2 st.

<sup>35</sup> Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, 2006 s. 43.

<sup>36</sup> Rabe, Det svenska skattesystemet, 2006 s. 36.

Skatteverket har rätt att åberopa alla relevanta bevis som finns i målet och alla dessa bevis ska ses över, domstolen ska inte värdera någon bevisning på förhand.<sup>37</sup> Var bevisbördan placeras beror på vilket beslut som ska fattas. Det mest grundläggande är att när det gäller kostnader som ska dras av, är det den skattskyldige som har bevisbördan och när det gäller intäkter som ska tas upp till beskattning ligger bevisbördan hos Skatteverket.<sup>38</sup> Ytterligare en grundläggande princip är legalitetsprincipen som bygger på straffrätten och innebär att medborgarna endast får påföras skatt med uttryckligt stöd av lag. Detta innebär vidare att Skatteverket inte får tolka lagen på ett sätt som myndigheten för egen del anser vara skäligt.<sup>39</sup> Beskattningen enligt gällande lag skapar en legitim grund för skattekraven.<sup>40</sup> En princip som är grundläggande i förfarandet är kommunikationsprincipen som innebär att den skattskyldige måste ges rätt att yttra sig i sitt eget ärende.<sup>41</sup> Ges inte den möjligheten till den skattskyldige blir beslutet ogiltigt, nullitet. En annan fundamental skatterättslig princip är officialprincipen vilken innebär att Skatteverket och domstolen är skyldiga att se till att ett ärende blir tillräckligt utrett. Bakgrunden till denna princip är att säkerställandet att materiellt korrekta beslut tas i en skattetvist.<sup>42</sup>

### **3.2. Deklarera via Internet**

Skatteverket har som mål att medborgarna ska uppfatta myndigheten som öppen, där Skatteverket tillhandahåller tjänster utifrån medborgarnas behov oberoende av tidpunkten på dygnet via telefon, web eller sms. Som ett led i 24-timmarsmyndigheten har uppgiftslämnandet och ärendehantering via Internet spelat en viktig roll.<sup>43</sup>

För en del deklarationsskyldiga sker inlämnandet av deklARATIONEN en gång per år medan det för vissa sker månadsvis. Hanteringen av dessa skattedeclarationer är omfattande. Skatteverket skickar ut varje månad ut deklarationsblanketter till företagen som i sin tur sedan skickar in dessa, ifyllda, till en indatacentral där de skannas in till elektroniskt läsbar form.

---

<sup>37</sup> Leidhammar , Bevisprövning i taxeringsmål, 1995 s. 41.

<sup>38</sup> Leidhammar , Bevisprövning i taxeringsmål, 1995 s. 71 ff.

<sup>39</sup> Bergström, Skatter och civilrätt, 1978 s. 66.

<sup>40</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995 s. 2.

<sup>41</sup> Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, 2004 s. 69.

<sup>42</sup> Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen , 2004 s. 18.

<sup>43</sup> Skatteverkets verksamhetsplan 2007 s. 8.

Efter att deklarationerna skannats in skickas de vidare via datanätet till Skatteverkets olika system där de kontrolleras innan de överförs till skattekontot.<sup>44</sup>

För att minska den manuella hanteringen för Skatteverket och förbättra servicen till företagen samt kvaliteten i inlämnade uppgifter valde Skatteverket att via ett pilotprojekt göra det möjligt för ett begränsat antal företag att lämna in skattedeklaration via Internet. De första 15 000 företag som ansökte om att lämna eSKD registrerades av Skatteverket. För att kunna deklarerat via Internet tilldelades firmatecknaren i bolaget ett säkerhetscertifikat som installerades på dennes dator. På så sätt kunde skattedeklarationen endast skickas in via firmatecknarens dator. Projektet startade den 8 mars 2001 och en utvärdering av projektet gjordes ett år senare. Av utvärderingen framkom att många företag var nöjda med möjligheten att kunna lämna skattedeklarationen via Internet. Vidare ansåg företagen att Skatteverket ska fortsätta och utveckla fler internetjänster, många menade dock att det elektroniska uppgiftslämnandet inte ledde till någon egentlig tidsvinst eller att risken för fel minskade.<sup>45</sup>

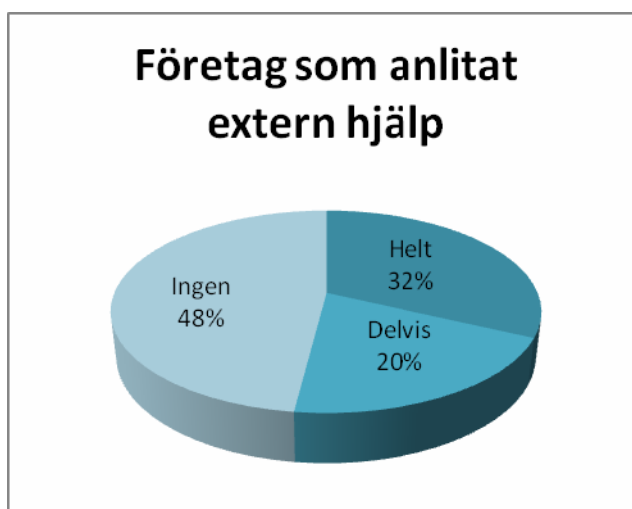
I samband med utvärderingen gjordes en enkätundersökning där det framgick att många små och medelstora företag anlät extern hjälp för att upprätta skattedeklarationen. 32 % av de företag som kunde bli aktuella för eSKD överlät sin skattedeklaration helt till någon extern part medan 20 % av företagen hade delvis extern hjälp för skattedeklarationen. Det framgick också att de flesta redovisningsbyråer var negativa till att deras kunder skulle lämna deklaration via Internet då de inte kunde garantera att deklarationen kom in i rätt tid. Anledningen till redovisningsbyråernas negativa inställning berodde på att det i praktiken var redovisningsbyråerna som egentligen skickade in skattedeklarationerna då företagen ofta skrev under och lämnade in dessa in blanco. På detta sätt undviks att deklarationerna skickas fram och tillbaka mellan parterna innan den skickas in till Skatteverket. Det framkom även att en del av de företag som fått möjligheten att deklarerat via Internet hade installerat det

---

<sup>44</sup> RSV Rapport 2002:7/ sammanfattning "Ett modernt sätt att deklarerat - Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeklaration s. 1.

<sup>45</sup> RSV Rapport 2002:7/sammanfattning "Ett modernt sätt att deklarerat - Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeklaration s. 1.

säkerhetscertifikatet som firmatecknaren erhållit på bokförarens dator för att underlätta inlämningen av skattedeklarationen.<sup>46</sup>



Av utvärderingen framgick vidare att anledningen till att 21 % av de behöriga företagen inte lämnade in sina deklarationer elektroniskt grundade sig i att dessa inte kunde ge fullmakt till ett ombud. Det visade sig också att 56 % av de tillfrågade hade en önskan om att möjlighet för den deklarationsskyldige att lämna deklarationen via ombud skulle införas.<sup>47</sup>

I utvärderingen diskuterades även de ekonomiska effekterna som skulle kunna bli för Skatteverket, vid införandet av möjligheten att deklarerera via Internet. Många av de kostnader som Skatteverket utvärderat och som hänförde sig till hanteringen av deklarationen förväntades minska i takt med att allt fler företag börjar deklarerera via Internet. De största besparingarna hänfördes till kostnader för tjänster som Skatteverket köpt externt, knappt 20 % av besparingarna i utvärderingen förväntades bero på minskade arbetsuppgifter inom myndigheten. I utvärderingen togs även hänsyn till kostnader som förväntades uppkomma p.g.a. införandet av Internettjänsten. Skatteverket bedömde att dessa kostnader skulle hänföras till de ökade arbetsuppgifterna som skulle bli.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> RSV Rapport 2002:7/sammanfattning ”Ett modernt sätt att deklarerera - Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeklaration s. 5.

<sup>47</sup> RSV Rapport 2002:7/sammanfattning ”Ett modernt sätt att deklarerera - Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeklaration s. 5.

<sup>48</sup> RSV Rapport 2002:7/sammanfattning ”Ett modernt sätt att deklarerera - Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeklaration s. 6.

För att få svar på om Skatteverket i framtiden skulle bygga ut Internettjänsten har i utvärderingen de möjliga framtida vinsterna ställts i förhållande till det ökade resursbehovet för handläggningen av ansökningarna och teknisk support. Den slutsats som drogs av Skatteverket var att marginalerna för att bygga ut Internettjänsten var för små för att motivera en utbyggnad av denna.<sup>49</sup>

Trots resultatet av utredningen har Skatteverket valt att föra vidare resonemanget om utvecklingen av Internettjänsten i och med att när utvärderingen gjordes 2002 fanns en stark politisk vilja att öka Internetanvändningen hos medborgare och företag. Den offentliga sektorn utsågs då vara pådrivande i denna utveckling.<sup>50</sup>

### **3.3. De tidigare förslagen**

I proposition 1996/97:100, som behandlade det nya systemet för skattebetalningar, fanns inte kravet på egenhändigt undertecknade av preliminära självdeklarationer och skattedeklarationer med i lagförslaget. Den anledning som angavs till detta var att det var mer praktiskt att reglera frågor av detta slag i förordning istället för lag.<sup>51</sup> Betydelsen av deklarationens undertecknande diskuteras även i propositionen 2001/02:25. Regeringens förslag var att självdeklarationer ska vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige, liksom preliminära självdeklarationer och skattedeklarationer. Ett av de skäl som angavs till förslaget var att underskriften har stor betydelse för straffansvaret och detta formkrav borde därför framgå av lag. I Skattebetalningslagen finns inte kravet på egenhändigt undertecknande av preliminära självdeklarationer och skattedeklarationer, men detta har varit avsikten.<sup>52</sup>

Frågan om behovet för att deklarerat via ombud har tagits upp långt innan Skatteverkets utvärdering av Internettjänster gjordes. Även denna diskussion fördes i propositionen 2001/02:25. Skattekontrollutredningen, det dåvarande Riksskatteverket, hade då lämnat in ett

---

<sup>49</sup> RSV Rapport 2002:7/sammanfattning "Ett modernt sätt att deklarerat - Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeklaration s. 8.

<sup>50</sup> RSV Rapport 2002:7/sammanfattning "Ett modernt sätt att deklarerat - Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeklaration s. 8.

<sup>51</sup> Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, mm. s. 574.

<sup>52</sup> Prop. 2001/02:25 En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter s. 84 f.



förslag om att en möjlighet ska finnas för den deklarationsskyldige att lämna deklaration via ombud. Regeringen delade dock inte Skatteverkets åsikt och bedömde att den som lämnade in självdeklaration också personligen ska underteckna denna.<sup>53</sup>

Anledningen till Regeringens bedömning av förslaget om deklaraionsombud 2001 var att det fanns möjlighet för den deklarationsskyldige som tog hjälp av en extern part att begära anstånd och på så sätt planera arbetet med inlämningen av deklarationen vid eventuell resa eller sjukdom. Regeringen tog då även hänsyn till remissinstansernas yttranden över skattekontrollutredningens förslag att deklaraionsbyråer och revisorer kunde fungera som ombud för den skattskyldige. Remissinstanserna var tveksamma till förslaget om ombud då det inte klart framgick om val av kategorierna gick i hand med god revisorssed. Regeringens bedömning var att om nämnda kategorier inte kunde vara ombud var behovet av att anlita ombudet begränsat. I sin bedömning tog Regeringen även hänsyn till att konsekvenserna för brottsbekämpningen inte klart framlagts. Skattekontrollutredningen anförde i förslaget att det straffrättsliga ansvaret skulle utkrävas av de inblandade parterna utifrån det uppsåt samt oaktsamhet som förelåg för var och en. Problemet som diskuterades då var inte vem som skulle bära det straffrättsliga ansvaret utan hur utredningen skulle gå till och vem som skulle belastas. Med hänsyn till ovanstående fann Regeringen i propositionen 2001/02:25 att det inte vore lämpligt att föreslå att deklarationsskyldigheten skulle kunna fullgöras via ombud.<sup>54</sup>

Under tiden som ovanstående lagförslaget var under behandling gjorde Skatteverket en utvärdering på pilotprojektet som gjorde det möjligt för ett antal företag att lämna skattedeklaration via Internet som vi tidigare redogjort för. Oppositionen tog del av utvärderingen och väckte diskussionen i motionen 2002/03:Sk361 till Riksdagen om möjlighet för ombud att underteckna skattedeklaration.<sup>55</sup>

Oppositionens motiv till förslaget i motionen var att det fanns ett starkt behov av att deklarerat via ombud, speciellt när det gällde skattedeklarationer som lämnades in varje månad.

I förslaget hänvisade oppositionen till Riksskatteverkets utredning som gjordes 2002 där problematiken lyftes om hanteringen av säkerhetscertifikatet som tilldelades firmatecknaren.

---

<sup>53</sup> Prop. 2001/02:25 En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter s. 86.

<sup>54</sup> Prop. 2001/02:25 En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter s. 87 f.

<sup>55</sup> Motion 2002/03: Sk 361 Möjlighet för ombud att underteckna skattedeklaration s. 1.

Att installera certifikatet på anställdas eller bokföringsbyråernas datorer strider mot gällande regler. Enligt oppositionens förslag skulle denna problematik åtgärdas i och med införandet av deklarationsombud. Vidare har oppositionen i förslaget bemött den kritik som fördes fram i propositionen anfört ytterligare möjliga kandidater för ombud. De tyckte att det fanns ett tillräckligt skydd för att utkräva det straffrättsliga ansvaret, då ansvaret fördelades på de inblandade. I och med vad som ovan nämnts ansåg oppositionen att möjligheten till att deklarerera via ombud borde införas.<sup>56</sup>

Motionen bemöttes i Riksdagen men avslogs<sup>57</sup>.

