

Skattebrott m.m. – kopplingar mellan skatten och olika förfaranden kring skatten

Björn Forssén

Föreläsning den 2 maj 2012 på kursen Ansvar, obestånd och skatter vt 2012
Örebro universitet

Innehåll:

Mål om skattebrott etc. respektive skattemål, s. 2

Särskilt om företrädaransvarsmål, s. 3

Rekvisiten uppsåt, oriktig uppgift, grov oaktsamhet och oaktsamhet i olika sammanhang, s. 4

Exempel (stilistiskt) på åklagarens stämningsansökan till tingsrätten i brottmål, där huvudpunkterna är bokföringsbrott, skattebrott och försvårande av skattekontroll, s. 4

Skattebrottslagen (1971:69), s. 5

Utdrag ur skatteförfarandelagen (2011:1244), s. 9

Utdrag ur förvaltningslagen (1986:223), s. 28

Utdrag ur förvaltningsprocesslagen (1971:291), s. 29

Utdrag ur brottsbalken (1962:700), s. 33

Utdrag ur bokföringslagen (1999:1078), s. 35

Utdrag ur lag (1986:436) om näringsförbud, s. 41

Utdrag ur rättegångsbalken (1942:740), s. 43

Källförteckning, s. 48

Mål om skattebrott etc. respektive skattemål

Skattebrottet är ett redovisningsbrott. Genom skattebetalningslagen och skattekontosystemets införande den 1 november 1997 upphörde det tidigare s.k. uppbördsbrottet, som var ett betalbrott.¹ Enligt förarbetena till skattebrottslagen måste vad som är oriktig uppgift avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten.² Bedömningen av om en oriktig uppgift förekommer i en inkomstdeklaration eller skattedeclaration sker strikt objektivt. Det krävs inte att en sådan uppgift lämnats medvetet eller av vårdslöshet.³

Skattebrott: uppsåt och oriktig uppgift. Skattetillegg: oriktig uppgift
Begreppet oriktig uppgift beträffande samma fråga gällande skattetillegg respektive skattebrott ska ha samma innebörd.

Se förarbetena till skattebrottslagen (1971:69) när skattebrottet ändrades från ett effektbrott till ett farebrott den 1 juli 1996:

”Det är emellertid inte utan vidare givet att en ändring av brottskonstruktionen till farebrott skulle medföra några mera genomgripande fördelar från denna synpunkt. Oavsett konstruktionen i övrigt av brottet måste nämligen ’oriktig uppgift’ eller motsvarande uttryck ingå som en brottsförutsättning. Vad som är en oriktig uppgift måste i sin tur avgöras med ledning av bestämmelserna i den skatteförfattning som i det enskilda fallet reglerar skattskyldigheten. Detta samband mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan kan givetvis inte brytas.”⁴

Om skattehöjningen undanröjs i skattemålet, kan inte dömas för skattebrott i samma fråga. Tvärtom gäller dock inte: en friande dom beträffande åtal beror ofta på åklagarens höga bevisbörd.

Allmän domstol är inte formellt bunden av att avgörande skett i skatteprocessen:

”En konsekvens av att skattebrottet konstrueras som ett farebrott blir att de allmänna domstolarna inte längre kommer att vara formellt bundna av ett avgörande som träffats i skatteprocessen. Det kan emellertid förväntas att de allmänna domstolarna även framdeles som regel kommer att följa förvaltningsdomstolarnas avgöranden i själva skattefrågan och i många fall finna det nödvändigt att avvakta denna frågas slutliga bedömning. I de fall ett skattemål innehåller komplicerade eller svårbedömda skattefrågor måste det ofta vara ofrånkomligt att avvakta utgången i skattemålet innan brottmålet företas till slutlig handläggning oavsett om skattebedrägeribrottet har en konstruktion med ett effektrekvisit eller ett farerekvisit. Och även i fall då åtalet under alla omständigheter är till fullo styrkt, kan ju den slutliga bedömningen av det undandragna beloppets storlek ha betydelse för straffmätningen.”⁵

¹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s.449, 450 och 645. Redan i samband med ändringarna i skattebrottslagen den 1 juli 1996 diskuterades att avkriminalisera uppbördsbrottet enligt 81 § uppbördslagen, men det sköts upp i avvaktan på introduktionen av skattekontosystemet [se prop. 1995/96:170 s. 128].

² Se prop. 1995/96:170 s. 91.

³ Se prop. 2002/03:106 s. 116 och SKV:s Handledning – Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen (2011) s. 35.

⁴ Se prop. 1995/96:170 s. 91. Se även prop. 2002/03:116 och SOU 2001:25 s. 351.

⁵ Se prop. 1995/96:170 s. 157.

[Intressant skillnad mellan olika skatteslag angående beskattning av brottslig verksamhet:

Verksamhet som *i sin helhet* är brottslig kan inte utgöra näringsverksamhet. Se RÅ 1988 ref. 69, RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 2005 ref. 14 samt Skatteverkets kommentar av dessa inkomstskattemål i sin Handledning för beskattning vid 2011 års taxering Del 2 s. 38. Beträffande mervärdesskatt gäller dock i enlighet med EU-målet C-455/95 (Salumets m.fl.), pkt 19-23, att principen om skatteneutralitet förhindrar att man gör en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner. Det medför ett problem att 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200) kopplar till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) för bestämningen av vem som är yrkesmässig och kan omfattas av mervärdesskatten.^{6]}

Brottmål – muntlig förhandling, bevisbördan placerad hos åklagaren. Den tilltalade behöver inte bevisa att denne är oskyldig, utan åklagaren ska bortom rimligt tvivel bevisa att vederbörande är skyldig. Principer för förhandlingen: muntlighet, omedelbarhet och koncentration. Ekobrottsmyndighetens arbete ska ske med iakttagande av bl.a. principen om opartiskhet i 1 kap. 9 § regeringsformen. Åklagaren får inte agera tendentiöst till den misstänktes nackdel. De allmänna domstolarna omfattas av 1:9 regeringsformen. **Skattemål** – skriftligt förfarande med möjlighet att begära muntlig förhandling i viss fråga. Skatteverket och förvaltningsdomstolarna omfattas av 1:9 regeringsformen och *officialprincipen* i sitt arbete. Skatteverket har bevisbördan beträffande oredovisade intäkter och den skattskyldige har bevisbördan avseende rätt till avdrag. Beviskrav: göra sannolikt. **Skattetillägg**: Skatteverket har en förhöjd bevisbörda beträffande förekomsten av oriktig uppgift (klarhetskravet). Skatteverket ska *ex officio* pröva befrielsegrunder.

Straffansvar åläggs fysiska personer. Misstänkt/tilltalad/dömd beträffande juridisk person: vanligen verkställande direktören, styrelseledamot eller, om vederbörande faktiskt företrätt den juridiska personen, suppleant i styrelsen samt eventuell extern firmatecknare. För juridiska personer riktas åklagaren sin stämningsansökan till tingsrätten mot legala och/eller faktiska företrädare för den juridiska personen.

Näringsidkare, både fysiska och juridiska personer, kan dock åläggas företagsbot för brott som har begåtts i utövningen av näringsverksamheten (36 kap. 7-10 a §§ brottsbalken). Dessutom kan både fysiska och juridiska personer: påföras skattetillägg; ådra sig skadeståndsskyldighet på grund av eget vållande, enligt 2 kap. skadeståndslagen; och ådra sig principalansvar för bl.a. brott som arbetstagare begår i tjänsten, enligt 3 kap. 1 § skadeståndslagen.⁷

Praktiskt viktigt kom-ihåg: Bolagsverket lämnar inte med automatik uppgifter om t.ex. ändrad verksamhetsinriktning i ett bolag till Skatteverket. Jfr frågor om tillgängligt kontrollmaterial.

Särskilt om företrädaransvarsmål:

Företrädaransvarsmål (ej skattemål utan mål om företrädarens betalningsskyldighet för en juridisk persons skatter och avgifter) – Skatteverket har bevisbördan beträffande de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet. Företrädaren för den juridiska personen har bevisbördan beträffande särskilda skäl för befrielse från betalningsansvar. Skatteverkets stämningsansökan till förvaltningsrätten riktas mot legal och/eller faktiska företrädare för den juridiska personen med skatte- och avgiftsskulder.

⁶ Se Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, av Björn Forssén, s. 167, 168, 185, 253 och 310.

⁷ Se även Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 203, av Teresa Simon Almendal.

Rekvisiten uppsåt, oriktig uppgift, grov oaktsamhet och oaktsamhet i olika sammanhang:

Uppsåt och oriktig uppgift: skattebrott

Oriktig uppgift: skattetillägg och efterbeskattning

Uppsåt eller *oaktsamhet*: bokföringsbrott

Företrädaransvarsmål: uppsåt eller *grov oaktsamhet* samt – beträffande överskjutande ingående moms eller punktskatt – oriktiga uppgifter

Exempelvis konkursärenden: ansvar enligt aktiebolagslagen, uppsåt eller *oaktsamhet* grundar skadeståndsansvar för stiftare, styrelseledamot och verkställande direktör (29 kap. 1 §). Gäller skada avseende bolaget, aktieägare eller någon annan genom överträdelse av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning (jfr not 63) eller bolagsordningen.

Exempel (stilistiskt) på åklagarens stämningsansökan till tingsrätten i brottmål, där huvudpunkterna är bokföringsbrott, skattebrott och försvårande av skattekontroll

- Grovt bokföringsbrott, grovt skattebrott och försvårande av skattekontroll, grovt brott (N.N. och N.N. 2) samt medhjälp därtill (N.N. 3)

AB X med säte i X-stad har åsidosatt bokföringslagen genom att felaktigt bokföra som affärshändelser osanna fakturor från AB Y. AB X har genom att bokföra osanna fakturor också åsidosatt att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för sin formelle företrädare N.N., för faktiske företrädaren N.N. 2 och för okänd arbetskraft. I brottsplanen har vidare ingått att AB X tillgodofört sig avdrag för ingående mervärdesskatt grundat på osanna fakturor. Genom att bokföra osanna fakturor har rörelsens förlopp, resultat och ställning inte ens i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen i AB X. Vidare har myndighets (Skatteverket) kontrollverksamhet vid beräkning och uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats. Brotten bör bedömas som grova med hänsyn till att beloppen som de osanna fakturorna avser är av mycket betydande storlek, och då brottsligheten har varit av farlig art med utfärdande av osanna fakturor, skett systematiskt och varit av organiserad art. Gärningarna har främjats genom att AB Y (N.N. 3) utfärdat de osanna fakturorna till AB X.

Lagrum: 2-4 §§ skattebrottslagen (1971:69), 10 § skattebrottslagen, 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700) och 23 kap. 4 § brottsbalken

- Näringsförbud (N.N. och N.N. 2)

Då N.N. och N.N. 2 grovt åsidosatt vad som ålegat dem i näringsverksamhet enligt vad som framgår ovan, ska de meddelas näringsförbud enligt lagen om näringsförbud.

Brotten bör bedömas som grova med hänsyn till de betydande beloppen, vilseledande bokföring, systematiken med att använda sig av osanna fakturor samt att brottsligheten varit av farlig art.

Lagrum: 1-4 §§ lagen (1986:436) om näringsförbud

- Beslag

Följande bevisbeslag yrkas bestå tills lagakraftvunnen dom eller beslut föreligger i målet. Beslagsprotokollet framgår av förundersökningsprotokollet, bilaga X (åtföljs av listning med nr från protokollet avseende räkenskapsmaterial, anteckningsböcker m.m.)

Skattebrottslagen återfinns i lagboken efter 9 kap. brottsbalken som rubriceras Om bedrägeri och annan oredlighet. Genom lagändring den 1 juli 1996 ändrades brottsbeteckningen skattebedrägeri till skattebrott.⁸

Skattebrottslag (1971:69) [med mina kursiveringar etc. samt kommentarer i fotnoter]

1 § Denna lag gäller i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt.⁹

Lagen tillämpas inte i fråga om

1. gärningar som är belagda med straff i lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsl av tobaksvaror, och
2. skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift.

I lagen om straff för smuggling finns särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel och åtal vid brott som avses i 2-4 §§, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi.

2 § Den som på **annat sätt än muntligen uppsåtligen** lämnar **oriktig uppgift**¹⁰ till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna **deklaration, kontrolluppgift** eller **annan föreskriven uppgift** och därigenom ger upphov till **fara**¹¹ **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.¹²

⁸ Se förarbetena till ändringarna i skattebrottslagen genom SFS 1996:658: prop. 1995/96:170 s. 1.

⁹ Eftersom skattebrottslagen tar sikte på all skatt, gäller lagen även t.ex. preliminär, kvarstående och tillkommande inkomstskatt samt ingående och utgående mervärdesskatt utan att detta behöver uttryckligen anges. Utan att det särskilt anges avses i enlighet med allmänna principer gälla att lagen är tillämplig endast på svenska skatter. I fråga om avgifter, som inte betecknas som skatter, ska skattebrottslagen tillämpas endast om det föreskrivs särskilt. Se prop. 1995/96:170 s. 155. Ang. socialavgifter (arbetsgivaravgifter och egenavgifter): se 4 kap. 2 § socialavgiftslagen (2000:980), där det bl.a. anges att i fråga om avgift enligt socialavgiftslagen gäller vad som föreskrivs om skatt i skattebrottslagen. Skattebrottslagen är tillämplig på all skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som tas ut i Sverige, förutom den skatt som tas ut vid import från land utanför EU. Se prop. 1995/96:170 s. 139. Jämför i sistnämnda hänseende särskild reglering av straff för smuggling.

¹⁰ Oriktig uppgift i detta sammanhang har samma innebörd som i beskattningsförfattningarna. Se prop. 2002/03:106 s. 116 och SOU 2001:25 s. 351. Jämför 49 och 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen.

¹¹ Fara bör enligt förarbetena inte anses föreligga om en felaktighet är av sådant slag att den bort avslöjas vid en med normal omsorg företagen granskning enligt för myndigheten föreskrivna rutiner. Av betydelse för farebedömningen är den redovisningsmetod som den uppgiftsskyldige tillämpar, hur kontrollen hos myndigheten är utformad, granskningstidens längd och andra liknande objektiva omständigheter. Däremot beaktas inte sådana egenskaper som okunnighet eller bristande rutin hos den som företar kontrollen. Se prop. 1995/96:170 s. 94. Jämför otjänligt försök samt Skatteverkets allmänna utredningsplikt enligt officialprincipen (40 kap. 1 § skatteförfarandelagen) och särskilda utredningsplikt med hänsyn till lämnade uppgifter och frågor om oriktig uppgift i samband med frågor om skattetillägg. Beträffande granskningstidens längd: notera att beslut avseende den löpande redovisningen i skattedeklarationer, t.ex. moms, utgör s.k. automatiska beslut. Om en skattedeklaration lämnats i rätt tid och på rätt sätt har ett beslut om t.ex. moms som deklarerats däri fattats automatiskt av Skatteverket (se 53 kap. 2 § första stycket skatteförfarandelagen). Systemet med automatiska beslut innebär sålunda att en skattedeklaration inte granskas alls innan skatten eller avgiften bestäms (se prop. 1995/96:170 s. 95). Genom maskinella kontroller sorteras därefter skattedeklarationer ut som kontrollsystemet bedömer som granskningsvärda (se prop. 1995/96:170 s. 95 och 96). I skattedeklarationens momsdel finns en ruta för att lämna upplysningar, men utrymmet för att lämna öppna yrkanden där är ytterst begränsat.

¹² På grund av att fängelse ingår i straffskalan åläggs den dömd vid fällande dom även 500 kr i avgift till brottsofferfonden. Detsamma gäller när fråga om ansvar för brott tas upp av åklagare genom straffföreläggande. Se 1 § lag (1994:419) om brottsofferfond.

3 § Om brott som avses i 2 § är att anse som *ringa*,¹³ döms för skatteförseelse till böter.

4 § Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för grovt skattebrott till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid **bedömning** om brottet är **grovt** skall särskilt beaktas om det rör **mycket betydande belopp**,¹⁴ om gärningsmannen använt **falska handlingar** eller **vilseledande bokföring** eller om **förfarandet** ingått som ett **led i en brottslighet som utövats systematiskt** eller i **större omfattning** eller i annat fall varit av **synnerligen farlig art**.

5 § Den som på annat sätt än muntligen av *grov oaktsamhet* lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till *fara* för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift till böter eller fängelse i högst ett år.

Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av **mindre allvarlig art**,¹⁵ skall **inte dömas till ansvar enligt första stycket**.

6 § Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skatteförfarandelagen (2011:1244) döms för skatteavdragsbrott till böter eller fängelse i högst ett år.

I ringa fall ska inte dömas till ansvar enligt första stycket.

7 § Den som, **i annat fall än som avses i 2 §, på annat sätt än muntligen uppsåtligen** lämnar **oriktig uppgift** till

1. myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

2. någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

döms för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader.

Detsamma gäller den som, **i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift** angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller **dock endast under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen inkomstdeklaration**.

I ringa fall ska inte dömas till ansvar enligt första eller andra stycket.

8 § Den som av *grov oaktsamhet* begår **gärning som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket** döms för vårdslös skatteredovisning till böter eller fängelse i högst sex månader.

I ringa fall skall inte dömas till ansvar enligt första stycket.

9 § Har upphävts genom *lag (1996:658)*.

