

# Utvidgning av deklarationsombuds behörighet

# Innehållsförteckning

<b>Sammanfattning .....</b>	<b>4</b>
<b>1 Författningsförslag .....</b>	<b>5</b>
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	5
1.2 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)	7
1.3 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	8
<b>2 Bakgrund .....</b>	<b>9</b>
<b>3 Gällande rätt .....</b>	<b>10</b>
3.1 Formkrav för deklarationer .....	10
3.2 Deklarationsombud .....	10
3.2.1 Lagen om deklarationsombud .....	10
3.2.2 Nuvarande bestämmelser om deklarationsombud – i skatteförfarandelagen .....	11
3.3 Särskilda uppgifter enligt 33 kap. SFL .....	12
3.4 Deklarationsombud i andra lagar .....	13
3.4.1 Fastighetstaxeringslagen .....	13
3.4.2 Mervärdesskattelagen .....	13
<b>4 Överväganden och förslag .....</b>	<b>14</b>
4.1 Behörighet att underteckna och lämna särskilda uppgifter ...	14
4.2 Behörighet att begära omprövning .....	17
4.2.1 Deklarationsombud enligt skatteförfarandelagen .....	17
4.2.2 Även deklarationsombud enligt andra lagar ska kunna få behörighet att begära omprövning .....	22
4.3 Möjlighet att begränsa deklarationsombuds behörighet .....	26
4.4 Behörighet att underteckna och lämna påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering .....	27
4.5 Ikraftträdandebestämmelser .....	28
<b>5 Konsekvensanalys .....</b>	<b>29</b>
5.1 Sammanfattning .....	29
5.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring	30
5.3 Offentligfinansiella effekter .....	30
5.4 Effekter för företag och enskilda .....	31
5.4.1 Antal som berörs av förslagen .....	31
5.4.2 Administrativa kostnader .....	33
5.5 Effekter för Skatteverket .....	40
5.6 Effekter på det brottsförebyggande arbetet .....	41
5.7 Effekter för miljön .....	41
5.8 Övriga effekter .....	41

<b>6</b>	<b>Författningskommentar.....</b>	<b>42</b>
6.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	42
6.2	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200) .....	45
6.3	Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	45

## Sammanfattning

I promemorian föreslås ändrade regler om deklarationsombuds behörigheter i framför allt skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Det finns ett behov av att modernisera lagstiftningen för att underlätta en fortsatt digitalisering och att systemet med deklarationsombud ska vara enkelt och effektivt att använda, samtidigt som kravet på rättssäkerhet upprätthålls.

Godkända deklarationsombud ska för uppgiftsskyldigas räkning få lämna särskilda uppgifter och kunna begära omprövning av beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklaration. Begäran om omprövning och lämnandet av särskilda uppgifter ska göras elektroniskt. Behörigheten att begära omprövning ska inte automatiskt följa med ett godkännande som deklarationsombud, utan ska begäras av den som är uppgiftsskyldig.

I promemorian föreslås också att den uppgiftsskyldige ska kunna begränsa ett deklarationsombuds behörighet att bara få tillgång till viss av den uppgiftsskyldiges deklarations- och skattekontouppgifter samt särskilda uppgifter som den uppgiftsskyldige har direktåtkomst till.

Även deklarationsombud enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, och enligt mervärdesskattelagens (2023:200), ML:s, regler om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster ska enligt förslaget på motsvarande sätt kunna få begära omprövning av beslut och den uppgiftsskyldige ska också kunna begränsa deklarationsombudets tillgång till vissa uppgifter. Deklarationsombud enligt fastighetstaxeringslagen föreslås också få lämna påpekanden med anledning av förslag om fastighetstaxering som lämnas elektroniskt.

Syftet med förslagen är att förenkla för uppgiftsskyldiga och att minska de kostnader som är förenade med uppgiftslämnandet, både för de uppgiftsskyldiga, men även för Skatteverket. Förslagen förväntas också bidra till ökat uppgiftslämnande och att kvaliteten på lämnade uppgifter förbättras.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2025.

# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

*dels* att 6 kap. 4–6 och 8 §§ samt 38 kap. 3 § ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas en ny paragraf, 6 kap. 5 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 6 kap.

#### 4 §

Ett deklarationsombud är en fysisk person som den *deklarationskyldige* har utsett och som är godkänd av Skatteverket som ombud för den *deklarationskyldige*.

Ett deklarationsombud är en fysisk person som den *uppgiftsskyldige* har utsett och som är godkänd av Skatteverket som ombud för den *uppgiftsskyldige*.

#### 5 §<sup>1</sup>

Ett deklarationsombud får

1. lämna deklaration, men bara elektroniskt,

2. ta del av de deklarations- och skattekontouppgifter som den *deklarationskyldige* har direktåtkomst till,

3. komplettera lämnade uppgifter i en deklaration, och

4. begära anstånd med att lämna deklaration.

1. lämna deklaration *och särskilda uppgifter som enligt 38 kap. 2 § 2 ska undertecknas*, men bara elektroniskt,

2. ta del av de deklarations- och skattekontouppgifter *samt särskilda uppgifter som anses i 1* som den *uppgiftsskyldige* har direktåtkomst till,

3. komplettera lämnade uppgifter i en deklaration *och särskilda uppgifter som anses i 1*, och

4. begära anstånd med att lämna deklaration *och särskilda uppgifter som anses i 1*.

Om deklarationsombudet har utsetts av en sådan beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige och som är skyldig att utse ett ombud enligt 2 och 3 §§, får deklarationsombudet dock inte företräda den beskattningsbara personen i frågor som gäller mervärdesskatt.

*Om den uppgiftsskyldige begär det, ska deklarationsombudet bara få tillgång till vissa uppgifter enligt första stycket 2.*

#### 5 a §

*Om den uppgiftsskyldige begär det, får ett deklarationsombud begära omprövning av beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklaration. En sådan begäran om omprövning ska göras elektroniskt.*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2023:208.

## 6 §

Skatteverket ska godkänna ett deklarationsombud om han eller hon kan antas vara lämplig för uppdraget.

Vid bedömningen av ett deklarationsombuds lämplighet ska Skatteverket särskilt beakta om ombudet

1. kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som ett deklarationsombud behöver med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art,

2. har dömts för brott i näringsverksamhet eller för annan ekonomisk brottslighet,

3. har visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna, eller

4. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att han eller hon kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag.

Om den *deklarationsskyldige* begär det, ska godkännandet begränsas till en viss tid. Om den *uppgiftsskyldige* begär det, ska godkännandet begränsas till en viss tid.

## 8 §

Skatteverket ska återkalla ett godkännande som deklarationsombud om

1. ombudet eller den *deklarationsskyldige* har begärt det, 1. ombudet eller den *uppgiftsskyldige* har begärt det,

2. uppdraget har upphört att gälla, eller

3. det har visat sig att ombudet inte uppfyller kraven enligt 6 och 7 §§.

**38 kap.**3 §<sup>2</sup>

Uppgifter enligt 2 § ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare.

Uppgifterna får undertecknas av ett ombud i följande fall:

1. Ett deklarationsombud får underteckna uppgifter i en deklARATION som lämnas elektroniskt. 1. Ett deklarationsombud får underteckna uppgifter i en deklARATION som lämnas elektroniskt. *Detsamma gäller särskilda uppgifter som lämnas elektroniskt.*

2. Ett ombud för en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige får underteckna uppgifter i en mervärdesskattedeklARATION.

3. En dödsbodeläggare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklARATION.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.

---

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2023:208.

## 1.2 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

Härigenom föreskrivs att 22 kap. 54 § mervärdesskattelagen (2023:200) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 22 kap.

#### 54 §

Skatteverket ska godkänna en fysisk person som har utsetts som deklara-tionsombud av den som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 12, 13 eller 14 §, om den som utsetts uppfyller kraven enligt 6 kap. 6 och 7 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

I fråga om deklara-tionsombud som godkänts enligt första stycket tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen om

- |   |  |
|---|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. behörighet och återkallelse av godkännande i 6 kap. 5 § första stycket 1–3 och 8 §,</li> <li>2. omprövning och överklagande i 66 och 67 kap., och</li> <li>3. besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 § och 3 § 1.</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. behörighet och återkallelse av godkännande i 6 kap. 5 § första stycket 1–3 och tredje stycket, 5 a § och 8 §,</li> </ol> |
|---|--|

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.

### 1.3 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs att 18 kap. 1 b § och 2 a § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 18 kap.

##### 1 b §<sup>1</sup>

Uppgifterna enligt 1 a § får undertecknas av ett ombud i följande fall:

1. Ett deklarationsombud enligt 2 a § får underteckna uppgifter i en deklARATION som lämnas elektroniskt.

1. Ett deklarationsombud enligt 2 a § får underteckna uppgifter i en deklARATION *och påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering* som lämnas elektroniskt.

2. En dödsbodelägare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklARATION samt påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering.

##### 2 a §<sup>2</sup>

Skyldigheten att lämna deklARATION eller annan uppgift enligt denna lag får fullgöras genom ett deklarationsombud. I fråga om deklarationsombud och beslut om sådant ombud tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

Skyldigheten att lämna deklARATION eller annan uppgift enligt denna lag får fullgöras genom ett deklarationsombud. *Ett deklarationsombud får också lämna påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering.* I fråga om deklarationsombud och beslut om sådant ombud tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

1. behörig företrädare i 4 kap. 1 § och deklarationsombud i 6 kap. 4–8 §§,
2. föreläggande i 37 kap. 3 § och 44 kap.,
3. omprövning och överklagande i 66 och 67 kap., samt
4. besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 och 3 §§.

*I stället för vad som sägs i 6 kap. 5 a § skatteförfarandelagen ska deklarationsombudets behörighet att begära omprövning anse beslut om fastighetstaxering.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2017:394.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2012:89.



## 2 Bakgrund

En deklaration ska vara underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av behörig ställföreträdare (38 kap. 3 § första stycket SFL). Kravet på egenhändigt undertecknande utesluter att deklarationsskyldigheten fullgörs genom ombud med fullmakt. Därför finns en möjlighet för uppgiftsskyldiga att anlita deklarationsombud. Skatteverket godkänner deklarationsombud som ombud för den deklarationsskyldige (6 kap. 4 § SFL). Ett deklarationsombud har behörighet att underteckna och lämna alla typer av deklarationer till Skatteverket, under förutsättning att de lämnas elektroniskt (38 kap. 3 § andra stycket 1 SFL).

I vissa fall ska särskilda uppgifter lämnas i stället för eller som ett komplement till en inkomstdeklaration (33 kap. SFL). Några av de särskilda uppgifterna ska enligt lag undertecknas av den som är uppgiftsskyldig eller av behörig ställföreträdare, men det ingår inte i den lagreglerade behörigheten för deklarationsombud att få lämna särskilda uppgifter. En liknande begränsning i deklarationsombuds behörighet finns på fastighetstaxeringsområdet. Deklarationsombud får underteckna och lämna fastighetsdeklaration, men inte underteckna och lämna påpekanden med anledning av ett förslag till fastighetstaxering.

Skatteverket har erhållit önskemål från deklarationsombud och uppgiftsskyldiga om att ett deklarationsombud ska få begära omprövning av skatter och avgifter. Att det inte är möjligt upplevs som ett stort problem, särskilt i de fall ett nytt deklarationsombud är förhindrat att rätta felaktiga uppgifter som lämnats innan han eller hon blev godkänd som deklarationsombud.

Dessutom har det framkommit att vissa uppgiftsskyldiga inte vill anlita deklarationsombud på grund av att ombudet kan ta del av alla de deklarations- och skattekontouppgifter som den uppgiftsskyldige själv har direktåtkomst till. Huvudmannens uppgifter finns tillgängliga för deklarationsombuden i betydligt större omfattning nu än när reglerna om deklarationsombud infördes. Den uppgiftsskyldige bör därför kunna få begränsa tillgången till deklarations- och skattekontouppgifter för deklarationsombuden.

Det finns ett behov av att modernisera lagstiftningen för att underlätta en fortsatt digitalisering och att systemet med deklarationsombud ska vara enkelt och effektivt att använda, samtidigt som kravet på rättssäkerhet upprätthålls.

Bestämmelser om deklarationsombud finns i skatteförfarandelagen, mervärdesskattelagen och fastighetstaxeringslagen.

## **3 Gällande rätt**

### **3.1 Formkrav för deklarationer**

För de deklarationer som omfattas av skatteförfarandelagen finns det två formkrav. En deklaration ska lämnas på fastställt formulär (38 kap. 1 § SFL) och den ska vara undertecknad av den som är uppgiftsskyldig eller av behörig ställföreträdare (38 kap. 2 § och 3 § första stycket SFL). Deklarationsuppgifter som lämnas elektroniskt får dock undertecknas av ett deklaraionsombud (38 kap. 3 § andra stycket 1 SFL). Enligt praxis krävs dessutom att deklaraionsblanketten ska innehålla åtminstone någon beloppsmässig uppgift till ledning för beskattningen för att en deklaration ska anses föreligga (prop. 2010/11:165 s. 929).

### **3.2 Deklaraionsombud**

#### **3.2.1 Lagen om deklaraionsombud**

Bestämmelser om deklaraionsombud infördes genom lagen (2005:1117) om deklaraionsombud. Lagen byggde på en promemoria från Skatteverket (Deklaraionsombud m.m., dnr. 325738-04/113, den 21 april 2004) och en promemoria från Finansdepartementet (Deklaraionsombud m.m., den 8 september 2004). I promemoriorna föreslogs att alla uppgifter som ska lämnas till Skatteverket skulle få lämnas genom deklaraionsombud. Regeringen föreslog dock en mer begränsad lagstiftning (prop. 2005/06:31 s. 25 f.).

Bestämmelserna infördes för att förenkla uppgiftslämnandet inom skatte- och avgiftsområdet och för att minska de kostnader som är förenade med uppgiftslämnandet. Mätningar av företagarkollektivets administrativa bördor visade att undertecknandet av deklarationer var ett av de tio mest administrativt tyngande kraven inom skattelagstiftningen. Det på skatteområdet gällande kravet på egenhändigt undertecknande utslöt att dessa rättshandlingar utfördes genom ombud. Att en deklaration inte fick undertecknas på grundval av en fullmakt utgjorde en administrativ börda som i normalfallen var svår att motivera och som ledde till olika former av kringgåenden (prop. 2005/06:31 s 17 och 26). Införandet av ett system med deklaraionsombud skulle öppna möjligheter för betydande lättnader för företagen, framför allt vad avser kostnaderna för undertecknandet av deklarationerna men också beträffande kostnaderna för deklarationernas avlämnande. Även för Skatteverkets del skulle ett system med deklaraionsombud som lämnar deklarationerna elektroniskt innebära betydande besparingar (prop. 2005/06:31 s 27).