### **3.4. Lagen om deklarationsombud**

Anledningen till att diskussionen om deklarationsombud återupptogs och ledde till att vi idag har en lag om deklarationsombud är att Regeringen den 2 oktober 2003 beslutade att ge myndigheter i uppgift att gå igenom gällande regler. De skulle försöka identifiera sådant som var onödigt betungande för företagare och komma med förslag på hur dessa kunde förenklas. En av myndigheterna som tog tag i frågan var dåvarande Riksskatteverket. Den 24 november 2003 beslutade verket att kartlägga och analysera frågor som uppkommer vid deklARATIONEN. Kartläggningen resulterade i en promemoria som Skatteverket skickade in till Regeringen den 21 april 2004. Promemorians innehåll bestod i ett förslag till lag om deklarationsombud. Finansdepartementet tillsammans med Skatteverket utarbetade en ny promemoria som förtydligade delar av den tidigare promemorian.<sup>58</sup>

Det är denna promemoria från Finansdepartementet som ligger till grund för LDekIO. En promemoria skickas ut på remiss, först till organisationer och domstolar och sedan till Lagrådet. Efter att remissinstanserna har sagt sitt och de förändringar som behöver göras har gjorts, skickas en proposition till Riksdagen som fattar beslut om att lagen ska antas eller inte.<sup>59</sup> I detta fall antogs propositionen av Riksdagen och lagen trädde i kraft 1 april 2006.<sup>60</sup>

---

<sup>56</sup> Möjlighet för ombud att underteckna skattedeklaration Motion 2002/03:Sk 361 s. 1.

<sup>57</sup> Riksdagens protokoll 2002/03:75

<sup>58</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 14.

<sup>59</sup> [www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se)

<sup>60</sup> Lag om deklarationsombud 2005:1117.

### **3.4.1. Remissinstansernas och Lagrådets yttranden**

I detta stycke redogör vi för remissinstansernas och Lagrådets yttranden som gavs till förslaget till lagen. För att förenkla läsandet har vi valt att utgå från våra problemområden och att återge instansernas och Lagrådets yttranden. Vi har även sammanställt informationen i en förkortad framställning i slutet av avsnittet.

Remissinstanserna utgjordes av: Advokatsamfundet, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten (EBM,) Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagarna, Hovrätten för västra Sverige, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Skåne län, Näringslivets regelnämnd (NNR), Riksåklagaren, Stockholms Tingsrätt samt Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

#### **3.4.1.1. Lagens syfte och konsekvenser**

EBM ställde sig frågande till att införandet av ombudsförfarandet skulle innebära förenklingar för företag. Företagarna menade att den månadsvisa inlämningen av uppgifter som skattedeklarationen innebär underlättas genom användandet av ombud och att besparingar kan göras på det sättet. Hovrätten för västra Sverige ansåg att de besparingar som beskrivs i förslaget skulle bli av marginell betydelse för småföretagarna, utan att det istället skulle innebära ökade kostnader eftersom behovet av att ta del av materialet i företaget kvarstår eftersom ansvaret förblir detsamma. Med den svaga ställning som ett deklarationsombud föreslås ha, ställde sig Hovrätten frågande till de besparingar som var utgångspunkten för förslaget. NNR tyckte, efter att ha läst Nuteks rapport *Mätning av företagens administrativa börda*, att ett ombudsförfarande skulle innebära stora besparingsmöjligheter och att det vore lämpligt att börja med skattedeklarationen som ett första steg. Riksåklagaren tyckte att det var svårt att bilda sig en säker uppfattning om ombudsförfarandets besparingar både för de skattskyldiga och för Skatteverket.<sup>61</sup>

#### **3.4.1.2. Ansvar för lämnade uppgifter**

Vad gäller förslagets utformning när det gällde ansvarsfrågorna, var det flera av instanserna som hade kritiska synpunkter. Advokatsamfundet ansåg att det var oklart när det gällde den uppgiftsskyldiges ansvar för uppgifter ombudet lämnat. Advokatsamfundet och även EBM

---

<sup>61</sup> EBM 2004-12-15, Företagarna 2004-12-06, Hovrätten för västra Sverige 2004-12-06, NNR 2004-12-14 Riksåklagaren 2004-12-10.

och Länsrätten i Skåne län tyckte att det straffrättsliga ansvaret var oklart formulerat i förslaget. Bägge instanserna ansåg även att bedömningen för skattetillägg eller befrielse från skattetillägg var oklart formulerat i förslaget och att detta ansvar måste anges tydligt i lagen. Domstolsverket saknade, i förslaget, en analys av frågan om huvudmannen ska ansvara för oriktiga uppgifter som uppsåtligen lämnats av ombudet utan huvudmannens kännedom. Riksåklagaren och Lagrådet hade delade åsikter avseende förslagets ansvarsdel. Kritiken handlade dels om att ett ombudsförfarande skulle innebära att det blir svårare att fastställa vem som gjorde vad, på vilka grunder och med vilken avsikt. Det blir på så sätt svårare ur brottsbekämpningssynpunkt. Vad gäller det straffrättsliga, ställde sig Riksåklagaren tveksam till att en ställföreträdare för ett bolag kommer att kunna göra sig skyldig till ett sådant aktivt brott enligt 2 § SkBrL<sup>62</sup>. Stockholms Tingsrätt menade att ett införande av ett ombudsförfarande innebär en ökad risk för brottslighet och att mängden överträdelser i så fall skulle bero på noggrannheten av Skatteverkets kontroll. SRF tyckte att ansvarsfrågorna enligt förslaget var bra då den skattskyldige skulle ha samma ansvar som tidigare och att ombudet inte får någon ny, unik ansvarsposition.<sup>63</sup>

#### **3.4.1.3. Bedömning vid registrering av ombudet**

EBM saknade en diskussion i förslaget om vem som ska avgöra om ett ombud är lämpligt eller inte, om ansvaret ska ligga på Skatteverket eller på den person som vill registrera ombudet. Hovrätten i västra Sverige ansåg att ombuden inte ska underkastas en så stor kontroll då det fulla ansvaret för att riktiga uppgifter lämnas ligger kvar på de uppgiftsskyldiga och att det kunde leda till ökade kostnader för Skatteverket. SRF yttrade sig i frågan om att ett summariskt godkännande av ombud skulle ges till vissa yrkeskategorier, t.ex. revisorer och advokater. Kritiken låg i att jävssituationer kunde uppstå i revisorsyrket och att advokater ofta saknade den närhet till löpande förvaltning i ett bolag som skulle krävas av ett ombud. SRF menade att redovisningskonsulter i så fall vore mer lämpliga att ge ett summariskt godkännande som ombud. Lagrådet hade synpunkter på de, enligt förslaget,

---

<sup>62</sup> ”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år.”

<sup>63</sup> Advokatsamfundet 2004-12-08, EBM 2004-12-15, Länsrätten i Skåne län 2004-12-09, Domstolsverket 2004-12-10, Riksåklagaren 2004-12-10, Lagrådet 2005-10-04, Stockholms Tingsrätt 2004-11-30, SRF 2004-09-27.

bedömningskriterier som Skatteverket ska ta hänsyn i sin prövning om ombudets lämplighet för uppdraget. Det ansågs att de kriterier som innebär viss bedömning har för oprecis innebörd och att dessa inte har förklarats eller exemplifierats i författningskommentarerna. Lagrådet ansåg även att det kriteriet som behandlar frågan om ombudet har åtagit sig uppdrag i sådan omfattning att förmågan att genomföra dem kan ifrågasättas var alltför oklart formulerat. Det ansågs oklart på vilka grunder Skatteverket ska göra den bedömningen och att det därför borde preciseras. Lagrådet tog även upp frågan hur Skatteverket ska kunna skaffa sig underlag för att konstatera att ombudet inte dömts för ekonomisk brottslighet.<sup>64</sup>

#### **3.4.1.4 Sammanfattning av remissinstansernas och Lagrådets yttranden**

- Lagens syfte och konsekvenser

Åsikterna om förslaget var blandade avseende om lagen skulle leda till kostnadsbesparingar eller inte. Överlag var remissinstanserna tveksamma till om lagen skulle leda till kostnadsbesparingar.

- Ansvar för lämnade uppgifter

Här delades åsikterna och flera av instanserna ansåg att det straffrättsligt ansvar var oklart formulerat. Även vem ett eventuellt skattetillägg skulle drabba ansågs vara otydligt formulerat. Det ansågs bli svårt att fastställa vem som gjort vad i och med förslagets otydliga utformning. Det kan innebära svårigheter ur brottsbekämpningssynpunkt.

- Bedömning vid registrering av ombudet

Flertalet var osäkra på vem som skulle göra bedömningen av ombudets lämplighet, de ansåg att lagförslaget var otydligt formulerat. Även bedömningskriterierna ansågs alltför oprecist utarbetade. Lagrådet ställde sig frågande hur Skatteverket ska kunna kontrollera att ombudet inte dömts för ekonomisk brottslighet.

#### **3.4.2. Tillämpning av lagen**

Efter att remissinstanserna och lagrådet yttrat sig över Skatteverkets och finansinspektionens promemoria lämnade Regeringen in propositionen 2005/06:31 till Riksdagen där Regeringen föreslog att en fysisk person som erhållit fullmakt och som registrerats av Skatteverket ska

---

<sup>64</sup> EBM 2004-12-15, Hovrätten för västra Sverige 2004-12-06, SRF 2004-09-27, Lagrådet 2005-10-04.

kunna lämna in skattedeklarationen elektroniskt i huvudmannens ställe. Regeringens förslag var att reglerna om deklarationsombud skulle tas in i en egen lag, LDeklO, och att hänvisningar skulle göras till denna lag från SBL. Anledningen till Regeringens val av utformning var att reglerna i LDeklO skulle utvärderas efter en tid och inte var av permanent karaktär.<sup>65</sup>

### **Tillämpningsområden**

LDeklO gäller endast uppgiftslämnande av skattedeklarationer. Representanter som huvudmän och ombud som avses i 23 kap. 3, 3a, 3c och 4 §§ omfattas inte av denna lag. För dessa representanter finns särskilda förutsättningar och villkor som ska gälla oberoende av den nya lagen. Vid redovisning av mervärdeskatt i självdeklarationen enligt 10 kap 31 § SBL är de nya reglerna om deklarationsombud inte tillämpliga.<sup>66</sup> Regeringens bedömning är vidare att LDeklO inte ska gälla punktskattedeklarationer då dessa endast berör förhållandevis få deklarationsskyldiga.<sup>67</sup>

För att motverka missbruk av den nya lagen kommer de kontrollrutiner som finns för Skatteverkets e-tjänster att tas tillvara. För att kunna ha tillgång till e-tjänsten måste ställföreträdaren för en juridisk person lämna in behörighetshandlingar och underteckna en blankett som kontrolleras av Skatteverket. Dessa behövs dock ej om Skatteverket via Bolagsverkets bolagsregister kan ta fram aktuella uppgifter. Först efter att Skatteverket registrerat denne i behörighetskontrollsystemet får ställföreträdaren tillgång till e-tjänsten.<sup>68</sup>

Lagen har begränsats till områden där nyttan av förfarandet anses vara störst, eftersom en del remissinstanser påpekat negativa konsekvenser för brottsbekämpningen<sup>69</sup>. Systemet med deklarationsombud omfattar endast sådana deklarationer som lämnas enligt bestämmelserna i 10 kap. 9, 11, 13a eller 32 § SBL och lämnas i form av elektroniskt dokument<sup>70</sup>.

---

<sup>65</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 25 ff.

<sup>66</sup> LDeklO 1 §.

<sup>67</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 28 f.

<sup>68</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 28 f.

<sup>69</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 29 f.

<sup>70</sup> LDeklO 1 §.

Bestämmelserna om lagens tillämpning har tagits in i 1 § LDekIO, vidare föreslogs att i 10 kap. 25 § SBL införs ett tredje stycke med bestämmelsen att skattedeklarationer som avses i 1 § LDekIO ska få undertecknas av ett ombud.<sup>71</sup>

### **Deklarationsombudet**

Ett deklarationsombud som har registrerats av Skatteverket får skriva under och lämna in vissa skattedeklarationer till Skatteverket. I Skatteverkets promemoria fanns ett förslag på att ombudet även skulle få fullgöra andra uppgifter än att lämna in deklARATIONEN t.ex. föra talan i förvaltningsdomstolen. Detta förslag togs dock inte med i lagförslaget från Regeringen till Riksdagen. Anledningen till detta var att det redan fanns andra lagar som reglerade dessa områden.<sup>72</sup>

Endast fysiska personer får användas som deklarationsombud<sup>73</sup>. En registrering av deklarationsombud gäller fram till dess att fullmakten återkallas eller till det att deklarationsombudet av någon annan anledning avregistreras. I ansökan kan den deklarationsskyldige begränsa tiden för hur länge ombudet ska ha rättigheten att skriva under och lämna in skattedeklarationen. Ombudet har även befogenhet att göra en framställning om anstånd att lämna skattedeklaration samt att besvara och lämna in kompletterande uppgifter till Skatteverket i frågor som rör skattedeklarationen som denne har lämnat. Kommunikationen av nya uppgifter ska dock från Skatteverkets sida inte ske med ombudet utan direkt med den deklarationsskyldige.<sup>74</sup>

Deklarationsombudet ska registreras av Skatteverket<sup>75</sup>. Detta är något som ändrats från ursprungspromemorian. I Skatteverkets promemoria var förslaget att Skatteverket skulle godkänna deklarationsombuden men i Finansdepartementets promemoria gjordes ändringen till att deklarationsombudet ska registreras av Skatteverket. Anledningen till ändringen är att förtydliga att det inte handlar om en auktorisation. Detta utgör dock ingen ändring i sak utan

---

<sup>71</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 29 f.

<sup>72</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 31 f.

<sup>73</sup> LDekIO 2 §.

<sup>74</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 31 f.

<sup>75</sup> LDekIO 5 §.

bara om att lagtexten ska stämma överens med det bakomliggande syftet, att i huvudsak utesluta ombud som inte är lämpliga att agera som deklaraionsombud.<sup>76</sup>

### **Den deklaraionssskyldiges ansvar**

Har en skattedeklaration skrivits under av ett ombud så ska undertecknandet av skattedeklarationen betraktas som om den skrivits under av den deklaraionssskyldige. Den deklaraionssskyldiges ansvar förändras inte bara för att deklaraionen skrivit under av ombudet. Ansvaret för att lämna fullständiga och korrekta uppgifter kvarstår.<sup>77</sup>

I 23 kap 3 § SBL finns ett motsvarande synsätt där representanter för enkla bolag eller partrederi utses svara för redovisning och betalning av vissa skatter. Av paragrafen framgår även att registreringen av representanten inte medför att övriga delägare befrias från skyldigheter enligt SBL. I LDekIO har denna innebörd tagits in i 3 § LDekIO. Dessa bestämmelser har endast tagit med för tydlighetens skull och ska betraktas som en upplysning som ger uttryck för vad som ändå skulle gälla. Vidare har förtydligats i 1 § LDekIO att skattedeklarationen endast ska lämnas enligt vissa angivna bestämmelser i SBL. I och med att detta förtydligande finns, anses inte något behov föreligga för att hänvisa till ”skatte- och avgiftsförfattningarna” som advokatsamfundet lagt fram.<sup>78</sup>

Den deklaraionssskyldige kan påföras skattetillägg och förseningsavgifter för de uppgifter som lämnats av deklaraionsombudet, eftersom syftet bakom lagen inte är att flytta ansvaret från den deklaraionssskyldige. Skattetillägg tas ut om oriktig uppgift lämnats eller vid sköneskattning. Förseningsavgiften tas ut om deklaraionen inte lämnats in i rätt tid. Om skattetillägg eller förseningsavgift ska påföras görs en prövning bestående av tre steg. Det första är att Skatteverket kontrollerar om deklaraionen lämnats in i rätt tid och det andra är att kontrollera om riktig uppgift lämnats. I nästa led prövas det om det föreligger några skäl för att befria den skattskyldige från avgiften. Befrielsegrunderna regleras bl.a. i 15 kap 10 § SBL, där den skattskyldige kan delvis eller helt befrias från den särskilda avgiften om det framgår

---

<sup>76</sup> Prop. 2005/06:31 Deklaraionsombud mm. s. 31 f.