10 § Den som *uppsåtligen* eller av *grov oaktsamhet* **åsidosätter bokföringsskyldighet** eller sådan **skyldighet att föra och bevara räkenskaper**, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till *fara* för att **myndighets kontrollverksamhet** vid **beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras**, döms för

¹³ Ringa enligt praxis ungefär $\frac{3}{4}$ basbelopp (numera prisbasbelopp) i skatt. Se prop. 1995/96:170 s. 62 och 108. [Prisbasbeloppet för 2012 är 44 000 kr]

¹⁴ Mycket betydande antyder att gränsen mellan skattebrott av normalgraden och grovt skattebrott går vid 10 basbelopp (numera prisbasbelopp) i skatt, om storleken av den undandragna skatten är enda bedömningsgrund. Emellertid är beloppet sällan den enda omständigheten att beakta vid bedömningen av om brottet är grovt, om skattebelopp är i den storleksordningen. Se prop. 1995/96:170 s. 110 och 111.

¹⁵ Gärningar som är att bedöma som mindre allvarliga med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter bör inte leda till ansvar. Gärningar som beträffande uppbördsbrotten rör skatte- eller avgiftsbelopp upp till 2 basbelopp (numera prisbasbelopp) bör inte föranleda straffansvar. Beträffande inkomstskatt bör gränsen för mindre allvarlig gärning vara 1 basbelopp (numera prisbasbelopp). Se prop. 1995/96:170 s. 116 och 117.

försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.¹⁶

I ringa fall döms ej till ansvar enligt första stycket.

11 § För förberedelse till grovt skattebrott döms till **ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.**

12 § Den som **på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2-8 §§.**

Ansvar enligt 10 § inträder inte för den som på eget initiativ uppfyller skyldighet som där avses.¹⁷

13 § Åtal för brott enligt 3 § får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.¹⁸

13 a § Bestämmelserna om förverkande i 36 kap. 1 § brottsbalken ska inte tillämpas i fråga om brott enligt denna lag.

Vad som sägs i första stycket gäller dock inte utbyte av förberedelse till grovt skattebrott eller vad som därvid har tagits emot som ersättning för kostnader.

14 § Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken **får påföljd för brott enligt 3 eller 5-8 §§ ådömas**, om den **misstänkte häktats** eller **erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet**. Har vid brott som avses i **10 §** den **misstänkte blivit föremål för revision av Skatteverket inom fem år från brottet**, ska **de i 35 kap. 1 § brottsbalken angivna tiderna räknas från den dag då revisionen beslutades**.

Påföljd får ådömas för brott enligt denna lag **utan hinder av att den misstänkte inte erhållit del av åtal för brottet inom den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken eller första stycket** denna paragraf, **om den misstänkte inom samma tid har delgetts underrättelse** om att han är **skälig misstänkt** för brottet.¹⁹ Underrättelsen ska ha skett under en **förundersökning** som sedermera lett till allmänt åtal mot den misstänkte för brottet. Den ska ha utfärdats av åklagaren och ange de omständigheter som utgör grund för misstanken. Delgivningen ska ha skett på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål. Avvisas eller avskrivs mål mot någon om brott som han delgetts misstanke om enligt detta stycke ska i fråga om möjligheten att ådöma påföljd så anses som om delgivning av underrättelsen inte skett.

14 a § För brott enligt 2 eller 4 § får rätten på ansökan av åklagaren **besluta om förlängning av den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken**.²⁰ Beslut om **förlängning får meddelas, om stämning eller underrättelse enligt 14 § andra stycket** avseende sådant brott **inte har kunnat delges den misstänkte på grund av att han**

1. har **saknat känt hemvist** och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig,
2. **inte har kunnat anträffas på känt hemvist** inom riket och det inte har kunnat klarläggas

¹⁶ Genom att även försvårande av skattekontroll ändrades från ett effektbrott till ett farebrott den 1 juli 1996 är bedömningen av om Skatteverkets kontroll försvårats mer objektiv. Tidigare gällde en delvis subjektiv och diffusare omständighet i det att förutsatt effekt medförde svårigheter att fastställa fullbordanstidpunkten för brottet. Den tilltalade kunde t.ex. medge att han inte följt bokföringslagens regler till punkt och pricka, men att det inte borde ha medfört någon svårighet för Skatteverket som å sin sida uppgav att felen ändå medfört betydande svårigheter vid kontrollen. Se prop. 1995/96:170 s. 134.

¹⁷ Förutsättningarna för att frivilligt rätta en oriktig uppgift utan sanktioner bör vara desamma som beträffande skattetillägg, på grund av sambanden mellan de straffrättsliga och administrativa sanktionssystemen. *Frivilligt* har därför, genom ändring i skattebrottslagen enligt SFS 2011:1247, ersatts med *på eget initiativ* såsom i 49 kap. 10 § 2 skatteförfarandelagen. Det innebär att den omständigheten att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion i fortsättningen inte ska hindra en åtgärd på eget initiativ. Beträffande rättelser i andra situationer är även i fortsättningen praxis och förarbeten till frivillig rättelse vägledande för bedömningen. Ändringen påverkar inte åklagarens beviskrav. Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1214. Se även övergångsbestämmelserna punkt 4: ändringen gäller oavsett om gärningen begåtts före eller efter 1/1 2012.

¹⁸ Jämför 20 kap. 3 § första stycket rättegångsbalken (1942:740), där det anges ”Under allmänt åtal höra alla brott, som ej uttryckligen äro undantagna därifrån.”

¹⁹ Jämför 66 kap. 32 § första stycket 1 a skatteförfarandelagen.

²⁰ Jämför 66 kap. 32 § första stycket 2 skatteförfarandelagen.

var han uppehållit sig samt det kan antas att han hållit sig undan eller

3. har **stadigvarande vistats utomlands**.

Förlängningstiden skall bestämmas med hänsyn till vad som kan antas behövas för att delgivning skall ske med den misstänkte, dock till minst sex månader. Visar det sig att den bestämda tiden är otillräcklig, får rätten på ansökan av åklagaren medge ytterligare förlängning.

Förlängning enligt denna paragraf får inte omfatta längre tid än sammanlagt fem år.

14 b § En ansökan enligt 14 a § skall ha kommit in till tingsrätten före utgången av den tid som begärs förlängd.

Har ansökningen getts in i rätt tid, bortfaller möjligheten att ådöma påföljd för brottet tidigast när beslut på grund av ansökningen föreligger. Om ansökningen inte bifalls, skall i fråga om möjligheten att ådöma påföljd så anses som om någon ansökan inte har gjorts.

14 c § Tingsrättens handläggning av mål enligt 14 a § är skriftlig. I handläggningen får ingå muntlig förhandling när det kan antas vara till fördel för utredningen. Den misstänkte och hans försvarare skall beredas tillfälle att yttra sig över åklagarens ansökan om så kan ske. Beslut varigenom en domstol lämnat en ansökan enligt 14 a § utan bifall får inte överklagas. Beslut av tingsrätt att medge förlängning enligt 14 a § får överklagas. Överklagandet skall ha kommit in inom två veckor från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet.

I övrigt skall vad som är föreskrivet i rättegångsbalken rörande brottmål gälla i tillämpliga delar.

15 § Har ett **mål om brott** enligt denna lag *samband* med en **fråga om skatt eller avgift som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet**, får **handläggningen av brottmålet vila i avvaktan på utgången i skatte- eller avgiftsfrågan endast om** det är av *avgörande betydelse* för prövningen av målet att den frågan avgörs först.

I mål som avses i första stycket skall rätten samråda med förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten rörande målets handläggning, om det inte är obehövt.

16 § En **fråga om skatt eller avgift** som är **anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet** skall där **handläggas med förtur, om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en förundersökning angående brott enligt denna lag eller ett åtal för sådant brott**.

Åklagaren skall se till att den **domstol eller myndighet som avses i första stycket underrättas om sådana omständigheter som kan vara av betydelse för frågan om förtursbehandling**.

17 § Förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter skall **göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt denna lag har begåtts**.²¹ Detta gäller *dock inte om* det kan antas att **brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs**. Skatteverket får **fullgöra anmälningsskyldigheten till enhet inom verket**²² som skall medverka vid **brotsutredning, om det inte finns skäl att anta att brottet föranleder annan påföljd än böter och den misstänkte kan antas erkänna gärningen**. Detta gäller dock endast om den misstänkte fyllt tjuogoett år.

Har i lag eller förordning meddelats bestämmelse som avviker från föreskrifterna i första stycket gäller den bestämmelsen.

²¹ Samma misstankegrad som för inledande av förundersökning – se 23 kap. 1 § första stycket rättegångsbalken.

²² Skattebrottsenheten vid Skatteverket.

Övergångsbestämmelser [utdrag]

1971:69

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972, då skattestrafflagen (1943:313) skall upphöra att gälla. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i fråga om gärning som begåtts före ikraftträdandet.

1996:658

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996. Äldre bestämmelser tillämpas dock fortfarande i fråga om gärningar som begåtts före ikraftträdandet.²³

2011:1247

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om gärningar som har begåtts före ikraftträdandet.
3. Den nya bestämmelsen i 7 § andra stycket tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012. Bestämmelsen tillämpas även på förlängda räkenskapsår som avslutas efter utgången av 2012 och på förkortade räkenskapsår som både påbörjas och avslutas under 2012.
4. Bestämmelserna i 12 § i dess nya lydelse tillämpas på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet, oavsett när gärningen har begåtts.

Utdrag ur skatteförfarandelagen (2011:1244) [med mina kursiveringar etc. samt kommentarer i fotnoter]

9 kap. Godkännande för F-skatt

Förutsättningarna för godkännande

1 § Skatteverket ska efter ansökan godkänna *den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet* i Sverige för F-skatt.

Första stycket gäller dock inte om

1. det finns skäligen anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas,
2. ansökan bara grundar sig på en delägares intäkter från ett svenskt handelsbolag, eller
3. den sökande eller någon som ska prövas enligt 2 §
 - a) inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt,
 - b) inte har *redovisat* eller *betalat* skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig,²⁴
 - c) inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning,
 - d) har näringsförbud, eller
 - e) är försatt i konkurs.

Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt fattas trots vad som föreskrivs i andra stycket 3.

2 § Prövningen enligt 1 § andra stycket 3 ska

1. om den sökande är ett fåmansföretag även avse *företagsledare* i företaget och andra fåmansföretag som han eller hon är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i, och
 2. om den sökande är eller under de senaste två åren har varit *företagsledare* i fåmansföretag även avse företaget.
- Prövningen av fåmansföretaget ska bara avse missförhållanden som kan hänföras till *företagsledaren*.
Det som sägs i första och andra styckena om fåmansföretag gäller även fåmanshandelsbolag.

F-skatt med villkor

²³ Skattebrottet ändrades från ett effektbrott till ett farebrott den 1 juli 1996. Se prop. 1995/96:170 s. 88 och 157.

²⁴ Jämför skattebrottet, som inte är ett betalbrott utan ett redovisningsbrott. Den som redovisar rätt men inte betalar blir inte straffrättsligt ansvarig men kan drabbas av återkallelse av F-skattsedeln. I praktiken kan det vara lika ingripande som näringsförbud.

3 § Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt för en fysisk person ska förenas med villkoret att det bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet.

Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt som inte har förenats med ett villkor enligt första stycket ska bytas ut mot ett godkännande med ett sådant villkor.

Återkallelse av godkännande för F-skatt

4 § Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om

1. innehavaren begär det, eller
2. **förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket.**

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse enligt första stycket 2.

24 kap. Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter

När ska kontrolluppgifter lämnas?

Huvudregeln

1 § Kontrolluppgifter ska lämnas för varje kalenderår och ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår.

37 kap. Föreläggande

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om föreläggande att

- fullgöra uppgiftsskyldighet (2 §),
- medverka personligen (3 §), och
- lämna uppgift (4–10 §§).

Kontroll av någon annans uppgiftsskyldighet

9 § Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.²⁵

Förelägandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs

1. har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap., eller
2. kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.

10 § Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i 9 § föreläggas att lämna sådan uppgift som avses i den paragrafen.²⁶

40 kap. Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera

Skatteverkets utredningsskyldighet

1 § Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda.²⁷

41 kap. Revision

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med en revision (2 §),
- vem som får revideras (3 §),

²⁵ Skatteverket kan ha förelagt bank att lämna ut transaktionsutdrag beträffande en person utan att denne är medveten om det, innan revisionsförordnande tagits ut. Om så skett i stället för att s.k. tredjemansrevision förordnats avseende banken, är det förkastligt enligt min mening. Försvare eller ombud kan titta på förstudien till en revision, genom att begära tillgång på Skatteverket till revisionsakten, där revisionsprogrammet ska finnas.

²⁶ Annan person än bokföringskyldig är privatperson: se kommentar till 45 kap. 9 § i denna lag.

²⁷ Officialprincipen gäller i förvaltningsdomstolarna också: se 8 § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291), där det anges: ”Rätten skall tillse att mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver.”

- beslut om revision (4 och 5 §§),
- samverkan (6 §),
- revisorns befogenheter (7 §),
- den reviderades skyldigheter (8–11 §§),
- föreläggande (12 §), och
- revisionens avslutande (13 och 14 §§).

Syftet med en revision

2 § Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera

1. att uppgiftsskyldighet enligt 15-35 kap. har fullgjorts,
2. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15-35 kap. som kan antas uppkomma,

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1-4 av någon annan än den som revideras.²⁸

Vem får revideras?

3 § Revision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),²⁹
2. någon annan juridisk person än ett dödsbo,
3. den som har anmält sig för registrering,
4. den som har ansökt om eller är godkänd för F-skatt,

Beslut om revision

4 § Ett beslut om revision³⁰ ska innehålla

1. uppgift om syftet med revisionen,
2. uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll, och
3. förordnande av de tjänstemän som ska verkställa revisionen (revisorer).

Av uppgift som avses i första stycket 1 behöver det inte framgå vilken person eller rättshandling som kontrollen avser om

1. beslutet om revision gäller en sådan revision som avses i 2 § andra stycket, och
2. det finns särskilda skäl för att inte nämna personen eller rättshandlingen.

5 § Innan en revision verkställs ska den som ska revideras underrättas om beslutet om revision.

Underrättelsen får ske i samband med att revisionen verkställs om

1. kontroll som avses i 7 § 2-6 behöver genomföras och kontrollen skulle förlora sin betydelse om den som ska revideras underrättas i förväg,
2. revisionen ska genomföras i samband med ett kontrollbesök enligt 42 kap. 8 § och är begränsad till handlingar som rör personalen, eller
3. det följer av bestämmelserna om underrättelse om beslut om bevissäkring i 45 kap. 16 § andra stycket.

Samverkan

6 § En revision ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos denne.

Kravet på samverkan gäller inte om tvångsåtgärden bevissäkring har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage enligt 45 kap. 2 §.

Revisorns befogenheter

7 § Vid en revision får revisorn

1. granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten,
2. inventera kassan,
3. granska lager, maskiner och inventarier,
4. besiktiga verksamhetslokaler,
5. ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten, och
6. prova teknisk utrustning som används i verksamheten.

²⁸ Tredjemansrevision.

²⁹ Revision kan inte företas avseende en vanlig privatperson.

³⁰ Skatteverkets beslut om revision är inte överklagbart: se 67 kap. 5 § 3 i denna lag.

Den reviderades skyldigheter

8 § Den reviderade ska lämna tillträde till verksamhetslokalerna för

1. granskning av handlingar enligt 7 § 1 om granskningen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats, och
2. sådana åtgärder som avses i 7 § 2-6.

I andra fall än som avses i första stycket 1 får en revision genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade medger det. Revisionen ska genomföras i verksamhetslokalerna om den reviderade begär det och revisionen kan genomföras där utan betydande svårighet.

I de fall en revision genomförs i verksamhetslokalerna ska den reviderade, om det är möjligt, ställa en ändamålsenlig arbetsplats till revisorns förfogande.

9 § Den reviderade ska tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen.³¹ Om handlingar ska granskas på någon annan plats än i verksamhetslokalerna, ska den reviderade på begäran och mot kvitto överlämna handlingarna till revisorn.

10 § Den reviderade ska på begäran ge revisorn tillfälle att använda tekniska hjälpmedel för att granska upptagning som kan uppfattas bara med sådana hjälpmedel.

Första stycket gäller inte om

1. den reviderade tillhandahåller en kopia av upptagningen, och
2. kopian utan svårighet kan granskas med tekniska hjälpmedel som revisorn har tillgång till.

I det fall som avses i andra stycket ska den reviderade ge revisorn möjlighet att kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.

Vid granskning enligt första stycket eller kontroll enligt tredje stycket får bara de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose syftet med revisionen. Granskningen får inte verkställas via telenät.

11 § Den reviderade ska, utöver vad som följer av 8-10 §§, ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen.

Föreläggande

12 § Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt 8-11 §§ att fullgöra dem.

Revisionens avslutande

13 § En revision får inte pågå under längre tid än nödvändigt.

Skatteverket ska snarast meddela den reviderade resultatet av revisionen i de delar som rör den reviderade.³²

14 § Skatteverket ska lämna tillbaka räkenskapsmaterial och andra handlingar till den reviderade så snart som möjligt och senast när revisionen har avslutats.

Om den reviderade har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska Skatteverket

1. överlämna handlingarna till konkursförvaltaren, och
2. underrätta den reviderade om att handlingarna har överlämnats till konkursförvaltaren.

[Mina särskilda noteringar för sammanhanget om sekretess och s.k. partsinsyn i revisionen:

Enligt 17 kap. 2 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) gäller sekretess i Skatteverkets pågående granskning för kontroll av skatt eller avgift etc., om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte röjs för den som kontrollen avser. Emellertid gäller enligt 10 kap. 3 § första stycket första meningen i samma lag att sekretess inte hindrar att en enskild eller en myndighet som är part i ett mål eller ärende hos domstol eller annan myndighet och som på grund av sin partsställning har rätt till insyn i handläggningen, tar del av en handling eller annat material i målet eller ärendet. Se även angående partsinsyn och kommentar av ett JO-ärende därom i Skatteverkets handledning Offentligt eller hemligt s. 137.]