Ett antal remissinstanser påtalade att ett system med deklaraionsombud skulle kunna medföra negativa konsekvenser för brottsbekämpningen. Mot den bakgrunden ansåg regeringen att ett ombuds-förfarande inledningsvis, till dess att närmare erfarenheter av systemet vunnits, borde begränsas till områden där nyttan av förfarandet kunde antas vara störst samtidigt som kontrollaspekten skulle kunna tillgodoses. Vid den tiden kunde bara vissa skattedeklarationer lämnas elektroniskt. I ett elektroniskt uppgiftslämnande kan uppgiftslämnaren identifieras och risken för oavsiktliga fel minskar. Eftersom ett elektroniskt uppgiftslämnande sågs som ett medel för att stävja ett befarat missbruk av deklaraionsombudsrollen, var det av betydelse vilka tekniska lösningar som stod till buds för att lämna uppgifter

elektroniskt. Detta ledde till att deklarationsombud enligt den ursprungliga lagstiftningen bara kunde lämna vissa typer av skattedeclarationer.

Som en försiktighetsåtgärd aviserades en översyn av lagen när den varit i kraft en tid (aa. s. 30). En sådan utvärdering presenterade Skatteverket år 2008. Enligt utvärderingen fanns det inte skäl att ändra på lagstiftningen för att motverka missbruk. Däremot hade det, under den tid som bestämmelserna varit i kraft, framkommit behov av att utvidga möjligheterna att använda ombud (Rapport avseende utvärdering av bestämmelserna om deklarationsombud, den 31 mars 2008, dnr 131 191499-08/111 s. 11-13).

Lagen om deklarationsombud upphävdes den 1 januari 2012 och bestämmelserna om deklarationsombud infördes då i skatteförfarandelagen. I samband därmed utvidgades möjligheterna att deklarerat med ombud.

### **3.2.2 Nuvarande bestämmelser om deklarationsombud – i skatteförfarandelagen**

Bestämmelser om deklarationsombud finns i 6 kap. 4–8 §§ SFL. Deklarationsombuden har behörighet att lämna alla sorters deklamationer enligt skatteförfarandelagen.

I skatteförfarandelagen finns följande deklamationer:

- Skattedeclarationer i form av
  - arbetsgivardeklamation,
  - förenklad arbetsgivardeklamation,
  - mervärdesskattedeklamation,
  - punktskattedeklamation, och
  - särskild skattedeklamation (26 kap.)
- Skalbolagsdeklamation (27 kap.)
- Preliminär inkomstdeklamation (28 kap.)
- Inkomstdeklamation (29–32 kap.) och
- Tilläggsskattedeklamation (32 a kap.)

Ett av skälen för att utvidga systemet med deklarationsombud var att ytterligare minska företagens administrativa kostnader för uppgiftslämnande. I förarbetena konstaterades att kostnaden för den egenhändiga underskriften främst aktualiseras i företag men att även fysiska personer som inte driver företag kan ha nytta av en möjlighet att anlita deklarationsombud samt att kravet på underskrift av deklamationen motverkar ett ökat elektroniskt uppgiftslämnande. När det gäller riskerna för missbruk konstaterades att redovisning i skattedeklamation möjligen är mer känslig för missbruk genom att mervärdesskatt felaktigt kan betalas ut till den beskattningsbara personen och att tiden mellan redovisning och utbetalning är kort. Redovisningen i inkomstdeklamation framstod i vart fall inte som mer känslig för missbruk än skattedeklamationerna. Enligt regeringen vägde fördelarna, främst i form av en betydande minskning av de administrativa kostnaderna, klart tyngre än en svårbedömd risk för att bestämmelserna ska missbrukas (prop. 2010/11:165 s. 313).

Vad ett deklarationsombud får göra framgår av 6 kap. 5 § SFL. Enligt denna paragraf får ett deklarationsombud

1. lämna deklamation, men bara elektroniskt,
2. ta del av de deklations- och skattekontouppgifter som den deklations-skyldige har direktåtkomst till,
3. komplettera lämnade uppgifter i en deklamation, och
4. begära anstånd med att lämna deklamation.

I paragrafens andra stycke finns en särskild begränsning som innebär att ett utsett deklarationsombud inte får företräda en sådan beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige och som är skyldig att betala mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen i frågor som gäller mervärdesskatt. I dessa frågor företräds den beskattningsbara personen i stället av ett obligatoriskt ombud som utses enligt 6 kap. 2 och 3 §§ SFL. Det finns dock inte något hinder mot att den person som är ombud för redovisningen av mervärdesskatt också utses till deklarationsombud för att redovisa annan skatt (prop. 2010/11:165 s. 315).

Enligt 6 kap. 6 § tredje stycket SFL kan den deklarationsskyldige begära att godkännandet som deklarationsombud begränsas till en viss tid. Ett godkännande får inte begränsas på något annat sätt och ett godkännande kräver därför att den deklarationsskyldige är beredd att ge ombudet hela den behörighet som följer av 5 § (prop. 2010/11:165 s. 716).

### 3.3 Särskilda uppgifter enligt 33 kap. SFL

I vissa fall ska särskilda uppgifter lämnas i stället för, eller som komplement till, en inkomstdeklaration. Detta för att Skatteverket ska kunna bedöma olika personers skattskyldighet och beskattning samt för att Sverige ska kunna leva upp till åtaganden inom det internationella utbytet av information avseende förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor (33 kap. 2 och 2 a §§ SFL). Till skillnad mot deklarerationer ligger särskilda uppgifter som sådana inte direkt till grund för beslut om skatter och avgifter.

De som ska lämna särskilda uppgifter är enligt 33 kap. 3, 5–6 a och 7–9 b §§ SFL följande.

- Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst, dock ej pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (3 §).
- Utländska arrangörer som är jämförbara med svenska ideella föreningar och som haft intäkter av tillställningar i Sverige eller på ett svenskt fartyg (5 §).
- Svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftsställe i Sverige (6 §).
- Utländska fysiska eller juridiska personer som inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige och som inte lämnar inkomstdeklaration, men som antingen är godkända för F-skatt, ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete, eller är skyldiga att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats (6 a §).
- Den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som äger en ersättningsbostad i utlandet med ett uppskovsbelopp (7 §).
- Den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som gjort avdrag för avsättning till periodiserings- eller ersättningsfond. Om ett handelsbolag har gjort avdraget ska delägarna lämna den särskilda uppgiften (7 a §).
- Redare (8 §).
- Den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt och därefter har fått nedsättning av den utländska skatten (9 §).
- Den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat (9 a §).
- Den som ansöker om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor som avser direkta skatter eller avgifter och som inte är en fysisk person eller det allmänna ombudet hos Skatteverket (9 b §).

De särskilda uppgifterna lyder under samma formkrav som en deklaration, med den skillnaden att alla särskilda uppgifter inte behöver undertecknas (38 kap. 2 § 2 SFL). De särskilda uppgifter som ska undertecknas är de som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund, av utländsk fysiska eller juridiska personer, särskilda uppgifter om ersättningsbostad i utlandet samt särskilda uppgifter om avsättningar till periodiseringsfond eller ersättningsfond. Uppgifterna ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare (38 kap. 3 § första stycket SFL). Deklarationsombud saknar i dag behörighet att underteckna och lämna särskilda uppgifter.

### **3.4 Deklarationsombud i andra lagar**

#### **3.4.1 Fastighetstaxeringslagen**

År 2012 infördes bestämmelser om deklarationsombud i 18 kap. 2 a § FTL. Även denna lagändring initierades efter förslag från Skatteverket (hemställan den 7 april 2011, dnr. 131 234338-11/113). Ett deklarationsombud enligt denna lag får fullgöra skyldigheten att lämna deklaration eller annan uppgift enligt fastighetstaxeringslagen. I 18 kap. 2 a § FTL anges att bestämmelserna om deklarationsombud i 6 kap. 4–8 §§ SFL ska tillämpas i fråga om deklarationsombud och beslut om sådant ombud. Fastighetstaxeringslagens bestämmelser om deklarationsombuds behörighet följer alltså vad som gäller enligt 6 kap. 5 § SFL.

Skälen för att införa bestämmelserna om deklarationsombud i fastighetstaxeringslagen var de samma som när lagen om deklarationsombud infördes. Det dåvarande systemet enligt vilket ombud inte fick användas var betungande och kostsamt för företagen och hämmade utvecklingen mot elektroniskt lämnande av deklarationer och därmed motverkade kostnadsinbesparingar som Skatteverket annars skulle ha kunnat göra (prop. 2011/12:41 s. 15 f.).

#### **3.4.2 Mervärdesskattelagen**

Den som ska redovisa mervärdesskatt enligt reglerna om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster enligt 22 kap. ML, ska lämna en särskild mervärdesskattedeklaration. Enligt 22 kap. 54 § första stycket ML ska Skatteverket godkänna en fysisk person som utsetts som deklarationsombud av den som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 22 kap. 12, 13 eller 14 § ML – om den som utsetts uppfyller kraven enligt 6 kap. 6 och 7 §§ SFL. För deklarationsombudets behörighet och återkallelse av godkännande ska 6 kap. 5 § första stycket 1–3 och 8 § SFL tillämpas (22 kap. 54 § andra stycket ML).

## 4 Överväganden och förslag

### 4.1 Behörighet att underteckna och lämna särskilda uppgifter

**Förslag:** Deklarationsombud ska få underteckna och lämna de särskilda uppgifter som enligt skatteförfarandelagen ska undertecknas, men bara om uppgifterna lämnas elektroniskt. Deklarationsombud ska även få ta del av de särskilda uppgifter som den uppgiftsskyldige har direktåtkomst till och komplettera dessa särskilda uppgifter samt begära anstånd med att lämna dem.

#### Skälen för förslaget

##### *Nuvarande begränsning till deklARATIONER*

Systemet med deklaraTionsombud infördes som en åtgärd för att lätta på den administrativa bördan för företag. DeklaraTionsombudens behörighet begränsades till de skattedeklaraTioner som lämnas elektroniskt. Där ansågs nyttan med förfarandet kunna vara som störst samtidigt som kontrollaspekten kunde tillgodoses (prop. 2005/06:31 s. 29 f.). I takt med att det tekniska stödet för att lämna uppgifter elektroniskt har utvecklats har också deklaraTionsombudens behörighet utvidgats till att få underteckna och lämna fler deklaraTioner. I jämförelse med deklaraTionsförfarandet är den administrativa bördan för att lämna särskilda uppgifter försumbar eftersom antalet särskilda uppgifter som lämnas är litet i förhållande till antalet deklaraTioner. Frågan är om det nu är dags att utvidga behörigheten till att även omfatta de särskilda uppgifterna?

##### *DeklaraTionsombud ska få underteckna och lämna särskilda uppgifter*

Antalet särskilda uppgifter som årligen ska lämnas uppskattas till ungefär 140 000 stycken (se nedan Tabell 1). Beräkningen baseras på antal inkomna uppgifter år 2022. Ungefär 98 000 stycken av de särskilda uppgifterna ska undertecknas. Den stora merparten av dem, ca 87 000, utgörs av särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst enligt 33 kap. 3 § SFL. De uppgifterna lämnas ofta felaktigt. Vidare uppskattas antalet särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § (för fysiska eller juridiska personer utan fast driftställe i Sverige) och 7 § (deklaraTionsskyldiga som äger ersättningsbostad i utlandet) eftersom antalet lämnade uppgifter kan antas ligga i underkant på grund av okunskap om relativt nya regler.

Tabell 1. Beräknat årligt antal särskilda uppgifter 2023

Särskilda uppgifter enligt 33 kap. SFL	Årligt antal (avrundat till närmaste hundratal)	Undertecknas (JA/NEJ)
3 § Stiftelser m.fl.	87 300	JA
5 § Utländska arrangörer	<5	NEJ
6 § HB/Delägarbeskattade	42 400	NEJ
6a § Ej fast driftsställe*	10 000	JA
7 § Ersättningsbostad*	1 000	JA
7a § Fondavsättning	<5	JA
8 § Redare	100	NEJ
9 § Nedsatt utländsk skatt	<5	NEJ
9a § Tonnagebeskattning	<5	NEJ
9b § Förhandsbesked	<5	NEJ
<b>Total</b>	<b>140 800</b>	

Källa: Skatteverket.

\* Anger att uppgiften är uppskattad.

De särskilda uppgifter som lämnas är få i förhållande till antalet lämnade deklara- tioner. Detta faktum förtar emellertid inte att varje uppgiftsskyldig som kan ta hjälp av ett ombud för att lämna uppgiften får en administrativ lättnad. Den administrativa lättnaden blir särskilt påtaglig i de fall det krävs att den särskilda uppgiften ska undertecknas. I dessa fall måste ställföreträdaren för en juridisk person och andra huvudmän alltid underteckna handlingen även om underlaget kan upprättas av annan.

Inkomstdeklarationen och de särskilda uppgifterna har många beröringspunk- ter. De särskilda uppgifterna som ska undertecknas lämnas i syfte att bedöma olika personers skattskyldighet eller beskattning. Dessutom är tidpunkten för att lämna dessa särskilda uppgifter densamma som för inkomstdeklarationen (33 kap. 10 och 11 §§ SFL). Rättsverkningarna av de särskilda uppgifterna är inte heller mer långt- gående än av de uppgifter som ska lämnas i en deklaration och behöver följaktligen inte omgärdas av högre krav på säkerhet. Det finns således inte något logiskt bärande skäl mot att ett deklara- tionsombud också ska tillåtas att underteckna och lämna de särskilda uppgifterna för huvudmannens räkning.

För de huvudmän som i dag lämnar både inkomstdeklaration och särskilda upp- gifter kan skillnaden i hantering vara extra svår att förstå. Att deras deklara- tionsombud i sådana fall kan lämna deklara- tionen men inte den särskilda uppgiften minskar nyttan av deklara- tionsombuds- förfarandet och riskerar att skada förtroen- det för systemet.