<sup>77</sup> Prop. 2005/06:31 Deklaraionsombud mm. s. 33.

<sup>78</sup> Prop. 2005/06:31 Deklaraionsombud mm. s. 34.



att underlåtenheten eller den felaktiga uppgiften kan anses vara ursäktlig eller om det kan anses vara oskäligt att ta ut avgiften med helt belopp.<sup>79</sup>

Vid bedömningen av ursäktlighetsrekvisiten ska hänsyn tas till den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknade förhållanden samt om den skattskyldige har bedömt en skatteregel eller dess betydelse fel. Dessa ursäktlighets- och oskälighetsfall ska även tillämpas på deklara-tionsombud och bör därmed kunna lösas i praxis.<sup>80</sup>

I SOU 2001:25 s. 217 har Skattetilläggs-kommittén uttalat sig rörande skattskyldiges ansvar för uppgifter som lämnats via ombud. De uttalade att, om det i framtiden skulle vara möjligt att deklarerat via ombud så skulle det vara onödigt att införa en skillnad mellan ställföreträdare och ombud. De ansåg vidare att det skulle vara svårfrånkomligt att behålla principen att skattetillägg skulle drabba den, för vem den oriktiga uppgiften har lämnats. De ansåg att ersättnings-skyldighet skulle uppkomma för ombudet såvida den oriktiga uppgiften inte delegerats från den skattskyldige. En sådan ordning skulle också vara godtagbar enligt Europakonventionen.<sup>81</sup>

Frågan har diskuterats om regeln, att den deklara-tions-skyldige kan påföras skattetillägg på grund av att uppgiften lämnats av ett ombud, är förenlig med Europakonventionen. Utifrån målen Janosevic, Västberga Taxi AB och Vulic där klagandena åberopade att påförandet av skattetillägg i Sverige stred mot oskuld-sprincipen i Europakonventionens 6:e artikel, har konstaterats att någon kränkning inte förelåg mot artikel 6 då den skattskyldige kunde befrias under vissa förutsättningar från avgiften. Vi bedömningen togs även hänsyn till statens intresse av ett effektivt fungerande skattesystem. Regeringen anser att det förslaget om deklara-tionsombud är förenlig med Europakonventionen.<sup>82</sup>

För att kunna dömas för skattebrott krävs att den skattskyldige uppsåtligt lämnar oriktig uppgift (aktivt brott) eller underlåter att lämna vissa uppgifter till myndighet (passivt brott). Ansvar kan även aktualiseras om skattskyldige varit vårdslös, för detta krävs dock att

---

<sup>79</sup> Prop. 2005/06:31 Deklara-tionsombud mm. s. 34 f.

<sup>80</sup> Prop. 2005/06:31 Deklara-tionsombud mm. s. 36.

<sup>81</sup> Prop. 2005/06:31 Deklara-tionsombud mm. s. 35.

<sup>82</sup> Prop. 2005/06:31 Deklara-tionsombud mm. s. 35.

oaktsamheten varit grov och att oriktig uppgift lämnats. Föreskrifter om skattebrott regleras i skattebrottslagen.<sup>83</sup>

Att en huvudman kan dömas till ansvar för passivt brott genom att uppsåtligt underlåta att lämna uppgift till myndighet råder det inga tveksamheter om. Frågan om en ställföreträdare kan fällas till ansvar för aktivt brott då oriktig uppgift lämnats av ombudet har beaktats av Regeringen. Regeringens bedömning är att ansvaret för den skattskyldige rörande aktivt skattebrott inte förändras av införandet av deklaraionsombud. Detta innebär att den deklaraionssskyldige inte kan hållas straffrättsligt ansvarig för oriktig uppgift som lämnats av ombudet helt utan dennes förskyllan. Detta förutsätter dock att den deklaraionssskyldige lämnat in fullständiga och korrekta uppgifter till ombudet.<sup>84</sup>

### **Registrering**

I LDekIO har det specificerats att underåriga personer, personer i konkurs eller personer som har förvaltare inte får registreras som deklaraionsombud.

För att registreringen ska gå igenom krävs att personen ska vara lämplig för uppdraget och ha de kunskaper och erfarenheter som krävs. Vid registreringen ska det även beaktas om personen i fråga har dömts för ekonomisk brottslighet, tidigare visat sig vara oskicklig eller visat sig vara olämplig. Det är också av vikt att personen har en fast adress eller annars lever under sådana omständigheter som gör att ombudet kan nås.<sup>85</sup>

Ett ytterligare krav som fanns med i den ursprungliga promemorian från Skatteverket var att ombudet inte fick vara misstänkt för brott. Detta undantogs dock i lagen då flera remissinstanser avstyrker att misstanke om brott skulle utgöra grund för att avvisa ett deklaraionsombud. Eftersom ansvaret för de lämnade deklaraionerna ligger kvar på den deklaraionssskyldige ska deklaraionsombuden inte utsättas för en sådan kontroll. Särskilt när de skattskyldiga företagen inte utsätts för någon etableringskontroll. Skatteverket skulle ha svårt att göra grundliga kontroller eftersom myndigheten med gällande sekretessregler inte har möjlighet att ta del av belastningsregistret. Föreligger det anledning att misstänka att ombudet dömts för ekonomisk brottslighet som kan påverka bedömningen av dennes lämplighet får ett

---

<sup>83</sup> Prop. 2005/06:31 Deklaraionsombud mm. s. 36.

<sup>84</sup> Prop. 2005/06:31 Deklaraionsombud mm. s. 37.

<sup>85</sup> Prop. 2005/06:31 Deklaraionsombud mm. s. 38 Jfr också LDekIO 4 och 5 §§.

utdrag ur belastningsregistret dock krävas in av den som ansöker om att registrera ett ombud.<sup>86</sup>

Skälet till att Skatteverket ska registrera ombuden är dels att utesluta ombud som inte är lämpliga för uppdraget och dels att registreringen underlättar elektronisk inrapportering av aktuella uppgifter genom att skapa ett system för att maskinellt koppla samman den deklarationsskyldige och dennes ombud. Reglerna utformades på så sätt att deklarationsombudet inte skulle uppleva sig vara beroende av Skatteverkets bedömning, samtidigt som ombudet kan komma att behöva försvara sin huvudman inför Skatteverket.

En lämplighetskontroll ska alltid göras och varje enskild ansökan ska mynna ut i ett beslut om att registrera eller att inte registrera ombudet.<sup>87</sup>

### **Avregistrering**

Avregistrering av ett deklarationsombud kan ske på tre sätt; avregistrering på begäran, om fullmakten inte längre gäller eller om den deklarationsskyldige utser ett nytt ombud. Systemet med deklarationsombud bygger på att den deklarationsskyldige endast har ett ombud vid varje given tidpunkt. Det innebär att när ett nytt deklarationsombud utses av den deklarationsskyldige så är det även en begäran om att avregistrera det tidigare ombudet för tidsperioden.<sup>88</sup>

Ett deklarationsombud kan också avregistreras om omständigheter framkommer som Skatteverket inte kände till vid beslutet och som inneburit att en registrering inte hade skett. Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol får besluta om att ett ombud omedelbart ska avregistreras om det inte längre kan anses lämpligt för uppdraget.<sup>89</sup>

Att ombudet avregistrerats hindrar inte att den deklarationsskyldige anlitar samma person för en begäran om omprövning eller ett överklagande i andra ärenden.<sup>90</sup>

---

<sup>86</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 39 ff.

<sup>87</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 39 ff.

<sup>88</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 41 Jfr LDekIO 6 §.

<sup>89</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 42.

<sup>90</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 42.

Har en person blivit avregistrerad som deklarationsombud ska denne snabbt underrättas om beslutet eftersom denne inte längre kan agera i sin huvudmans ställe. Har deklarationsombudet avregistrerats i nära anslutning till att en skattedeklaration ska lämnas i kan Skatteverket bevilja anstånd med att lämna in denna. Vidare ska även den deklarationsskyldige kunna befrias från förseningsavgift om avregistrering av ombudet har gjorts i nära anslutning till att skattedeklarationen ska in. Dessa regleringar finns inte med i LDeklO eftersom det redan finns reglerat i förvaltningslagen och skattebetalningslagen.<sup>91</sup>

### **Personlig medverkan**

Deklarationsskyldig som via ett ombud lämnat in uppgifter till myndighet kan föreläggas personligen eller genom behörig ställföreträdare enligt 23 kap 5 § SBL att bekräfta eller komplettera inlämnade uppgifter. Anledningen till detta är att dagens skatte- och avgiftsförfattningar bygger på ett sådant sätt att den deklarationsskyldige har en uppgiftsskyldighet gentemot de kontrollerade organen. En grundläggande förutsättning för ett väl fungerande skattesystem är just den enskildes skyldighet att medverka i skatte- och avgiftsutredningar.<sup>92</sup>

Huvudmannen kan föreläggas att upprätta en handling som bekräfta eller komplettera uppgifter som redan lämnats av deklarationsombudet om det föreligger behov för att knyta an de uppgifter som lämnat av deklarationsombudet till den deklarationsskyldige. Föreläggandet innebär att den deklarationsskyldige är personligt ansvarig att bekräfta eller komplettera de uppgifter som lämnats av ombudet. Ett sådant föreläggande skulle kunna bli aktuell om deklARATIONEN som lämnats av deklarationsombudet i stor utsträckning innehåller brister eller felaktigheter.<sup>93</sup>

Det är inte lagens syfte att Skatteverket alltid i första hand ska vända sig till den deklarationsskyldige. Handlar det om frågor som ligger inom ramen för deklarationsombudet är det naturligt att kontakten i första hand tas med deklarationsombudet. Handlar det om frågor som Skatteverket inhämtat t.ex. via revision ska dessa tas med den

---

<sup>91</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 43.

<sup>92</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 43 f.

<sup>93</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 44.

deklarationsskyldige. Dessa bestämmelser har införts i 7§ LDekIO. Utifrån denna paragraf är det dock inte tillåtet att förelägga den deklarationsskyldige att inkomma med handlingar.<sup>94</sup>

### **Vitesföreläggande och vitesförbud**

Den deklarationsskyldige kan föreläggas med vite<sup>95</sup>. Som tidigare nämnts kan Skatteverket förelägga den deklarationsskyldige som inte lämnat in sin deklaration att göra det eller att inkomma med kompletterande uppgifter. Ett sådant föreläggande får förenas med vite. Eftersom skatte- och avgiftsutredningarna endast har till syfte att ta fram korrekta beslutsunderlag för beskattningen ses det inte som någon brottsutredning. Enligt Europadomstolen omfattas inte skatt av Europakonventionens 6:e artikel men det gör dock skattetillägg. Detta innebär att så fort en utredning omfattar frågor rörande skattetillägg måste rättssäkerhetskraven i artikel 6 följas. Skatteverket har möjligheten att vitesförelägga den som inte lämnat in uppgifter. Det är dock förbjudet att vitesförelägga den deklarationsskyldige om det finns anledning att anta att denne har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg. Dessa bestämmelser regleras i 8 § LDekIO.<sup>96</sup>

### **Överklagande**

Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas i enlighet med bestämmelserna i SBL<sup>97</sup>. Överklagandet ska ha inkommit till Skatteverket inom tre veckor från den dagen den klagande fick ta del av beslutet. De som får överklaga beslutet är de som berörs av beslutet, i detta fall den deklarationsskyldige och dennes deklaraionsombud. För att ett mål rörande deklaraionsombud ska tas upp av kammarrätten krävs att domstolen medger prövningstillstånd.<sup>98</sup>

### **Ikraftträdande**

LDekIO trädde ikraft 1 april 2006<sup>99</sup> och då infördes även förändringarna i SBL. Eftersom en av tankarna med den nya lagen var att minska kostnaderna och den administrativa bördan för företagen ansågs det viktigt att den trädde ikraft så fort som möjligt. Både företag och

---

<sup>94</sup> Prop. 2005/06:31 Deklaraionsombud mm. s. 44.

<sup>95</sup> LDekIO 8 §.

<sup>96</sup> Prop. 2005/06:31 Deklaraionsombud mm. s. 45 f.

<sup>97</sup> LDekIO 9 § Jfr SBL 22 kap. 1 a-c och 6 §§.

<sup>98</sup> Prop. 2005/06:31 Deklaraionsombud mm. s. 46 f.

<sup>99</sup> Lagen (2005:1117) om deklaraionsombud.

Skatteverket var dock tvungna att vidta vissa åtgärder innan lagen kunde träda i kraft därför började den gälla först 1 april 2006.<sup>100</sup>

### **3.4.3. Effekterna för de offentliga finanserna och för små företag**

Införandet av deklarationsombud förväntades minska kostnaderna både för Skatteverket och för företag. Hur det har blivit kan vi inte ge någon bild av, då någon utvärdering inte har gjorts på grund av hög belastning hos Skatteverket.<sup>101</sup>

De beräkningar som gjordes innan införandet av lagen visade på att reformen skulle innebära en minskad kostnad för de offentliga finanserna med 33,1 miljoner kronor. Beräkningen som gjordes byggde på att Skatteverket sparar 14 kronor för varje skattedeklaration som lämnas in elektroniskt. Det skulle innebära en maximal besparing på 40,5 miljoner kronor medan införandet av systemet beräknas ha en engångskostnad på 7,4 miljoner kronor. Medräknat i denna besparing var dock inte kostnaderna för att löpande underhålla systemet, på grund av att dessa kostnader inte kunde beräknas.<sup>102</sup>

Vad som inte heller var med i beräkningen var det att införandet av lagen innebär en typ av mål för de allmänna förvaltningsdomstolarna, mål rörande vägrad registrering och avregistrering av deklarationsombud. Det beräknades inte att de skulle bli någon större tillströmning av ärenden.<sup>103</sup> Fram till april 2007 hade fortfarande inte några ärenden gått till domstol.<sup>104</sup>

NUTEK har gjort en beräkning av företagens kostnader för att skriva under och lämna in skattedeklarationer. Enligt den mätningen uppgår kostnaden för att endast skriva under deklARATIONEN till under 245 miljoner kronor per år. Denna kostnad har säkerligen minskat efter införandet av deklarationsombud.<sup>105</sup>

---

<sup>100</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 47.