43 kap. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Rätten till ersättning

1 § Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning³³

³¹ Har klienten fått utförlig kvittens på material som skatterevisorerna hämtat?

³² Den reviderade anses ha rätt till en personlig slutgenomgång, innan revisionspromemorian avfattas (se Skatteverkets Handledning för skatterevision Revisionsmodellen s. 41). Det är viktigt enligt min uppfattning, då promemorian inte är överklagbar i sig utan Skatteverkets beslut, baserat på promemorian, är överklagbart enligt 67 kap. 2 § i denna lag.

³³ Den s.k. timkostnadsnormen enligt 21 kap. 10 § första stycket första meningen rättegångsbalken är vägledande, men skäligen innebär ofta att ombudets nedlagda tid ändå bara ersätts med en bråkdel i skattemålet.

om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Rätt till ersättning finns dock inte i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt skatteavtal eller enligt det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

Begränsningar i rätten till ersättning

4 § Ersättning får inte beviljas för kostnader som har ersatts eller kan komma att ersättas enligt någon annan författning eller enligt avtal.³⁴

Ansökan om ersättning

6 § En ansökan om ersättning för kostnader ska göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Ansökan ska ha kommit in till myndigheten innan ärendet eller målet avgörs.

45 kap. Bevisäkring

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- revision i den reviderades verksamhetslokaler (3 §),
- eftersökande och omhändertagande av handlingar (4–11 §§),
- försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (12 §),
- beslut om bevisäkring (13–16 §§), och
- behörig förvaltningsrätt (17 §).

Definitioner

2 § Med bevisäkring avses följande tvångsåtgärder:

1. revision i den reviderades verksamhetslokaler enligt 3 §,
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar enligt 4–11 §§, samt
3. försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme enligt 12 §.

Med risk för sabotage avses att det finns risk för att den som bevisäkringen gäller kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får kontrolleras.

Revision i den reviderades verksamhetslokaler

3 § En revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler om den reviderade enligt 41 kap. 8 § första stycket är skyldig att lämna tillträde till lokalerna och

1. den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att medverka enligt 41 kap. 8–11 §§, eller
2. det finns en påtaglig risk för sabotage.

Eftersökande och omhändertagande av handlingar

4 § När en revision genomförs enligt 3 §, får handlingar som behövs för revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och tas om hand för granskning.

Om revisionen genomförs enligt 3 § 1, gäller dock första stycket bara om handlingen inte har tillhandahållits inom rimlig tid eller om det finns en påtaglig risk för sabotage.

9 § Hos den som inte får revideras men som kan föreläggas att lämna uppgift enligt 37 kap. 10 § får handling som han eller hon kan föreläggas att lämna uppgift om eftersökas och tas om

³⁴ De flesta företagsförsäkringar medger inte rättsskydd för exempelvis skönsbeskattningsmål.

hand för granskning utan ett föregående föreläggande om det finns

1. särskild anledning att anta att handlingen kommer att påträffas hos personen,
2. en påtaglig risk för sabotage om personen föreläggs, och
3. ett betydande intresse av att handlingen granskas.³⁵

Granskningen ska ske på annan plats än hos den som bevissäkringen gäller.

11 § Beslut om åtgärd enligt 9 § får inte meddelas för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan person än den som kontrolleras.³⁶

Försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme

12 § Lokal, förvaringsplats eller annat utrymme får förseglas för att skydda handlingar som ska

1. granskas enligt 3 § eller tas om hand för granskning enligt 4 §,
2. tas om hand för granskning enligt 5 § om
 - a) handlingarna inte kan föras från platsen, och
 - b) risk för sabotage kan befaras, eller
3. tas om hand för granskning enligt 6–9 §§ om handlingarna inte omedelbart kan föras från platsen.

Beslut om bevissäkring

13 § Beslut om bevissäkring enligt 3 och 6–9 §§ fattas av förvaltningsrätten på ansökan av granskningsledaren. Beslut enligt 4, 5 och 12 §§ fattas av granskningsledaren.

14 § Granskningsledaren får besluta om bevissäkring enligt 3 och 6–8 §§ om

1. det finns en påtaglig risk för sabotage innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, samt
2. åtgärden ska genomföras i en verksamhetslokal.

Om granskningsledaren har beslutat om åtgärd enligt första stycket, ska han eller hon så snart som möjligt och senast inom fem dagar ansöka om bevissäkring hos förvaltningsrätten. Om granskningsledaren inte gör någon ansökan eller om förvaltningsrätten avslår ansökan, ska omhändertagna handlingar lämnas tillbaka och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Om den som beslutet om bevissäkringen gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska handlingarna överlämnas till konkursförvaltaren och den som bevissäkringen gäller underrättas om överlämnandet.

15 § Ett beslut om bevissäkring ska innehålla uppgift om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll samt om vad som gäller vid verkställighet.

16 § Den som ett beslut om bevissäkring gäller ska omedelbart underrättas om beslutet.

Underrättelse får dock ske i samband med att åtgärden verkställs om det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg.

I 69 kap. 5 § finns bestämmelser om verkställighet av beslut om bevissäkring utan att den som beslutet gäller har underrättats om beslutet.

Behörig förvaltningsrätt

17 § Frågor om bevissäkring prövas av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av den som bevissäkringen gäller när ansökan görs.

46 kap. Betalningssäkring

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- definition (2 §),
- avgifter som undantas från betalningssäkring (3 §),
- betalningssäkring enligt överenskommelse med en annan stat (4 §),
- beslut om betalningssäkring (5–13 §§),
- tidsfrist när betalningsskyldigheten inte är fastställd (14 och 15 §§),

³⁵ Tvångsåtgärden kan bara riktas mot fysiska personer som inte är näringsidkare, dvs. privatpersoner.

Privatpersoner får inte revideras, inte ens för att kontrollera att ett föreläggande att lämna kontrolluppgift har fullgjorts riktigt och fullständigt. Det nya genom skatteförordningen är att det uttryckligen anges i förevarande lagrum att åtgärden bara får omfatta eftersökning och omhändertagande av handlingar. Av andra stycket framgår att själva granskningen ska ske på annan plats än hos den som är föremål för bevissäkringen. Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 895.

³⁶ Hos privatpersoner ska med andra ord inte tredjemansrevision få genomföras, utan tvångsåtgärden med eftersökning och omhändertagande av handlingar är enbart ett alternativ till att hämta in handlingarna genom ett föreläggande enligt 37 kap. 10 § i denna lag. Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 895.

- beslut om att ta egendom i förvar (16 §),
- ställande av säkerhet (17 §),
- när ställd säkerhet får tas i anspråk (18 §),
- behörig förvaltningsrätt (19 §), och
- ersättning för skada (20–22 §§).

Definition

2 § Med betalningssäkring avses att Skatteverket får ta en betalningsskyldigs egendom i anspråk för att säkerställa betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta.

Beslut om betalningssäkring

5 § Beslut om betalningssäkring fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket.

Förutsättningar för betalningssäkring

6 § Betalningssäkring får beslutas om

1. det finns en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig drar sig undan skyldigheten, och
2. betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp.

Muntlig förhandling

12 § Förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling i ett mål om betalningssäkring om den betalningsskyldige begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om en ansökan om betalningssäkring kommer att avslås eller ett beslut om betalningssäkring kommer att upphävas. Den betalningsskyldige ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Underrättelse om beslut

13 § Den betalningsskyldige ska omedelbart underrättas om ett beslut om betalningssäkring.

Underrättelse får dock ske i samband med att beslutet verkställs om det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras.

Behörig förvaltningsrätt

19 § Frågor om betalningssäkring prövas av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av den som betalningssäkringen gäller när ansökan görs.

49 kap. Skattetillägg

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpningsområdet för skattetillägg (2 och 3 §§),
- skattetillägg vid oriktig uppgift (4 och 5 §§),
- skattetillägg vid skönsbeskattning (6 och 7 §§),
- skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §),
- skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §),
- när skattetillägg inte får tas ut (10 §),
- beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (11–14 §§),
- beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (15 och 16 §§),
- beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (17 §),
- beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (18 §),
- att underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor (19 §),
- räträkning (20 §), och
- när skattetillägg ska tas ut enligt mer än en procentsats (21 §).

Tillämpningsområdet för skattetillägg

2 § Skattetillägg ska tas ut på skatter som omfattas av denna lag, dock inte på skatt som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

3 § Skattetillägg ska tas ut på följande avgifter:

1. avgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
 2. avgift enligt 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, samt
 3. avgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.
- Det som sägs om skatt i detta kapitel gäller även dessa avgifter.

Skattetillägg vid oriktig uppgift

4 § Skattetillägg ska tas ut av den som **på något annat sätt än muntligen**

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

5 § En **uppgift** ska anses vara **oriktig** om det klart framgår att

1. en lämnad uppgift är felaktig, eller
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

6 § Skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning.

7 § Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska undanröjas om

1. en skattedeklaration lämnas inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades, eller
2. en inkomstdeklaration lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades.

Om den deklarationsskyldige gör sannolikt att han eller hon inte har fått kännedom om skattetillägget före utgången av den månad då beslutet meddelades, ska fristen i stället räknas från den dag då den deklarationsskyldige fick sådan kännedom.

Skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

9 § Skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag.

När får skattetillägg inte tas ut?

10 § Skattetillägg får inte tas ut om

1. den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret,
2. den uppgiftsskyldige *på eget initiativ* har *rättat* den *oriktiga uppgiften* eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller
3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift

Huvudregeln

11 § Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

12 § Om den oriktiga uppgiften inte kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret, men det ändå av sådant material framgår att uppgiften är oriktig, är skattetillägget på slutlig skatt 10 procent och skattetillägget på annan skatt 5 procent.

Periodiseringsfel

13 § Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod, är

1. skattetillägget på slutlig skatt 10 procent,
2. skattetillägget på annan skatt
 - a) 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförts till, och
 - b) 5 procent i andra fall.

Underskott

14 § Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor

19 § När det underlag som skattetillägg ska beräknas på bestäms, ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget.

51 kap. Befrielse från särskilda avgifter³⁷

1 § Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.³⁸

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha³⁹
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrollavgifter,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,⁴⁰
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift

³⁷ Särskilda avgifter är skattetillägg, förseningsavgift (48 kap.) och – beträffande kassaregister och personalliggare – kontrollavgifter (50 kap.).

³⁸ Notera att genom skatteförarandelagen görs inte längre någon åtskillnad mellan ursäktlighetsfall och andra oskälighetsfall. Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 964. Jämför befrielse från efterbeskattning, där kravet är *uppenbar* oskälighet enligt 66 kap. 28§ första stycket 2 i denna lag.

³⁹ Begreppet skattskyldig används inte i en generell betydelse i skatteförarandelagen. Därför används inte det begreppet i förevarande paragraf, men det är en specifik person som avses, nämligen den som kan påföras en särskild avgift. Befrielse kan dock bli aktuell även när någon annan är sjuk, t.ex. en medhjälpare. Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 964.

⁴⁰ Proportionalitetsprincipen.

ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet,⁴¹ eller 4. felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.⁴²

52 kap. Beslut om särskilda avgifter

3 § Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

56 kap. Beslut och besked om slutlig skatt

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- beslut om slutlig skatt (2 §),
- underlag för skatt och avgift (3–5 §§),
- skatternas och avgifternas storlek (6 §),
- skattereduktion (7 §),
- hur vissa avgifter ska beräknas (8 §),
- beräkning av om skatt ska betalas eller tillgodoräknas (9 §), och
- besked om slutlig skatt (10 §).

Beslut om slutlig skatt

2 § Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Besked om slutlig skatt

10 § Ett besked om den slutliga skatten och om resultatet av beräkningen enligt 9 § ska skickas till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång.

Till andra juridiska personer än dödsbon ska sådana besked skickas senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång.

57 kap. Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter

1 § Om den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det, ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning).

2 § Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration har sänts ut till den deklarationsskyldige och föreläggandet inte har följts.

59 kap. Ansvar för skatter och avgifter

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2–6 §§),
- ansvar när anmälan om F-skatt i anställningsförhållande inte har gjorts (7–9 §§),

⁴¹ Bestämmelsen infördes för att det svenska skattetilläggssystemet skulle uppfylla de krav som följer av artikel 6 i Europakonventionen. Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 964. Artikel 6.1 respektive 6.2 i Europakonventionen innehåller principen om rättvis rättegång respektive principen om den s.k. oskuldspresumtionen.

⁴² Enligt Europadomstolen har skattetillägg en straffrättslig karaktär, men Högsta domstolen har i NJA 2010 s. 168 I och II ansett att förfaranden om skattetillägg och skattebrott inte strider mot principen *ne bis in idem* (förbud mot dubbel lagföring) i artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. En dubbel bestraffning kan dock mildras genom förevarande grund för bedömning av fråga om befrielse från skattetillägg. Se även prop. 2010/11:165 Del 2 s. 965.

- betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
- ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag (11 §),
- **företrädaransvar** (12–21 §§),
- ansvar för redare (22 §),
- ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp (23 §),
- ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §), och
- indrivning och preskription (26 och 27 §§).

Företrädaransvar⁴³

Förutsättningar för företrädaransvar

12 § Om en **företrädare** för en juridisk person **uppsåtligen** eller av **grov oaktsamhet⁴⁴** inte har gjort **skatteavdrag** med rätt belopp eller anmälan om

F-skatt enligt 10 kap. 14 §, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits av eller anmälan skulle ha gjorts.

13 § Om en **företrädare** för en juridisk person **uppsåtligen** eller av **grov oaktsamhet** inte har betalat **skatt eller avgift** , är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats.

Om Skatteverket enligt 66 kap. 35 § har hänfört skatt eller avgift som avser flera redovisningsperioder till en period, avses med ursprunglig tidpunkt för betalning förfallodagen för skatt eller avgift som redovisas i den perioden.

14 § Om en **företrädare** för en juridisk person **uppsåtligen** eller av **grov oaktsamhet** har lämnat **oriktiga uppgifter** som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats **överskjutande ingående mervärdesskatt** eller **överskjutande punktskatt** med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet. Detsamma gäller om de oriktiga uppgifterna har lett till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp.

15 § Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Förfarandet

16 § Förvaltningsrätten beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket.

Ansökan ska göras hos den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av beslutet om den skatt eller avgift som ansvaret gäller.

17 § Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om det finns en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 19 §.

18 § Förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar om företrädaren begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om betalningsskyldighet inte kommer att fastställas.

Företrädaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

⁴³ Notera att ett företrädaransvarsmål inte är ett mål om skatt (skattemål) utan ett mål om betalningsskyldighet för skatt. Se prop. 2002/03:128 s. 38. Skatteverket beslutar inte om att t.ex. verkställande direktören ska betala skatteskulderna i sitt bolag, utan gör en stämmingsansökan till förvaltningsrätten. Företrädaransvaret är dock accessoriskt i förhållande till resultatet i ett skattemål avseende bolaget, dvs. om bolaget i sitt skattemål vinner framgång och krav på exempelvis skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms sänks, sänks i motsvarande mån det betalningskrav som Skatteverket kan rikta mot företrädaren. Se prop. 2002/03:128 s. 39.

⁴⁴ De subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet har en straffrättslig karaktär, trots att det s.k. uppbördsbrottet (betalbrottet) avskaffades genom skattekontosystemet den 1 november 1997. Se prop. 2002/03:128 s. 26. Se även SOU 1965:23 s. 187.

Överenskommelse om företrädaransvar

19 § Skatteverket får träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.

Om talan om företrädaransvar har väckts vid domstol när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet har återkallats och målet avskrivits.

20 § Om en överenskommelse fullföljs inom rätt tid, ska staten avstå från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende de skulder som omfattas av överenskommelsen.

En överenskommelse som inte fullföljs inom rätt tid upphör att gälla. Belopp som företrädaren har betalat in till Skatteverket på grund av överenskommelsen ska då tillgodoräknas företrädaren. Den juridiska personens skulder ska ökas med motsvarande belopp.

Regressrätt

21 § En företrädare som har betalat skatt eller avgift på grund av företrädaransvar har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansökan om anstånd (2 §),
- deklarationsanstånd (3 §),
- ändringsanstånd (4 §),
- anstånd för att undvika betydande skada (5 §),
- anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§ (6 §),
- anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift (7 §),
- säkerhet (8–10 §§),
- anstånd vid avyttring av tillgångar (11 §),
- anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),
- anstånd vid totalförsvarstjänstgöring (13 §),
- anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- anstånd på grund av synnerliga skäl (15 §),
- anståndsbeloppet (16–21 §§),
- ändrade förhållanden (22 §), och
- anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).

Ansökan om anstånd

2 § Anstånd med betalning av skatt eller avgift kan beviljas efter ansökan. Skatteverket får dock bevilja anstånd enligt 23 § utan ansökan.

Ändringsanstånd

4 § Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas.⁴⁵

Vid handläggning av ärende enligt skatteavtal får regeringen, eller den myndighet som regeringen har bestämt att handlägga sådant ärende, bevilja anstånd med betalning av den skatt som ärendet gäller.