#### *Bara särskilda uppgifter som enligt lag ska undertecknas och som lämnas elektroniskt*

Med hänsyn till att nyttan av deklara- tionsombud får anses störst i de fall handlingen ska undertecknas begränsas förslaget till sådana uppgifter. De särskilda uppgifter som enligt lag ska undertecknas är för närvarande fyra stycken (se Tabell 1).

*Särskilda uppgifter enligt 33 kap. 3 § SFL* – För de ca 87 300 ideella föreningarna, stiftelserna och trossamfunden skulle hanteringen av särskilda uppgifter förenklas väsentligt om deklara- tionsombud kunde användas, särskilt i de fall firman tecknas av två ställföreträdare i förening. För ca 18 300 föreningar, stiftelser och tros- samfund som redan i dag anlitar deklara- tionsombud för att lämna skattede- klaration, blir systemet för uppgiftslämnande också mer konsekvent om deklara- tionsombudet även kan lämna de särskilda uppgifterna. Skatteverket

planerar att för de uppgiftsskyldiga för dessa särskilda uppgifter ha en digital inmatningstjänst färdig till början av 2025

*Särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL* – Om förslaget genomförs, kommer det vara till stor nytta också för de utländska företagare som är verksamma i Sverige utan att ha fast driftsställe här och som är skyldiga att lämna särskild uppgift. Under våren 2022 sjösatte Skatteverket en teknisk lösning av enklare slag för att dessa personer trots allt ska kunna underteckna och lämna särskilda uppgifter elektroniskt genom att använda en e-postadress för att beställa en tillfällig kod för att logga in i tjänsten. Den lösningen skulle för närvarande också vara aktuell för ett eventuellt deklarationsombud som ska lämna denna särskilda uppgift. För de utländska aktörerna, såväl fysiska som juridiska personer, är det också en fördel att kunna anlita ett svenskt deklarationsombud som kan det svenska regelverket och språket.

Skatteverket har den 29 maj 2023 tagit fram en promemoria och för regeringen föreslagit en ny återkallelsegrund för godkännande för F-skatt (Ny återkallelsegrund för godkännande för F-skatt, dnr 8-2378978). Enligt det förslaget ska ett godkännande för F-skatt kunna återkallas när ett företag inte har följt ett föreläggande att lämna sådana särskilda uppgifter för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen som avses i 33 kap. 6 a § SFL. Om det förslaget blir verklighet kommer detta förslag, att deklarationsombud ska få underteckna och lämna in särskilda uppgifter, underlätta för de uppgiftsskyldiga att fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

*Särskilda uppgifter enligt 33 kap. 7 och 7 a §§ SFL* – Övriga särskilda uppgifter som enligt lag ska undertecknas lämnas av fysiska personer som inte längre är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det är alltså fråga om personer som är bosatta utomlands, närmare bestämt i ett annat EES-land. Den särskilda uppgiften lämnas då i syfte att kontrollera att personens uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eller ett beviljat avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond enligt 30 och 31 kap. IL, återförs till beskattning på ett korrekt sätt. Att överföringen av uppgifter i dessa fall är gränsöverskridande kan bidra till att den uppgiftsskyldige både har svårare att nås av myndighetens utskick och att själv lämna uppgifterna. Även dessa personer skulle således kunna ha nytta av ett deklarationsombud i Sverige. De som lämnar uppgiften i dag är visserligen få men det kan inte uteslutas att antalet ökar framöver. Det förhållandevis låga uppgiftslämnandet bör därför inte i sig utesluta en möjlighet att lämna uppgifterna genom ombud.

För att lagstiftningen ska vara hållbar över tid bör behörigheten bestämmas till att omfatta alla särskilda uppgifter som ska undertecknas. En lagteknisk lösning, som anknyter till undertecknandet som kännetecken för vilka uppgifter som ska omfattas, blir flexibel men samtidigt förutsebar och enkel.

Skatteverket föreslår därför att den nya regleringen bara ska omfatta de särskilda uppgifter som enligt skatteförfarandelagen ska undertecknas och som lämnas elektroniskt, dvs. samma krav som uppställs för att deklarationsombud ska få lämna deklARATIONER.

*Särskilda uppgifter som inte behöver undertecknas*

*Särskilda uppgifter enligt 5, 6, 8–9b §§* – Det är enligt Skatteverkets bedömning inte försvarbart att avsätta utvecklingsresurser för att ta fram e-tjänster för de särskilda uppgifter som inte måste undertecknas. Bedömningen förstärks av att fem av de sex särskilda uppgifter som inte måste undertecknas inte lämnas alls eller av endast ett fåtal uppgiftsskyldiga. En av dem lämnas dock av ett relativt stort antal



uppgiftsskyldiga. Under år 2022 lämnade 42 400 svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftsställe i Sverige, särskilda uppgifter i form av räkenskapsschema, skattemässiga justeringar och delägaruppgifter. Alla uppgiftsskyldiga som har ett bokföringsprogram kan enkelt föra över dessa uppgifter till Skatteverket via e-tjänsten Filöverföring. Förfarandet är smidigt och väl inarbetat och uppgifterna behöver, som sagt, inte undertecknas. Den administrativa bördan för detta uppgiftslämnande bör därför inte vara så betungande för företagen att det motiverar utvecklingen av en e-tjänst för deklara-tionsombud.

#### *Övriga behörighetsregler harmoniseras*

Förutom att lämna de särskilda uppgifterna bör deklara-tionsombudets behörighet också omfatta att ta del av och komplettera de särskilda uppgifterna samt att begära anstånd med att lämna dem. Behörigheten att komplettera och att begära anstånd har deklara-tionsombuden i dag när det gäller deklara-tioner. Utan detta tillägg skulle huvudmannens nytta begränsas avsevärt. Dessutom bör behörigheten att lämna särskilda uppgifter så långt som möjligt regleras på samma sätt som den nu gällande behörigheten att lämna deklara-tioner. Därmed blir systemet effektivt och likformigt. Skatteverket föreslår därför följändringar i 6 kap. 4 §, 5 § första stycket 2–4, 6 § tredje stycket och 8 § 1 SFL.

#### *Lagförslag*

Förslaget innebär att 6 kap. 4–6 och 8 §§ och 38 kap. 3 § SFL ändras.

## **4.2 Behörighet att begära omprövning**

### **4.2.1 Deklara-tionsombud enligt skatteförfarandelagen**

**Förslag:** Ett deklara-tionsombud enligt skatteförfarandelagen ska få begära omprövning av beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklara-tion. En sådan begäran ska göras elektroniskt.

Ett villkor för att deklara-tionsombudet ska få denna behörighet är att den uppgiftsskyldige begär det.

#### **Skälen för förslaget**

*En ny justerad deklara-tion efter att beslut fattats innebär normalt en begäran om omprövning*

Förfarandet med deklara-tionsombud omfattar i dag en rätt att fullgöra huvudmannens uppgiftsskyldighet att lämna deklara-tion enligt skatteförfarandelagen. I behörigheten ingår även att komplettera lämnade uppgifter i en deklara-tion (6 kap. 5 § första stycket 3 SFL). Det innebär att deklara-tionsombudet har behörighet att besvara Skatteverkets frågor om de uppgifter som deklara-tionsombudet har lämnat och komma in med nya eller rättade uppgifter till en redan lämnad deklara-tion. Kompletteringen kan även göras på den uppgiftsskyldiges eget initiativ. En sådan komplettering kan göras t.ex. genom att lämna in en ny deklara-tion.

Om en ny korrigerad deklara-tion däremot kommer in efter att Skatteverket hunnit fatta beskattningsbeslut för den redovisningsperiod eller det beskattningsår som deklara-tionen avser, utgör den nya deklara-tionen ofta en begäran om omprövning. För tydlighetens skull ska tilläggas att det bara är när en ny justerad deklara-tion innehåller ändrade uppgifter av betydelse för beslutet om skatt eller

avgifter som den behandlas som en begäran om omprövning av den skatten eller avgiften.

Det ska även noteras att beslut om skatter och avgifter anses ha fattats samtidigt som skattedeklarationen lämnas – om den lämnas i rätt tid och på rätt sätt (53 kap. 2 § första stycket SFL, s.k. automatiska beslut). Effekten blir att en ny justerad skattedeklaration med nya beskattningsuppgifter, alltid behandlas som en begäran om omprövning. När det gäller inkomstbeskattningen kan en rättelse av tidigare lämnade uppgifter hinnas med under tiden mellan deklara-tionsinlämning och beslut om slutlig skatt. Efter att beslutet om slutlig skatt väl är fattat är dock rättelsen vanligtvis att se som en begäran om omprövning.

Enligt 26 kap. 40 § SFL ska den deklara-tions-skyldige snarast ändra en felaktig uppgift avseende en viss betalningsmottagare som har lämnats i en arbetsgivardeklara-tion eller en förenklad arbetsgivardeklara-tion. Om en uppgift saknas, ska den deklara-tions-skyldige snarast genom tillägg lämna de uppgifter som behövs. Sådana ändringar och tillägg är enligt Skatteverkets mening sådana kompletteringar av läm-nade uppgifter som deklara-tionsombud får göra enligt 6 kap. 5 § första stycket 3 SFL.

Det avgörande här är att deklara-tionsombud inte har behörighet att begära om-prövning enligt nuvarande lagstiftning. Ett deklara-tionsombud har därmed begrän-sade möjligheter att rätta felaktigheter som upptäcks i efterhand. Att ett deklara-tionsombud inte har behörighet att begära omprövning för tidigare redovisningsperioder eller beskattningsår upplevs av många uppgiftsskyldiga och deklara-tionsombud som en allvarlig brist. Skatteverket erfar att det ofta är deklara-tionsombudet som uppmärksammar eventuella felaktigheter i tidigare lämnade deklara-tioner och att det därför är naturligt och smidigt om samma person också kan hantera rättelsen och begära omprövning. Det upplevs också som ett hinder att ett deklara-tionsombud som får en ny kund inte får rätta felaktigheter, dvs. begära omprövning, för tid innan han eller hon blev godkänd som deklara-tionsombud för den aktuella kunden.

Den som vill ha hjälp med att begära omprövning och att föra talan vid en förvaltningsmyndighet får i dag i stället anlita ett ombud enligt 14 § förvaltningslagen (2017:900). Det finns i och för sig inte något som hindrar att huvudmannen ger sitt deklara-tionsombud en separat fullmakt att företräda huvudmannen i ett omprövningsärende. En sådan ordning ses emellertid som onödigt krånglig. En annan nackdel är att ett ombud enligt förvaltningslagen inte kan använda Skatteverkets digitala tjänster för deklara-tionsombud för att lämna de rättade uppgifterna elektroniskt för huvudmannens räkning.

#### *Deklarationsombud ska få begära omprövning*

Skatteverket bedömer att praktiska överväganden talar för att deklara-tionsombud ska få begära omprövning för huvudmannens räkning. Att den som ärendet gäller har rätt att begära omprövning och att en begäran om omprövning ska vara skriftlig framgår av 66 kap. 6 § SFL. Ett deklara-tionsombud med kompetens att lämna och komplettera en deklara-tion bör även ha kompetens att begära omprövning av beslut om de skatter och avgifter som deklara-tionsombudet har behörighet att deklarerat. Från att begära omprövning hos Skatteverket till att överklaga och få saken prövad i domstol är steget längre. Skatteverket ser för närvarande inte något behov av att utveckla den lagreglerade deklara-tionsombudsrollen i den riktningen.

Deklara-tionsombud får, enligt 6 kap. 5 § första stycket 2 SFL, ta del av de deklara-tions- och skattekontouppgifter som den deklara-tions-skyldige har

direktåtkomst till. I praktiken är åtkomsten begränsad till uppgifter för tid efter att deklaraionsombudet godkänts av Skatteverket.

Deklarationsombudet får komplettera lämnade uppgifter i en deklaraion (6 kap. 5 § första stycket 3 SFL). I det ligger att besvara frågor och lämna kompletterande uppgifter till Skatteverket som rör en deklaraion som ombudet har lämnat till verket. Att det handlar om uppgifter som Skatteverket efterfrågar med anledning av att ombudet har lämnat deklaraion framgår av att det är lämnade uppgifter i en deklaraion som ska kompletteras (prop. 2010/11:165 s. 715).

Om deklaraionsombudet får behörighet att begära omprövning så är den behörigheten inte begränsad till just de underlag, skatter och avgifter som deklaraionsombudet har deklarerat. Deklaraionsombudet kommer då att elektroniskt kunna begära omprövning av beslut om skatter och avgifter även för tidigare redovisningsperioder och beskattningsår. Deklaraionsombudet ska både kunna begära omprövning av ett s.k. grundbeslut och ett omprövningsbeslut.

#### *Beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklaraion*

Beslut enligt skatteförfarandelagen är av många olika slag och avser allt från beslut om beskattning till beslut om registreringar, skattebetalning och verkställighet m.m. Frågan är om behörigheten ska gälla alla beslut som Skatteverket fattar eller om deklaraionsombudets rätt att begära omprövning bör begränsas på något sätt.

Det finns här skäl att påminna om att rollen som deklaraionsombud inrättades för att kravet på egenhändigt undertecknande uteslöt möjligheten att – ens med stöd av fullmakt – överlåta åt någon annan att underteckna en deklaraion. Något liknande hinder mot att begära omprövning genom ombud finns inte. Det kan alltså en person med t.ex. ställningsfullmakt eller annan fullmakt göra. Skatteverket finner därför inte skäl att ge deklaraionsombudet en lagreglerad generell behörighet att begära omprövning av alla sorters beslut. Skatteverket föreslår därför att aktuell behörighet ska begränsas till begäran om omprövning av beslut om de skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter som lämnas i en deklaraion.

Formuleringen *beslut om skatter eller avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklaraion* definierar att det är just beslut om de skatter och avgifter som ett deklaraionsombud har behörighet att deklarera som ombudet också kan begära omprövning av. Det betyder inte att sådana uppgifter eller ens en deklaraion måste ha lämnats i det enskilda fallet. Även i det fall ett beslut om skatt eller avgift som omfattas av definitionen har fattats i avsaknad av deklaraion ska deklaraionsombudet kunna begära omprövning av ett sådant beslut.

De beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i skattedeklaraion, inkomstdeklaraion, tilläggsskattedeklaraion och preliminär inkomstdeklaraion är beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, särskild inkomstskatt, slutlig skatt, tilläggsskatt och debiterad preliminärskatt. Gemensamt för dessa beslut är att de bestämmer skattens eller avgiftens storlek. Beslut om hur eller när skatter och avgifter ska betalas är däremot inte beslut som fattas med ledning av uppgifter i deklaraionen.