<sup>101</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 53 f.

<sup>102</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 53 f.

<sup>103</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 53 f.

<sup>104</sup> Intervju Skatteverket 2007-04-10

<sup>105</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 53 f.

### 3.5. Hur ser utvecklingen ut i andra länder?

Flera länder har dragit igång medvetna, politiskt styrda arbeten med att modernisera den offentliga sektorn. Ett av de länder som blivit mest uppmärksammat är Storbritannien och under 1999 publicerade den brittiska regeringen sitt program för att modernisera den offentliga sektorn. Detta program beskriver deras uppfattning av vilka som är de aktuella problemen och ett av huvudområdena är att bygga ut den elektroniska servicen.<sup>106</sup>

Den nya förvaltningspolitiska trend som svept över västvärlden handlar om kundorientering. Istället för att som tidigare utforma sitt arbete utifrån förvaltningens interna rutiner låter man kundernas behov styra organisation och arbetssätt. I arbetet med kundorientering prioriteras tillgängligheten i servicen, vilket lett till en strävan efter att kunna erbjuda service dygnet runt och på olika sätt, t.ex. telefonservice eller Internet.<sup>107</sup>

Även inom skatteförvaltningarna runt om i världen kan man se vissa trender. I de flesta länder har man tagit fasta på att beskattningen ska ske genom frivillig medverkan. Skatteförvaltningens viktigaste uppgift blir då att hjälpa skattebetalarna att göra rätt, medan kontrollen ska begränsas till riskgrupper. Att förbättra servicen till skattebetalarna är alltså nyckelfrågan bakom de flesta skatteförvaltningarnas modernisering. Uppbyggnaden av system för elektronisk självbetjäning via Internet anses i många länder vara en viktig del i förbättringen av servicen till skattebetalarna. Inland Revenue i Storbritannien ser elektroniskt utbyte av information som ett sätt att minska kostnaderna för både deras kunder och för myndigheten. Det kan också hjälpa dem att uppfylla Regeringens åtagande att säkerställa att den offentliga servicen är tillgänglig 24 timmar per dygn 7 dagar i veckan. Inland Revenue får redan en hel del uppgifter elektroniskt, men förväntar sig att allt fler företag och privatpersoner kommer att använda elektroniska kommunikationskanaler i framtiden. Det är också en utveckling som myndigheten vill främja, bland annat genom att de som lämnar in sina deklARATIONER via Internet erbjuds en rabatt.<sup>108</sup>

I flertalet av de nordiska länderna har lagstiftaren lämnat möjlighet för ombud att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Länder där detta är tillåtet i olika omfattningar är Danmark, Finland

---

<sup>106</sup> Rapport 2002:7 - Kapitel 2 Statsmakternas förväntningar på Internetbaserade tjänster s. 11.

<sup>107</sup> Rapport 2002:7 - Kapitel 2 Statsmakternas förväntningar på Internetbaserade tjänster s. 11.

<sup>108</sup> Rapport 2002:7 - Kapitel 2 Statsmakternas förväntningar på Internetbaserade tjänster s. 12.

och Norge. I Danmark finns det ingen lag för möjligheten att lämna deklARATION via ombud, men enligt praxis är det tillåtet att lämna deklARATIONEN via revisor eller advokat. I Finland är det reglerat i lag att ombud får anlitas i förvaltningsärenden. Norge har som huvudregel att den som är myndig själv ska lämna in sin självdeklARATION. Det finns dock undantag som säger att deklARATIONEN får lämnas via ombud vid sjukdom eller långvarig frånvaro.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> Prop. 2005/06:31 Deklarationsombud mm. s. 21.



## **4. DEBATTEN OM LAGEN OM DEKLARATIONSSOMBUD**

---

*I följande avsnitt använder vi oss utav material från utförda intervjuer och presenterar detta i enlighet med den narrativa metoden. Vi har tagit oss friheten att skapa ett imaginärt möte där våra problemformuleringar diskuteras. Avsnittet inleds med en kort presentation om bakgrunden till mötet och senare behandlas diskussionen kring våra problemformuleringar.*

---

### **4.1 Dagen för debatten var inne**

Det var en vacker vårdag i april. Solen sken och fåglarna kvittrade. En ljummen bris svepte över Stockholm. Klockan närmade sig tio när de inblandade började anlända till platsen för debatten. Först på plats i det då tomma rummet var studenterna, initiativtagarna till denna omdiskuterade debatt. Dessa var på plats redan klockan åtta och har sedan dess gjort i ordning detta rum som nu deltagarna anländer till. Stolarna och borden var centralt placerade i det stora luftiga rummet. Tre långbord har placerats i en halvcirkel med ett litet avstånd emellan, vilket får tankarna att tänka tillbaka på valdebatten i september förra året. Denna halva cirkel sluts åt av ett litet, högt, runt bord. Det runda bordet är avsett för debattledaren och denne har placerats i mitten för att på så sätt möjliggöra en överblick över resterande deltagare. Lappar med deltagarnas namn har placerats ut på borden tillsammans med kannor fyllda med sodavatten. Vid bordet till höger om debattledaren kommer representanten från Företagarna att sitta och bordet i mitten av cirkeln är avsett för Skatteverkets representanter. Till vänster kommer de tre studenterna att sitta.

Deltagarnas sorl börjar nu fylla rummet. Många av deltagarna har anlämt och redan tagit för sig av kaffeautomatens tjänster. Stämningen är uppsluppen och planerna inför valborgshelgen diskuteras flitigt. I bakgrunden har studenterna fullt upp med att kontrollera de sista detaljerna innan debatten går av stapeln. Nu har klockan slagit tio och deltagarna börjar inta sina platser. Representanten för Företagarna har redan gjort sig hemmastadd vid sin plats, sodavattnet har hållts upp i glaset och den medhavda mappen ligger uppslagen på bordet. De tre studenterna står upp vid sitt bord och verkar vara fullt upptagna med att diskutera taktiken för dagen. Vid Skatteverkets bord står en av representanterna och ser fundersam ut. Hon slänger blicken på armbandsuret och sneglar sedan mot dörren, för att då se att hennes andra hälft dyker upp. Debattledaren harklar sig och de resterande deltagarna som ännu inte slagit sig ner intar sina platser vid borden.

Debattledaren inleder med att hälsa alla deltagare välkomna. Han redogör vidare för hur programmet kommer att fortlöpa under de följande timmarna. Debattledaren redogör kort för LDekIO och går sedan rask in på de viktiga frågeställningarna.

#### **4.1.1. Lagens syfte och konsekvenser**

Det tidigare luftiga rummet fylldes nu av en påtaglig spänning bland deltagarna. Representanterna intar sina allvarligaste miner i väntan på att debattledaren ska inleda. Debattledaren tar en klunk av sodavattnet och kastar en blick i pappren framför sig. Med bestämd kroppshållning vänder han sig mot Skatteverkets bägge representanter och inleder debatten med frågan: Vad är syftet med lagen och vem var initiativtagare till att lagen togs fram?

Med ett leende på läpparna inleder en av representanterna för Skatteverket med att redogöra att Skatteverket var initiativtagare till lagen efter en ganska lång dialog i denna fråga. *”Jag upplever mig själv som mamman till lagen”*, säger den kvinnliga representanten med stolthet i rösten.

Den nyss anlände representanten har nu samlat sig och tillägger att bakgrunden till lagen när de utredde detta var att det då var ca 20 000 som lämnade eSKD, vilket var alldeles för få. Idag lämnar många sina deklARATIONER till sin revisor blank men med påskrift, vilket de bägge anser är katastrofalt ur rättsäkerhetssynpunkt. Det är vanligt förekommande, det har de märkt när de har pratat med byråerna, särskilt de som inte är juridiskt bildade. Det var ett av argumenten när de pläderade för lagen. En egenhändig namnteckning på pappret föregår ofta själva uppgiftslämnandet. Det är många personer på vägen som håller på med pappersdeklarationen, många möjligheter till fördröjningar finns. Detta förfarande är inte alls bra. Vidare uppger representanten att Skatteverket arbetar på uppdrag av Regering och Riksdag att automatisera hanteringen. Detta betyder att det inte är ett mänskligt öga som tittar på deklARATIONEN utan en inläsningscentral. Svårigheten här är inte att upptäcka frånvaron av en signatur, utan att kontrollera att det är rätt person som har skrivit under.

Debattledaren vänder sig nu mot representanten för Företagarna och ställer frågan: Hur upplever ni införandet av den nya LDekIO?

Representanten svarar att hon tycker att det är skönt att den äntligen har kommit och att det är något som hon har väntat på. Det har funnits ett sådant förhållande tidigare bara det att det inte har varit lagstadgat. Förr fick de driva processer, svara på frågor men inte skriva under deklARATIONERNA. Hon undrar varför de tidigare kunde ha så stora befogenheter men inte ha tillåtelse att underteckna deklARATIONEN. Hon avslutar med att säga att det inte var så stora kontroller förr på om det var firmatecknaren som verkligen skrev under deklARATIONEN, oftast var det den som upprättade deklARATIONEN som skrev under den.

Studenterna begär ordet och vänder sig mot Skatteverket: Vi har varit ute på kontoren och sett att ansökningsblanketterna för anmälan av ombudet är väldigt lika och att det är svårt att hålla isär dem även för handläggarna. Det har även uppstått situationer då man skrivit under och lämnat in fel blankett. Hur ställer ni er till det?

En av representanterna medger att en invändning mot att man inte vill använda ombud är just att ansökningsblanketten är krånglig och att detta är jättebesvärligt. När detta förfarande skulle införas så kom framstötarna på att de skulle fylla på i den gamla anmälningsblanketten, men Skatteverket sa nej till detta. Hon förklarar vidare att eftersom detta är ett speciellt lagstadgat ombud måste man i alla fall vara säkra på att den deklARATIONSSKYLDIGE menar att anmäla ett deklARATIONSOmbud. Med blicken mot representanten för Företagarna fortsätter hon med att säga att hon inte vill vara med om att man registrerar ett ombud genom att man satt krysset i fel ruta. Hon tycker inte att det är så alarmerande att man ger ett deklARATIONSOmbud tittbehörighet till skattekontot utan att man menar det, men tycker att det är förskräckligt alarmerande om man av misstag ger ett ombud möjlighet till någon som bara ska ha tittbehörighet. Hon avslutar med att säga att de ska ta itu med det här, men att som så ofta är önskemålen motstridiga.

Studenterna bläddrar i sina papper och fortsätter med en fråga till Skatteverket: Anser ni att det är en win-win-situation, att Skatteverket och företagen tjänar lika mycket på den här lagen?

En av Skatteverkets representanter svarar att detta är en spekulation. Hon uppger vidare att ur hennes egna, praktiska synvinkel så tycker hon att bägge parter tjänar lika mycket. Hon tar fram ett papper ur sin mapp och börjar förklara närmare. Efter att ha gjort en intäkts- och kostnadsanalys och trots att Skatteverket lägger ner förskräckliga pengar på marknadsföring

etc. så vinner de trots detta en hel del. Om man tittar på e-legitimation kontra pappersdeklaration så vinner den skattskyldige oerhört mycket på snabbhet och säkerhet. Oavsett om han själv väljer att registrera sig som e-legitimationlämnare eller om han väljer ett ombud som gör det. Just den möjligheten att sätta sig och få allt är klart och inne på Skatteverket på sekunden.

Den andre representanten ger sig in i diskussionen, kastar en menande blick mot bordet där representanten för Företagarna sitter, och tillägger att vinsten för företagen är att förr fanns det ingen möjlighet för företag att lämna deklarationen elektroniskt mer än för firmatecknare. Nu finns den möjligheten, det har kommit en kanal till. Han fortsätter nöjt vidare att det är svårt att träckla sig igenom det, eftersom det finns massa lagregler som hindrar andra lösningar, och det här var den lösning som de lyckades med. Han lutar sig tillbaka, håller upp sodavatten i sitt glas, lutar sig åt sin kollegas håll och pratar. Hon nickar instämmande.

Direkt fortsätter en av studenterna mot Skatteverket: Vi läste en artikel där man ansåg att det bara var Skatteverket som tjänade på det. Visst blir det mindre administration men samtidigt måste de betala för ombudet så frågan var hur mycket företagen egentligen tjänade på den här lagen.

Skatteverkets ena representant ser förvånad ut och börjar sedan med att säga att detta bygger på presumptionen att någon som tidigare skött det själv helt och hållet skaffar sig ett elektroniskt ombud. Hon fortsätter med att säga att hon undrar om det är realistiskt och kommer sen ihåg att hon också har läst denna artikel. Hon hade läst den och undrat om han tror att den situation han skriver om verkligen finns. Hon fortsätter med att säga att det hon har hört, vilket givetvis inte är heltäckande, är att några bytte deklarationsmedhjälpare p.g.a. att den gamla inte ville bli ombud. Därför har hon absolut den känslan att det redan är den som betalar för medhjälpartjänsten som använder ombud. Vidare anser hon att man kan ställa sig tveksam till huruvida den inbesparing som byråerna gör manifesterar sig i det arvode företaget betalar för tjänsten. Hon säger att hon själv inte tror på detta, men att det är bara spekulationer.

Studenterna vänder sig efter detta svar till representanten för Företagarna: Hur ser ni på det? Anser ni på Företagarna att denna nya lag innebär några besparingar?

Representanten svarar att hon tror att hela samhället tjänar på ett system utan ”proppar”, det tar tid om deklARATIONER inte kommer in i tid eller om de är fel ifyllda. I övrigt kan hon inte se att företagen tjänar så mycket pengar. Hon anför vidare att det är viktigt att Skatteverket förnyar certifikaten för att lämna deklARATIONER över internet, de tar slut efter ett år utan förvarning och detta är ett problem. Hon tillägger till diskussionen om de eventuella besparingar som lagen skulle innebära att hon inte kan se att den administrativa bördan direkt har minskat för företagen. Hon tror att de som väljer att deklARERA via ombud är de som tidigare även hade hjälp med deklARATIONEN, därför märker företagen inte någon större skillnad.