Anstånd för att undvika betydande skada

5 § Om den som är skyldig att betala skatt eller avgift har begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den

⁴⁵ ”Med beviskravet ’tveksamt’ förstås att det är minst lika sannolikt att skatten eller avgiften kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned. Det behöver dock inte väga helt jämnt för att anstånd ska beviljas utan anstånd får även beviljas i fall där sannolikheten för att det inte blir någon nedsättning väger över något. Däremot bör anstånd inte beviljas om det är troligt att skatten kommer att kvarstå”. Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1032 med hänvisning till prop. 1989/90:74 s. 340 och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 419.

betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften, ska Skatteverket bevilja anstånd med betalningen.⁴⁶

Anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§

6 § Anståndstiden ska i de fall som avses i 4 och 5 §§ bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som har föranlett anståndet.

Anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift

7 § Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg och kontrollavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg eller kontrollavgift, eller
2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget.

Anstånd vid omprövning får dock inte beviljas om anstånd tidigare har beviljats enligt första stycket med betalningen i avvaktan på en omprövning av samma fråga.

Anståndet ska gälla fram till dess att Skatteverket eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet.

Anstånd på grund av synnerliga skäl

15 § Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 3–8 och 11–14 §§.⁴⁷

Anstånd som är till fördel för det allmänna

23 § Om det kan antas vara till fördel för det allmänna, får Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift.⁴⁸

66 kap. Omprövning

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om omprövning av Skatteverkets beslut. Bestämmelserna ges i följande ordning:

- Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut (2–4 §§),
- särskilt kvalificerad beslutsfattare (5 §),
- omprövning på begäran av den som beslutet gäller (6–18 §§),
- omprövning till fördel för den som beslutet gäller på initiativ av Skatteverket (19 §),
- omprövning till nackdel för den som beslutet gäller på initiativ av Skatteverket (20–34 §§), och
- omprövning av flera redovisningsperioder (35 §).

Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut

2 § Skatteverket ska ompröva sina beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna om

1. den som beslutet gäller begär omprövning,
2. den som beslutet gäller eller företrädaren enligt 67 kap. 4 § överklagar, eller
3. det finns andra skäl.

Om Skatteverket ska besluta i en fråga inom viss tid och inte har gjort det, får verket besluta i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning.

3 § Skatteverket får inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol.

Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

⁴⁶ Lagstiftaren ”har velat förhindra att den betalningsskyldige tvingas avyttra fastigheter, företag eller annan ekonomiskt betydelsefull egendom för att betala en skatt eller avgift som, även om utsikterna är små, fortfarande kan komma att sättas ned”. Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1033 med hänvisning till prop. 1989/90:74 s. 342f.

⁴⁷ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1041: ”Anstånd på grund av synnerliga skäl får i princip bara beviljas om ett anstånd är till fördel för det allmänna. Det bör därför klart framgå av utredningen att ett anstånd inte leder till kreditförluster för det allmänna.”

⁴⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1043: Bestämmelsen har tillkommit genom skatteförändringen, och bakgrunden är att Skatteverket har tagit över Kronofogdens borgenärsroll beträffande fordringar av offentligrättslig karaktär.

4 § Om den som ett beslut gäller varken har begärt omprövning eller överklagat, får Skatteverket avstå från att besluta om omprövningar som avser mindre belopp.

Särskilt kvalificerad beslutsfattare

5 § Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

1. den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,
2. de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning,
3. frågan ska prövas i sak, och
4. prövningen inte är enkel.

Första stycket gäller inte den första omprövningen av ett beslut enligt 53 kap. 2, 3 eller 4 §.

Omprövning på begäran av den som beslutet gäller

Hur omprövning begärs

6 § En begäran om omprövning ska vara skriftlig.

Om en begäran om omprövning inte är undertecknad, får Skatteverket förelägga den som har begärt omprövningen att underteckna begäran. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning annars inte kommer att ske.

Tiden för begäran om omprövning – huvudregeln

7 § En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Begäran ska *dock* ha kommit in inom *två månader* från den dag då den som beslutet gäller fick del av det *om beslutet avser*

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. föreläggande,
5. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
6. tvångsåtgärder,
7. kontrollavgift,
8. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
9. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,⁴⁹
10. verkställighet, eller
11. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

Omprövning av beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

17 § En begäran om omprövning av ett beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, som har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänförs till, ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för begäran om omprövning av avgörandet i ärendet. I annat fall ska en begäran ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Begäran om omprövning som lämnas till domstol

18 § Om en begäran om omprövning kommer in till allmän förvaltningsdomstol i stället för till Skatteverket, ska domstolen sända begäran till Skatteverket och samtidigt lämna uppgift om vilken dag den kom in till domstolen. En begäran om omprövning som kommer in för sent till Skatteverket ska inte avvisas om den har kommit in till allmän förvaltningsdomstol i rätt tid.

Omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket

19 § Skatteverket får på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den som beslutet gäller.

Omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket

Beslut som inte får omprövas till nackdel

20 § Följande beslut får inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller:

1. beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap., och
2. beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts.

Beslut som är möjliga att återkalla får inte heller omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

⁴⁹ Jämför 61-65 kap., t.ex 63 kap. ang. ansökan om betalningsanstånd vid begäran om omprövning/överklagande.

Omprövningstiden – huvudregeln

21 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).

Efterbeskattning – omprövning till nackdel efter tvåårsfristen

27 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige
 - a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,
 - b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,
 - c) inte har lämnat en deklARATION eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller
 - d) inte har lämnat begärd varuprov,
2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,
3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,
4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål
 - a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,
 - b) om fastighetstaxering,
 - c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),
 - d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting,
 - e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., eller
 - f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked,
5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, eller
6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

När efterbeskattning inte får beslutas

28 § Efterbeskattning får inte beslutas om

1. Skatteverket tidigare har beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga, eller
2. det är uppenbart oskäligt.

Efterbeskattning enligt 27 § 1–3 får inte heller beslutas om den avser ett obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp.

Förlängd tid för efterbeskattning

30 § Beslut om efterbeskattning enligt 27 § 4 får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades.

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats i avvaktan på beslut av kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av ett överklagande, får beslut om efterbeskattning som avser skatteavdrag meddelas senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.

31 § Beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om skatt eller avgift får meddelas inom ett år från utgången av den månad då beslutet i ärendet eller målet har fått laga kraft.

32 § Ett beslut om efterbeskattning får meddelas inom ett år från utgången av det kalenderår då

1. den som efterbeskattningen gäller

a) delgavs underrättelse om misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på

sådant sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69),

b) åtalades för sådant brott enligt skattebrottslagen, eller

c) vidtog en åtgärd på eget initiativ enligt 12 § skattebrottslagen, eller

2. det beslutades enligt 14 a § skattebrottslagen om förlängning av tiden för att döma den som efterbeskattningen gäller till påföljd.

Om den som efterbeskattningen gäller har avlidit, får beslutet dock inte meddelas senare än sex månader efter dödsfallet.

33 § Ett beslut om efterbeskattning enligt 32 § första stycket 1 a, b eller 2 ska undanröjas, om

1. åtal inte väcks på grund av den förundersökning som har föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning, eller

2. åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del.

34 § Ett beslut om efterbeskattning som gäller en juridisk person får meddelas inom den tid som anges i 32 § eller undanröjas enligt 33 §, om det som föreskrivs där gäller den som har företrätt den juridiska personen.

Omprövning av flera redovisningsperioder

35 § Om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår vilka perioder skatten eller avgiften ska hänföras till, får en omprövning som beslutas under beskattningsåret hänföras till den senaste redovisningsperioden. Beslutas omprövningen efter beskattningsårets utgång, får ändringen hänföras till beskattningsårets sista period.

67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- överklagande av Skatteverkets beslut (2–11 §§),
- överklagande av den som beslutet gäller (12–22 §§),
- det allmänna ombudets överklagande (23–25 §§),
- överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut (26–30 §§),

– handläggning vid domstol (31–37 §§),

– ändring i beslut om skatt på grund av skatteavtal (38 §), och

– beslut av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer (39 §).

Överklagande av Skatteverkets beslut

Beslut som får överklagas och vem som får överklaga

2 § Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller.

Den som beslutet gäller får överklaga även om beslutet inte är till nackdel för denne.

3 § Hos Skatteverket ska det finnas ett allmänt ombud som utses av regeringen.

Det allmänna ombudet får överklaga beslut som avses i 2 §.

4 § Om Skatteverket har ansökt om företrädaransvar enligt 59 kap. 16 §, får företrädaren överklaga beslut som omfattas av ansökan inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen.

Beslut som inte får överklagas

5 § Följande beslut får inte överklagas. Beslut som avser

1. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 10 § eller 13 kap. 5 § första stycket 1,
2. föreläggande utan vite,
3. revision,
4. tillsyn över kassaregister,
5. kontrollbesök, eller
6. anstånd enligt 63 kap. 23 §.

En granskningsledares beslut om bevissäkring enligt 45 kap. 14 § första stycket eller beslut om att ta egendom i förvar enligt 46 kap. 16 § första stycket får inte överklagas.

Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten med ett undantag

6 § Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten. Skatteverkets eller en annan myndighets beslut om befrielse från betalningsskyldighet enligt 60 kap. 1 § överklagas dock till regeringen.⁵⁰

Behörig förvaltningsrätt för fysiska personer

7 § Ett beslut som gäller en fysisk person överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades.

⁵⁰ Förutsätter synnerliga skäl. Mycket ovanligt med befrielse. Se RSV Im 1982:3, t.ex. leverans till Röda Korsets s.k. katastrofförråd. Kontrollera dock med Skatteverket/Regeringen om beslut om befrielse finns, är aktuella.

Behörig förvaltningsrätt för juridiska personer

8 § Beslut som gäller juridiska personer överklagas enligt följande uppställning:

--- [Min kommentar, belägenhet av huvudkontor, säte eller förvaltning avgör domkrets. Se lagrum in extenso]

Skatteverket eller det allmänna ombudet är motpart

11 § Skatteverket är klagandens motpart efter det att handlingarna i målet har överlämnats till förvaltningsrätten. Om det allmänna ombudet har överklagat Skatteverkets beslut i en fråga, förs dock det allmänna talan av ombudet. Det allmänna ombudet för även det allmänna talan i mål om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning om ombudet har överklagat beslutet i den fråga som kostnaderna hänför sig till.

Överklagande av den som beslutet gäller

Tiden för överklagande – huvudregeln

12 § Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁵¹

Överklagandet ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. deklarationsombud,
5. tvångsåtgärder,
6. kontrollavgift,
7. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
9. verkställighet, eller
10. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

Förlängd tid för överklagande av beslut som meddelas sent

13 § Om ett beslut har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och den som beslutet gäller har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år, får ett överklagande komma in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Förlängd tid för överklagande av beslut om skattetillägg

14 § Ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

Överklagande av beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

18 § Ett överklagande av ett beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, som har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till, ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet. I annat fall ska ett överklagande ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Överklagande som lämnas till domstol och rättidsprövning

19 § Om ett överklagande kommer in till allmän förvaltningsdomstol i stället för till Skatteverket, ska domstolen sända överklagandet till Skatteverket och samtidigt lämna uppgift om vilken dag överklagandet kom in till domstolen.

Skatteverket ska pröva om ett överklagande har kommit in i rätt tid.⁵² Om ett överklagande har kommit in för sent, ska Skatteverket avvisa det.

Ett överklagande ska dock inte avvisas om

1. förseningen beror på att Skatteverket har lämnat den som beslutet gäller en felaktig underrättelse om hur man överklagar, eller
2. det i rätt tid har kommit in till en allmän förvaltningsdomstol.

⁵¹ Jämför not vid 6 a § förvaltningsprocesslagen.

⁵² Jämför not vid 6 § förvaltningsprocesslagen.

Omprövning av det överklagade beslutet

20 § Om överklagandet inte ska avvisas och det inte finns hinder mot omprövning, ska Skatteverket snarast ompröva det överklagade beslutet.⁵³

21 § Ett överklagande förfaller om Skatteverket ändrar det överklagade beslutet så som den klagande begär. Om Skatteverket ändrar beslutet på något annat sätt, ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Detsamma gäller om Skatteverket på eget initiativ omprövar det överklagade beslutet i en fråga som omfattas av överklagandet till nackdel för den som beslutet gäller.

Överlämnande av handlingar till förvaltningsrätten

22 § Om ett överklagande varken avvisas eller förfaller, ska Skatteverket överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten.

Det allmänna ombudets överklagande

23 § Ett överklagande från det allmänna ombudet ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för omprövning på initiativ av Skatteverket eller, om den tiden har gått ut, inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Bestämmelserna i 19 och 22 §§ gäller när det allmänna ombudet överklagar.

24 § Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut om efterbeskattning eller ett beslut om skattetillägg som har meddelats samtidigt och yrkar ändring till nackdel för den som beslutet gäller, ska överklagandet ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Detsamma gäller om det allmänna ombudet yrkar att skattetillägg ska tas ut.

25 § Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut i en fråga som har föranlett att skattetillägg har tagits ut och överklagandet är till nackdel för den som beslutet gäller, ska ombudet samtidigt även ta upp frågan om skattetillägg.

Överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut

Beslut som inte får överklagas

26 § Följande beslut av förvaltningsrätten får inte överklagas:

1. beslut som avser Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning som har kommit in för sent, och
2. beslut som avser särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 26 kap. 38 §.

Prövningstillstånd i kammarrätten

27 § Det krävs prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande om förvaltningsrättens beslut avser

1. registrering,
2. preliminär skatt,
3. särskild inkomstskatteredovisning,
4. anstånd med att lämna deklaration eller särskild uppgift,
5. undantag från skyldigheten att använda kassaregister enligt 39 kap. 9 §,
6. deklarationsombud,
7. kontrollavgift,
8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift med undantag för beslut om återbetalning på grund av skattefrihet enligt 64 kap. 6 §,⁵⁴ eller
9. ersättning för kostnader för ställd säkerhet enligt 58 kap. 4 § eller 63 kap. 10 §.

Tiden för överklagande

28 § Ett överklagande av förvaltningsrättens eller kammarrättens beslut ska ha kommit in inom *två månader* från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Överklagandet ska *dock* ha kommit in inom *tre veckor* från den dag då den som beslutet gäller fick del av det *om beslutet avser*

1. deklarationsombud,
2. tvångsåtgärder, eller
3. *ersättning för kostnader* för ombud, biträde eller utredning om beslutet inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Om Skatteverket eller det allmänna ombudet överklagar, ska tiden för överklagande räknas från den dag då beslutet meddelades.

⁵³ S.k. obligatoriskt omprövningsbeslut.

⁵⁴ Jämför 61-65 kap., t.ex 63 kap. ang. ansökan om betalningsanstånd vid begäran om omprövning/överklagande.

Anslutningsöverklagande

29 § Om någon som var part i förvaltningsrätten eller kammarrätten överklagar, får också motparten komma in med ett överklagande även om tiden för överklagande har gått ut. Ett sådant överklagande ska ha kommit in inom en månad från utgången av tiden för överklagande för den som överklagade först.

Överklagandet ska dock ha kommit in inom en vecka från utgången av tiden för den som överklagade först om beslutet avser

1. deklarationsombud,
2. tvångsåtgärder, eller
3. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning om beslutet inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Återkallas eller förfaller det första överklagandet, förfaller även det senare överklagandet.

Det allmänna får överklaga till fördel för den som beslutet gäller

30 § Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel för den som ett beslut gäller.

Handläggning vid domstol

Ändring av talan

31 § Den som har överklagat får inte ändra sin talan i andra fall än som anges i 32 och 33 §§.

Det ska dock inte anses vara en ändring av talan när klaganden

1. inskränker sin talan, eller
2. åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan utan att frågan som ska prövas ändras.

32 § Den som har överklagat får yrka något nytt under förutsättning att någon ny fråga inte tas upp i målet.

I mål i förvaltningsrätten får den som har överklagat ta upp en ny fråga om

1. det görs före utgången av överklagandetiden,
2. den nya frågan har samband med den fråga som ska prövas, och
3. förvaltningsrätten anser att den nya frågan utan olägenhet kan prövas i målet.

33 § Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg får även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet.

34 § Om en domstol inte prövar en ny fråga eller en fråga om skattetillägg, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Deldom

35 § Om det finns flera frågor i ett mål, får domstolen besluta särskilt i någon av frågorna trots att handläggningen av övriga frågor inte är klar.

Mellandom

36 § Om det är lämpligt med hänsyn till utredningen i ett mål, får domstolen besluta särskilt om

1. en eller flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet, eller
2. hur en uppkommen fråga, som främst har betydelse för rättstillämpningen, ska bedömas vid avgörandet av målet.

Domstolen bestämmer om beslutet ska få överklagas direkt eller först i samband med domstolens beslut i själva målet.

Om domstolen bestämmer att ett särskilt beslut får överklagas direkt, får domstolen besluta att målet i övrigt ska vila till dess att det särskilda beslutet har fått laga kraft.

Muntlig förhandling

37 § Förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling i ett mål om *särskilda avgifter* om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om avgift inte kommer att tas ut.

68 kap. Besluts verkställbarhet

Huvudregeln

1 § Beslut enligt denna lag gäller omedelbart.⁵⁵

⁵⁵ Betalningsskyldighet kräver inte laga kraft i skatteärendet. Skatteverket sägs ibland ha s.k. tolkningsföreträdare. Att omprövning begärts eller överklagande skett hindrar inte att Skatteverket lämnar skattekravet för indrivning. Emellertid kan betalningsansånd ha medgivits efter ansökan därom enligt 63 kap. Notera att Skatteverket enligt 63 kap. 7 § skatteförfarandelagen är skyldig att på ansökan därom medge ansånd med krav på skattetillägg (eller kontrollavgift) vid omprövning eller överklagande i skatteärendet, och då gäller ansåndsbeslutet till dess Skatteverket eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet. Vid

Undantagen

2 § Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, eller ställande av säkerhet får inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket.