Beslut om s.k. särskilda avgifter, t.ex. förseningsavgift och skattetillägg, är inte sådana beslut som deklaraionsombudet ska kunna begära omprövning av. Särskilda avgifter regleras i 48–52 kap. SFL och är en gemensam benämning för olika sanktionsavgifter (3 kap. 17 § SFL). De särskilda avgifterna är inte en skatt eller avgift. Förseningsavgift ska visserligen tas ut av den som är försenad med sin deklaraion (48 kap. 1 § SFL) och skattetillägg ska tas ut bl.a. av den som har lämnat en oriktig uppgift i sin deklaraion (49 kap. 4 § SFL), men beslut om särskilda

avgifter förutsätter i samtliga fall att Skatteverket inleder ett separat ärende på eget initiativ. De särskilda avgifterna tas alltså ut när skyldigheter enligt skatteförfarandelagen har åsidosatts och inte som ett led vid fullgörandet av uppgiftsskyldigheten. Beslut om särskilda avgifter omfattas därför inte av definitionen.

Med deklaration menas här deklARATIONER enligt skatteförfarandelagen. Innebörden är densamma som enligt 6 kap. 5 § första stycket 1 SFL. Förutom skattedeklaration, inkomstdeklaration och tilläggsskattedeklaration är det preliminär inkomstdeklaration och skalbolagsdeklaration som avses. En skalbolagsdeklaration ska lämnas om den som säljer ett skalbolag vill slippa skalbolagsbeskattning och till ledning för beslut om säkerhet för slutlig skatt (27 kap. 1 § SFL). De uppgifter som lämnas i skalbolagsdeklarationen läggs alltså inte till grund för något beslut om skattens eller avgiftens storlek och kommer därför inte att beröras av detta förslag. Detta är en åsyftad effekt. En skalbolagsaffär är nämligen en extraordinär händelse som inte är vanligt förekommande. Att förslaget bara omfattar beslut som fattas med ledning av uppgifter i en deklaration och som påverkar skattens och avgiftens storlek får därmed anses ändamålsenligt. Då tillvaratas deklARATIONSOMBUDETS kunskap om huvudmannens verksamhet och redovisning, förfarandet blir smidigt och önskade effektivitetsvinster uppnås. Till skillnad mot deklARATIONER ligger inte särskilda uppgifter som sådana till grund för beslut om skatter och avgifter och därför behöver inte någon omprövningsmöjlighet kopplas till särskilda uppgifter.

#### *Elektroniskt förfarande*

Kravet på elektronisk kommunikation bör upprätthållas även när deklARATIONSOMBUDET begär omprövning. Skatteverket tillhandahåller inte i dag någon särskild e-tjänst för att begära omprövning av beslutade skatter och avgifter. I avsaknad av sådan e-tjänst bör endast en e-tjänst för att lämna deklaration komma i fråga för att få begära omprövning. I praktiken görs det enklast genom att ombudet lämnar in en ny deklaration med ändrade uppgifter av betydelse för beslutade skatter eller avgifter. Det är den kommunikationsväg som deklARATIONSOMBUD är vana vid och det är just möjligheten att lämna en rättad deklaration som har efterfrågats. Dessutom skulle en sådan e-tjänst innehålla nödvändiga tekniska funktioner för att automatiskt identifiera deklARATIONSOMBUDET och som – om detta förslag genomförs – kan användas för att kontrollera att deklARATIONSOMBUDET har behörighet att begära omprövning.

#### *Teknisk lösning för att begära omprövning*

I nuläget finns det tekniska lösningar som med bara en liten utvecklingsinsats kan användas för att lämna en ny rättad mervärdesskattedeklaration, arbetsgivardeklaration, punktskattedeklaration och preliminär inkomstdeklaration under hela omprövningstiden och för tid innan deklARATIONSOMBUDET blev godkänt. Dessa är också de mest lämnade deklARATIONERNA sett till antalet lämnade deklARATIONER.

Övriga deklARATIONER som ska lämnas med stöd av bestämmelserna i skatteförfarandelagen kan i dag inte lämnas elektroniskt. Bland dem finns den förenklade arbetsgivardeklarationen och särskilda skattedeklARATIONER för mervärdesskatt och punktskatter. I dessa fall finns det inte heller någon möjlighet att begära omprövning elektroniskt.

Tekniska lösningar för att lämna inkomstdeklaration och för att begära omprövning av beslut om inkomstbeskattning finns, men ser olika ut för olika typer av inkomstdeklARATIONER. Inkomstdeklaration 2, som lämnas av aktiebolag och ekonomiska föreningar, har nyligen utvecklats med en möjlighet att begära

omprövning elektroniskt. På sikt kommer det att vara möjligt att elektroniskt begära omprövning under hela omprövningsperioden för såväl den uppgiftsskyldige själv som för ett godkänt deklarationsombud med rätt behörighet.

#### *Begäran om omprövning*

Det är främst vid förhållandevis okomplicerade omprövningar som Skatteverket ser att deklarationsombudet kan underlätta för sin huvudman. Det är därför bara inlämnandet av begäran om omprövning som bör ingå i deklarationsombudets behörighet. Möjligheten att begära omprövning för huvudmannens räkning bör gälla under samma tid som huvudmannen kan begära omprövning. Om begäran skulle vara otydlig, behöva kompletteras eller om den innehåller uppenbara fel, ska deklarationsombudet ha behörighet att rätta och komplettera begäran om omprövning. Sådana rättelser och kompletteringar bör tillåtas av effektivitetsskäl och får ses som en del av omprövningsbegäran. Om Skatteverket bedömer att begäran kan bifallas utan ytterligare utredning, fattas ett omprövningsbeslut i enlighet med begäran och huvudmannen underrättas om beslutet.

Eventuell kommunikering (jfr 40 kap. 2 och 3 §§ SFL) ska dock inte ske med deklarationsombudet. Inget hindrar dock att den person som har fullgjort uppdraget som deklarationsombud också är ombud – annat än deklarationsombud – för den deklarationsskyldige även i detta och andra sammanhang (prop. 2010/11:165 s. 715 samt 14 och 15 §§ FL). Kommunikering ska då ske med ombudet.

#### *Villkor för behörigheten att begära omprövning*

Deklarationsombud har i dag bara behörighet att lämna uppgifter som den uppgiftsskyldige ska lämna i samband med fullgörandet av sin deklarationsskyldighet. Därmed vet huvudmannen vilka uppgifter som ska lämnas och när de ska lämnas. Vid en begäran om omprövning är förhållandena annorlunda eftersom en begäran om att ett tidigare fattat beskattningsbeslut ska ändras går utanför den lagreglerade uppgiftsskyldigheten. Även om alla deklarationsombud alltid ska godkännas av Skatteverket och det inte finns några indikationer på att behörigheten att begära omprövning skulle missbrukas, kan det inte uteslutas att ett deklarationsombud, av misstag eller med uppsåt, skulle kunna skada sin huvudman. Det är därför inte säkert att alla huvudmän vill att deras deklarationsombud ska ha behörighet att begära omprövning.

Det kan säkerligen uppfattas som en smidig lösning att ge deklarationsombud en generell och bred behörighet. Skatteverket ser dock fördelar med att den generella behörigheten reserveras för sådana handlingar som har direkt koppling till uppgiftsskyldigheten att lämna deklARATIONER och särskilda uppgifter med lagstadgade formkrav (38 kap. 1 § 3 och 6 SFL). Om gränsen för den lagreglerade ombudsrollen blir otydlig eller om deklarationsombudets handlingsutrymme blir större än vad huvudmannen önskar, kan det leda till att huvudmannen helt avstår från att utse ett deklarationsombud. Mot denna bakgrund anser Skatteverket att en ny lagreglerad behörighet att begära omprövning ska förenas med villkor till skydd för huvudmannen. Motsatsen, dvs. att den föreslagna ändringen – som inte självklart efterfrågas av alla huvudmän – automatiskt skulle gälla för redan godkända deklarationsombud, skulle inte heller vara en lämplig ordning av det skälet att den skulle få retroaktiv effekt. Då skulle befintliga deklarationsombud få en utökad behörighet som principiellt skiljer sig från tidigare behörighet, utan att huvudmannen måste känna till att lagen har ändrats eller har gett sitt godkännande för det.

För att tydliggöra att behörigheten går utöver lagreglerad uppgiftsskyldighet föreslås således att den inte ska inträda automatiskt. I stället ska det krävas att huvudmannen gör ett aktivt val. Det innebär att den som vill utse ett nytt deklarationsombud som ska få begära omprövning eller utöka behörigheten för ett redan godkänt deklarationsombud, måste ange det i sin ansökan till Skatteverket. I praktiken kan valet göras genom att det formulär som används för att utse deklarationsombud förses med en extra ruta som fylls i av den som vill ge ombudet den behörigheten. För i dag redan godkända deklarationsombud räcker det att den deklarationskyldige anmäler att deklarationsombudet ska ha behörigheten att begära omprövning.

Skatteverket föreslår sammanfattningsvis att deklarationsombud ska få begära omprövning elektroniskt av beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklaration om den uppgiftsskyldige begär det.

#### *Lagförslag*

Förslaget innebär att en ny paragraf, 5 a §, förs in i 6 kap. SFL.

#### **4.2.2 Även deklarationsombud enligt andra lagar ska kunna få behörighet att begära omprövning**

**Förslag:** Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om att deklarationsombud ska få begära omprövning elektroniskt om den uppgiftsskyldige begär det ska tillämpas på beslut om fastighetstaxering enligt fastighetstaxeringslagen.

Bestämmelserna ska även tillämpas på beslut om mervärdesskatt som Skatteverket har fattat enligt reglerna om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster enligt mervärdesskattelagen.

#### **Skälen för förslaget**

##### *Beslut om fastighetstaxering*

Till grund för beslut om *allmän och förenklad* fastighetstaxering ligger antingen en deklaration eller ett förslag till fastighetstaxering. Att ägare ska lämna deklaration för varje fastighet till ledning vid allmän och förenklad fastighetstaxering framgår av 18 kap. 1 § FTL. Skyldigheten att lämna deklaration gäller dock inte för ägare som har fått ett förslag till fastighetstaxering senast den 15 oktober året före det år då allmän eller förenklad fastighetstaxering äger rum. Skatteverket har den 25 september 2023 tagit fram en promemoria och för regeringen bl.a. föreslagit ny tidpunkt för fastighetstaxering (Förändrad deklarationstidpunkt vid fastighetstaxering m.m., dnr 8-2548709) där tidpunkten 15 oktober föreslås bli flyttad till 15 februari det år då allmän eller förenklad fastighetstaxering äger rum. Till grund för beslut om *särskild* fastighetstaxering ligger en särskild fastighetsdeklaration. Enligt 26 kap. 2 § FTL ska en särskild fastighetsdeklaration efter föreläggande lämnas av den som vid årets ingång var ägare till en fastighet.

Ett deklarationsombud får enligt 18 kap. 2 a § FTL fullgöra skyldigheten att lämna deklaration eller annan uppgift enligt denna lag. Genom en hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser om deklarationsombud och beslut om deklarationsombud tillämpas 6 kap. 5 § SFL om deklarationsombuds behörighet. Frågan är om den för skatteförfarandelagen föreslagna ändringen att deklarationsombud ska kunna få behörighet att begära omprövning även ska få genomslag för deklarationsombud enligt fastighetstaxeringslagen.

Det kan här konstateras att enskilda huvudmäns behov och nytta av att ett deklara-tionsombud får begära omprövning är densamma inom båda områdena. Det finns inte heller någonting i fastighetstaxeringsförfarandet som talar mot att behörigheten utökas på detta sätt. Det är också en fördel om reglerna även fort-sättningsvis är lika. Skatteverket anser mot den bakgrunden att ett deklara-tionsombud enligt fastighetstaxeringslagen ska få begära omprövning av beslut om fastighetstaxering, dvs. grundläggande beslut om fastighetstaxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut (20 kap. 1 § FTL).

För att regelverket ska bli konsekvent bör ett deklara-tionsombuds behörighet att begära omprövning omfatta sådana beslut som grundas på uppgifter som deklara-tionsombudet har behörighet att lämna. Det är, som nämnts ovan, skyldigheten att lämna deklara-tion eller annan uppgift enligt fastighetstaxeringslagen som får fullgöras genom ett deklara-tionsombud. Att lämna påpekanden med anledning av ett förslag till fastighetstaxering är frivilligt, vilket innebär att det – enligt nuvarande lagstiftning – inte ingår i ett deklara-tionsombuds behörighet. Så länge ett deklara-tionsombuds behörighet endast omfattar skyldigheten att lämna deklara-tion eller annan uppgift enligt fastighetstaxeringslagen är det därför logiskt att behörigheten att begära omprövning begränsas till beslut som fattas med ledning av uppgifter i en deklara-tion. Skatteverket föreslår emellertid i nedanstående avsnitt 4.4 att ett deklara-tionsombud även ska få underteckna och lämna påpekanden för fastighetsägarens räkning. I konsekvens med det förslaget föreslår Skatteverket att behörigheten att begära omprövning ska gälla alla beslut om fastighetstaxering – även de som fattas med ledning av uppgifter i ett förslag till fastighetstaxering, inklusive påpekanden.

Definitionen som förtydligar vilka beslut som ett deklara-tionsombud enligt fastighetstaxeringslagen ska få begära omprövning av, förs lämpligen in i fastig-hetstaxeringslagen. Regleringen om utökad behörighet bör i övrigt få fullt genom-slag i fastighetstaxeringslagen genom en hänvisning till skatteförfarandelagens bestämmelser. Det innebär att även övriga rekvisit ska vara uppfyllda för att den utökade behörigheten ska få tillämpas. Den uppgiftsskyldige måste alltså även här särskilt begära att deklara-tionsombudet ska få behörigheten och omprövnings-begäran måste även här lämnas elektroniskt (se Elektroniskt förfarande avsnitt 4.2.1).

Skatteverket föreslår alltså att det införs en bestämmelse, varav det framgår att i stället för vad som sägs i 6 kap. 5 a § SFL ska deklara-tionsombudets behörighet att begära omprövning avse beslut om fastighetstaxering.