En kort paus uppstår och studenterna bläddrar återigen i sina papper. Beslutsamt vänder de sig sedan mot Skatteverket och frågar: Varför gick denna lag igenom nu när den inte gjorde det tidigare?

Skatteverkets ena representant börjar svara på frågan, men medger att han inte har något bra svar och lämnar över till sin kollega som tar över. Hon inleder med att säga att det tidigare har gnatats om det här, det har kommit fram i departementen och då måste det tas med i bedömningen att det här också har varit två departement som stått emot varandra. Hon fortsätter med att säga att om man ska uttrycka sig försiktigt så var Finansdepartementet mer positiva än Justitiedepartementet där man hade allvarliga invändningar. Hon tror själv, men vet inte säkert, att det som var skillnaden var att de gick in med en mer eller mindre färdig produkt. De hade gått in med en framställan som med mycket få förändringar kunde läggas till grund för en departementspromemoria och den i sin tur låg till grund för diskussionerna mellan Finansdepartementet och Justitiedepartementet. Där hade de skjutit in sig väldigt mycket på att visa att om man begränsar till det elektroniska förfarandet så var det lättare att få ett grepp om det. De hade pekat på alla de missförhållanden som ligger i dagens förfarande där det kan ifrågasättas hur många av de skattskyldiga som faktiskt lämnar deklARATIONEN själva. Hon förklarar att i en familj så är det ofta en i familjen som skriver under alla deklARATIONERNA och att det är så många missförhållanden. De tog upp hur förfarandet var och de begränsade sig till att ta upp skattedeklARATIONERNA som förekommer i professionell verksamhet i näringsverksamhet. Och det enda som de kunde se egentligen som är skillnaden är att de i sin framställan begränsade sig så kategoriskt till det elektroniska förfarandet beträffande skattedeklARATIONER. Hon avslutar genom att förklara att de alltså hade krympt på

två leder, hon håller händerna med ett visst avstånd mellan dem, dels att det endast handlade om skattedeklaration och dels det elektroniska.

Kvickt kommer en av studenterna med en fråga på det sistnämnda uttalandet: Hur kom det sig att det bara blev elektroniskt, är det en tanke från Skatteverket att man vill styra mot det elektroniska?

Skatteverkets representant som avslutat svaret på den förra frågan börjar svara med att medge att de inte var ointresserade av den aspekten. Hon fortsatte med att säga att hon personligen hade varit pessimistisk till deras möjligheter att få gehör för det här med deklaraionsombud överhuvudtaget. Hon hade haft känslan av att om de ska få möjlighet att pröva det här så ju mer de begränsade desto större framgångsfaktor att få det, plus att deras primära ändamål var att öppna möjligheten att lämna elektronisk deklaraion för de som annars inte kunde. Det som var aktuellt då var att de var en liten krets, föreningar mm där man tecknar firman i förening och där man inte kan lösa detta enkelt. Det var mycket den kretsen som hade varit i fokus. Just det här med den större säkerheten att det begränsades till elektronisk deklaraion och en begränsad krets tror hon gjorde väldigt stor skillnad.

Den andra representanten viftar med pennan och säger att han håller med om att detta gjorde stor skillnad eftersom de ville vara hundra procent säkra på vem som lämnar in deklaraionen och att man ju vet det här. Han menar vidare att det vet man inte på samma sätt om man lämnar deklaraionen på papper. Säkerheten är stramare och det tror han hade en oerhört stor betydelse. Han förklarar att denna säkerhet har man inte på papper och hade det varit på papper hade det kanske inte gått igenom. Så måste det vara menar han. Han säger avslutningsvis att det hade varit en lång process att få igenom förslaget och remissinstanserna hade varit tveksamma. Han vänder sig mot studenterna och frågar om de har läst remissvaren och får ett jakande svar. Vidare vänder han sig mot de övriga deltagarna och berättar att remissinstanserna inledningsvis hade varit klart negativa och att de därför hade sittningar med dem och diskuterade. Han fortsätter med att förklara att de hade tagit till sig farhågorna och analyserat frågeställningarna och justerade sitt förslag efterhand. Sen lämnade de in det så de hade gjort lite förarbete redan då, menar han, och så skrev man om vissa delar, bl.a. att godkännandet nu istället kallas ”registrering”.

En av studenterna fortsätter med att fråga: Ser ni att det i framtiden finns ett utrymme för att även självdeklarationen kan lämnas in elektroniskt via ombud?

Den ena representanten tar ordet och svarar att det inte är något de skulle motsätta sig. Hon fortsätter med att säga att det är en oerhörd press på utvecklingen av det här. Det är inte bara statsmakten utan även en oerhörd press från våra skattebetalare. Hon menar vidare att så fort man får något och nackdelarna visar sig så vill man ha till nya förändringar. Innan reglerna om deklara-tionsombud kom pressade byråerna på och sen kom denna möjlighet och nu klagar dom på att deras anställda inte vill vara personliga ombud. Hon fortsätter med att säga att detta inte kunde vara helt oförutsägbart för branschen att ombudet skulle bli personliga, ombud är ju alltid personliga menar hon.

Den andre representanten vill fortsätta här, men debattledaren avbryter genom att ställa frågan till Företagarna: Hur tror du att anställda ser på möjligheten att få vara deklara-tionsombud? Finns det en vilja att inte vara det?

Representanten för Företagarna svarar att tidigare på redovisningsbyråer var det så att hela företaget hade ansvaret, nu blir det ett personligt ansvar. Hon tror att det kanske är därför som vissa är tveksamma till att vara ombud. Hon avslutar med att säga att hon inte tror att det är ett problem om man är van att vara personligt ansvarig och ta eget ansvar.

Skatteverkets representant som tidigare blev avbruten fortsätter sin kollegas diskussion genom att tillägga att det faktum att ombuden är personliga var en anledning till att de fick igenom det här. Man var livrädd på Ekobrottsmyndigheten över möjliga upplägg som man befarade. Det här konceptet innebär att man vet vilka firmatecknare som har utsett ombudet är, man vet vem ombudet är och man vet att det är från ombudet som deklara-tionen kommer. Det finns bara de här parterna. Hans kollega fyller i genom att säga att det hela är renodlat. Hon påpekar dock att samtidigt som den omständigheten att man utsett ett ombud inte fråntar den deklara-tionsskyldige rätten att lämna deklara-tionen själv, han kan lämna den med egen e-legitimation eller på papper. Hon avslutar med att fastställa att han är inte är avskuren utan har fått en möjlighet, en öppning, inget annat.

Debattledaren väljer att avbryta här och meddelar att de raskt ska gå över till att prata om de ansvars- och bedömningsfrågor som tidigare diskuterats.

#### **4.1.2. Ansvar för lämnade uppgifter och bedömning vid registrering av ombudet**

Återigen vänder sig debattledaren mot Skatteverket och inleder frågan: I 4 och 5 §§ i LDekIO tar lagstiftaren upp en del kriterier som ska vara uppfyllda för att ett ombud ska godkännas. Med bestämd röst och pennan i luften avbryter den ena representanten för Skatteverket, innan debattledaren hinner avsluta meningen: Ni har missläst där, egentligen säger man ju inte ”godkänna” utan regeringskansliet har ändrat detta till att ”registrera”. Jag ser det ändå som en del av vår roll att medverka till att ombuden inte är olämpliga. Med ett nöjt leende lutar han sig tillbaka och låter debattledaren fortsätta.

Debattledaren tar över ordet igen och fortsätter med frågan: Som jag sa innan, och tittar på representanten för Skatteverket, så nämns en del kriterier i lagen, man pratar bland annat om ombudets redbarhet och de kunskaper han ska besitta. Min fråga till er är: Hur kontrollerar ni dessa kriterier på Skatteverket?

Representanten från Skatteverket inleder med att förklara att hänsyn tas till två olika kategorier. Dels de ovillkorade diskrimineringsgrunderna som regleras i 4 §, som Skatteverket kontrollerar maskinellt, dels de situationsspecifika kriterierna som behandlas i 5 §. Har Skatteverket kunskapen om att ombudet visat påtaglig oredlighet eller underlåtit att sköta sina förpliktelser, underrättas den som lämnat registreringsansökan.

En av studenterna flikar in i diskussionen med frågan: Hur gör ni vid bedömningen av ekonomisk brottslighet och när det handlar om sekretessbelagda uppgifter? Om jag inte har fel så har Skatteverket inte tillgång till belastningsregistret?

Skatteverket instämmer att de inte har denna tillgång, men att möjligheten finns för att göra en förfrågan och begära, av det tilltänkta ombudet, ett utdrag ur belastningsregistret. Återigen går representanten in på det som hon tidigare nämnt om situationsspecifika avgöranden. Eftersom dessa ofta föreligger, vill Skatteverket inte belasta det allmänna, företagen, eller ombuden genom att regelmässigt begära in dessa uppgifter. Kostnaderna skulle bli horribla och det skulle vara tidsödande. Vår ambition är att detta registreringsförfarande ska gå väldigt snabbt.

Under tiden som Skatteverket redogör för sitt svar hojtar en av studenterna till och låter debattledaren veta att hon närmast vill ha ordet. Efter Skatteverkets uttalande lämnar



debattledaren över ordet till studenten. Med skärpa i rösten, höjda ögonbryn och kroppen framåtlutad över bordet mot Skatteverket: Utifrån vad ni nu har sagt verkar det som om Skatteverket går väldigt mycket på företagens linje vid val av ombud?

Skatteverket svarar: Ja, det gör vi eftersom det typiskt sett är omöjligt för oss att utreda allt. Hur ska vi möjligen kunna konstatera med någon sannolikhet att de kunskaper och erfarenheter som krävs inte finns? Det ligger i kittet ett slags tilltrokrav.

Innan Skatteverket knappt hunnit avsluta meningen, avbryter studenten och börjar fråga, men debattledaren tar över och frågar Företagarna: Hur utser ni ombuden? Tänker ni på de kriterier som Skatteverket också ska titta på vid registrering av deklaraionsombud?

Representanten svarar att hon anser att det är upp till företagen att kontrollera ombuden. Det måste vara företaget som utser och ansvarar för ombudet eftersom ansvaret för att deklaraionen kommer in rätt ifylld och i rätt tid ligger kvar hos denne.

Debattledaren fortsätter fråga: Vem tycker ni har det största ansvaret för att kontrollera att det är ett lämpligt deklaraionsombud?

Representanten svarar med blicken fäst på Skatteverkets representanter: *"Ansvaret ligger helt på företagen, det är de som ska kontrollera. Staten ska inte lägga sig i förhållandet mellan huvudman och ombud."*

Studenten som tidigare blev avbruten viftar nu otåligt med handen. Hon får ordet och ställer frågan till Skatteverket med irritation i rösten: Vem ska då göra den bedömning som krävs i 5 §, är det den skattskyldiges skyldighet?

Skatteverket representant skruvar på sig och svarar med allvarlig min: Vi ser det som ett delat ansvar, regelverket talar också om för företagen inom vilken krets han ska söka sitt ombud. Men nej, någon formell skyldighet har inte den skattskyldige.

En liten paus uppstår och Skatteverkets representant känner ett behov av att utveckla sitt svar. Vi står för de här formuleringarna, dessa finns i lagen för att vi ska kunna vägra att registrera ombudet när vi har denna kännedom. Men det ligger inte inom det möjligas ram att undersöka

det. Utan ett examinationsförfarande kan vi inte veta att ombudet har de kunskaper och erfarenheter som krävs, man kan också säga att den deklARATIONSSKYLDIGE befinner sig i samma sits. Tystnad uppstår och representanten ser ut över resterande deltagare för att se deras reaktioner.

Studenterna är snabba på hugget och strax därpå kommer de med en fråga. Nu är ögonbrynen om möjligt ännu högre upp: Menar ni att en bedömning av dessa kriterier inte kan göras i början? Är de avsedda för bedömning av ombud som redan godkänts och hänsyn ska tas till dessa först vid en eventuell avregistrering?

Ja, detta är den förnuftigaste tolkningen säger en av representanterna något irriterat och förklarar vidare. Vid denna bedömning är det viktigt att komma ihåg att bestämmelserna om registrering och bestämmelserna om avregistrering av ombudet bildar en helhet och att kriterierna och rekvisiten är styrande i båda fallen.

Debattledaren tar över ordet och ber Skatteverket förklara, för de mindre insatta, hur det fungerar med registrering och avregistrering av ombuden.

En av Skatteverkets representanter förklarar att om det under resans gång framkommer omständigheter som talar emot att ombudet ska fortsätta sitt uppdrag, har Skatteverket rätt att avregistrera ombudet. Den deklARATIONSSKYLDIGE kan också själv avregistrera ombudet, antingen genom att välja ett nytt eller att ombudets uppdrag varit tidsbegränsat från början. Genom att dessa möjligheter finns, att den deklARATIONSSKYLDIGE själv väljer ombudet och att Skatteverket tar sitt ansvar och fångar upp de kunskaperna anser representanten att Skatteverket och den skattskyldige tillsammans ger en rimlig garanti för att ombuden håller en hög kvalitet. Den allvarliga minen mjukas upp av ett litet leende.

En av studenterna visar debattledaren med en vinkning att hon vill ställa en fråga och får ordet: Har det hänt någon gång att ett ombud inte registrerats?

En av representanterna från Skatteverket svarar att hon inte har någon uppgift om det. Hennes kollega inflikar att det vore osannolikt om de inte hade fått reda på det och i samma stund som han avslutat meningen fortsätter den andra representanten med att säga att även om det är osannolikt så vill hon vara försiktig med att säga att de inte har den kännedomen. Hon

fortsätter med att säga att hon ibland önskar att man kunde ta kontakt med den skattskyldige och säga att han och de tillsammans skulle ha större chans att få rättsäker hantering om de kunde lyfta bort det misskötsamma ombudet emellan. Den skattskyldige vet inte alla gånger att han har ett olämpligt ombud. Genom detta registreringsförfarande är det väl tänkbart att man får den här dialogen. I alla fall där myndigheten har kännedom om att ombudet missköter sig.