3 § Om det anges i beslutet, gäller följande beslut inte omedelbart:

1. beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud enligt 6 kap. 8 §,
2. beslut om bevissäkring, och
3. beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll.

69 kap. Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring**Innehåll**

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- bevissäkring (2–12 §§),
- betalningssäkring (13–15 §§),
- ställande av säkerhet (16 §),
- när ställd säkerhet får tas i anspråk (17 §), och
- överklagande (18 §).

Bevissäkring

2 § Ett beslut om bevissäkring upphör att gälla om verkställigheten inte påbörjas inom en månad från dagen för beslutet.

3 § Kronofogdemyndigheten verkställer beslut om bevissäkring på begäran av granskningsledaren.

Granskningsledaren får dock verkställa beslut om bevissäkring i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat.

4 § Verkställighet av beslut om bevissäkring ska genomföras så att den inte vållar den som beslutet gäller större kostnader eller olägenheter än vad som är nödvändigt. Utan särskilda skäl får ett beslut inte verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 8.00.

Återlämnande av handlingar

12 § Granskningsledaren ska lämna tillbaka handlingar och annat som har tagits om hand så snart de inte längre behövs.

Om den som beslutet om bevissäkring gäller har försatts i konkurs när handlingarna ska lämnas tillbaka, ska granskningsledaren

1. överlämna handlingarna till konkursförvaltaren, och
2. underrätta den som beslutet om bevissäkring gäller om att handlingarna har överlämnats till konkursförvaltaren.

Betalningssäkring

13 § Kronofogdemyndigheten verkställer beslut om betalningssäkring på begäran av Skatteverket.

14 § Om ett beslut om betalningssäkring upphävs, ska den egendom som beslutet avser omedelbart lämnas tillbaka. Förvaltningsrätten eller kammarrätten får dock besluta att egendomen ska omfattas av betalningssäkring till dess att beslutet om upphävande har fått laga kraft.

15 § I fråga om verkställigheten tillämpas bestämmelserna i utsökningsbalken om ---

Överklagande

18 § I fråga om överklagande av Kronofogdemyndighetens beslut tillämpas bestämmelserna om överklagande i 18 kap. utsökningsbalken.

Utdrag ur förvaltningslagen (1986:223)⁵⁶**Lagens tillämpningsområde**

1 § Denna lag gäller förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden och domstolarnas handläggning av förvaltningsärenden. Bestämmelserna i 4-6 §§ gäller också annan förvaltningsverksamhet hos dessa myndigheter. I 22 a § finns bestämmelser om överklagande och om krav på prövningstillstånd i kammarrätt.

överklagande av förvaltningsrättens eller kammarrättens domar gäller de vanliga förutsättningarna/kraven för anstånd i 63 kap.

⁵⁶ En ny förvaltningslag föreslås i SOU 2010:29, men något lagförslag föreligger inte ännu.

3 § Om en annan lag eller en förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från denna lag, gäller den bestämmelsen.

Bestämmelserna om överklagande i denna lag tillämpas dock alltid om det behövs för att tillgodose rätten till domstolsprövning av civila rättigheter eller skyldigheter enligt artikel 6.1 i den europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Myndigheternas serviceskyldighet

4 § Varje myndighet skall lämna upplysningar, vägledning, råd och annan sådan hjälp till enskilda i frågor som rör myndighetens verksamhetsområde. Hjälp skall lämnas i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet.

Frågor från enskilda skall besvaras så snart som möjligt.

Om någon enskild av misstag vänder sig till fel myndighet, bör myndigheten hjälpa honom till rätta.

5 § Myndigheterna skall ta emot besök och telefonsamtal från enskilda.⁵⁷ ---

Muntlig handläggning

14 § Vill en sökande, klagande eller annan part lämna uppgifter muntligt i ett ärende som avser myndighetsutövning mot någon enskild, skall han få tillfälle till det, om det kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång.

I andra fall bestämmer myndigheten om handläggningen skall vara muntlig. Myndigheten skall särskilt beakta att muntlig handläggning kan underlätta för enskilda att ha med den att göra.

Motivering av beslut

20 § Ett beslut varigenom en myndighet avgör ett ärende skall innehålla de skäl som har bestämt utgången, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Skälen får dock utelämnas helt eller delvis

1. om beslutet inte går någon part emot eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att upplysa om skälen,

2. om beslutet rör tjänstetillsättning, antagning för frivillig utbildning, betygssättning, tilldelning av forskningsbidrag eller något jämförbart,

3. om det är nödvändigt med hänsyn till rikets säkerhet, skyddet för enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden eller något jämförbart förhållande,

4. om ärendet är så brådskande att det inte finns tid att utforma skälen, eller

5. om ärendet gäller meddelande av föreskrifter som avses i 8 kap. regeringsformen och det inte är fråga om prövning i högre instans efter överklagande.

Har skälen utelämnats, bör myndigheten på begäran av den som är part om möjligt upplysa honom om dem i efterhand.

Utdrag ur förvaltningsprocesslagen (1971:291) [med mina kursiveringar etc. samt kommentarer i fotnoter]

Lagens tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller rättskipning i Högsta förvaltningsdomstolen, kammarrätt och förvaltningsrätt.

2 § Har i lag eller i författning som beslutats av regeringen meddelats bestämmelse som avviker från denna lag, gäller den bestämmelsen.

Måls anhängiggörande m.m.

3 § En ansökan, ett överklagande, en anmälan, en underställning och varje annan åtgärd som inleder ett förfarande hos allmän förvaltningsdomstol, ska vara skriftlig.

4 § I en ansökan eller ett överklagande eller en därmed jämförlig handling skall anges vad som yrkas samt de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet. I överklagandet anges dessutom det beslut som överklagas. Om prövningstillstånd krävs, skall även anges de omständigheter som åberopas till stöd för att ett sådant tillstånd skall meddelas.

⁵⁷ Besök på den skattskyldiges initiativ anges inte uttryckligen som en utredningsform i skatteförfarandelagen, då en lagreglering därom har ansetts onödig från rättssäkerhetssynpunkt. Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1132.

Sökande eller klagande bör vidare uppge bevis som han vill åberopa och vad han vill styrka med varje särskilt bevis.

5 § Är ansöknings- eller besvärshandling så ofullständig att den inte kan läggas till grund för prövning i sak, skall rätten förelägga sökanden eller klaganden att inom viss tid avhjälpa bristen vid påföljd att hans talan annars inte tas upp till prövning. Detsamma gäller om handlingen inte uppfyller föreskrifterna i 3 §, såvida inte bristen är av ringa betydelse för frågan om delgivning.

6 § Mål upptages ej till prövning, om ansökan, besvär eller annan åtgärd, varigenom mål anhängiggöres, ej skett inom föreskriven tid.

6 a § Ett överklagande tillställs den myndighet som har meddelat det beslut som överklagas.⁵⁸ Överklagandet skall ha kommit in inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet eller, om klaganden är en part som företräder det allmänna, inom tre veckor från den dag förvaltningsrättens eller kammarrättens beslut meddelades.⁵⁹

Den myndighet som har meddelat beslutet prövar om överklagandet har kommit in i rätt tid.⁶⁰ Har överklagandet kommit in för sent, skall myndigheten avvisa det, om inte annat följer av tredje stycket.

Överklagandet skall inte avvisas, om förseningen beror på att myndigheten har lämnat klaganden en felaktig underrättelse om hur man överklagar. Överklagandet skall inte heller avvisas, om det inom överklagandetiden har kommit in till den domstol som skall pröva överklagandet. I ett sådant fall skall domstolen vidarebefordra överklagandet till den myndighet som har meddelat beslutet och samtidigt lämna uppgift om vilken dag överklagandet kom in till den högre instansen.

Om överklagandet inte avvisas enligt denna paragraf, skall den myndighet som har meddelat beslutet överlämna det och övriga handlingar i ärendet till den domstol som skall pröva överklagandet. Detta gäller dock inte när överklagandet förfaller enligt 28 § förvaltningslagen (1986:223).

7 § Finner en förvaltningsrätt eller kammarrätt i samband med att ett mål inleds att den saknar behörighet att handlägga målet men att en annan motsvarande domstol skulle vara behörig, skall handlingarna i målet lämnas över till den domstolen, om den som inlett målet inte har något att invända mot detta och det inte heller finns något annat skäl mot att handlingarna överlämnas. Handlingarna skall anses ha kommit in till den senare domstolen samma dag som de kom in till den domstol som först tog emot handlingarna.

7 a § Om en enskild överklagar en förvaltningsmyndighets beslut skall den myndighet som först beslutade i saken vara den enskildes motpart sedan handlingarna i ärendet överlämnats till domstolen.

Första stycket gäller inte i fråga om beslut som överklagas direkt hos kammarrätt.

Måls handläggning

8 § Rätten skall tillse att mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver.

Vid behov anvisar rätten hur utredningen bör kompletteras. Överflödigt utredning får avvisas.

9 § Förfarandet är skriftligt.⁶¹

I handläggningen får ingå *mundlig förhandling* beträffande *viss fråga*, när det kan antas vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande av målet.

I kammarrätt och förvaltningsrätt skall muntlig förhandling hållas, om enskild som för talan i målet begär det samt förhandlingen ej är obehövlig och ej heller särskilda skäl talar mot det.

10 § Ansöknings- eller besvärshandling eller annan handling, varigenom mål anhängiggörs, och det som hör till den skall tillställas motpart eller annan mot vilken åtgärd ifrågasätts. Mottagaren skall föreläggas att svara inom viss tid vid påföljd att målet ändå kan komma att avgöras.

Underrättelse enligt första stycket behövs ej,

1. om det inte finns anledning anta att talan kommer att bifallas helt eller delvis,
2. om underrättelse annars är uppenbart onödig,
3. om motparten är en förvaltningsmyndighet och en underrättelse är onödig eller
4. om det kan befaras att underrättelse skulle avsevärt försvåra genomförandet av beslut i målet.

11 § Den som förelagts att svara skall göra det skriftligen, om ej rätten förordnar att svaret får lämnas vid muntlig förhandling.

⁵⁸ Ett överklagande av ett skattebeslut inges till beslutande myndighet, dvs. till Skatteverket. Se 67 kap. 12 § första stycket skatteförfarandelagen.

⁵⁹ I enlighet med 2 § gäller skatteförfarandelagens tider för överklagande: se 67 kap. 12, 18, 28 och 29 §§ skatteförfarandelagen.

⁶⁰ Rättsprövningen vid överklagande till förvaltningsrätten görs av Skatteverket. Se 67 kap. 19 § andra stycket första meningen skatteförfarandelagen.

⁶¹ Jämför 46 kap. 5 § rättegångsbalken som anger att huvudregeln för förfarandet i brottmålet är muntlighet.

Den som svarar skall ange huruvida han medger eller bestrider yrkandena i målet eller, om målet anhängiggjorts genom anmälan eller underställning, huruvida han godtager eller motsätter sig åtgärd som ifrågasättes. Om han bestrider yrkande eller motsätter sig ifrågasatt åtgärd, bör han ange skälen härför och de bevis som han vill åberopa.

Svar skall innehålla uppgift om vilket mål det hänför sig till.

12 § Rätten skall ge sökande eller klagande tillfälle att ta del av svar och det som hör till svaret och att inom viss tid yttra sig skriftligen över detta, om det ej är obehövt. Rätten får förelägga honom att yttra sig över svaret vid påföljd att målet ändå kan komma att avgöras.

13 § Om det behövs, skall rätten inhämta yttrande från förvaltningsmyndighet som tidigare beslutat i saken.

23 § Rätten får besluta om syn på stället för besiktning av fastighet eller plats eller av föremål som inte lämpligen kan ges in till rätten. Vid sådan syn får yrkeshemlighet röjas endast om det finns synnerlig anledning till det.

I fråga om syn på stället gäller bestämmelserna om muntlig förhandling samt 5 kap. 11 § rättegångsbalken i tillämpliga delar.

24 § Rätten får inhämta yttrande över fråga, som kräver särskild sakkunskap, från myndighet, tjänsteman eller den, som eljest har att gå till handa med yttrande i ämnet, eller anlita annan sakkunnig i frågan. ---

25 § Rätten får förordna om förhör med vittne eller sakkunnig. Sådant förhör äger rum vid muntlig förhandling. Förhöret får hållas under ed. Om förhör gäller 36 kap. 1-18 och 20-23 §§ samt 40 kap. 9-11, 14, 16 och 20 §§ rättegångsbalken i tillämpliga delar.

Vittne och sakkunnig får delta i en muntlig förhandling genom ljudöverföring eller ljud- och bildöverföring under samma förutsättningar som gäller enligt 5 kap. 10 § rättegångsbalken.

26 § Vittne eller sakkunnig har rätt till ersättning av allmänna medel för kostnad för sin inställelse. Rätten får bevilja förskott på ersättning för kostnad för resa och uppehälle. Närmare bestämmelser om ersättning och förskott meddelas av regeringen.

Har vittnet eller den sakkunnige inkallats på begäran av enskild part och visar det sig att parten saknade godtagbart skäl för sin begäran, får rätten ålägga honom att återbetala ersättningen till statsverket.

27 § Finner förvaltningsrätt att förhör med vittne eller sakkunnig lämpligen bör hållas av annan förvaltningsrätt, får rätten efter samråd med denna besluta härom.

I fråga om bevisupptagning enligt första stycket gäller 35 kap. 10 och 11 §§ rättegångsbalken i tillämpliga delar.

Beslut

28 § Domstol, som har att pröva besvär, kan förordna att det överklagade beslutet, om det eljest skulle lända till efterrättelse omedelbart, tills vidare icke skall gälla och även i övrigt förordna rörande saken.

29 § Rättens avgörande får ej gå utöver vad som yrkats i målet. Om det föreligger särskilda skäl, får dock rätten även utan yrkande besluta till det bättre för enskild, när det kan ske utan men för motstående enskilt intresse.

30 § Rättens avgörande av mål skall grundas på vad handlingarna innehåller och vad i övrigt förekommit i målet. Av beslutet skall framgå de skäl som bestämt utgången.

31 § Beslut, varigenom rätten avgör målet, skall tillställas part genom handling som fullständigt återger beslutet och skiljaktig mening, där sådan förekommit. Beslut som kan överklagas skall dessutom innehålla upplysning om vad den skall iakttaga som vill anföra besvär över beslutet.

Krävs särskilt tillstånd för prövning i högre rätt, skall beslutet innehålla uppgift om det och om de grunder på vilka ett sådant tillstånd meddelas.

32 § Om domstolen finner att en dom eller ett beslut innehåller någon uppenbar oriktighet till följd av domstolens eller någon annans skrivfel, räknefel eller liknande förbiseende, får domstolen besluta om rättelse. Har domstolen av förbiseende underlåtit att fatta ett beslut som skulle ha meddelats i samband med ett avgörande, får domstolen komplettera sitt avgörande inom sex månader från det att avgörandet vann laga kraft. En komplettering senare än två veckor efter det att avgörandet meddelades får dock ske endast om en part begär det och ingen annan part motsätter sig kompletteringen.

Innan beslut om rättelse eller komplettering fattas, skall parterna även i annat fall än som avses i andra stycket andra meningen ha fått tillfälle att yttra sig, om det inte är obehövt. Beslutet skall om möjligt antecknas på varje exemplar av den dom eller det beslut som rättas eller kompletteras.

Överklagande

33 § Förvaltningsrätts beslut överklagas hos kammarrätt. Kammarrätts beslut överklagas hos Högsta förvaltningsdomstolen.

Beslutet får överklagas av den som det angår, om det gått honom emot.

Kammarrätts beslut att meddela prövningstillstånd får inte överklagas.

Om ett överklagande har avvisats såsom för sent inkommet och en domstol efter överklagande har prövat detta beslut eller vägrat prövningstillstånd i fråga om ett sådant överklagande, får domstolens beslut inte överklagas.

34 § Mot beslut, som ej innebär att målet avgöres, får talan föras endast i samband med talan mot beslut i själva målet. Talan får dock föras särskilt när rätten

1. ogillat invändning om jäv mot ledamot av rätten eller invändning om att hinder föreligger för talans prövning,
2. avvisat ombud eller biträde,
3. förordnat rörande saken i avvaktan på målets avgörande,
4. förelagt någon att medverka på annat sätt än genom inställelse inför rätten och underlåtenhet att iakttaga föreläggandet kan medföra särskild påföljd för honom,
5. utdömt vite eller annan påföljd för underlåtenhet att iakttaga föreläggande eller ådömt straff för förseelse i förfarandet eller ålagt vittne eller sakkunnig att ersätta kostnad som vållats genom försummelse eller tredska,
6. förordnat angående undersökning eller omhändertagande av person eller egendom eller om annan liknande åtgärd,
7. förordnat angående ersättning för någons medverkan i målet,
8. utlåtits sig i annat fall än som avses i 7 i fråga som gäller rättshjälp enligt rättshjälpslagen (1996:1619) eller i fråga om offentligt biträde enligt lagen (1996:1620) om offentligt biträde eller
9. beslutat i fråga om förlängning av tidsfrist enligt 46 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

Mot beslut, varigenom mål återförvisas till lägre instans, får talan föras endast om beslutet innefattar avgörande av fråga, som inverkar på målets utgång.