*Beslut om mervärdesskatt som fattas enligt reglerna om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster*

Ett företag kan vara skyldigt att redovisa mervärdesskatt i flera EU-länder. För att slippa registrera sig till mervärdesskatt i varje sådant EU-land kan företaget välja att använda de särskilda ordningarna och registrera sig i ett EU-land för redovisning och betalning av mervärdesskatten. Företaget får därmed en enda kontaktpunkt inom EU. Skatten beslutas dock alltid i konsumtionsmedlemsstaten, dvs. i det EU-land där omsättningen äger rum och dit mervärdesskatten förs över.

Det finns tre särskilda ordningar; tredjelandsordningen, unionsordningen och importordningen. Bestämmelser om dessa särskilda ordningar finns numera i 22 kap. ML. De bestämmelserna motsvarar artiklarna 358–369zc i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

(mervärdesskattedirektivet). Ytterligare bestämmelser om de särskilda ordningarna finns i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, rådets förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri och i kommissionens genomförandeförordning (EU) 2020/194 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EU) nr 904/2010.

Om ett företag har ansökt hos Skatteverket om att få använda en särskild ordning för att redovisa mervärdesskatt fattas ett s.k. identifieringsbeslut och företaget ska lämna en särskild mervärdesskattedeclaration på elektronisk väg för varje redovisningsperiod (22 kap. 9 och 34 §§ ML). Redovisningen sker på Skatteverkets webbplats via e-tjänsten One Stop Shop (OSS). Företaget kan under vissa förutsättningar använda sig av ett svenskt deklaraionsombud. Det kräver emellertid att företaget har ett identifieringsbeslut för unionsordningen i Sverige, dvs. enligt 22 kap. 12, 13 eller 14 § ML (22 kap. 54 § ML). Det är alltså bara denna särskilda ordning som är av intresse här. Unionsordningen kan tillämpas av företag som är etablerade inom EU, vilket innebär att identifieringsbeslut för unionsordningen enligt mervärdesskattelagen gäller företag som har sitt säte i Sverige eller, i avsaknad av ett sådant säte inom EU, har ett fast etableringsställe här. Unionsordningen kan också i vissa fall tillämpas av företag som är etablerade utanför EU. Det gäller företag som bedriver unionsintern distansförsäljning av varor (22 kap. 12 § 1 b ML) och företag som genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör leverans av varor inom EU (s.k. plattformsföretag) när leveransen eller transporten av de levererade varorna påbörjas och avslutas i Sverige (22 kap. 13 § 1 b ML).

Deklarationsombudet ska enligt 22 kap. 54 § första stycket ML godkännas av Skatteverket om den fysiska person som utsetts uppfyller kraven enligt 6 kap. 6 och 7 §§ SFL. För deklaraionsombudets behörighet och återkallelse av ett godkännande ska 6 kap. 5 § första stycket 1–3 och 8 § SFL tillämpas (22 kap. 54 § andra stycket 1 ML). Härav följer att ett godkänt deklaraionsombud enligt nuvarande lagstiftning får lämna deklaraion, ta del av deklaraions- och skattekontouppgifter och komplettera lämnade uppgifter i en deklaraion. Däremot får ett deklaraionsombud för särskilda ordningar inte begära anstånd med att lämna deklaraion.

Frågan är nu om ett deklaraionsombud som utsetts enligt reglerna om särskilda ordningar bör få behörighet att begära omprövning av beslut om skatt som har fattats av Skatteverket (enligt 22 kap. 55 § ML)? Det ska inledningsvis noteras att förfarandet för att ändra tidigare inlämnade deklaraioner enligt reglerna om särskilda ordningar är olika beroende på om ändringen görs inom eller efter tre år från den dag då den ursprungliga deklaraionen skulle ha lämnats.

Inom treårsfristen gäller följande. Enligt 22 kap. 38 § första stycket ML ska en särskild mervärdesskattedeclaration innehålla ändringar av tidigare inlämnade deklaraioner – om ändringen tas med inom tre år från den dag då den ursprungliga deklaraionen skulle ha lämnats. Härav följer att en ändring som görs inom denna treårsfrist är en uppgift som enligt lag ska anges i deklaraionen och som deklaraionsombudet är behörigt att lämna och underteckna redan enligt 6 kap. 5 § första stycket 1 SFL (22 kap. 54 § andra stycket 1 ML). Något behov av särskild behörighet för att begära omprövning inom treårsfristen finns därför inte i dessa fall.

För redovisningsperioder före den 1 juli 2021 görs ändringar inom treårsfristen i stället genom att lämna en ny deklaraion för den redovisningsperiod som rättelsen avser. Detta förfarande kommer dock att fasas ut fram till den 20 juli 2024, när tiden för dessa ändringar går ut (artikel 61.1 första stycket och 2 första stycket



i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011, jämte 14 § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster i dess lydelse före den 1 juli 2021. För tid före den 1 juli 2021 skulle en deklaration ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Efter treårsperiodens utgång är omprövningsförfarandet ett helt annat. Då ska ett företag som vill rätta en tidigare lämnad deklaration vända sig direkt till konsumtionsmedlemsstaten som beslutar om omprövning enligt lagstiftningen i den staten (prop. 2019/20:122 s. 90 f). Det betyder att ett företag som redovisar svensk mervärdesskatt och som vill ändra Skatteverkets beslut om mervärdesskatt, ska begära omprövning genom att vända sig till Skatteverket. Då används inte identifieringsstatens e-tjänst för OSS. Enligt 22 kap. 56 § ML ska beslut om skatt som redovisas enligt 22 kap. eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land omprövas enligt bestämmelserna i 66 kap. 2–8, 18, 19, 21, 22 och 27–29 §§, 30 § första stycket och 31–35 §§ SFL.

Skatteverket föreslår att deklarationsombud för de särskilda ordningarna enligt mervärdesskattelagen ska få begära omprövning även efter treårsfristens utgång. Deklarationsombud för de särskilda ordningarna utses och godkänns enligt samma regler som andra deklarationsombud. Det har inte framkommit något hinder mot att just dessa deklarationsombud skulle få behörighet att begära omprövning av beslut om mervärdesskatt. Dessutom är det en fördel om gränserna för deklarationsombuds behörighet stämmer överens inom olika rättsområden. Reglerna blir då enklare att förstå och att tillämpa för enskilda – som kan ha deklarationsombud enligt flera av lagarna. Det underlättar också Skatteverkets hantering av olika ombudsroller.

Behörigheten som föreslås saknar motsvarighet i EU-rätten och kan bara tillämpas i Sverige avseende omprövningar enligt skatteförfarandelagen. De beslut som deklarationsombud för särskilda ordningar kan komma att begära omprövning av är alltså beslut om svensk mervärdesskatt som fattats av Skatteverket med ledning av uppgifter i en särskild mervärdesskattedeklaration (22 kap. 55 och 56 §§ ML). Det kan här noteras att det främst är s.k. plattformsföretag som är identifierade i Sverige för unionsordningen enligt 22 kap. 13 § ML som kan redovisa svensk mervärdesskatt. Med plattformsföretag menas här beskattningsbara personer som genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör viss omsättning av varor. I september 2023 uppgick de till drygt 800 stycken. Dessa företag kan dock redovisa inte bara svensk mervärdesskatt utan också andra EU-länders mervärdesskatt genom e-tjänsten OSS.

Begäran ska även i dessa fall bara få göras elektroniskt. Eftersom en begäran om omprövning inte kan registreras i e-tjänsten OSS efter treårsfristens utgång blir behörigheten beroende av att det finns någon annan tillgänglig e-tjänst som deklarationsombudet kan använda. Även här ska behörigheten att begära omprövning föregås av ett aktivt val av huvudmannen och anmälas till Skatteverket. Därmed blir förutsättningarna för deklarationsombud enligt skatteförfarandelagen och för de särskilda ordningarna enligt mervärdesskattelagen lika och behörigheten kan utvidgas genom att hänvisningen i 22 kap. 54 ML kompletteras så att de här föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen omfattas.

Skatteverket föreslår alltså att deklarationsombud ska kunna få behörighet att begära omprövning av beslut om mervärdesskatt som Skatteverket fatta enligt reglerna om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster.

*Lagförslag*

Förslaget innebär att det införs ett nytt andra stycke i 18 kap. 2 a § FTL och att 22 kap. 54 § andra stycket 1 ML ändras.

### 4.3 Möjlighet att begränsa deklarationsombuds behörighet

**Förslag:** Om den uppgiftsskyldige begär det ska ett godkännande som deklarationsombud begränsas så att deklarationsombudet endast får tillgång till vissa av de deklarations- och skattekontouppgifter samt särskilda uppgifter som den uppgiftsskyldige har direktåtkomst till.

**Skäl för förslaget:** Enligt 6 kap. 6 § tredje stycket SFL kan den deklarations-skyldige begära att godkännandet begränsas till en viss tid. I författningskommentaren till paragrafen anges att ett godkännande inte får begränsas på något annat sätt och att ett godkännande därför kräver att den deklarations-skyldige är beredd att ge ombudet hela den behörighet som följer av 5 § (prop. 2010/11:165 s. 716).

Skatteverkets erfarenhet är att det förekommer att företag helt avstår från att använda deklarationsombud på grund av att behörigheten enligt 6 kap. 5 § SFL anses alltför vidsträckt. Ofta handlar det om att man inte vill att ett deklarationsombud ska kunna få del av alla de deklarations- och skattekontouppgifter som den uppgiftsskyldige har direktåtkomst till och som ombudet inte har behov av för att fullgöra sitt uppdrag. En del företagare som får hjälp med att deklarerera mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt vill t.ex. själva lämna sin inkomstdeklaration och inte dela inkomstuppgifter med sitt deklarationsombud.

Sedan införandet av deklarationsombud har digitaliseringen av deklarationsförfarandet utvecklats. Efter att arbetsgivardeklarationer på individnivå infördes 2018 finns fler person- och inkomstuppgifter tillgängliga för ett deklarationsombud än vad som fanns tidigare (prop. 2016/17:58). Samtidigt kvarstår de administrativa och ekonomiska fördelar med att använda deklarationsombud, som gjorde att rollen skapades från början.

För att Skatteverket ska kunna begränsa tillgången till uppgifter för enskilda deklarationsombud krävs att lagen ändras. De farhågor som fanns vid införandet av deklarationsombud som gällde risk för missbruk och dåliga kontrollmöjligheter är enligt Skatteverkets mening inte överhängande när det gäller begränsning av deklarationsombudens behörighet. En huvudman som vill ha hjälp med att deklarerera eller att lämna särskilda uppgifter måste kunna få begränsa sitt ombuds tillgång till just de uppgifter som ombudet behöver för att t.ex. lämna en mervärdesskattedeklaration. Fullgörandet av övriga uppgiftsskyldigheter kanske huvudmannen själv vill ta hand om eller överlåta till ett annat deklarationsombud. Alla deklarationsombud är heller inte lämpade att ta hand om all uppgiftsskyldighet åt huvudmannen och även av den anledningen bör tillgången till uppgifter kunna begränsas om huvudmannen så önskar. Mot den bakgrunden föreslår Skatteverket att bestämmelserna i 6 kap. 5 § SFL ska kompletteras för att ge huvudmannen möjlighet att begränsa behörigheten så att deklarationsombudet endast får ta del av de uppgifter som behövs för att fullgöra uppdraget att t.ex. endast deklarerera mervärdesskatt eller endast deklarerera arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Med tiden kan tekniskt stöd byggas ut och anpassas för dessa önskemål. Det bör inte anges i lag vilka uppgifter som ska kunna begränsas då det från tid till annan beror på Skatteverkets tekniska lösningar för respektive deklaration eller

särskilda uppgift. För att undvika att huvudmän ställer krav som inte Skatteverket har hunnit tillgodose behöver Skatteverket föreskriftsrätt för att närmare ange vilka uppgifter som får omfattas av begränsningen. Ett bemyndigande att meddela verkställighetsföreskrifter finns i 22 kap. 4 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Motsvarande bör gälla för deklarationsombud enligt fastighetstaxeringslagen och för deklarationsombud enligt mervärdesskattelagens regler om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållande av tjänster. I det senare fallet genom en ny särskild hänvisning till bestämmelsen i skatteförfarandelagen och på fastighetstaxeringsområdet så kommer nya bestämmelsen i skatteförfarandelagen att gälla i och med hänvisningen i 18 kap. 2 a § 1 FTL till 6 kap. 4–8 §§ SFL.

#### *Lagförslag*

Förslaget innebär att det införs ett nytt tredje stycke i 6 kap. 5 § SFL och en hänvisning till detta stycke i 22 kap. 54 § ML.

## **4.4 Behörighet att underteckna och lämna påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering**

**Förslag:** Ett deklarationsombud ska få underteckna och lämna påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering men bara om det lämnas elektroniskt.

### **Skälen för förslaget**

#### *Frivilliga påpekanden med anledning av förslag om fastighetstaxering*

Fastighetstaxering är sedan den allmänna fastighetstaxeringen 1996 en registerbaserad taxering, dvs. den baserar sig på uppgifter i befintliga register. En fastighetsägare behöver normalt endast lämna en fastighetsdeklaration om denne inte har fått ett förslag till fastighetstaxering senast den 15 oktober året före det år då allmän eller förenklad fastighetstaxering äger rum (Skatteverket har föreslagit att tidpunkten flyttas till 15 februari det år då allmän eller förenklad fastighetstaxering äger rum, se ovan 4.2.2 under Beslut om fastighetstaxering). Ett förslag till fastighetstaxering innehåller de uppgifter från fastighetstaxeringsregistret som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett beslut om fastighetstaxering. En fastighetsägare har, som framgår av 18 kap. FTL, möjlighet att lämna påpekanden med anledning av ett förslag till fastighetstaxering. Fastighetsägaren är dock inte skyldig att rätta eller komplettera felaktiga eller bristfälliga uppgifter i förslaget. Att påpekanden är frivilliga medför att de inte omfattas av deklarationsombudsbehörigheten (18 kap. 2 a § FTL).