Debattledaren avbryter där och leder diskussionen tillbaka till frågorna om ansvar och bedömning. Han sneglar ner på sina papper och ser att han antecknat att studenterna bett om att få ordet härnäst. Med pennan i handen lämnar han över ordet till studenterna. Vid studenternas bord pågår en diskret diskussion de emellan. Det verkar som om de inte riktigt bestämt sig för vem som ska föra talan. När resterande deltagares blickar uppmärksammades, rättade de till sig och en av studenterna tar ordet: *”Vi pratade tidigare om bedömning av kriterierna och att några klara riktlinjer inte finns. Anser ni på Skatteverket att det föreligger en stor sannolikhet att tjänstemännen på myndigheten kommer att bedöma olika vid registreringarna?”*

Skatteverkets kvinnliga deltagare försvarar sig genom att föra diskussionen att så fort ett bedömningsmoment introduceras, som är individuellt knutna, är det mycket svårt att skapa en enhetlig bedömning. I förarbetena till lagen har man sagt att det ska ligga på en viss nivå vid bedömningen, dock har inte dessa nivåer förklarats. Med viss ironi fortsätter hon med att säga: *”Det är inte idealmänniskan man vill ha som ombud, utan den normalkompetenta.”* Då kanske man får tillåta den normalkompetenta att handla därefter.

Återigen är studenterna på hugget och frågar oroat: *”Det verkar som om tjänstemannens egna värderingar spelar stor roll vid bedömningen?”*

En av representanterna svarar att det ligger i hela konceptet att det är så, ordet ”lämplig” och ”olämplig” är subjektiva värderingar och oavsett vad Skattverket tycker om det, är det svårt att komma ifrån det.

Studenterna tar tillbaka ordet och för vidare diskussionen. Studenten inleder med orden: *”Vi kan inte utesluta att stora skillnader vid bedömning av kriterierna finns.”* Studenten tittar upp och söker de andras medhåll. Hon fortsätter: *”Min fråga är; om det visar sig att ombudet inte*

*var lämpligt, har den skattskyldige någon möjlighet att i efterhand säga att Skatteverket brustit i sin bedömning?"*

Skatteverket svarar svävande att det inte har varit något utsagt om detta och att de inte kan svara på det förrän de fått ett sådant fall. Det skulle kunna vara i det fall tjänstemannen på kontoret haft kunskaper om ombudet som den deklARATIONSSKYLDIGE rimligtvis inte kunnat känna till, men rättsläget är osäkert. Den andra representanten engagerar sig i diskussionen och säger att han tycker att det låter långsökt. För att Skatteverket ska kunna bli ansvariga måste det vara uppenbart, missförhållandena ska vara uppenbara från Skatteverkets sida.

Debattledaren går in och undrar hur Skatteverket kommunicerar med den deklARATIONSSKYLDIGE i sådana fall där Skatteverket har sådan kännedom om ombudet som inte den deklARATIONSSKYLDIGE själv kunnat ha.

Skatteverket svarar snabbt att någon sådan kommunikationsskyldighet inte föreligger från deras sida och att det inte framgår vare sig av lagstiftningen eller av förarbetena att man tänkt sig något liknande heller.

En av studenterna inlägger: *"Men kan jag inte förvänta mig en sådan skyldighet av Skatteverket att kommunicera och informera mig om hur godkännandet gått till?"*

Skatteverket svarar snabbt tillbaka att någon sådan kommunikationsskyldighet inte föreligger. Att lagstiftaren valt att ändra från "godkänna" till "registrera" och vad betydelsen av detta är vet representanten inte riktigt. Den andra representanten för diskussionen vidare genom att säga att ändringen förmodligen inte har någon rättslig betydelse, utan gjordes för att minska Skatteverkets roll i det hela och lägga tyngdpunkten på företagen. *"Det är inte vårt deklARATIONSSKYLDIGES ombud så att säga, utan det är det ombud som den deklARATIONSSKYLDIGE har gett oss i uppdrag att registrera."*

En av studenterna begär ordet och säger med ett bestämt tonfall: *"Hela skatteområdet riktar sig från myndighet mot enskild, och den enskilde ses ofta som den underlägsna parten. Nu har det kommit en lag som lägger väldigt stort ansvar på den enskilde, enligt vad ni tidigare anfört, och där det kan leda till hårda sanktioner mot den enskilde. Ansvarsfördelningen för bedömningen av kriterierna är inte alls tydlig i lagen."*

Skatteverkets representanter tittar på varandra och efter en paus svarar den ena att aspekten du tar upp aldrig har diskuterats. Det här med lämplighet och godkännande är till för att förhindra missbruk, för att skydda Skatteverket och brottsutredande verksamhet. Godkännandet är inte alls till för att skydda företagen. Skatteverkets inlägg resulterar i ett mumlande från studenternas håll, ”*när blev Skatteverket den underlägsna parten?*”

Snabbt räcker en av studenterna upp handen och vill ha sig uppskriven på talarlistan. Efter att ha fått ordet inleder studenten med att dra en kort sammanfattning av Skatteverkets svar. Ni på Skatteverket vill att det ska gå snabbt och vara effektivt. Ni lägger stor vikt på företagen och gör det på så sätt lättare för Skatteverket vid ”godkännandet” av ombudet. När ni lägger så stor vikt på företagen, leder inte detta till att det blir mer pappersarbete för företagen när de ska kontrollera att ombudet uppfyller de kriterier som finns i 5 §? Var inte en del av syftet bakom lagen att minska den administrativa bördan för företagen? Flyttas inte arbetsbördan från att skicka in deklARATIONEN till att kontrollera ombudet?

En av representanterna från Skatteverket börjar sitt svar med att säga att det är det valet lagstiftaren har gjort, med markeringen av bytet av verb från ”godkänna” till ”registrera”. Om det är den tolkningen av lagen man ska göra?

Snabbt är en av studenterna där och ger en motreplik: ”*Jag upplever det inte alls så solklart att så stor vikt läggs på företagen genom att endast läsa lagen.*”

Skatteverkets representant fortsätter med att förklara att under hela lagstiftningsprocessen pratades det mycket om kriterierna och ansvarsfrågorna, men att det sedan lagens införande varit helt tyst om detta. Det som var förhållandevis kontroversiellt som lagstiftningsfråga och principfråga inför den här lagen har inte behandlats efteråt och det gör att de som arbetar på Skatteverket är lika undrande. Alltid när det gäller den typ av lagstiftning som talar om kriterier som ”lämplig” och ”olämplig” i svepande formuleringar och där exemplifikationen i de bakomliggande förarbetena inte är tydliga kommer man alltid komma till en punkt där exemplifikationen tar slut och den individuella prövningen tar vid. Här får den individuella bedömningen hos varje handläggare stor betydelse. Det finns ett helt rättsnät på myndigheten som ska fånga upp frågeställningar så långt representanten vet har det ännu inte kommit in några.

Med fundersam blick läser en av studenterna ur lagtexten framför henne och vänder sig till Skatteverkets representanter. Det står i lagen att ni ska registrera ombudet ”om ombudet kan antas vara lämplig för uppdraget. Vid bedömningen av ett deklarationsombuds lämplighet skall särskilt beaktas”... är inte det samma sak som att ni godkänner? Samtidigt som ni i början var noggranna med att påpeka skillnaden mellan ”godkänna” och ”registrera”, vad är egentligen skillnaden?

Snabbt kommer svaret från en av Skatteverkets representanter: ”*Det är ingen skillnad.*”

Studenten vid bordet snett till vänster ser nu ännu mer fundersam ut. Skatteverkets representanter redogör ytterligare för sitt svar: När diskussionen om orden fördes fick man verkligen känslan av att det är en skillnad. Vi har dock svårt att se någon skillnad, möjligen en hårfin skillnad men egentligen ingen alls. Den andra representanten tillägger att hon vägrar se att det där med att ”godkänna” och ”registrera” som någon principiell ändring även om det var en markering att det skulle ses som det.

Debattledaren väljer att sätta punkt för ansvars- och bedömningsfrågorna där. Han leder debatten vidare till att avslutningsvis kortfattat behandla den utvärdering av lagen som enligt förarbetena skulle göras efter att lagen varit implementerad i ett år.

#### **4.1.3. Debatten avslutas**

Debattledaren vänder sig mot Skatteverket och inleder med att fråga om det ännu har gjorts någon utvärdering av lagen.

Skatteverkets ena representant svarar med blicken i pappren att det ännu inte hunnit göras, då arbetsutrymmet varit in-tecknat av det kraftiga lagstiftningsarbetet p.g.a. regeringsskiftet. Hon fortsätter med att säga att de följer statistiken med högögon och att det är väldigt tillfredsställande att förfarandet med deklarationsombud stadigt ökar. Hon läser på sitt papper och säger att det kan konstateras utifrån tabellen att om man tror att deklarationsombudet verkligen lämnar deklARATIONEN kommer drygt hälften av alla eSKD in via ombud. Utifrån detta kan man dra slutsatsen att dessa eSKD inte skulle ha kommit in om vi inte hade haft ombudsförfarandet. Representanten reserverar sig genom att säga att denna slutsats inte är helt säker.

Snabbt är studenterna där med en motfråga: Har ni någon statistik på hur många av dessa deklARATIONER som inkommit, som dömts till nackdel för den skattskyldige och där någon form av sanktion påförts denne?

Skatteverkets ena representant svarar snabbt att någon sådan statistik inte finns. Detta är något som man i så fall skulle ha tittat på i den eventuella utvärderingen. Han svarar vidare att: *”Vi förväntar oss att det kommer att bli en mycket positiv utvärdering, mycket talar för att vad som skulle kunna komma att tas upp avseende ansvarsbiten, inte ännu har flutit upp till ytan.”* Han avslutar med att säga att någon negativ slutsats om ansvarsbiten ännu inte kan dras då det inte blivit föremål för någon process.

En av studenterna frågar vidare: Om det inte finns några fall där man dömt till den skattskyldiges nackdel och inget ombud har nekats registrering så är det väl inte så konstigt att det inte finns några rättsfall? Man har ju inte haft något att klaga på? Detta skulle ju kunna vara en av anledningarna till att det har varit så tyst?

Innan studenterna hinner tala färdigt avbryter debattledaren med orden: Tyvärr har de två timmar vi hade till förfogande för debatten snabbt förflutit. Vi har tydligt här idag kunnat se att det finns delade åsikter om hur LDekIO kan uppfattas och tolkas. Jag vill härmed tacka alla deltagare för att ni var här och delade med er av era kunskaper till oss. Jag önskar alla en trevlig valborgshelg!

Representanterna reser sig från sina platser och samlar ihop sina papper från borden. Studenterna går fram till respektive deltagare och tackar för deras gedigna insats i debatten.

Två timmar har nu förflutit efter debatten. Stämningen i rummet har nu tillsammans med deltagarna och övriga inblandade följt med ut i vårsolen. Rummet är nu återigen luftigt och där sitter tre trötta men nöjda studenter. De är tillfredställda med dagens insats och med vad de åstadkommit. Med leenden på läpparna och med nya kunskaper om LDekIO plockar de ihop sina sista saker och även de lämnar det rum som nu åter står lika tomt som det gjorde imorse när de anlände.

## 5. ANALYS

---

*I detta kapitel analyserar vi den information som kom fram under debatten och jämför med den information vi tagit del av i förarbetena till lagen om deklarationsombud.*

*Utgångspunkten för analysen är de största frågorna som lyftes i debatten och som även utgör våra problemformuleringar som vi redogjort för i inledningskapitlet.*

---

### 5.1 Lagens syfte och konsekvenser

Efter att vi har tittat på förarbeten till lagen kunde vi se att diskussionerna om deklarationsombud är något som diskuterats under en längre tid, dock har dessa tidigare diskussioner inte lett till någon lag om deklarationsombud. I kapitel tre kunde vi se att Skatteverket var initiativtagaren till dessa diskussioner.

En av orsakerna till att vi idag har fått ett lag om deklarationsombud är att Regeringen den 2 oktober 2003 beslutade att ge myndigheter i uppgift att identifiera sådant som var onödigt betungande för företagare och komma med förslag på hur detta kunde förenklas. Utifrån remissinstanserna kunde vi se att en del ställde sig frågande till att införandet av lagen verkligen skulle innebära förenklingar för företagen, medan andra menade att besparingar kunde göras i och med möjligheten att deklarerera via ombud.

En annan bakomliggande faktor till lagen var även utvärderingen som Skatteverket gjorde i samband med pilotprojektet. Av utvärderingen framkom att många företag var nöjda med möjligheten att kunna lämna skattedeklarationen via Internet och hade önskemål om att Skatteverket ska fortsätta och utveckla fler Internettjänster. Många menade dock att det elektroniska uppgiftslämnandet inte ledde till någon egentlig tidsvinst eller att risken för fel minskade.

I utvärderingen av pilotprojektet diskuterades även de ekonomiska effekterna som skulle kunna bli för Skatteverket, många av de kostnader som Skatteverket utvärderat och som hänförde sig till hanteringen av deklARATIONEN förväntades minska i takt med att allt fler företag börjar deklarerera via Internet. I utvärderingen togs även hänsyn till kostnader som förväntades uppkomma p.g.a. införandet av Internettjänsten. Skatteverket bedömde att dessa kostnader skulle hänföras till de ökade arbetsuppgifterna som skulle bli. Hovrätten för västra



Sverige ansåg att de besparingar som beskrivs i förslaget skulle bli av marginell betydelse för småföretagarna. De menade att det istället skulle innebära ökade kostnader eftersom behovet av att ta del av materialet i företaget kvarstår i och med att ansvaret förblir detsamma. Utifrån debatten kunde vi se att representanterna för Skatteverket ansåg att det var en win-win-situation. Företagen tjänade på snabbhet och säkerhet i och med att möjligheten finns för någon annan person än firmatecknaren att lämna deklARATIONEN elektroniskt. Företagarna bidrog med diskussionen att företagen inte tjänade så mycket pengar och att den administrativa bördan inte direkt har minskat för företagen i och med lagens införande. Anledningen till detta trodde Företagarna var att de som väljer att deklarerera via ombud är de som tidigare även hade hjälp med deklARATIONEN, därför märker företagen inte någon större skillnad.

En tredje bakomliggande diskussion till lagen som togs upp i debatten var just att många företag undertecknar sina deklARATIONER och lämnar in dessa blanka till revisorn som sedan fyllt i uppgifterna. Detta är vanligt förekommande inom branschen. En egenhändig namnteckning på pappret föregår ofta själva uppgiftslämnandet. Är det många personer på vägen som håller på med pappersdeklARATIONEN, ökar möjligheter till fördröjningar.