Prövningstillstånd i kammarrätt

34 a § För de mål det är särskilt föreskrivet krävs prövningstillstånd för att kammarrätten skall pröva ett överklagande av ett beslut som förvaltningsrätten meddelat i målet. Detsamma gäller förvaltningsrätts beslut i en fråga som har ett direkt samband med ett sådant mål. Sådant tillstånd behövs dock inte när talan förs av Riksdagens ombudsmän eller Justitiekanslern.

Prövningstillstånd meddelas om

1. det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av högre rätt,
2. anledning förekommer till ändring i det slut vartill förvaltningsrätten kommit eller
3. det annars finns synnerliga skäl att pröva överklagandet.

Meddelas inte prövningstillstånd, står förvaltningsrättens beslut fast. En upplysning om detta skall tas in i kammarrättens beslut.

Särskilda regler om överklagande hos Högsta förvaltningsdomstolen

35 § Ett överklagande av kammarrättens beslut i ett mål som har väckts hos kammarrätten genom överklagande, underställning eller ansökan prövas av Högsta förvaltningsdomstolen endast om Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd.

Meddelas inte prövningstillstånd, står kammarrättens beslut fast. En upplysning om detta ska tas in i Högsta förvaltningsdomstolens beslut.

Vad som sägs i första stycket gäller inte

1. talan som Riksdagens ombudsmän eller Justitiekanslern för i mål om disciplinansvar eller om återkallelse eller begränsning av behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården, tandvården, detaljhandeln med läkemedel eller djurens hälso- och sjukvård,
2. talan som Justitiekanslern för i mål enligt kreditupplysningslagen (1973:1173), inkassolagen (1974:182) eller lagen (1998:150) om allmän kameraövervakning.

36 § Prövningstillstånd meddelas,

1. om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas av Högsta förvaltningsdomstolen eller
2. om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd meddelas i ett av två eller flera likartade mål, som samtidigt föreligger till bedömning, får prövningstillstånd meddelas även i övriga mål.

Prövningstillstånd får begränsas att gälla viss del av det beslut som den fullföljda talan avser.

37 § I mål, vari prövningstillstånd kräves, får omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i Högsta förvaltningsdomstolen, beaktas endast om det föreligger särskilda skäl.

Föreskrifter om hinder mot att beakta eller anföra nya omständigheter i vissa mål finns i 10 kap. 10 § kommunallagen (1991:900).

Resning och återställande av försutten tid

37 b § Resning får beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt.

37 c § Om tiden för överklagande eller en därmed jämförbar åtgärd har försuttits på grund av omständighet som utgör giltig ursäkt, får tiden återställas.

Övriga bestämmelser

41 § I fråga om jäv mot den som handlägger mål enligt denna lag gäller bestämmelserna i 4 kap. rättegångsbalken om jäv mot domare.

43 § Sökande, klagande eller annan part har rätt att ta del av det som tillförts målet med de begränsningar som följer av 10 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

44 § Handling anses ha kommit in till rätten den dag då handlingen eller avi om betald postförsändelse, i vilken handlingen är innesluten, anlänt till rätten eller kommit behörig tjänsteman till handa. ---

47 § Ska rätten underrätta någon om innehållet i en handling eller om något annat, får det ske genom delgivning.

48 § Den som för talan i mål får anlita ombud eller biträde.

Visar ombud eller biträde oskicklighet eller oförstånd eller är han eljest olämplig, får rätten avvisa honom som ombud eller biträde i målet. Rätten får också förklara honom obehörig att brukas som ombud eller biträde vid rätten antingen för viss tid eller tills vidare.

Om den som avvisas eller förklaras obehörig enligt andra stycket är advokat, skall anmälan om åtgärden göras hos advokatsamfundets styrelse.

49 § Ombud skall styrka sin behörighet genom fullmakt. Fullmakt skall innehålla ombudets namn. Får ombudet sätta annan i sitt ställe, skall detta anges.

Styrker ombud ej sin behörighet, skall rätten förelägga ombudet eller huvudmannen att avhjälpa bristen. Är i sådant fall ansöknings- eller besvärshandling undertecknad av ombud, skall i föreläggandet anges att talan upptages till prövning endast om detta iakttages. Har annan åtgärd företagits av ombud som ej styrkt sin behörighet, skall i föreläggandet anges att åtgärden beaktas endast om föreläggandet iakttages.

50 § Behärskar part, vittne eller annan som skall höras inför rätten ej svenska språket eller är han allvarligt hörsel- eller talskadad, skall rätten vid behov anlita tolk. Rätten får även i annat fall vid behov anlita tolk. ---

52 § --- (tredje stycket) Kostnad för tolk betalas av allmänna medel.

53 § Vad i denna lag sägs om enskild part gäller i tillämpliga delar även den som är ställföreträdare för parten.

Utdrag ur brottsbalken (1962:700) [med mina kursiveringar etc. samt kommentarer i fotnoter]

11 kap. Om brott mot borgenärer m.m.

5 § Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation⁶² eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens *förlopp*, ekonomiska *resultat* eller *ställning* till följd härav inte kan i *huvudsak*⁶³ bedömas med ledning av bokföringen,⁶⁴ för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om åsidosättandet avsett

⁶² Genom bokföringslagen (1999:1078) ersattes begreppet räkenskapsmaterial med räkenskapsinformation. Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 429.

⁶³ Huvudsaksformeln. Inte något begrepp från förarbeten e.d., utan något som åklagare ofta använder. Se Bokföringsbrott och bokföringslagen (från 2002) s. 62, av Anna-Lena Dahlqvist och Sigurd Elofsson. Bokfört värde delat med värde enligt utredningen, ger ett relationstal. Genom formeln bedöms hur stor del av verkligheten som har bokförts. Om ett relationstal mellan 0,7 och 1,3 bör normalt inte straffansvar föranledas. Vid sådant relationstal är felet mindre än 30 % av verkligheten och bokföringen ger enligt författarna en straffrättsligt sett tillräckligt god bild av verkligheten.

⁶⁴ Bokföringslagen (1999:1078) innehåller också bestämmelser om att vissa företag ska upprätta årsredovisning. Ansvar för bokföringsbrott kan därför föreligga även vid försummelser hänförliga till årsredovisningen, förutsatt att det grundläggande rekvisitet för bokföringsbrott föreligger. Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 428 och 429.

mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Första och andra styckena gäller inte om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet.⁶⁵

14 kap. Om förfalskningsbrott

1 § Den som, genom att skriva annan, verklig eller diktad, persons namn eller genom att falskeligen förskaffa sig annans underskrift eller annorledes, framställer falsk urkund eller ock falskeligen ändrar eller utfyller äkta urkund, dömes, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, för urkundsförfalskning till fängelse i högst två år. Såsom urkund anses protokoll, kontrakt, skuldebrev, intyg och annan handling, som upprättats till bevis eller eljest är av betydelse såsom bevis, så ock legitimationskort, biljett och dylikt bevismärke.

15 kap. Om mened, falskt åtal och annan osann utsaga

11 § Lämnar någon i intyg eller annan urkund osann uppgift om vem han är eller om annat än egna angelägenheter eller upprättar någon för skens skull urkund rörande rättshandling, dömes, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, för osant intygande till böter eller fängelse i högst sex månader. Är brottet med hänsyn till att det innefattar missbruk av tjänsteställning eller eljest att anse som grovt, skall dömas till fängelse i högst två år. Den som åberopar eller eljest begagnar osann urkund som avses i första stycket, dömes, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, för brukande av osann urkund enligt vad där sägs.

23 kap. Om försök, förberedelse, stämpling och medverkan till brott

4 § Ansvar som i denna balk är föreskrivet för viss gärning skall ådömas inte bara den som utfört gärningen utan även annan som främjat denna med råd eller dåd. Detsamma skall gälla beträffande i annan lag eller författning straffbelagd gärning, för vilken fängelse är föreskrivet.

Den som inte är att anse som gärningsman döms, om han har förmått annan till utförandet, för anstiftan av brottet och annars för medhjälp till det.

Varje medverkande bedöms efter det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger honom till last. Ansvar som är föreskrivet för gärning av syssloman, gäldenär eller annan i särskild ställning skall ådömas även den som tillsammans med honom medverkat till gärningen.

Vad som sägs i denna paragraf skall inte gälla, om något annat följer av vad för särskilda fall är föreskrivet.

⁶⁵ Ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar, viltvårdsföreningar och fiskevårdsföreningar är bokföringsskyldiga om värdet av tillgångarna överstiger 1,5 miljon kr. Om sådan juridisk person bedriver näringsverksamhet, är den bokföringsskyldig även om förstnämnda förutsättningar för bokföringsskyldighet inte är uppfyllda. Se 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078). Notera att bokföringsskyldigheten för stiftelser anges i 2 kap. 3 § bokföringslagen. Stiftelserna undantas således inte från att omfattas av bestämmelsen om bokföringsbrott. Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 428.

35 kap. Om bortfallande av påföljd

1 § Påföljd må ej ådömas, med mindre den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom

1. två år, om å brottet ej kan följa svårare straff än fängelse i ett år,
2. **fem år**, om svåraste straffet är högre men icke över fängelse i två år,⁶⁶
3. **tio år**, om svåraste straffet är högre men icke över fängelse i åtta år,⁶⁷
4. femton år, om svåraste straffet är fängelse på viss tid över åtta år,
5. tjugofem år, om fängelse på livstid kan följa å brottet.

Innefattar en handling flera brott, må utan hinder av vad nu sagts påföljd ådömas för alla brotten, så länge påföljd kan ådömas för något av dem.

Utdrag ur bokföringslagen (1999:1078) [med mina kursiveringar etc. samt kommentarer i fotnoter]

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

1 § I denna lag finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för vissa fysiska och juridiska personer. Lagen innehåller bestämmelser om

- kretsen av bokföringsskyldiga (2 kap.),
- räkenskapsår (3 kap.),
- bokföringsskyldighetens innebörd (4 kap.),
- löpande bokföring och verifikationer (5 kap.),
- hur den löpande bokföringen avslutas (6 kap.),
- arkivering av räkenskapsinformation m.m. (7 kap.),
- utvecklandet av god redovisningssed (8 kap.), samt
- överklagande (9 kap.).

Definitioner

2 § I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,
2. verksamhet: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,

5. bokföringspost: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,

6. affärshändelser: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,

7. verifikation: de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen,

8. räkenskapsinformation:⁶⁸

- a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i
 - 4 kap. 3 § (balansräkning),
 - 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),
 - 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),
 - 5 kap. 6 § (verifikation),
 - 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
 - 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 6 kap. 2 § (årsredovisning),
 - 6 kap. 4 och 5 §§ (årsbokslut),

⁶⁶ Jämför 2, 10, 14 och 14 a §§ skattebrottslagen.

⁶⁷ Jämför 4, 10, 14 och 14 a §§ skattebrottslagen.

⁶⁸ Tidigare benämning: räkenskapsmaterial.

- 6 kap. 6 § (förenklad årsbokslut), samt
 - 6 kap. 8 § (specifikation av balansräkningspost),
 - b) avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt
 - c) sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen,
9. nettoomsättning: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen. Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § ska vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag som hänför sig till nettoomsättning, till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.
- 3 §** Vad som sägs i denna lag om juridiska personer tillämpas inte på dödsbon. I fråga om dödsbon gäller i stället vad som sägs om fysiska personer.

Språk

4 § Räkenskapsinformation som företaget självt upprättar enligt denna lag skall avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i första stycket, upprättar räkenskapsinformationen på annat språk. Ett företag som har fått ett sådant tillstånd skall dock, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta räkenskapsinformationen till något av de språk som anges i första stycket. Tillstånd enligt andra stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

Av 2 kap. 5 §, 7 kap. 7 § och 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) följer att en årsredovisning, en koncernredovisning och en delårsrapport alltid skall avfattas på svenska.

2 kap. Kretsen av bokföringsskyldiga

När juridiska personer är bokföringsskyldiga

1 § En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§.⁶⁹

2 § Följande juridiska personer är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i andra-fjärde styckena:

1. ideella föreningar,
2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Juridiska personer som anges i första stycket är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger en och en halv miljon kronor. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för den juridiska personens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller
2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt andra stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern, är den bokföringsskyldig även om förutsättningarna enligt andra stycket inte är uppfyllda.

3 § Stiftelser är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger en och en halv miljon kronor. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för stiftelsens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller
 2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.
- Bokföringsskyldigheten enligt första stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste åren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Följande stiftelser är dock bokföringsskyldiga även om förutsättningarna enligt första stycket inte är uppfyllda:

1. stiftelser som bedriver näringsverksamhet,
2. stiftelser som är moderstiftelser,
3. insamlingsstiftelser enligt 11 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220),
4. kollektivavtalsstiftelser enligt 11 kap. 3 § samma lag,
5. stiftelser som har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting,
6. pensionsstiftelser enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
7. personalstiftelser enligt 27 § samma lag.

⁶⁹ I princip alla juridiska personer är bokföringsskyldiga, oavsett om de bedriver näringsverksamhet eller inte. Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 2.

4 § När värdet på tillgångarna enligt 2 § andra stycket och 3 § första stycket bestäms, skall varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden. Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet, om ett sådant värde finns.

5 § Följande juridiska personer är inte bokföringsskyldiga enligt denna lag:

1. staten, kommunerna, landstingen, kommunalförbunden och regionförbunden,
2. konkursbon, samt
3. stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

När fysiska personer är bokföringsskyldiga

6 § En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna.⁷⁰

Vid tillämpningen av första stycket skall uthyrning av en sådan privatbostadsfastighet som avses i 2 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte anses som näringsverksamhet. Ägande eller brukande av en sådan näringsfastighet som avses i 2 kap. 14 § nämnda lag skall alltid anses som näringsverksamhet.⁷¹

Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.

7 § I lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

4 kap. Bokföringsskyldighetens innebörd

Allmänt om vad bokföringsskyldigheten innebär

1 § Ett företag skall

1. löpande bokföra alla **affärshändelser** enligt bestämmelserna i 5 kap. 1-5 §§,
2. se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6-9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §,
3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2,
4. upprätta en balansräkning enligt 3 §, och
5. avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap.

God redovisningssed

2 § Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Upprättande av balansräkning när bokföringsskyldigheten inträder eller när grunden för denna ändras

3 § När bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, ska företaget utan dröjsmål upprätta en öppningsbalansräkning.

Vid upprättandet av öppningsbalansräkningen gäller 6 kap. 4 § andra stycket eller, om företaget är ett sådant företag som avses i 6 kap. 3 § andra stycket andra meningen, 6 kap. 6 § i tillämpliga delar.

Bokföring för flera verksamheter

4 § Om ett företag bedriver flera verksamheter, skall det ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter. Trots bestämmelsen i första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Företag som avses i 6 kap. 1 § skall i så fall löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på en gemensam plats. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, skall arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga

5 § Ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed.⁷²

⁷⁰ Fysiska personer och dödsbon är bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverksamhet. Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 2.

⁷¹ 2 kap. 14 § inkomstskattelagen anger att med näringsfastighet avses en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet. Privatbostadsfastighet är t.ex. ett småhus som till övervägande del används eller är avsett användas av ägaren eller närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 och 13 §§ inkomstskattelagen). Notera att om t.ex. en villa som används privat – för boende – ägs av en juridisk person, t.ex. ett aktieföretag, så är ändå fastigheten en näringsfastighet. Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501.

⁷² Gäller t.ex. enkla bolag, partrederier och stiftelser. Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 231 och 232.

Trots bestämmelsen i första stycket får församlingar i Svenska kyrkan som ingår i en kyrklig samfällighet enligt 3 § andra stycket lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ha en gemensam bokföring som omfattar församlingarnas och samfällighetens verksamheter. Vidare får prästlönetillgångar enligt 10 § lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ha gemensam bokföring, om de förvaltas tillsammans.

Redovisningsvaluta

6 § Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlemsbanker och försäkringsföretag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro.

Byte av redovisningsvaluta får ske endast vid ingången av ett nytt räkenskapsår. Bestämmelser om omräkning i samband med byte av redovisningsvaluta finns i årsredovisningslagen (1995:1554).

Har företaget bytt redovisningsvaluta, får ett nytt byte göras endast om Skatteverket tillåter det. Tillstånd får vägras endast om det finns anledning anta att bytet har ett otillbörligt syfte.

Trots bestämmelserna i första–tredje styckena får en filial i annat land ha sin redovisning i en valuta som i det landet godtas som redovisningsvaluta.

5 kap. Löpande bokföring och verifikationer

Grundbokföring och huvudbokföring

1 § Affärshändelserna skall bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

En affärshändelse som avser mottagandet av en gåva behöver inte bokföras, under förutsättning att

1. gåvans marknadsvärde är svårbestämt men kan antas vara lågt, och
2. det är förenligt med god redovisningssed.

Tidpunkten för bokföring

2 § Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske.

Affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns skäl för det och det är förenligt med god redovisningssed.⁷³

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.⁷⁴

Tredje stycket gäller inte företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Inte heller gäller tredje stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna.

Bokslutstransaktioner

3 § I samband med att den löpande bokföringen avslutas skall sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

⁷³ Se Skatteverkets Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (2011) s. 170 och 171: ”Från och med den 1 januari 2011 gäller att det endast krävs skäl (tidigare särskilda skäl) och är förenligt med god redovisningssed för att senarelägga bokföringen (SFS 2010:1514). Undantaget har främst tillkommit för att möjliggöra ett rationellt utnyttjande av redovisningsbyråernas tjänster då det i allmänhet förutsätter att de kan bearbeta ett större material vid varje bokföringstillfälle. För att inte missgynna de företag som på egen hand sköter sin bokföring får det anses vara förenligt med god redovisningssed att också sådana företag får motsvarande möjlighet till fördröjning av bokföringens fullgörande. Att ett företag får dröja med fullgörandet av bokföringen innebär inte att alla bokföringsåtgärder kan anstå. Företagets uppgifter om affärshändelserna måste hållas ordnade i avvaktan på att bokföring kan ske. Ett lämpligt förfarande är att ordna verifikationerna löpande i takt med att de mottas och sammanställs. För kontanta in- och utbetalningar innebär undantaget främst att presentationen i systematisk ordning kan senareläggas. Bokföring av affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning ska som huvudregel ske senast påföljande arbetsdag.”