#### *Relativt nyligen infört krav på att fastighetsdeklarationer och påpekanden ska undertecknas*

Krav på att uppgifter i en fastighetsdeklaration samt påpekanden med anledning av förslag om allmän och förenklad fastighetstaxering ska undertecknas av fastighetsägare eller behörig ställföreträdare infördes i 18 kap. 1 a och 26 kap. 3 §§ FTL så sent som i juli 2017 (prop. 2016/17:142). Samtidigt infördes en bestämmelse om att ett deklarationsombud får underteckna uppgifter i en fastighetsdeklaration som lämnas elektroniskt (18 kap. 1 b § 1 FTL). Någon rätt för deklarationsombud att underteckna påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering infördes

emellertid inte. Just det förhållandet att påpekanden numera ska undertecknas av fastighetsägaren eller behörig ställföreträdare enligt lag är dock en omständighet som talar för att deklaraionsombud bör få behörighet att både underteckna och lämna uppgiften. Det relativt stora antal påpekanden som lämnas är likaså en omständighet som talar för att deklaraionsombud ska få hantera inlämnandet (se avsnitt 5.4.1 under *Fastighetsägare*).

Det beslut som fattas med anledning av påpekanden är grundläggande beslut om fastighetstaxering. Som lagstiftaren påpekade i samband med att kravet på undertecknande infördes finns det inte något straffansvar knutet till fastighetstaxeringen (prop. 2016/17:142 s. 40 f.). Sådana beslut får inte heller någon effekt för in- eller utbetalningar från skattekontot förrän det läggs till grund för beslut om fastighetsskatt eller fastighetsavgift. Även om påpekanden är frivilligt och alltså i princip kan företas utan huvudmannens vetskap leder det alltid till ett beslut som sänds till huvudmannen (20 kap. 5 a § FTL). Skatteverket bedömer mot denna bakgrund att risken för att påpekanden skulle leda till ekonomisk eller annan skada för huvudmannen är försumbar. Om deklaraionsombud får underteckna och lämna påpekanden elektroniskt bidrar det till administrativa vinster för såväl fastighetsägare som Skatteverket. Detta är redan i dag tekniskt möjligt.

Skatteverket föreslår därför att deklaraionsombud ska få underteckna och lämna påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering, men bara om det lämnas elektroniskt.

#### *Lagförslag*

Förslaget innebär att 18 kap. 1 b § första stycket och 2 a § första stycket FTL ändras.

## 4.5 Ikraftträdandebestämmelser

<b>Förslag:</b> De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 juli 2025.
---

**Skälen för förslaget:** Det är angeläget att de föreslagna lagändringarna träder i kraft så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 1 juli 2025. Förslagen syftar till att förenkla uppgiftslämnandet och Skatteverket ser inget behov av några övergångsbestämmelser. Ett deklaraionsombuds behörighet att begära omprövning för tidigare perioder och beskattningsår begränsas således inte.

Tillämpningen är beroende av att det finns tekniskt stöd. I vissa fall kan Skatteverket göra mindre utvecklingsinsatser av befintliga tekniska system och i vissa fall behöver Skatteverket utveckla nya tekniska system. De tekniska systemen kommer att utvecklas över tid, men bedöms vara på plats vid ikraftträdandet.

## 5 Konsekvensanalys

Konsekvensanalysen har upprättats med beaktande av de krav som ställs enligt förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

### 5.1 Sammanfattning

I promemorian lämnas ett antal förslag som innebär utökade behörigheter för deklarationsombud.

Ett av förslagen är att deklarationsombud får behörighet att underteckna och lämna de särskilda uppgifter som enligt skatteförfarandelagen ska undertecknas under förutsättning att uppgifterna lämnas elektroniskt.

Vidare föreslås att den som är uppgiftsskyldig ska kunna begära att ett deklarationsombud ges behörighet att begära omprövning av beslut om skatter eller avgifter som fattas baserat på uppgifter i en deklARATION. Förutsättningen är att en sådan begäran lämnas elektroniskt. Behörigheten att begära omprövning av beslut föreslås även gälla beslut om fastighetstaxering och beslut om mervärdesskatt som fattats i enlighet med de särskilda ordningar som gäller för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster.

Ett deklarationsombud föreslås även kunna ges behörighet att underteckna och lämna påpekande med anledning av ett förslag till fastighetstaxering, om det sker elektroniskt.

Slutligen föreslås att den som är uppgiftsskyldig ska kunna begränsa ett godkännande som deklarationsombud, så att ombudet endast får ta del av vissa av de deklarations- och skattekontouppgifter samt särskilda uppgifter som den uppgiftsskyldige har direktåtkomst till.

För de aktuella uppgiftsskyldiga beräknas förslagen sammantaget kunna medföra minskade administrativa kostnader om 39,3 miljoner kronor årligen. Förutom minskade administrativa kostnader förväntas förslagen bidra till ett enklare och effektivare uppgiftslämnande samtidigt som kravet på rättssäkerhet upprätthålls. Till detta kommer att den fortsatta digitaliseringen underlättas och att Skatteverkets hantering av olika ombudsroller blir enklare genom att gränserna för behörigheterna blir enhetligare.

Den utökade behörigheten för deklarationsombuden som föreslås både när det gäller de uppgifter som lämnas och möjligheten att begära omprövning, bedöms kunna minska Skatteverkets administrativa kostnader något. Detta med anledning av att kvaliteten på uppgifterna förmodas öka. Förslagen förutsätter att Skatteverket anpassar sina it-system vilket beräknas medföra engångskostnader om cirka 270 000 kronor.

Förslagen kan förväntas medföra positiva effekter på miljön då de innebär att fler uppgifter kan lämnas elektroniskt vilket bör minska användningen av pappersblanketter.

Förslagen bedöms inte medföra några direkta offentligfinansiella effekter, och inte heller påverka offentlig sektor, den kommunala självstyrelsen, jämställdhet eller de integrationspolitiska målen. Förslagen bedöms inte heller ha några fördelningseffekter eller påverka andra myndigheter eller de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslagen bedöms inte strida mot EU-rätten.

En utvärdering av förslagens konsekvenser kan ske några år efter att förslagen har genomförts genom att jämföra antalet uppgifter som då lämnas digitalt med antalet som lämnades digitalt före införandet. Vidare kan förändringar när det gäller

deklarationsombuds behörighet samt antalet verksamma deklarationsombud jämföras på motsvarande sätt i utvärderingssyfte.

## 5.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring

Det övergripande syftet med förslagen är att reglerna för deklarationsombuds behörighet bör anpassas för att underlätta en fortsatt digitalisering samt att systemet ska vara enkelt och effektivt att använda, samtidigt som kravet på rättssäkerhet upprätthålls.

Om deklarationsombud kan lämna de särskilda uppgifterna förenklas uppgiftslämnandet för den uppgiftsskyldige och de administrativa kostnaderna för att lämna de särskilda uppgifterna minskar. Detta bedöms också kunna öka kvaliteten på de uppgifter som lämnas. Deklarationsombud ska enligt förslaget även få komplettera särskilda uppgifter samt begära anstånd med att lämna dem.

Deklarationsombud har i dag inte behörighet att begära omprövning. Detta upplevs av både skattskyldiga och deklarationsombud som en allvarlig brist, särskilt som Skatteverket erfar att det ofta är deklarationsombudet som uppmärksammar eventuella felaktigheter i tidigare lämnade deklARATIONER. Det upplevs också som ett hinder att ett deklarationsombud som får en ny kund har begränsade möjligheter att rätta felaktigheter som uppstått innan denne blev godkänd som deklarationsombud för den aktuella kunden. Bristen har särskilt uppmärksammats på området för indirekta skatter som redovisas i mervärdes-, eller punktskattedeklaration och för arbetsgivaravgifter som redovisas i arbetsgivardeklaration. Det är också dessa deklARATIONER som deklarationsombud lämnar i störst utsträckning.

Förslaget att ett deklarationsombud ska få underteckna och lämna påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering ska ses mot bakgrund att det i behörigheten för ett deklarationsombud i dag ingår att underteckna och lämna uppgifter i en fastighetsdeklaration som lämnas elektroniskt. Däremot omfattas inte möjligheten att lämna påpekanden.

Enligt gällande regler kan den deklarationsskyldige begära att ett godkännande som deklarationsombud begränsas till en viss tid, men i övrigt kan behörigheten inte begränsas. Den uppgiftsskyldige kan ha önskemål om att kunna begränsa sitt deklarationsombuds behörighet. Detta kan innebära ett hinder för dem som vill använda deklarationsombud men inte samtidigt ge ombudet behörighet att ta del av alla de deklarations- och skattekontouppgifter som den deklarationsskyldige har direktåtkomst till. Genom förslaget får de uppgiftsskyldiga möjlighet att begränsa sina deklarationsombuds åtkomst till vissa uppgifter.

Inga alternativa förslag har beaktats. Om förslagen inte genomförs kommer begränsningarna i möjligheten att anlita deklarationsombud att bestå vilket medför en fortsatt administrativ börda för de uppgiftsskyldiga. Vidare kommer bristen på enhetlighet när det gäller behörigheter för deklarationsombud att kvarstå. Till detta kommer att utvecklingen av den digitala informationshanteringen hämmas när det gäller de aktuella uppgifterna.

## 5.3 Offentligfinansiella effekter

Förslagen innebär att vissa uppgifter som i dagsläget måste lämnas av huvudmannen i stället ska kunna lämnas genom deklarationsombud. Förslagen påverkar således vem som kan lämna uppgifter till Skatteverket, men inte vilka

uppgifter som ska lämnas eller vilken skatt som ska betalas.

De föreslagna ändringarna syftar till att förbättra och effektivisera uppgiftslämnandet och därmed bidra till att förenkla skatteadministrationen. Något som i sin tur förväntas leda till att skatteuttaget blir mer korrekt. Den påverkan som förslagen kommer att få på skatteintäkterna är svår att kvantifiera men bedöms öka möjligheterna att upprätthålla avsett skatteuttag.

## 5.4 Effekter för företag och enskilda

### 5.4.1 Antal som berörs av förslagen

#### *Personer som ska lämna särskilda uppgifter*

Förslaget i avsnitt 4.1 berör fysiska och juridiska personer som ska lämna särskilda uppgifter som ska undertecknas. Antalet särskilda uppgifter som ska undertecknas beräknas till 98 300 stycken. Den stora merparten av dessa, 87 300 stycken, lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Bland de berörda finns också ungefär 10 000 utländska fysiska och juridiska personer som inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som inte lämnar inkomstdeklaration, men som antingen är godkända för F-skatt, ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete eller är skyldiga att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats. Dessa personer ska lämna en särskild uppgift om verksamheten i Sverige för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020. Med anledning av den osäkerhet som följer av att regeln är relativt ny görs en beräkning, baserad på antalet företag som bedöms kunna komma ifråga, att ungefär 10 000 särskilda uppgifter ska lämnas fortsättningsvis.

Övriga särskilda uppgifter som enligt lag ska undertecknas lämnas av fysiska personer som inte längre är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Ungefär 1 000 personer beräknas vara skyldiga att lämna särskild uppgift för att de äger en ersättningsbostad i utlandet med ett uppskovsbelopp. Enligt tidigare regler togs en schablonintäkt ut på uppskovsbeloppet, vilket personerna var deklarationsskyldiga för i Sverige. Deklarationsskyldigheten kunde fullgöras av ett deklaraationsombud. När schablonintäkten avskaffades från beskattningsåret 2021 upphörde deklarationsskyldigheten och ersattes av en särskild uppgift som inte kan lämnas av deklaraationsombud. Förslaget innebär att deklaraationsombud får lämna den särskilda uppgiften. Den som har en ersättningsbostad i utlandet med ett uppskovsbelopp kan därmed fortsätta att använda deklaraationsombud, eller välja att börja använda deklaraationsombud. Förslaget berör också ett fåtal personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige och som lämnar särskild uppgift avseende periodiseringsfond eller ersättningsfond från en avslutad näringsverksamhet i Sverige.

**Tabell 2. Antal personer som lämnar särskilda uppgifter som ska undertecknas**

<b>Typ av uppgift</b>	<b>Antal uppgifter</b>
Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund	87 300
Utländska personer utan fast driftställe*	10 000*
Ersättningsbostad med uppskovsbelopp*	1 000*
Periodiseringsfond eller ersättningsfond	< 5
<b>Totalt antal uppgifter</b>	<b>98 300</b>

Källa: Skatteverket. \* anger att uppgiften är en prognos.

Eftersom de uppgifter som är mest efterfrågade och därmed högst prioriterade är de som lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund och av utländska personer utan fast driftsställe i Sverige, fokuserar konsekvensanalysen i avsnitt 5.4.2 på de 97 300 personer som lämnar dessa särskilda uppgifter.

#### *Fastighetsägare*

Förslaget i avsnitt 4.4 berör fysiska och juridiska personer som äger fastigheter för vilka det fattas beslut om fastighetstaxering. Förslaget innebär att fastighetsägare som lämnar påpekanden med anledning av ett förslag till fastighetstaxering ges möjlighet att lämna dem genom deklaraationsombud. Antalet berörda kan uppskattas till ungefär 3,4 miljoner fysiska och juridiska personer, baserat på antalet personer som betalar fastighetsskatt eller fastighetsavgift. Majoriteten av de berörda är fysiska personer som betalar fastighetsavgift för småhus. Vid den förenklade fastighetstaxeringen för småhus 2018 skickade Skatteverket ut ungefär 2 344 000 förslag till fastighetstaxering och ungefär 65 000 deklaraationer. Vid den allmänna fastighetstaxeringen för småhus 2024 skickade Skatteverket ut 2 432 310 förslag till fastighetstaxering och ungefär 36 000 deklaraationer. Vid taxeringen 2021 inkom 335 000 påpekanden.

#### *Verksamma deklaraationsombud*

Samtliga förslag berör också de personer som är verksamma som deklaraationsombud. I september 2023 fanns ungefär 271 000 unika individer registrerade som godkända deklaraationsombud. Dessa individer var godkända för ungefär 2,4 miljoner deklaraationsombudsroller för olika uppgiftsskyldiga. En person kan vara deklaraationsombud för flera användare och räknas som ett unikt ombud per användare. En användare kan också ha flera deklaraationsombud.

Det finns ingen statistik över vilka personer som är deklaraationsombud. Vanligtvis är personer som är anställda på bokförings- redovisnings- och revisionsbyråer godkända som deklaraationsombud för byråns klienter. Större företag kan också ha en ekonomiassistent eller redovisningsekonom på företagets ekonomiavdelning som deklaraationsombud. Därutöver förekommer det att deklaraationsombuden är privatpersoner som hjälper till exempel släktingar.