I propositionen till lagen har vi kunnat läsa att en utvärdering skulle göras, ett år efter lagens införande. Under debatten framgick att någon sådan utvärdering ännu inte gjorts och orsaken till detta var det kraftiga lagstiftningsarbetet p.g.a. regeringsskiftet. Skatteverket var dock nöjda med att förfarandet med deklARATIONSOMBUD stadigt ökar. Någon statistik över hur många av de, via ombud, inkomna skattedeklARATIONERNA som dömts till nackdel för den skattskyldige och där någon form av sanktion påförts denne finns inte. Skatteverket förväntar sig en mycket positiv utvärdering eftersom mycket talar för att vad som skulle kunna komma att tas upp avseende ansvarsbiten, inte ännu blivit aktualiserat och att någon negativ slutsats om ansvarsbiten ännu inte kan dras då det inte blivit föremål för någon process.

## **5.2 Ansvar för lämnade uppgifter**

Förarbetena till LDeklO säger att om en skattedeklARATION skrivits under av ett ombud, ska undertecknandet av skattedeklARATIONEN betraktas som om den skrivits under av den deklARATIONSSKYLDIGE. Den deklARATIONSSKYLDIGES ansvar förändras inte bara för att deklARATIONEN skrivits under av ombudet. Förarbetena säger vidare att ansvaret för att lämna

fullständiga och korrekta uppgifter kvarstår och att den deklarationsskyldige kan påföras skattetillägg och förseningsavgifter för de uppgifter som lämnats av deklarationsombudet. Av debatten framgick att någon statistik om påförandet av skattetillägg och förseningsavgifter inte fanns. Skattetillägg tas ut om oriktig uppgift lämnats eller vid skönbeskattning. Förseningsavgiften tas ut om deklARATIONEN inte lämnats in i rätt tid.

Skattetilläggskommittén uttalade sig i SOU 2001:25 s. 217 rörande den skattskyldiges ansvar för uppgifter som lämnats via ombud. Kommittén ansåg att om det i framtiden skulle vara möjligt att deklarerera via ombud, skulle det vara onödigt att införa en skillnad mellan ställföreträdare och ombud. De fann vidare att det skulle vara svårfrånkomligt att behålla principen att skattetillägg skulle drabba den, för vem den oriktiga uppgiften har lämnats. De menade att en ersättningsskyldighet skulle uppkomma för ombudet såvida den oriktiga uppgiften inte delegerats från den skattskyldige. En sådan ordning skulle också vara godtagbar enligt Europakonventionen. En huvudman kan dömas till ansvar för passivt brott genom att uppsåtligen underlåta att lämna uppgift till myndighet. Frågan om en ställföreträdare kan fällas till ansvar för aktivt brott då oriktig uppgift lämnats av ombudet var dock inte lika klar. I remissvaren till lagen fanns flera kritiska aspekter angående hur den deklarationsskyldiges ansvar formulerats i förslaget, formuleringen ansågs oklara och saknade en analys av frågan om den deklarationsskyldige ska ansvara för uppgifter som uppsåtligen lämnats av ombudet utan huvudmannens kännedom. Bl.a. Riksåklagaren ställde sig tveksam till om en ställföreträdare för ett bolag kommer att kunna dömas enligt 2 § SkBrL för skattebrott p.g.a. att oriktig uppgift lämnats. Regeringen beaktade ansvarsfrågan och bedömningen blev att ansvaret för den skattskyldige rörande aktivt skattebrott inte förändras av införandet av deklarationsombud. Detta innebär att den deklarationsskyldige inte kan hållas straffrättsligt ansvarig för oriktig uppgift som lämnats av ombudet helt utan dennes förskyllan. Detta förutsätter dock att den deklarationsskyldige lämnat in fullständiga och korrekta uppgifter till ombudet.

I debatten upplystes vi av Skatteverkets representanter att de ansvarsfrågor som diskuterats innan införandet av lagen inte har uppmärksamats eller lett till några större diskussioner efter att lagen införts. Representanterna uttryckte vidare att när det handlar om den typ av lagstiftning som talar om kriterier som ”lämplig” och ”olämplig” i svepande formuleringar och där exemplifikationen i de bakomliggande förarbetena inte är tydliga kommer alltid till en

punkt där exemplifikationen tar slut och den individuella prövningen tar vid. Här får den individuella bedömningen hos varje handläggare stor betydelse.

### **5.3 Bedömning vid registrering av ombudet**

LDeklO uppställer ett antal kriterier för att skatteverket ska registrera ett ombud. I lagen har det specificerats att underåriga personer, personer i konkurs eller personer som har förvaltare inte får registreras som deklaraionsombud. Vidare krävs också att personen ska vara lämplig för uppdraget. Vid registreringen ska även beaktas om personen i fråga har dömts för ekonomisk brottslighet, tidigare visat sig vara oskicklig eller visats sig vara olämplig. Lagrådet ansåg att bedömningskriterierna hade för oprecis innebörd och att dessa inte hade förklarats eller exemplifierats i författningskommentarerna, medan Hovrätten i västra Sverige ansåg att ombuden inte ska underkastas en så stor kontroll då det fulla ansvaret för att riktiga uppgifter lämnas ligger kvar på de uppgiftsskyldiga. Vidare ansåg de också att grundliga kontroller kunde leda till ökade kostnader för Skatteverket.

Ett ytterligare krav som fanns med i den ursprungliga promemorian från Skatteverket var att ombudet inte fick vara misstänkt för brott. Detta undantogs dock i lagen då flera remissinstanser avstyrkte att misstanke om brott skulle utgöra grund för att avvisa ett deklaraionsombud. Lagrådet tog upp frågan hur Skatteverket ska kunna skaffa sig underlag för att konstatera att ombudet dömts för ekonomisk brottslighet eftersom myndigheten med gällande sekretessregler inte har möjlighet att ta del av belastningsregistret. Föreligger det dock anledning att misstänka att ombudet dömts för ekonomisk brottslighet får ett utdrag ur belastningsregistret krävas in av den som ansöker om registrering.

Det skäl som angavs till varför Skatteverket ska registrera ombuden är dels att utesluta ombud som inte är lämpliga för uppdraget och dels att registreringen underlättar elektronisk inrapportering av aktuella uppgifter genom att skapa ett system för att maskinellt koppla samman den deklaraionskyldige och dennes ombud. Reglerna utformades på så sätt att deklaraionsombudet inte ska uppleva sig vara beroende av Skatteverkets bedömning, samtidigt som ombudet kan komma att behöva försvara sin huvudman inför Skatteverket.

En lämplighetskontroll ska göras för varje ansökan, och varje enskild ansökan ska mynna ut i ett beslut om att registrera eller att inte registrera ombudet. Ekobrottsmyndigheten saknade en diskussion i förslaget om vem som ska avgöra om ett ombud är lämpligt eller inte, om ansvaret ska ligga på Skatteverket eller på den person som vill registrera ombudet.

Företagarna har den synen att ansvaret för att ett lämpligt ombud registreras ligger på den som vill registrera ombudet.

Deklarationsombudet ska registreras av Skatteverket. Detta är något som ändrats från ursprungspromemorian. I Skatteverkets promemoria var förslaget att Skatteverket skulle *godkänna* deklarationsombuden men i Finansdepartementets promemoria gjordes ändringen till att deklarationsombudet ska *registreras* av Skatteverket. Anledningen till ändringen är att förtydliga att det inte handlar om en auktorisation. Detta utgör dock ingen ändring i sak utan bara om en ändring för att lagtexten ska stämma överens med det bakomliggande syftet, att i huvudsak utesluta ombud som inte är lämpliga att agera som deklarationsombud. I debatten hölls diskussionen mycket kring vad orden ”godkänna” och ”registrera” innebär i lagens mening, varför man ändrade ordet i lagstiftningsproceduren och om det finns någon skillnad mellan ordens innebörd i sammanhanget. Frågor lyftes fram kring hur Skatteverket har möjlighet eller saknar möjlighet att kontrollera vissa av kriterierna, t.ex. om det tilltänkta ombudet har dömts för ekonomisk brottslighet, eller dess lämplighet. Skatteverkets syn på detta var att de inte hade möjlighet att göra dessa kontroller och att de i första hand gick på den deklarationsskyldiges val av ombud, att det är ett slags tilltroskrav. Skatteverket sa även att den deklarationsskyldige inte har någon formell skyldighet att kontrollera de, enligt lagen, uppställda kriterierna. Den syn som Företagarna har är att företagen själva ska vara ansvariga för att kontrollera ombudet innan registrering sker av ombudet. Staten ska inte lägga sig i förhållandet mellan huvudman och ombud.

Funderingar som uppkommit är om kriterierna finns till i första hand vid en eventuell avregistrering av ombudet. Skatteverket ansåg att detta var en korrekt tolkning av lagen, att kriterierna enligt lagen och de uppställda rekvisiten är styrande för både registrering och avregistrering av ombuden. Skatteverket anser att lagtextens formuleringar innebär stor bedömning hos varje enskild handläggare på Skatteverket. Så fort ett bedömningsmoment introduceras, som är individuellt knutna, är det svårt att skapa en enhetlig bedömning menade Skatteverket. De påpekade också att förarbetena till lagen har sagt att det ska ligga på en viss nivå vid bedömningen, men att dessa nivåer inte förklarats närmare.

Skulle den deklarationsskyldige kunna ha någon möjlighet att säga att Skatteverket brustit i sin bedömning vid registreringen av ombudet om det i efterhand visat sig att ombudet gjort något fel? På detta fick vi inget entydigt svar från Skatteverket, men att det möjligtvis skulle

kunna vara så i de fall Skatteverket uppenbart hade brustit i sin bedömning. Skatteverket framhöll vidare att någon kommunikationsskyldighet inte föreligger från deras sida gentemot den deklareringskyldige i de fall myndigheten har kunskaper om ombudet om t.ex. dess olämplighet och att det inte framgår vare sig av lagstiftningen eller av förarbetena att man tänkt sig någon sådan skyldighet.

Ytterligare frågeställningar som har diskuterats är hur skattelagstiftningen ser ut i övrigt, att den enskilde ses som den underlägsna parten och att det är hårda beviskrav för att kunna döma till nackdel för den enskilde. Lagen kan komma att innebära hårda sanktioner mot den enskilde om något fel görs av ombudet i deklareringsförfarandet och att lagens utformning som den ser ut i dag inte gör det tydligt för företagen att det är de som ska kontrollera ombudet enligt de fastställda kriterierna. Den aspekten att den deklareringskyldige är den enskilde parten gentemot Skatteverket har aldrig diskuterats i framtagandet av LDekIO. Skatteverket ansåg att trots att företagen inte har någon formell skyldighet att kontrollera dessa kriterier, är ändå synsättet på myndigheten på det sätt att man går på den deklareringskyldiges linje vid val av ombud. Skatteverket påpekade även angående bedömningsfrågan att godkännandet av ombuden är till för att förhindra missbruk och för att skydda Skatteverket, inte företagen.

## 6. SLUTSATS

---

*I detta kapitel presenterar vi våra slutsatser. Utgångspunkten är de frågeställningar som presenterades i inledningskapitlet.*

---

### 6.1 Lagens syfte och konsekvenser

Efter att ha fördjupat oss i lagen om deklarationsombud och pratat med huvudaktörerna vid lagens framtagande kan vi dra slutsatsen att möjligheten att deklarerat via ombud är något som visat sig vara av betydelse för alla inblandade aktörer. Vi kunde tydligt se att de viktigaste bakomliggande faktorerna till lagen var att förenkla för alla inblandande och på så sätt göra besparingar. Vi kunde se att argumentationerna för lagens införande tidigare i det stora hela grundats på samma argumentation som ligger till grund för den lag vi har idag. Tidigare har inte dessa argument räckt till för att lagen ska gå igenom. Vi kan inte låta bli att undra om den politiska viljan att utveckla Skatteverket till en 24-timmarsmyndighet har påverkat att lagen idag har tillkommit, då man valt att föra vidare resonemanget om utvecklandet av Internettjänster trots att utvärderingen av dessa visat att marginalerna för att motivera utbyggnad av Internettjänsterna var för små.

I förarbetena har de ekonomiska effekterna diskuterats av införandet av deklarationsombud. Skatteverket hävdar att lagens införande innebär en win-win-situation, där företagen och Skatteverket tjänar lika mycket. Skatteverket menar att företagen tjänar både på snabbhet och på säkerhet. I propositionen har gjorts beräkningar som visar att Skatteverkets förväntade kostnader beräknats minska med 33,1 miljoner kronor p.g.a. att förfarandet görs elektroniskt. De minskade kostnaderna hänförs sig bl.a. till att risken för fel minskar.

Vi kan hålla med till en viss del att bägge parter tjänar på lagen, visst försvinner den problematik som lyfts fram i argumentationerna vid införandet av lagen, att deklARATIONERNA lämnas av företagen in blanco till deklarationsmedhjälparen. På så sätt slipper den som arbetar med upprättandet av företagets deklARATIONER vända sig till firmatecknaren för att få underskrift. Vi ställer oss frågande till att den tidsvinst som skulle uppstå är en direkt kostnadsbesparing för företagen. Vår åsikt delas av Företagarna som i debatten lyfter fram att företagens administrativa inte direkt har minskat i och med införandet av lagen då de som valt att deklarerat via ombud var även de som tidigare hade hjälp med deklARATIONERNA.

Vår slutsats är att de verkliga kostnadsbesparingarna uppkommer hos Skatteverket då besparingarna bl.a. är direkt kopplade till myndighetens hantering av det elektroniska inlämnandet av deklARATIONER.

## **6.2 Ansvar för lämnade uppgifter**

I förarbetena till lagen har det sagts att undertecknande av skattedeclarationen av ett ombud ska betraktas som att denna skrivits under av den deklARATIONSSKYLDIGE. Detta innebär att den deklARATIONSSKYLDIGES ansvar gentemot Skatteverket inte förändrats av att deklARATIONEN skrivits under av ombudet. I och med detta kommer den deklARATIONSSKYLDIGE kunna påföras både skattetillägg och förseningsavgift. Någon statistik på antalet fall där skattetillägg eller förseningsavgift påförts finns dock inte.