⁷⁴ Den s.k. pärmmetoden. Jämför även bokslutsmetoden för redovisning av mervärdesskatt enligt 14 kap. 8 och 18 §§ mervärdesskattelagen. Huvudregeln för redovisning är dock faktureringsmetoden, som innebär att redovisning av utgående och ingående moms i skattedeklaration följer god redovisningssed, 13 kap. 6 § 1 och 16 § 1 mervärdesskattelagen. Notera att utgående och ingående moms avseende förskott och a conton ska redovisas i skattedeklaration för den redovisningsperiod varunder sådan betalning mottogs respektive lämnades, 13 kap. 6 § 3 och 16 § 2 mervärdesskattelagen.

Sidoordnad bokföring

4 § Vid bokföringen skall konton över tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick. *Lag (2006:874)*.

Rättelse av bokföringspost

5 § Om en bokföringspost rättas, skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelsen genom en särskild rättelsepost, skall det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen.

Verifikationer

6 § För varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i 7 kap. 1 § första stycket, ska denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 7 och 8 §§, användas som verifikation.

Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifikationen, får bokföringen grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.

7 § Verifikationen skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen skall det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringsnummer samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet skall kunna fastställas.⁷⁵

8 § Uppgifter enligt 7 § första stycket får utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed.

9 § Om en verifikation rättas, skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den.

Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser

10 § Vad som föreskrivs i 1-9 §§ gäller även andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser.

Systemdokumentation och behandlingshistorik

11 § Företaget skall upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget skall också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Om företaget har flera separata bokföringar, skall det av systemdokumentationen för varje bokföring framgå var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas.

Kassaregister

12 § I skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om användning av kassaregister i vissa fall.

6 kap. Hur den löpande bokföringen avslutas

När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning

1 § Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
- 3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar

⁷⁵ Beträffande mervärdesskatt gäller därutöver som *lex specialis* regler om fakturas innehåll enligt 11 kap. 8 och 9 §§ mervärdesskattelagen. Dessa regler om fakturainnehåll är avgörande för att *utöva* rätten att dra ingående moms enligt 8 kap. mervärdesskattelagen. Se prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, prop. 1994/95:57 s. 136 s. 70. För övrigt föreslås i prop. 2011/12:94 att vissa ändringar beträffande faktureringsreglerna införs i mervärdesskattelagen 2013 i enlighet med rådets direktiv 2010/45/EU.

uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,

6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
- a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Årsredovisningens innehåll m.m.

2 § En årsredovisning skall upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut i stället för en årsredovisning

3 § Andra företag än sådana som avses i 1 § ska, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut.

Årsbokslutet ska upprättas enligt 4 och 5 §§. Företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 1 § får upprätta årsbokslutet i förenklad form enligt 6 §.

Årsbokslut

4 § Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor.

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

5 § I årsbokslutet ska företaget lämna de ytterligare upplysningar som anges i andra och tredje styckena.

Upplysningar ska lämnas om:

1. vilka principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder som har tillämpats,
 2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats, och
 3. hur stor del av de totala skulderna som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.
- Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska en upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges.

Förenklat årsbokslut

6 § Ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det ska upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form eller i elektronisk form.

I fråga om undertecknande av årsbokslutet gäller 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) i tillämpliga delar.

Tidpunkten för färdigställande av årsbokslutet

7 § Årsbokslutet skall färdigställas så snart det kan ske, dock senast sex månader eller, i stiftelser, fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

Specifikation till årsredovisning eller årsbokslut

8 § För varje sammandragen post i den balansräkning som skall ingå i årsredovisningen eller årsbokslutet skall, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i posten specificeras i en särskild förteckning, som inte behöver offentliggöras.

7 kap. Arkivering av räkenskapsinformation m.m.

Former för bevarande

1 § Räkenskapsinformation skall bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),

2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
 3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan skall bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat skall bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Tid och plats för förvaring

2 § Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.⁷⁶ De ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på tryggsamt och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 1 § första stycket 1 eller 2 ska hållas tillgängliga i Sverige under hela den tid som anges i första stycket.

Förvaring av dokument m.m. som hör till en filial utomlands

5 § Bestämmelserna i 2 § om förvaring i Sverige gäller inte dokument, mikroskrift, maskinläsbara medier, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringsskyldigt i det landet.

8 kap. Utvecklandet av god redovisningssed

1 § Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed.⁷⁷ Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart.

Av 1 kap. 5 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, 1 kap. 4 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag och 23 kap. 15 § 3 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden följer att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om redovisning för finansiella företag.

Utdrag ur lag (1986:436) om näringsförbud

Meddelande av förbud

1 § Näringsförbud skall, om det är påkallat från allmän synpunkt, meddelas den som i egenskap av enskild näringsidkare grovt åsidosatt vad som ålegat honom i näringsverksamhet och därvid gjort sig skyldig till brottslighet som inte är ringa.

1 a § Näringsförbud får, om det är påkallat från allmän synpunkt, meddelas den som i egenskap av enskild näringsidkare grovt åsidosatt vad som ålegat honom eller henne i näringsverksamhet och i avsevärd omfattning inte har betalat sådan skatt, tull eller avgift som omfattas av bestämmelserna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 § Näringsförbud får, om det är påkallat från allmän synpunkt, meddelas den som försatts i konkurs och då var enskild näringsidkare, om han eller hon förfarit grovt otillbörligt mot sina borgenärer eller på annat sätt grovt åsidosatt vad som ålegat honom eller henne i näringsverksamhet.

2 a § Näringsförbud får, om det är påkallat från allmän synpunkt, meddelas den som i egenskap av enskild näringsidkare grovt har åsidosatt vad som ålegat honom eller henne i näringsverksamhet och därvid överträtt förbudet i 2 kap. 1 § konkurrenslagen (2008:579) eller i artikel 101 i EUF-fördraget. Detta gäller dock bara om överträdelsen har inneburit att företag i samma produktions- eller handelsled fastställer försäljningspriser, begränsar eller kontrollerar produktion eller delar upp marknader.

⁷⁶ Om efterbeskattnings avseende t.ex. en fråga för vilken åtal för grovt skattebrott aktualiseras, gäller enligt min mening i praktiken fortfarande 10 år för bevarande av räkenskapsmaterial. Se 66 kap. 32 § skatteförfarandelagen och prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1119.

⁷⁷ Bokföringsnämndens normgivning sker i allmänna råd, rekommendationer och, till och med 1999, uttalanden.

3 § Vid prövningen av om näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt ska det särskilt beaktas om åsidosättandet varit systematiskt eller syftat till betydande vinning, om det medfört eller varit ägnat att medföra betydande skada eller om näringsidkaren tidigare dömts för brott i näringsverksamhet. I fall som avses i 2 a § ska det även särskilt beaktas om förfarandet har varit ägnat att allvarligt hindra, begränsa eller snedvrída konkurrensen.

Har näringsidkaren i näringsverksamheten gjort sig skyldig till brott för vilket det lägsta föreskrivna straffet är fängelse i sex månader, ska vid tillämpning av 1 § näringsförbud anses påkallat från allmän synpunkt, om inte särskilda skäl talar mot det.

I fall som avses i 2 a § ska näringsförbud inte anses påkallat från allmän synpunkt, om den som kan komma i fråga för ett sådant förbud själv eller inom ramen för den bedrivna näringsverksamheten har medverkat till att i väsentlig mån underlätta Konkurrensverkets utredning av överträdelsen. Detsamma ska gälla för medverkan i utredningar som görs av en konkurrensmyndighet i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller av Europeiska kommissionen.

4 § Har näringsverksamhet bedrivits av en juridisk person får, under de förutsättningar som anges i 1-3 §§, näringsförbud meddelas, i fråga om

kommanditbolag: komplementär,

annat handelsbolag: bolagsman,

aktiebolag och försäkringsföretag: ledamot och suppleant i styrelsen samt verkställande direktör och vice verkställande direktör,

bankaktiebolag, sparbank och ekonomisk förening: ledamot och suppleant i styrelsen,

europaisk ekonomisk intressegruppering med säte i Sverige: företagsledare,

europabolag och europakooperativ med säte i Sverige: ledamot och suppleant i förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan samt verkställande direktör och vice verkställande direktör,

om denne begått brottet i näringsverksamheten eller innehade sin ställning när betalningen av skatt, tull eller avgift underläts, den juridiska personen försattes i konkurs eller förbudet i 2 kap. 1 § konkurrenslagen (2008:579) eller artikel 101 i EUF-fördraget överträdde.

Första stycket gäller också den som i annan egenskap än där sägs faktiskt har utövat ledningen av en näringsverksamhet eller utåt har framträtt som ansvarig för en enskild näringsverksamhet.

Under de förutsättningar som anges i 2 § får näringsförbud även meddelas den som innehade sin ställning enligt första stycket senare än ett år innan konkursansökan kom in till tingsrätten.

5 § Näringsförbud skall meddelas för en viss tid, lägst tre och högst tio år.

Verkan av förbud

6 § Den som är underkastad näringsförbud får inte

1. driva näringsverksamhet,

Förfarandet vid prövningen av frågor om förbud

8 § Talan om näringsförbud i samband med brott förs i tingsrätt av allmän åklagare. Angående utredningen och förfarandet i mål om näringsförbud skall, om inte annat föreskrivs i denna lag, i tillämpliga delar gälla vad som i allmänhet är föreskrivet om mål som rör allmänt åtal för brott där straffet är fängelse i högst ett år. Tvångsmedel enligt 24 och 25 kap. rättegångsbalken får dock inte tillgripas i fråga om näringsförbud.

10 § Är det uppenbart att grund för näringsförbud föreligger, får rätten meddela förbud för tiden till dess frågan om näringsförbud slutligt har avgjorts (tillfälligt näringsförbud).

Tillsynen av meddelade förbud m. m.

23 § Bolagsverket skall föra ett register över näringsförbud och tillfälliga näringsförbud.

24 § Tillsyn över att näringsförbud och tillfälliga näringsförbud efterlevs utövas av Kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndigheten har för tillsyn enligt första stycket rätt att få biträde av polismyndighet.

Om det finns skäl att misstänka att ett förbud överträds eller att den som fått dispens enligt 19 § åsidosätter vad som åligger honom i den verksamhet som avses med dispensen, eller vad som rätten föreskrivit i samband med att den beviljade dispens, skall Kronofogdemyndigheten göra anmälan om förhållandet till åklagaren.

Överträdelse av förbud m. m.

25 § Den som överträder ett näringsförbud eller ett tillfälligt näringsförbud eller bryter mot en föreskrift som meddelats med stöd av 18 eller 19 § skall dömas till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Utdrag ur rättegångsbalken (1942:740) [med mina kursiveringar etc. samt kommentarer i fotnoter]

21 Kap. Om den misstänkte och hans försvar

1 § Den misstänkte äge själv föra sin talan. Är han omyndig, skall rätten, om det med hänsyn till brottets beskaffenhet eller eljest finnes erforderligt, höra den som har vårdnaden om honom; denne äge ock föra talan för den omyndige.

Har den misstänkte avlidit, äge hans efterlevande make, bröstarvinge, fader, moder eller syskon föra talan mot dom, såvitt genom denna fastställts, att den misstänkte förövat gärningen.

3 § Vid sin talans förberedande och utförande må den misstänkte biträdas av försvarare.

Försvarare utses av den misstänkte. Är den misstänkte under aderton år eller lider han av en allvarlig psykisk störning, utses försvarare av den som har vårdnaden om honom. Har den misstänkte för sig ställt rättegångsombud, anses ombudet som försvarare.

En person får inte vara försvarare, om han har eller har haft uppdrag åt den misstänkte eller ekonomiska förbindelser med denne och omständigheterna är ägnade att minska förtroendet för hans förmåga att iaktta vad som åligger en försvarare enligt 7 § första stycket. Utländsk medborgare eller den som har hemvist utom riket får inte vara försvarare om det med hänsyn till rikets säkerhet är olämpligt. Om försvarare gäller i övrigt 12 kap. 2--5 §§ samt 6 § andra stycket.

3 a § Är den misstänkte anhållen eller häktad skall offentlig försvarare förordnas för honom, om han begär det. Offentlig försvarare skall också på begäran förordnas för den som är misstänkt för ett brott, för vilket inte är stadgat lindrigare straff än fängelse i sex månader.

Offentlig försvarare skall därutöver förordnas

1. om den misstänkte är i behov av försvarare med hänsyn till utredningen om brottet,
2. om försvarare behövs med hänsyn till att det är tveksamt vilken påföljd som skall väljas och det finns anledning att döma till annan påföljd än böter eller villkorlig dom eller sådana påföljder i förening, eller
3. om det i övrigt föreligger särskilda skäl med hänsyn till den misstänktes personliga förhållanden eller till vad målet rör.

Om den misstänkte biträds av försvarare som han själv har utsett, skall inte vid sidan av denne någon offentlig försvarare förordnas.⁷⁸

4 § Offentlig försvarare förordnas av rätten; har rätten skilt saken från sig, äge den, till dess talan av den misstänkte fullföljts eller tiden för sådan talan utgått, förordna försvarare att biträda honom i högre rätt. Fråga om förordnande av offentlig försvarare skall upptagas, då framställning därom göres eller rätten eljest finner anledning därtill.

5 § Till offentlig försvarare ska förordnas en advokat som är lämplig för uppdraget. Om det finns särskilda skäl, får till sådan försvarare utses någon annan lämplig person som har avlagt de kunskapsprov som är föreskrivna för behörighet till domaranställning. Företrädesvis bör det förordnas någon som brukar förekomma som rättegångsombud vid domstolen.

Har den misstänkte till offentlig försvarare föreslagit någon som är behörig för uppdraget, ska denne förordnas, om det inte finns särskilda skäl mot det.

7 § Försvarare skall med nit och omsorg tillvarataga den misstänktes rätt och i detta syfte verka för sakens riktiga belysning.

Försvarare bör, så snart ske kan, genom överläggning med den misstänkte förbereda försvaret.

8 § Försvarare äge under förundersökningen och målets behandling vid rätten göra framställning och vidtaga åtgärd, som erfordras för tillvaratagande av den misstänktes rätt, så ock, om målet fullföljes, biträda honom i högre rätt.

⁷⁸ Om den misstänkte/tilltalade vill byta offentlig försvarare och rätten inte går med på det, kan vederbörande utse en egen försvarare men får då betala arvodet själv.

9 § Försvare för den som är anhållen eller häktad må ej förvägras att sammanträffa med honom. Försvaren äge i enrum meddela sig med den anhållne eller häktade; annan än offentlig försvarare dock endast om undersökningsledaren eller åklagaren medger det eller rätten finner det kunna ske utan men för utredningen eller för ordningen eller säkerheten å förvaringsplatsen.

Offentlig försvarare så ock av den misstänkte utsedd försvarare, som uppgivits för rätten, skola kallas till huvudförhandling eller annat rättens sammanträde för förhandling.

10 § En offentlig försvarare har rätt till skäligen ersättning av allmänna medel för arbete, tidsspilla och utlägg som uppdraget har krävt. Ersättningen för arbete ska bestämmas med utgångspunkt i den tidsåtgång som är rimlig med hänsyn till uppdragets art och omfattning och med tillämpning av en timkostnadsnorm. Regeringen meddelar föreskrifter om timkostnadsnormen.⁷⁹

Timersättningen får avvika från timkostnadsnormen, om den skicklighet och den omsorg som uppdraget utförts med eller andra omständigheter av betydelse ger anledning till det.

När ersättningen bestäms ska i vissa fall en taxa tillämpas. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om taxan och om beräkning av ersättningen för tidsspilla.

Ersättningen till offentlig försvarare får endast om det finns särskilda skäl avse de merkostnader för tidsspilla och utlägg som har uppstått på grund av att försvararen har sin verksamhet långt ifrån den ort där domstolen är belägen. På begäran av den misstänkte eller den föreslagna offentlige försvararen ska förhandsbesked lämnas i frågan om sådana merkostnader omfattas av rätten till ersättning.

En offentlig försvarare får inte förbehålla sig eller ta emot ersättning av den misstänkte.⁸⁰ Har detta skett är förbehållet utan verkan och den offentlige försvararen ska till den misstänkte betala tillbaka vad han eller hon har tagit emot. Den offentlige försvararen får dock förbehålla sig och ta emot skäligen ersättning för tidsspilla och utlägg som enligt fjärde stycket inte omfattas av försvararens rätt till ersättning av allmänna medel.

23 Kap. Om förundersökning

1 § Förundersökning skall inledas så snart det på grund av angivelse eller av annat skäl finns *anledning* att *anta* att ett brott som hör under allmänt åtal har förövats.⁸¹

Förundersökning behöver dock inte inledas, om det är uppenbart att brottet inte går att utreda. Att förundersökning inte behöver inledas i vissa andra fall följer av 4 a § och 22 §.

Om det krävs angivelse för att brottet skall höras under allmänt åtal, får förundersökning trots det inledas utan angivelse, om det innebär fara att avvakta en angivelse. I så fall skall målsäganden underrättas snarast. Om denne då inte anger brottet till åtal, skall förundersökningen läggas ned.