Förslaget att deklaraationsombud ska få lämna vissa särskilda uppgifter bedöms kunna öka intresset av att använda deklaraationsombud något. Även förslaget att det ska vara möjligt att begränsa deklaraationsombudets tillgång till uppgifter kan förväntas öka intresset av att använda ombud, eftersom det gör det möjligt att skraddarsy behörigheter för ombudet. För de byråer som tillhandahåller deklaraationsombud bedöms dessa förslag innebära ökade möjligheter att få uppdrag som deklaraationsombud. Förslaget att deklaraationsombud ska få begära omprövning är efterfrågat av såväl deklaraationsombud som huvudmän, och förenklar hanteringen av rättelser i tidigare lämnade deklaraationer för båda dessa parter.



### 5.4.2 Administrativa kostnader

Beräkningen av förslagens administrativa kostnader görs enligt metodiken i Tillväxtverkets regelräknare. För en uppskattning av tidsåtgången för olika moment i uppgiftslämnandet avseende särskilda uppgifter används uppgifter ur databasen MALIN. Eftersom databasen inte innehåller några mätningar för just de uppgifter som förslaget gäller används tidsuppskattningar för att lämna liknande uppgifter. Förslagen innebär inte att några nya uppgifter ska tas fram, behandlas eller skickas in och har därför inga administrativa kostnader så som de beräknas i Regelräknaren. Förslagen innebär däremot att uppgiftslämnandet kan överlåtas på en annan part, som kan antas ha större kunskap om regelverket och ha möjlighet att utarbeta mer effektiva rutiner för uppgiftslämnandet, vilket indirekt kan påverka tidsåtgången för att lämna uppgifter. Förslagen bedöms därför ändå leda till en minskning av företagens administrativa kostnader. För de som anlitar deklaraionsombud kan dock den egna administrativa kostnaden för uppgiftslämnandet ersättas av en extern kostnad i form av ersättning till deklaraionsombudet.

För att uppskatta kostnaderna för att utföra de olika momenten i uppgiftslämnandet används den genomsnittliga månadslönen för en ekonomiassistent för 2022 enligt SCB:s lönestatistik. Den genomsnittliga månadslönen om 34 200 kronor räknas om till en kostnad per minut, med beaktande av semesterersättning (12 procent), arbetsgivaravgifter (31,42 procent) och overheadkostnader för bl.a. lokaler (25 procent), i enlighet med Tillväxtverkets metodik (Tillväxtverket, Ekonomiska effekter av nya regler, Så beräknar du företagens kostnader, Info 0696, 2017). Efter uppräknningen uppgår kostnaden per minut till 6,55 kronor.

Lönenivån för deklaraionsombudet kan dock variera och vara såväl högre som lägre än för huvudmannen själv. I det fall företrädaren för en förening eller stiftelse har lön eller arvode kan lönen ses som alternativkostnaden för tiden som läggs på administrationen. I det fall företrädaren arbetar ideellt utgörs alternativkostnaden av dennes värdering av fritid. Om firman tecknas av två eller flera i förening och ett deklaraionsombud kan fullgöra uppgiftsskyldigheten i stället minskar det den sammanlagda tidsåtgången (och kostnaden) eftersom färre personer behöver vara delaktiga vid uppgiftslämnandet. Även för en privatperson utgörs alternativkostnaden av den uppgiftsskyldiges värdering av fritid, och kan variera mellan olika uppgiftslämnare. De särskilda uppgifter som lämnas av utländska personer utan fast driftställe i Sverige kan antas lämnas av personer på företagets ekonomiavdelning eller personer i företagets ledning. Även för dessa kan lönenivåerna antas variera mellan olika företag, beroende på vilken funktion uppgiftslämnaren har i företaget och det allmänna löneläget i det land där denne befinner sig. För jämförbarhet antas att samtliga huvudmän har en alternativkostnad på samma nivå som en ekonomiassistent, dvs. en kostnad per minut om 6,55 kronor. För en uppskattning av antalet berörda och tidsåtgången för uppgiftslämnandet görs separata uppskattningar för de uppgiftskrav som berörs av respektive förslag.

#### *Särskilda uppgifter*

Enligt Skatteverkets uppgifter är det cirka 87 300 stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som berörs av förslaget om att deklaraionsombud ska få underteckna och lämna särskilda uppgifter.

Eftersom MALIN-databasen inte innehåller några mätningar för just de uppgifter som förslaget gäller (att ta fram, fylla i, underteckna och lämna särskilda uppgifter) används tidsåtgången för att lämna liknande uppgifter i en inkomstdeklaration. Uppgiftskraven som avser upprättande av balans- och resultaträkning i inkomstdeklarationen bedöms vara mest närliggande de särskilda

uppgifter som lämnas av föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund då de, liksom de särskilda uppgifterna, avser uppgifter om intäkter och kostnader i verksamheten. Utöver sådana uppgifter ska även en särskild uppgift om stiftelsens eller föreningens ändamål lämnas i en kryssruta. Beräkningen av tidsåtgång per uppgiftskrav för de särskilda uppgifterna baseras på den genomsnittliga tidsåtgången för att lämna en uppgift i balans- och resultaträkning i inkomstdeklaration 2 och 4.

Varje uppgift beräknas i genomsnitt ta ungefär 2,7 minuter att lämna i det fall deklaranter själv lämnar uppgifterna. I det fall en revisor bistår vid upprättandet av deklARATIONEN är den genomsnittliga tidsåtgången per uppgift betydligt lägre, ungefär 0,3 minuter. Skillnaden i tidsåtgång beror på att deklaranter behöver längre tid för att sätta sig in i reglerna. Att kontrollera underlag, fylla i och underteckna deklARATIONEN tar enligt MALIN 60 minuter. Därefter ska deklARATIONEN skickas in. Tidsåtgången för postal inlämning av en pappersblankett anges till 12 minuter, medan tidsåtgången för elektronisk inlämning anges till 8 minuter.

Deklarationsombud kan antas ha god kännedom om regelverket, och ha möjlighet att utveckla effektiva rutiner för att utföra uppgifterna. Tidsåtgången för att fullgöra uppgiftsskyldigheten kan därför antas vara lägre för deklARATIONSOMBUDEN än för huvudmannen själv, och jämförbar med tidsåtgången för att lämna uppgifter med hjälp av en revisor.

Uppgiftskraven för de särskilda uppgifter som lämnas av utländska personer utan fast driftställe i Sverige är förhållandevis omfattande. Förutom identifieringsuppgifter ska personen informera i fritext om företagets verksamhet i Sverige och i andra länder. Därutöver ska varje projekt som personen bedriver i Sverige beskrivas i fritext. I prop. 2019/20:190 s. 137 beräknar Skatteverket tidsåtgången för att lämna den särskilda uppgiften till 5 timmar i genomsnitt per företag. Om varje företag antas ha tre projekt i Sverige skulle detta innebära att varje uppgift i genomsnitt tar ungefär 2,5 gånger längre tid att lämna än de andra särskilda uppgifter förslaget gäller. Den längre tidsåtgången beror på de många fritextsvaren. I beräkningen antas därför att även deklARATIONSOMBUDENS tidsåtgång är 2,5 gånger längre för att lämna dessa uppgifter jämfört med övriga särskilda uppgifter som berörs av förslaget.

I det fall huvudmannen inte befinner sig i Sverige kan ett svenskt deklARATIONSOMBUD OCKSÅ antas förenkla hanteringen för såväl huvudmannen som Skatteverket, eftersom det kan vara svårare för Skatteverket att nå huvudmannen och denne kan sakna en e-legitimation som godtas i e-tjänsten och ha sämre kännedom om svenska skatteregler. I dessa fall kan tidsåtgången antas bli väsentligt lägre om ett deklARATIONSOMBUD utför uppgifterna, även om huvudmannen använder den nya tjänsten som sjösattes 2022 genom att använda en e-postadress för att beställa en tillfällig kod för att logga in i tjänsten.

Tabell 3 visar en uppskattning av den administrativa kostnaden för huvudmannen att själv lämna den särskilda uppgiften. Huvudmannen antas lämna uppgifterna på papper och skicka dem med vanlig post medan deklARATIONSOMBUDEN använder elektronisk inlämning.

**Tabell 3. Administrativ kostnad utan deklarationsombud vid postal inlämning**

Kostnad per minut: 6,55 kronor

Särskild uppgift, SU	Antal	Tid, minuter/SU	Administrativ kostnad/SU, kronor	Total administrativ kostnad, mnkr
Föreningar/trossamfund	69 200	113	740	51,2
Stiftelser	18 100	94	615	11,1
Utländska personer utan fast driftställe	10 000	300	1 965	19,6
<b>Total</b>	<b>97 300</b>			<b>81,9</b>

Källa: Skatteverkets beräkningar.

Tabell 4 visar den beräknade skillnaden i administrativ kostnad då uppgifterna lämnas av deklarationsombud. Skillnaden jämfört med om huvudmannen själv lämnar uppgifterna beror på att deklarationsombudet kan lämna uppgifterna snabbare eftersom denne har större kännedom om reglerna och kan utarbeta effektiva rutiner för uppgiftslämnandet, och på att deklarationsombudet lämnar uppgifterna elektroniskt. Det kan dock antas att hela eller delar av huvudmannens administrativa kostnad ersätts av en extern kostnad i form av en avgift till ombudet i det fall denne tar betalt för uppdraget. Om deklarationsombudet är en privatperson som arbetar ideellt minskar huvudmannens administrativa kostnad. Sannolikt är dock den minskningen inte lika stor som beräknats i tabellen, eftersom ombudet inte nödvändigtvis har så djupa kunskaper om regelverket som en utbildad ekonom. Den skillnad i administrativ kostnad som anges i tabellen ska därför ses som en övre gräns för minskningen i administrativ kostnad, givet att samtliga huvudmän går över till att använda deklarationsombud. Eftersom detta inte är realistiskt visar tabellen även en beräknad minskning av den administrativa kostnaden per ärende.

Att ombudet har större kunskap om regelverket minskar också indirekt den administrativa kostnaden eftersom rättelser av inlämnade uppgifter är kostsamma för både huvudmannen och Skatteverket. Risker för felsummeringar minskar också om elektronisk inlämning används eftersom e-tjänsten reagerar på vissa felaktigt ifyllda uppgifter eller felsummeringar. I den utvärdering av systemet med deklarationsombud som Skatteverket genomförde konstateras också att bestämmelserna om deklarationsombud sannolikt inneburit att antalet elektroniskt lämnade deklARATIONER ökat betydligt mer än de skulle ha gjort om bestämmelserna inte införts (Rapportering av uppdrag enligt regleringsbrevet för budgetåret 2008 avseende utvärdering av bestämmelserna om deklarationsombud, dnr 131 191499-08/111, s 7). Skatteverket gör samma bedömning i dag. Sådana indirekta effekter tenderar att ytterligare minska de administrativa kostnaderna för att lämna uppgifter.

**Tabell 4. Minskad administrativ kostnad med deklarationsombud vid digital inlämning**

Kostnad per minut: 6,55 kronor

Särskild uppgift, SU	Antal	Minskning i tid, min./SU	Minskning administrativ kostnad/SU, kronor (%)	Total minskning administrativ kostnad, mnkr
Förening/trossamfund	69 200	-41	-268 (-36 %)	-18,5
Stiftelser	18 100	-24	-157 (-25 %)	-2,8
Utländska personer utan fast driftställe	10 000	-209	-1 369 (-70 %)	-13,7
<b>Total</b>				<b>-35</b>

Källa: Skatteverkets beräkningar.

#### *Omprövningsbegäran*

En begäran om omprövning av ett beslut som har fattats med ledning av uppgifter i en deklaration för en tidigare period kan göras genom att lämna en ny deklaration för perioden, men också genom en särskild blankett eller genom att upprätta en egen skrivelse. Deklarationsombud kan enligt dagens regler lämna en deklaration, besvara eventuella frågor från Skatteverket och ändra eller komplettera lämnade uppgifter innan uppgifterna i deklarationen lagts till grund för ett beslut. Efter beslut har deklarationsombudet inte behörighet att ändra uppgifter som påverkar skatter och avgifter eftersom ändringen då är en begäran om omprövning. Förslaget i avsnitt 4.2 innebär att deklarationsombud även ska få begära omprövning.

När deklarationsombudet upptäcker fel förenklas hanteringen för såväl huvudmannen som deklarationsombudet om ombudet också kan begära omprövning. Enligt dagens regler kan ett ombud, som kan vara samma person som huvudmannens deklarationsombud, upprätta handlingarna för att begära omprövning, men huvudmannen måste själv underteckna och skicka in dem. Behörigheten att för huvudmannens räkning kunna begära omprövning är en utvidgning och förändring av ombudsrollen som deklarationsombud. Därför föreslås att behörigheten att begära omprövning endast ska gälla i det fall huvudmannen begär det. Detta villkor medför dock att det är osäkert hur många deklarationsombud som kommer att ha behörighet att begära omprövning, vilket i sin tur medför att de administrativa lättnaderna av förslaget är svårbedömda.

I beräkningen antas att deklarationsombud kommer att begära omprövning i samma utsträckning som huvudmännen själva begär omprövning. Under perioden 2019-2022 uppgick andelen begärda omprövningar av tidigare beslut om skatter och avgifter, sett som andel av antalet lämnade deklarationer, till ungefär 2 procent för inkomstdeklaration 2 och 4 (som lämnas av aktiebolag och ekonomiska föreningar respektive handelsbolag). Ett företag kan begära omprövning flera gånger för samma deklarationsperiod, och i siffran ingår samtliga omprövningar. För inkomstdeklaration 1 och 3 (som lämnas av fysiska personer respektive stiftelser, ideella föreningar och trossamfund) uppgick antalet begärda omprövningar till ungefär 4 procent av antalet lämnade deklarationer. I genomsnitt motsvarade andelen begärda omprövningar ungefär 4,1 procent av antalet lämnade inkomstdeklarationerna (vägt genomsnitt för inkomstdeklaration 1–4 för 2019–2022). För inkomstdeklarationerna 2–4 var det vägda genomsnittet 2,5 procent för samma period.

För beslut om mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter är antalet begärda omprövningar högre. Andelen omprövningsbegäran avseende dessa beslut uppgick till i genomsnitt cirka 8 procent av antalet lämnade deklARATIONER för åren 2019–2022. Det är framför allt dessa typer av deklARATIONER som deklARATIONER-ombuden lämnar.