Det som var mer oklart i förarbetena var om en ställföreträdare kan dömas för skattebrott enligt SkBrL då oriktig uppgift lämnats av ombudet. Flera av remissinstanserna ansåg att den deklARATIONSSKYLDIGES ansvar formulerats oklart i förslaget och att det saknades en analys av frågan om den deklARATIONSSKYLDIGES ansvar för uppgifter som uppsåtligen lämnats av ombudet utan huvudmannens kännedom. Efter att Regeringen tagit denna fråga i beaktande bestämdes att ansvaret för den skattskyldige rörande aktivt skattebrott inte förändras av införandet av deklARATIONSOMBUD. Detta innebär att den deklARATIONSSKYLDIGE inte kan hållas straffrättsligt ansvarig för oriktig uppgift som lämnats av ombudet helt utan dennes förskyllan, eftersom uppsåt eller underlåtenhet krävs för att kunna dömas för aktivt skattebrott. En förutsättning för att undkomma straffrättsligt ansvar är att den deklARATIONSSKYLDIGE lämnat in fullständiga och korrekta uppgifter till ombudet.

För oss väcktes flera frågor om vem som bär bevisbördan och hur bevisningen ska presteras i denna fråga. Är det den deklARATIONSSKYLDIGE som ska visa att denne inte hade någon kunskap om ombudets agerande? Och vem ska bevisa att den deklARATIONSSKYLDIGE har lämnat korrekta uppgifter till ombudet, vilket var förutsättningen för att undkomma straffrättsligt ansvar? Vår slutsats är att dessa frågor inte går att besvara förrän vi har fått några tvister, än så länge saknas vägledande avgörande i frågorna. Vi tycker det är anmärkningsvärt är att det i framtagandet av lagen inte har diskuterats i större omfattning hur hårt sanktionerad den deklARATIONSSKYLDIGE skulle kunna bli om en sådan situation skulle uppstå och att vi måste

vänta på riktlinjer då lagen är för oklart formulerad i denna aspekt. Denna väntan kan då vara på stor bekostnad av den deklarationsskyldige då vi pratar om hårda sanktioner som skattebrott.

Skatteverket påpekade i debatten att dessa ansvarsfrågor, som diskuterats innan införandet av lagen, inte har uppmärksammats eller lett till några större diskussioner efter att lagen införts. Vi tycker inte att detta är någon garanti för att frågorna inte ska beredas plats och tas upp, anledningen till att det har varit så tyst skulle kunna vara att det inte har uppkommit någon tvist än. Anledningen till det tror vi är att Skatteverket ännu inte har dömt någon skattedeklaration till nackdel för den enskilde, och därmed inte haft underlag för någon tvist. Att det har varit tyst i ett år efter lagens införande anser vi inte betyder att problemet inte finns, det har bara inte aktualiserats än.

Företagarna menade att staten inte ska lägga sig i förhållandet mellan ombud och huvudman och att en säkerhet för den deklarationsskyldige vid ansvarsbiten skulle vara att upprätta en ansvarsförbindelse mellan företaget och deklarationsombudet. Vi håller med om att detta skulle kunna vara en sorts lösning av problemet med ansvaret, men det fråntar inte lagstiftaren ansvaret för de tolkningsproblem av lagen avseende ansvaret för lämnade uppgifter. Det förutsätter också att även de minsta företag har kunskap om vad som gäller i fullmaktförhållanden vid användandet av deklarationsombud.

### **6.3. Bedömning av kriterierna vid registrering av ombud**

När vi har läst och tolkat LDeklO kan vi se att det finns ett antal kriterier som måste vara uppfyllda för att registreras och agera som ombud. Det måste vara en fysisk person som inte är underårig och som inte har förmyndare. Dessutom måste ombudet försitta kunskaper och erfarenheter som krävs för att utföra arbetet samt inte vara dömd för ekonomisk brottslighet.

I debatten framkom det att Skatteverket inte har tid och möjlighet att kontrollera alla dessa faktorer. Vi ställer oss då frågande till varför dessa kriterier finns i lagen om det inte är någon som kontrollerar att de uppfylls. Vi ställer oss vidare frågan vad det finns för avsikt med att Skatteverket registrerar ombudet då de inte utför några vidare kontroller. I Skatteverkets ursprungliga förslag till lag stod det skrivet att Skatteverket skulle godkänna ombudet, hur var



deras tanke bakom de förslaget när de inte ens har tid att kontrollera kriterierna, hur skulle de i så fall kunna godkänna ett ombud?

Då Skatteverket inte har möjlighet att kontrollera ombuden ställer vi oss frågande till vem som har ansvaret för att ett lämpligt ombud väljs. Är det Skatteverket eller ligger ansvaret på den som anlitar ett ombud? Skatteverket hävdar i debatten att det är ett delat ansvar mellan dem och den deklarationsskyldige, ärt den deklarationsskyldige medveten om detta? Samtidigt framkommer det i debatten att den deklarationsskyldige inte har någon formell skyldighet att kontrollera sitt ombud. Blir det då så att ingen egentligen kontrollerar ombudet innan registrering sker? Vi har svårt att förstå vilket som egentligen gäller. Enligt lagen framgår inte företagets ansvar för att kontrollera ombudet.

En av de stora anledningarna till att lagen infördes var att minska såväl kostnaden som den administrativa bördan företagen. Eftersom Skatteverket gör gällande att det är den deklarationsskyldige som ska kontrollera att ombudet är lämpligt för att fullgöra sitt uppdrag anser vi att kostnaden som antas sparas in genom ombudsförfarandet omvandlas till en kontrollkostnad för företagen. Vi anser att det inte är försvarbart för Skatteverket att göra den tolkningen av lagen och lägga över både den administrativa bördan och, i och med det, kostnaden på den enskilde. Särskilt då lagens ordalydelse inte ger något direktiv om var detta ansvar ligger.

I och med att Skatteverket inte utreder och kontrollerar ombudet innan det registreras, finns det då någon möjlighet för den deklarationsskyldige att hävda att felet beror på ombudet och att Skatteverket brast i sin bedömning? Enligt Skatteverket så kan detta komma på fråga endast om felet är uppenbart. I detta fall är det den deklarationsskyldige som måste bevisa att Skatteverket brast i sin bedömning. Vi har tolkat det uttalandet som att beviskravet för att visa att Skatteverket bedömt fel ska vara *uppenbart*. Det mest grundläggande vid placering av bevisbördan är att den part som lättast kan bevisa sitt yrkande också ska ha skyldigheten att bevisa yrkandet. I detta fall är det svårt för den enskilde att bevisa att Skatteverket brustit i sin bedömning. Vi tycker att beviskravet uppenbart är hårt då det i övriga skatterättsliga tvister anses vara svårt för den enskilde att prestera utredning mot Skatteverket. Den enskilde ska bistås med hjälp för att målet ska bli tillräckligt utrett enligt officialprincipen. Även om hjälp bistås är det ett högt beviskrav som inte fram till nu kan återfinnas i skatterätten utan endast i straffrätten.

I debatten framgick det att Skatteverket inte har någon skyldighet att kommunicera med den deklarationsskyldige vid handläggning av ombudets registrering. Vi anser att detta strider mot kommunikationsprincipen. Eftersom detta är en så grundläggande princip antar vi att företag förväntar sig att en kommunikation sker om Skatteverket i sin bedömning finner något som kan vara av betydelse för ombudets fullgörande av uppdraget.

#### **6.4. Avslutande kommentarer**

Införandet av möjligheten att deklarerera via Internet innebär att det går snabbare och smidigare för den enskilde att deklarerera. Ytterligare ett steg för att försöka skapa förenkling gjordes när det blev möjligt för enskilda att använda sig av ombud i skattedeklarationsförfarandet. Eftersom vi anser att utformningen av lagen är slarvigt gjord ställer vi oss frågande till om detta förfarande är rättssäkert. Är det ett försök till effektivisering på bekostnad av rättssäkerheten?

Varken Skatteverket eller företagen är på det klara med vad som egentligen gäller. Vem är det som ska kontrollera ombudet, vad händer om ombudet lämnar in felaktiga uppgifter och vem ska bevisa att Skatteverket eventuellt inte har gjort en tillräcklig utredning av ombudet? Vi anser att en så oklart formulerad lag, som kan komma att innebära hårda sanktioner mot den enskilde, inte är att föredra i vårt svenska skattesystem.

Någon utvärdering av lagen har hittills inte gjorts, så framtiden får utvisa om det nya tillvägagångssättet med ombud medför den vinst för Skatteverket och för företagen som förutspåddes i lagförarbetena.

## **Källförteckning**

### **Offentligt tryck**

Prop 2001/02:25 En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Prop 2005/06:31 Deklarationsombud mm.

Lagrådets yttrande 2005-10-04 bilaga 8 i Prop 2005/06:31 Deklarationsombud mm.

Motion 2002/03: Sk 361 Möjlighet för ombud att underteckna skattedeklaration

Riksdagens protokoll 2002/03:75 2003-03-20

RSV Rapport 2002:7/ - sammanfattning ”Ett modernt sätt att deklarerat - Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeklaration”

RSV Rapport 2002:7 - Kapitel 2 ”Statsmakternas förväntningar på Internetbaserade tjänster”

Skatteverkets verksamhetsplan 2007

Skattedeklarationsbroschyren SKV 409 utgåva 8

Rabe G, Skattelagstiftning 06:02, 2006

Sveriges Rikes Lag, Norstedts Juridik.

### Remissvar

Advokatsamfundet 2004-12-08

Domstolsverket 2004-12-10

Ekobrottsmyndigheten 2004-12-15

Föreningen Auktoriserade Revisorer 2004-11-03

Företagarna 2004-12-06

Hovrätten för västra Sverige 2004-12-06

Kammarrätten i Sundsvall 2004-12-08  
Länsrätten i Skåne län 2004-12-13  
Näringslivets regelnämnd 2004-12-14  
Riksåklagaren 2004-12-10  
Stockholms Tingsrätt 2004-11-30  
Sveriges Redovisningskonsulters Förbund 2004-09-27

### **Litteratur**

Almgren K, Leidhammar B, Skatteprocessen, 2004

Almgren K, Leidhammar B, Skattetillägg och skattebrott, 2006

Alvesson M, Sköldbberg K, Tolkning och reflektion – vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod, 1994

Bergström S, Skatter och civilrätt, 1978

Czarniawska B, Narratives in social science research, 2004

Esaiasson P, Gilljam M, Oscarsson H, Wägnerud L, Metodpraktikan – Konsten att studera samhälle, individ och marknad, 2004

Hultqvist A, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995

Jensen U, Rylander S, Lindblom P H, Att skriva juridik - regler och råd, 2006

Lacey N, Narratives and Genre: key concepts in media studies, 1999

Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, 2001

Leidhammar B, Bevisprövning i taxeringsmål, 1995

Melander J, Samuelsson J, Tolkning och tillämpning, 2002

Nylén U, Att presentera kvalitativa data: framställningsstrategier för empiriredovisning, 2005

Peczenik A, Juridikens metodproblem, 1980

Peczenik A, Juridikens teori och metod, 1995

Rabe G, Melbi I, Det svenska skattesystemet, 2006

Strömberg H, Allmän förvaltningsrätt, 2003

Trost J, Kvalitativa intervjuer, 2005

White H, The content of the form – narrative discourse and historical representation, 1987

### **Rättsfallsförteckning**

Janosevic mot Sverige Mål nr 34619/97

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige Mål nr 36985/97

### **Elektroniska källor**

Riksdagen

[www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se) 2007-04-26

Skatteverkets intranät

[www.intranet.rsv.se](http://www.intranet.rsv.se) 2007-05-03

Skatteverket

[www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se) Broschyr: Offentligt eller hemligt 2007-05-18

### **Övriga källor**

Bålman, Johan, verksjurist, Skatteverket, Stockholm 2007-04-10

Fritsch, Annika, jurist; skatteexpert, Företagarna, Stockholm 2007-04-24

Johnson, Stina, produktionsavdelningen utvecklingsenhet 2, Skatteverket, 2007-04-10

# BILAGA 1

## Lagtext, lagen om deklarationsombud (2005:1117)

### Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller för skattedeklaration som lämnas enligt 10 kap. 9, 11, 13 a eller 32 § skattebetalningslagen (1997:483) om deklARATIONEN lämnas i form av ett elektroniskt dokument enligt 10 kap. 26 § skattebetalningslagen. Lagen tillämpas inte i fråga om sådana representanter, huvudmän och ombud som avses i 23 kap. 3, 3 a, 3 c och 4 §§ skattebetalningslagen.

### Deklarationsombud

2 § Sådan skattedeklaration som avses i 1 § första stycket får skrivas under och lämnas genom en av den deklarationsskyldige utsedd fysisk person som Skatteverket efter ansökan har registrerat som ombud för den deklarationsskyldige (*deklarationsombud*).

Ett deklarationsombud får också begära anstånd med att lämna skattedeklaration samt besvara frågor och lämna kompletterande uppgifter till Skatteverket som rör en skattedeklaration som ombudet har lämnat till Skatteverket.

3 § Skattedeklaration som har skrivits under och lämnats av ett deklarationsombud skall anses underskriven och lämnad av den deklarationsskyldige. Den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter förändras inte på grund av den omständigheten att skattedeklarationEN skrivits under och lämnats genom ett deklarationsombud.

### Registrering och avregistrering

4 § Den som är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara deklarationsombud.

5 § Skatteverket skall registrera ett deklarationsombud om ombudet kan antas vara lämplig för uppdraget.

### Vid bedömningen av ett deklarationsombuds lämplighet skall särskilt beaktas om ombudet

1. kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som ett deklarationsombud behöver med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art,
2. har dömts för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet,

3. tidigare har visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna, eller
4. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att ombudet kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag.

#### **6 §** Skatteverket skall avregistrera ett deklarationsombud

1. på begäran av ombudet eller den deklarationsskyldige,
2. om den deklarationsskyldige utsett ett nytt ombud för uppdraget eller om uppdraget annars upphört att gälla, eller
3. om det har visat sig att ombudet inte är lämplig för uppdraget. Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol får bestämma att ett beslut om avregistrering skall gälla omedelbart.

#### Föreläggande att medverka personligen

**7 §** Skatteverket får förelägga den som har skrivit under och lämnat skattedeklaration genom ett deklarationsombud att personligen eller genom behörig ställföreträdare enligt 19 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter bekräfta eller komplettera deklARATIONEN.

**8 §** Ett föreläggande enligt 7 § får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Första stycket gäller inte, om det finns anledning att anta att den deklarationsskyldige eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdare för den deklarationsskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med gärningen.

#### Överklagande m.m.

**9 §** Beslut enligt denna lag får överklagas enligt bestämmelserna i 22 kap. 1 a–1 c och 6 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Ett överklagande skall ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

**10 §** Vid fråga om utdömande av vite enligt denna lag gäller bestämmelserna i 23 kap. 2 § andra och tredje styckena skattebetalningslagen (1997:483).

Ett beslut om vitesföreläggande får inte överklagas.