2 § Under förundersökningen skall utredas, vem som *skäligen* kan *misstänkas* för brottet och om tillräckliga skäl föreligga för åtal mot honom, samt målet så beredas, att bevisningen kan vid huvudförhandlingen förebringas i ett sammanhang.

3 § Beslut att inleda en förundersökning skall fattas av polismyndighet eller åklagaren. Har förundersökningen inletts av polismyndighet och är saken inte av enkel beskaffenhet, skall ledningen av förundersökningen avseende brottet övertas av åklagaren, så snart någon *skäligen* kan *misstänkas* för brottet. Åklagaren skall också i annat fall överta ledningen när det är påkallat av särskilda skäl.

När förundersökningen leds av åklagaren, får han vid undersökningens verkställande anlita biträde av polismyndigheten. Han får också uppdraga åt polisman att vidta en viss åtgärd som hör till förundersökningen, om det är lämpligt med hänsyn till åtgärdens beskaffenhet.

Innan förundersökning hunnit inledas, får polisman hålla förhör och vidta andra utredningsåtgärder som är av betydelse för utredningen.

4 § Vid förundersökningen skola ej blott de omständigheter, som tala emot den misstänkte, utan även de som äro gynnsamma för honom beaktas och bevis, som är till hans förmån, tillvaratagas. Undersökningen bör så bedrivas, att ej någon onödigt utsättes för misstanke eller får vidkännas kostnad eller olägenhet.

⁷⁹ Timkostnadsnormen för 2012 är 1 205 kr exklusive moms/timme (tidsspilla 1 105 kr exklusive moms/timme).

⁸⁰ Den misstänkte kan inte ”finansiera” skattemålet genom offentlige försvararens arvode i brottmålet. Om den misstänkte inte har råd att särskilt betala advokaten eller annan för skattemålet, blir det totalt sett sämre för den misstänkte i mål om skattebrott etc. Se kommentarer i noter vid 43 kap. 1 och 4 §§ skatteförfarandelagen: ersättning för kostnader att driva skattemålet begränsas avseende tidsåtgången och ofta gäller inte ens rättsskydd i företagsförsäkring, t.ex. beträffande mål om skönsbeskattning.

⁸¹ Samma misstankegrad som för Skatteverkets anmälningsplikt enligt 17 § första stycket första meningen skattebrottslagen.

Förundersökningen skall bedrivas så skyndsamt omständigheterna medgiva. Finnes ej längre anledning till dess fullföljande, skall den nedläggas.

5 § Skall enligt 21 kap. 3 a § offentlig försvarare utses för den misstänkte, åligger det undersökningsledaren att göra anmälan om det hos rätten.⁸² Undersökningsledaren skall också göra anmälan hos rätten, om målsäganden begär att få ett målsägandebiträde eller om det annars finns anledning att förordna ett sådant biträde.

6 § Under förundersökningen må förhör hållas med envar, som antages kunna lämna upplysning av betydelse för utredningen.

9 § Den som inte är anhållen eller häktad är inte skyldig att stanna kvar för förhör längre än sex timmar. Är det av synnerlig vikt, att den som kan misstänkas för brottet är tillgänglig för fortsatt förhör, är han skyldig att stanna kvar ytterligare sex timmar.

Den som är under femton år är inte skyldig att stanna kvar för förhör längre än tre timmar. Om det är av synnerlig vikt för utredningen, är den hörde skyldig att kvarstanna ytterligare tre timmar.

Sedan förhöret avslutats eller tiden, då den hörde är skyldig att stanna kvar, utgått, får han omedelbart avlägsna sig. Utan synnerliga skäl får det inte krävas att han infinner sig till nytt förhör tidigare än tolv timmar därefter.

Den som kan misstänkas för brottet får tas i förvar under den tid han är skyldig att stanna kvar, om det är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med ingripandet, ordning eller säkerhet.

18 § Då förundersökningen kommit så långt att någon *skäligen misstänks* för brottet, skall han, då han hörs, underrättas om misstanken.⁸³ Den misstänkte och hans försvarare har rätt att fortlöpande, i den mån det kan ske utan men för utredningen, ta del av vad som har förekommit vid undersökningen. De har vidare rätt att ange den utredning de anser önskvärd och i övrigt anföra vad de anser nödvändigt. Underrättelse härom skall lämnas eller sändas till den misstänkte och hans försvarare, varvid skäligt rådrum skall beredas dem. Åtal får inte beslutas, innan detta har skett.

På begäran av den misstänkte eller hans försvarare skall förhör eller annan utredning äga rum, om detta kan antas vara av betydelse för undersökningen. Om en sådan begäran avslås, skall skälen för detta anges.

Innan åklagaren beslutar i fråga om åtal, får han hålla ett särskilt sammanträde med den misstänkte eller hans försvarare, om detta kan antas vara till fördel för åtalsbeslutet eller för sakens fortsatta handläggning i övrigt.

20 § Då förundersökningen avslutas, skall beslut meddelas, huruvida åtal skall väckas.⁸⁴

21 § Vid förundersökningen skall protokoll föras över vad därvid förekommit av betydelse för utredningen.⁸⁵

Sedan en utsaga av en misstänkt eller någon annan har upptecknats skall utsagan läsas upp eller tillfälle på annat sätt ges den som har hörts att granska uppteckningen. Han skall också tillfrågas om han har något att invända mot innehållet. Uppteckning och granskning skall ske innan förhöret avslutas eller, om förhöret är särskilt omfattande eller behandlar komplicerade sakförhållanden, så snart som möjligt därefter. En invändning som inte medför någon ändring skall antecknas. Efter granskningen får uppteckningen inte ändras. Har utsagan först efter granskningen antecknats i protokollet, skall uppteckningen biläggas handlingarna.

I mindre mål får i stället för protokoll föras kortfattade anteckningar över det väsentliga, som förekommit vid förundersökningen.

Så snart åtal beslutats, har den misstänkte eller hans försvarare rätt att på begäran få en avskrift av protokoll eller anteckningar från förundersökningen.⁸⁶ Har offentlig försvarare förordnats för den misstänkte, skall en avskrift utan särskild begäran lämnas eller sändas till försvararen.

⁸² Det är vanligt att offentlig försvarare utses av tingsrätten, genom att den misstänkte uppger för åklagaren att han eller hon vill ha en viss advokat som offentlig försvarare och åklagaren informerar rätten, som förordnar vederbörande. Annars utser rätten en offentlig försvarare.

⁸³ I praktiken kan det innebära att offentlige försvararen och den misstänkte när förhöret inleds får läsa på ett papper vilken gärning misstanken gäller, och sedan tar undersökningsledaren tillbaka pappret och fortsätter förhöret.

⁸⁴ Om åklagaren inte stämmer den misstänkte, lyder beslutet t.ex. ”Åtal väcks inte, då brott inte kan styrkas.”

⁸⁵ Innan åklagaren stämmer den misstänkte, får denne och offentlige försvararen förundersökningsprotokollet.

22 § Förundersökning enligt detta kapitel behöver inte genomföras, om det ändå finns tillräckliga skäl för åtal och det gäller ett brott som inte kan antas föranleda någon annan påföljd än böter eller ett sådant brott som avses i 45 kap. 2 § första eller andra stycket. Beslag får i dessa fall användas enligt vad som föreskrivs i 27 kap. Vill åklagaren utvidga väckt åtal, får det ske, utan att förundersökning enligt detta kapitel ägt rum.

23 § Finnes, sedan åtal väckts, ytterligare utredning erforderlig, gälle därom i tillämpliga delar vad i detta kapitel stadgas.

24 § Närmare föreskrifter om undersökningsledares verksamhet, om underrättelse enligt 18 § första stycket fjärde meningen samt om protokoll och anteckningar vid förundersökning meddelas av regeringen.⁸⁷

24 Kap. Om häktning⁸⁸ och anhållande

1 § Den som på *sannolika skäl* är misstänkt för ett brott, för vilket är föreskrivet fängelse ett år eller däröver, får häktas, om det med hänsyn till brottets beskaffenhet, den misstänktes förhållande eller någon annan omständighet finns risk för att han

1. avviker eller på något annat sätt undandrar sig lagföring eller straff,
2. genom att undanröja bevis eller på något annat sätt försvårar sakens utredning eller
3. fortsätter sin brottsliga verksamhet.

Är för brottet inte föreskrivet lindrigare straff än fängelse i två år, skall häktning ske, om det inte är uppenbart, att skäl till häktning saknas.

Häktning får ske endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den misstänkte eller för något annat motstående intresse.

Kan det antas att den misstänkte kommer att dömas endast till böter, får häktning inte ske

2 § Den som på *sannolika skäl* är *misstänkt* för brott får häktas oberoende av brottets beskaffenhet,

1. om han är okänd och vägrar att uppge namn och hemvist eller om hans uppgift om detta kan antas vara osann, eller
2. om han saknar hemvist inom riket och det finns risk för att han genom att bege sig från riket undandrar sig lagföring eller straff.

3 § Även den som endast är *skäligen misstänkt* för brott får, med den begränsning som följer av 19 §, häktas, om

1. förutsättningarna för häktning i övrigt är uppfyllda enligt vad som sägs i 1 § första, tredje och fjärde styckena eller 2 § och
2. det är av synnerlig vikt att han tas i förvar i avvaktan på ytterligare utredning om brottet.

12 § Häktningsframställning skall göras utan dröjsmål och senast klockan tolv tredje dagen efter anhållningsbeslutet. ---

13 § Har en häktningsframställning gjorts, skall rätten utan dröjsmål hålla förhandling i häktningsfrågan. *Häktningsförhandlingen får aldrig hållas senare än fyra dygn efter det att den misstänkte greps eller anhållningsbeslutet verkställdes.*

18 § Då rätten beslutar om häktning skall, om inte åtal redan har väckts, rätten sätta ut den tid, inom vilken åtal skall väckas. Tiden får inte bestämmas längre än vad som är oundgängligen nödvändigt.

Är den utsatta tiden otillräcklig, får rätten medge förlängning av tiden, om detta begärs före tidens utgång. Den misstänkte eller hans försvarare skall om möjligt beredas tillfälle att yttra sig.

Väcks inte åtal inom två veckor, skall rätten, så länge den misstänkte är häktad och till dess åtal har väckts, med högst två veckors mellanrum hålla *ny förhandling i häktningsfrågan* och därvid särskilt se till att utredningen bedrivs så skyndsamt som möjligt. Är det med hänsyn till utredningen eller av annan anledning uppenbart att förhandling inom nu angiven tid skulle vara utan betydelse, får rätten bestämma längre tids mellanrum.

⁸⁶ Allt utredningsmaterial finns inte alltid i förundersökningsprotokollet, utan det kan finnas anledning att titta också i den s.k. slasken hos ekobrottsmyndigheten.

⁸⁷ Se förundersökningskungörelsen (1947:948).

⁸⁸ Se även häkteslagen (2010:611) om verkställighet av beslut om häktning och vissa andra tillfälliga frihetsberövanden i häkte eller i annan förvaringslokal.

Tid för åtals väckande behöver inte bestämmas då rätten beslutar om häktning enligt 3 § eller om häktning av någon som inte är närvarande vid rätten.

45 kap. Om väckande av allmänt åtal, om förberedelse och om avgörande av mål utan huvudförhandling

1 § Åtal väcks genom att åklagaren hos rätten skriftligen ansöker om stämning mot den som skall tilltalas. Åtal skall anses väckt när stämningsansökan kom in till rätten.

Rätten får i samråd med den berörda åklagaren eller åklagarmyndigheten uppdra åt åklagare att utfärda stämning. I sådant fall skall åklagaren i samband med att stämning utfärdas ge in ett exemplar av stämningen till rätten.

Åtal anses väckt när detta exemplar kom in till rätten.

Nytt åtal får inte väckas mot den tilltalade för gärning för vilken han eller hon redan står under åtal.⁸⁹

5 § Väckt åtal må icke ändras. Åklagaren äge dock mot samme tilltalade utvidga åtalet att avse annan gärning, om rätten med hänsyn till utredningen och andra omständigheter finner det lämpligt.⁹⁰

Åklagaren eller målsäganden må ock, sedan åtal väckts, utan stämning mot den tilltalade väcka talan om enskilt anspråk på grund av brottet, om rätten med hänsyn till utredningen och andra omständigheter finner det lämpligt. Motsvarande gäller, när anspråket övertagits av annan.

Såsom ändring av åtal anses icke, att åklagaren beträffande samma gärning inskränker sin talan eller åberopar annat lagrum än i stämningen uppgivits eller ny omständighet till stöd för åtalet.

46 Kap. Om huvudförhandling i mål, vari allmänt åtal föres

1 § Då målet uppropas, skall rätten inhämta upplysning, huruvida hinder möter för målets företagande till slutlig handläggning.

5 § Förhandlingen skall vara muntlig.⁹¹ Parterna får ge in eller läsa upp skriftliga inlagor eller andra skriftliga anföranden endast om rätten finner att det skulle underlätta förståelsen av ett anförande eller i övrigt vara till fördel för handläggningen.

48 Kap. Om strafföreläggande och föreläggande av ordningsbot

2 § Strafföreläggande enligt detta kapitel innebär att den misstänkte till godkännande omedelbart eller inom viss tid föreläggs ett bötesstraff efter vad åklagaren anser att brottet bör föranleda. Under förutsättningar som anges i 4 § andra stycket får strafföreläggande avse villkorlig dom eller sådan påföljd i förening med böter. Av 5 a § framgår att ett strafföreläggande också får omfatta ett enskilt anspråk som avser betalningsskyldighet.⁹² ---

⁸⁹ *Litis pendens.*

⁹⁰ Jfr otillåten ändring av talan i skatteprocessen som kan föranleda att rätten avvisar ny fråga är t.ex. att ”ytterligare utredning behövs beträffande den nya frågan”. Se prop. 1989/90:74 s. 373.

⁹¹ Jfr 9 § första stycket förvaltningsprocesslagen, som anger att huvudregeln för förfarandet i skattemålet är skriftlighet.

⁹² Ang. bötesstraff anges i 48 kap. 4 § första stycket första meningen rättegångsbalken att strafföreläggande inte får omfatta s.k. normerande böter. Enligt 25 kap. 1 § första meningen brottsbalken döms böter ut i dagsböter, penningböter eller normerande böter. Normerande böter är böter som, enligt vad som är föreskrivet för brottet, ska bestämmas efter särskild beräkningsgrund (se 25 kap. 4 § första stycket brottsbalken).

KÄLLFÖRTECKNING

[Offentligt material från www.riksdagen.se; www.regeringen.se; och www.skatteverket.se]

- Aktiebolagslagen (2005:551)
 Bokföringsbrott och bokföringslagen, av Anna-Lena Dahlqvist och Sigurd Elofsson. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2002
 Bokföringslagen (1999:1078)
 Brottsbalken (1962:700)
 EU-målet C-455/95 (Salumets m.fl.)
 Europakonventionen
 Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll
 Förundersökningskungörelsen (1947:948)
 Förvaltningslagen (1986:223)
 Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
 Häkteslagen (2010:611)
 Inkomstskattelagen (1999:1229)
 Lag (1994:419) om brottsofferfond
 Lagen (1986:436) om näringsförbud
 Mervärdesskattelagen (1994:200)
 NJA 2010 s. 168 I och II
 Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)
 Prop. 1989/90:74 (Ny taxeringslag m.m.)
 Prop. 1989/90:110 (Reformerad inkomst- och företagsbeskattning) Del 1
 Prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag)
 Prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG)
 Prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen)
 Prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1
 Prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1
 Prop. 2002/03:116 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.)
 Prop. 2002/03:128 (Företrädaransvar m.m.)
 Prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2
 Prop. 2011/12:94 (Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.)
 Regeringsformen (1974:152)
 RSV Im 1982:3 (Riksskatteverkets information om nedsättning av eller befrielse från mervärdesskatt)
 Rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering
 RÅ 1988 ref. 69
 RÅ 1991 ref. 6
 RÅ 2005 ref. 14
 Rättegångsbalken (1942:740)
 SFS 1996:658 – lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)
 SFS 2010:1514 – lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)
 SFS 2011:1247 – lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)
 Skadeståndslagen (1972:207)
 Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, av Teresa Simon Almendal. Norstedts Juridik. Stockholm 2005
 Skattebetalningslagen (1997:483) [ersattes av skatteförfarandelagen]
 Skattebrottslagen (1971:69)
 Skatteförfarandelagen (2011:1244)
 Skatteverkets Handledning för beskattning vid 2011 års taxering Del 2 (SKV 554 utgåva 6)
 Skatteverkets Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (2011) [SKV 305 utgåva 8]
 Skatteverkets Handledning för skatterevision Revisionsmodellen (2006) [SKV 622]
 Skatteverkets handledning Offentligt eller hemligt (2009) [SKV 148 utgåva 4]
 Skatteverkets Handledning – Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen (2011) [SKV 241 utgåva 2]
 Skattebrottslagen (1971:69)
 Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, av Björn Forssén, Jure Förlag AB. Stockholm 2011
 Socialavgiftslagen (2000:980)
 SOU 1965:23 (Uppbördsutredningens betänkande uppbördsfrågor)
 SOU 2001:25 (Skattetillägg m.m.)
 SOU 2009:58 (Skatteförfarandet) Del 3
 SOU 2010:29 (En ny förvaltningslag)
 Uppbördslagen (1953:272) [ersattes av skattebetalningslagen som ersattes av skatteförfarandelagen]
 Årsredovisningslagen (1995:1554)