Det är också vanligare att juridiska personer har deklARATIONER-ombud än att fysiska personer har det. Andelen inkomstdeklARATIONER som lämnas av deklARATIONER-ombud uppgick till 20–25 procent bland de deklARATIONER som lämnades av aktiebolag och ekonomiska föreningar, men endast till drygt 1 procent bland de som lämnades av fysiska personer. Dessutom är det vanligare att använda deklARATIONER-ombud bland större företag än bland mindre. Ungefär 75 procent av de månatliga mervärdesskatte- och arbetsgivardeklARATIONERNA (som lämnas av större företag) lämnades av deklARATIONER-ombud medan andelen var ungefär 50 procent bland de mindre företag som redovisar mervärdesskatten på helår.

DeklARATIONER-ombudets och huvudmannens kostnad för uppgiftslämnandet antas vara 6,55 kronor per minut (se inledningen av detta avsnitt). DeklARATIONER-ombudet antas redan i dag upprätta handlingen för att begära omprövning, vilket medför att det endast är skillnaden i tid för att underteckna och lämna in uppgiften som förändras. Om huvudmannen antas använda postal inlämning medan deklARATIONER-ombudet lämnar uppgifter elektroniskt kan en maximal minskning av den administrativa kostnaden beräknas som skillnaden i tidsåtgång mellan postal och elektronisk inlämning, multiplicerat med tidskostnaden. Postal inlämning av en deklARATIONER tar enligt MALIN 12 minuter medan elektronisk inlämning tar 8 minuter. Den administrativa kostnaden för att lämna in en begäran om omprövning av beslut som fattas med ledning av uppgifter i en deklARATIONER uppgår då till 79 kronor ( $6,55 \times 12$  minuter) för huvudmannen medan den uppgår till 52 kronor ( $6,55 \text{ kronor} \times 8$  minuter) för ett deklARATIONER-ombud.

Antalet *inkomstdeklARATIONER* som kommer att lämnas av deklARATIONER-ombud uppskattas till ungefär 400 000 sammantaget för inkomstdeklARATIONER 2–4 (när det finns tillgängliga e-tjänster för dessa deklARATIONERstyper). En stor del av dessa avser inkomstdeklARATIONER 2, som lämnas av aktiebolag och ekonomiska föreningar. Om det antas att deklARATIONER-ombud kommer att begära omprövning i samma utsträckning som huvudmannen kan antalet omprövningar avseende inkomstdeklARATIONER som begärs av deklARATIONER-ombud uppskattas till ungefär 10 000 ( $400\,000 \times 0,025$ ) per år.

Antalet begäran om omprövning av beslut som fattats med ledning av uppgifter i *arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklARATIONER* uppskattas till ungefär 300 000. Utifrån ett antagande att ungefär hälften av dessa deklARATIONERER lämnas av deklARATIONER-ombud kan ca 150 000 begäran om omprövning komma att lämnas av deklARATIONER-ombud.

Detta kan ses som en övre gräns för antalet begärda omprövningar, och gäller då de nödvändiga tjänsterna finns på plats, och under förutsättning att samtliga ombud får behörighet att begära omprövning. Eftersom samtliga deklARATIONER-ombud sannolikt inte kommer att ges denna utökade behörighet blir det verkliga antalet begärda omprövningar sannolikt något lägre.

Givet att deklARATIONER-ombud begär omprövning av 160 000 beslut ( $10\,000 + 150\,000$ ) per år uppgår den samlade administrativa besparingen till 4 320 000 kronor årligen ( $160\,000 \times 79 - 160\,000 \times 52$ ).

Även deklARATIONER-ombud för särskilda ordningar enligt mervärdesskattelagen föreslås få behörighet att begära omprövning av beslut om skatt. Förfarandet för

att ändra tidigare beskattningsbeslut enligt reglerna om särskilda ordningar är olika beroende på om ändringen görs inom eller efter tre år från den dag då den ursprungliga deklarationen skulle ha lämnats. Ändringar som görs inom treårsfristen ska anges i deklarationen, och är en sådan uppgift som deklara-tionsombudet redan i dag får lämna och underteckna. För ändringar efter treårsfristens utgång ska företaget vända sig direkt till den behöriga myndigheten i konsumtionsmedlemsstaten, dvs. till Skatteverket om ändringen avser svensk mervärdesskatt. Skatteverket föreslår att deklara-tionsombud för särskilda ordningar ska få begära omprövning elektroniskt hos Skatteverket efter treårsfristens utgång. Den administrativa bördan för dessa omprövningar kan variera mycket beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Antalet omprövningar som berörs bedöms dock vara mycket begränsat.

Inom fastighetstaxeringsområdet finns en e-tjänst som kan modifieras för att tillåta att deklara-tionsombud ska kunna begära omprövning av fastighetstaxeringsbeslut gällande småhus, medan sådana tjänster saknas för övriga fastighetstyper. Småhusen är dock antalsmässigt den största fastighetstypen. Vid den förenklade fastighetstaxeringen för småhus 2018 skickade Skatteverket ut ca 2 344 000 förslag till fastighetstaxering och 65 000 deklara-tioner. Vid den allmänna fastighetstaxeringen för småhus 2021 skickade Skatteverket ut ca 2 381 000 förslag till fastighetstaxering och 58 000 deklara-tioner. Vid taxeringen 2018 inkom 4 500 begäran om omprövning, medan antalet var ungefär 3 200 vid 2021 års taxering. Ungefär 1 procent av inkomstdeklara-tionerna som lämnas av fysiska personer och 25 procent av de som lämnas av juridiska personerna bedöms komma att lämnas av deklara-tionsombud. I beräkningen antas att samma andelar gäller även för de som berörs av beslut om fastighetstaxering. Vidare antas att deklara-tionsombud kommer att begära omprövning i samma utsträckning som huvudmännen själva. Den absoluta merparten av de som berörs av beslut om fastighetstaxering för småhus är dock privatpersoner, som alltså mycket sällan har deklara-tionsombud. Utifrån detta bedöms endast ungefär 100 begäran om omprövning av beslut om fastighetstaxering komma att lämnas av deklara-tionsombud.

Att lämna begäran om omprövning kan vara olika betungande beroende på anledningen till begäran. Det kan innebära enklare justeringar såsom att ändra svaret i en kryssruta eller att justera en siffra, men kan också kräva en lång skrivelse. Den genomsnittliga tiden för att begära omprövning uppskattas till tio minuter, men variationerna i tidsåtgång mellan olika ärenden kan vara stora. Även i detta fall kan deklara-tionsombudet antas ha större kännedom om regelverket och därför ha möjlighet att lämna uppgifter snabbare än huvudmannen. Deklara-tionsombudet antas kunna lämna uppgifter på halva tiden jämfört med huvudmannen, dvs. fem minuter snabbare. Den lägre tidsåtgången beror dels på en större kännedom om regelverket, dels på att deklara-tionsombuden kommer att kunna lämna uppgifterna elektroniskt.

Fastighetstaxeringar görs med olika intervall för olika taxeringsenheter. För småhus görs taxeringar med tre års mellanrum. Vid en uppskattad kostnad per minut om 6,55 kronor (se inledningen av detta avsnitt) kan den årliga minskningen i administrativ kostnad beräknas till ungefär 1 000 kronor (100 omprövningar × 6,55 kronor × 5 minuter / 3 år). Effekten på den administrativa bördan kan därmed anses vara försumbar.

*Sammanställning av beräknade minskade administrativa kostnader i detta avsnitt*

**Tabell 5. Sammanställning av beräknade minskade administrativa kostnader**

Beräknade minskade årliga administrativa kostnader om deklara-tionsombud får behörighet att begära omprövning av beslut om skatter eller avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklara-tion och beslut om fastighetstaxering (samtliga belopp i kronor).

<b>Deklarationstyp</b>	<b>Antal omprövningar</b>	<b>Kostnad utan ombud</b>	<b>Kostnad med ombud</b>	<b>Skillnad</b>
Inkomstdeklara-tioner	10 000	790 000	520 000	270 000
Arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklara-tioner	150 000	11 850 000	7 800 000	4 050 000
Fastighetsdeklara-tioner	100	2 000	1 000	1 000
<b>Summa</b>	<b>160 100</b>	<b>12 642 000</b>	<b>8 321 000</b>	<b>4 321 000</b>

Källa: Egna beräkningar. Beloppen anges i kronor och avrundade till närmaste tusental.

*Påpekanden med anledning av förslag om fastighetstaxering*

Förslaget i avsnitt 4.4 berör fysiska och juridiska personer som äger fastigheter för vilka det fattas beslut om fastighetstaxering. Dessa personer har möjlighet att lämna påpekanden med anledning av ett förslag till fastighetstaxering. Baserat på antalet personer som betalar fastighetsskatt eller fastighetsavgift kan antalet berörda uppskattas till ungefär 3,4 miljoner fysiska och juridiska personer. Majoriteten av de berörda är fysiska personer som betalar fastighetsavgift för småhus. Förslaget innebär att de berörda ges möjlighet att välja att använda ett deklara-tionsombud för att lämna påpekanden. I dagsläget finns e-tjänster där det går att lämna påpe- kanden för fastighet som är taxerade som hyreshusenheter, industrienheter, lant- bruksenheter och småhusenheter.

Vid taxeringen 2018 inkom 254 000 påpekanden, medan antalet var ungefär 335 000 vid 2021 års taxering. I genomsnitt uppgick antalet påpekanden sett som andel av antalet utskickade förslag till ungefär 12,5 procent vid dessa två taxeringar. Ungefär 1 procent av inkomstdeklara-tionerna som lämnas av fysiska personer och 25 procent av de som lämnas av juridiska personerna bedöms lämnas av deklara-tionsombud. I beräkningen antas att samma andelar gäller även för de som berörs av beslut om fastighetstaxering. Vidare antas att deklara-tionsombud kommer att lämna påpekanden i samma utsträckning som huvudmännen själva. Utifrån detta bedöms ungefär 8 000 påpekanden komma att lämnas av deklara-tionsombud. De tekniska möjligheterna för uppgiftslämnandet bedöms finnas på plats.

Att lämna ett påpekande kan vara olika betungande beroende på vad påpekan- det avser. Ett påpekande kan innebära att svaret i en kryssruta ändras eller att en siffra justeras vilket kan göras snabbt, men kan också innebära ändringar för vilka det behövs en lång skrivelse. Den genomsnittliga tiden för att lämna en uppgift uppskattas till tio minuter, men variationerna i tidsåtgång mellan olika ärenden kan vara stora. Även i detta fall kan deklara-tionsombudet antas ha större kännedom om regelverket och därför ha möjlighet att lämna uppgifter snabbare än huvud- mannen. Deklara-tionsombudet antas kunna lämna uppgifter på halva tiden jämfört med huvudmannen, dvs. fem minuter snabbare. Den lägre tidsåtgången beror dels på en större kännedom om regelverket, dels på att deklara-tionsombuden lämnar uppgifterna elektroniskt.

Fastighetstaxeringar görs med olika intervall för olika taxeringsenheter. För småhus, hyreshus, ägarlägenheter och lantbruk görs taxeringar med tre års mellanrum. För övriga fastighetstyper görs taxeringar med sex års intervaller. För det stora flertalet av de fastigheter för vilka deklaraionsombud förväntas lämna påpekanden gäller att taxeringarna genomförs med tre års intervaller.

Vid en uppskattad kostnad per minut om 6,55 kronor (se inledningen av detta avsnitt) kan den årliga minskningen i administrativ kostnad beräknas till ungefär 87 300 kronor ( $8\,000 \text{ påpekanden} \times 6,55 \text{ kronor} \times 5 \text{ minuter} / 3 \text{ år}$ ).

## 5.5 Effekter för Skatteverket

Deklarationsombuden lämnar uppgifter elektroniskt. Elektronisk inlämning medför att risken för felsummeringar och felaktigt ifyllda uppgifter minskar eftersom e-tjänsten reagerar på vissa felaktigheter. Skatteverket anser att bestämmelserna om deklaraionsombud sannolikt inneburit att antalet elektroniskt lämnade deklaraioner ökat betydligt mer än de skulle ha gjort om bestämmelserna inte införts (avsnitt 5.4.2). I avsnitt 5.4.2 konstateras att deklaraionsombudens större kunskap om regelverket också kan minska risken för fel och tillkommande krav på rättelser. Rättelser av inlämnade uppgifter kostar både huvudmannen och Skatteverket tid och resurser. Genom att deklaraionsombuden får behörighet att lämna fler typer av uppgifter och begära omprövning av beslut som fattats med ledning av uppgifter i deklaraion bedöms Skatteverkets administrativa kostnader kunna minska något, eftersom kvaliteten på de lämnade uppgifterna bedöms öka.

Förslagen förutsätter dock att Skatteverket anpassar sina it-system, och medför därför kostnader vid ikraftträdandet. Det finns i dagsläget e-tjänster för att lämna inkomstdeklaraion 1 och 2, arbetsgivardeklaraion, mervärdesskattedeklaraion, punktskattedeklaraion och preliminär inkomstdeklaraion. Dessa tjänster används redan av deklaraionsombud som lämnar deklaraioner och kan enkelt modifieras för att också tillåta att deklaraionsombud med utökad behörighet ska kunna begära omprövning. Kostnaderna för att anpassa systemen som hanterar deklaraionsombud beräknas till 255 000 kronor.

Utveckling av API-tjänster för inkomstdeklaraionerna 3 och 4 planeras vara klara första kvartalet 2025, liksom inmatningstjänsterna på skatteverket.se för att kunna lämna inkomstdeklaraion 2–4 med anledning av SDG-förordningen (EU-förordning 2018/1724). API (Application Programming Interface) är en teknik som gör det möjligt för två program att utbyta data med varandra. De API:er som Skatteverket erbjuder gör det möjligt för andra aktörer, till exempel företag, att kommunicera med våra system och på så vis använda Skatteverkets data i sina egna tjänster. Det är önskvärt att även möjligheten att begära omprövning och att lämna särskilda uppgifter ska ingå i denna utvecklingsinsats. Förutsatt att dessa tjänster utvecklas innebär ett tillägg för att även deklaraionsombud ska få tillgång till tjänsterna bara marginella kostnader.

Inom fastighetstaxeringsområdet finns e-tjänster som kan modifieras för att tillåta att deklaraionsombud begär omprövning av fastighetstaxeringsbeslut gällande småhus, och för att underteckna påpekanden med anledning av förslag om fastighetstaxering. För övriga fastighetstyper saknas i dagsläget e-tjänster. Småhusen står dock för den absoluta merparten av antalet taxeringsbeslut. Kostnaden för detta beräknas till 15 000 kronor.

Därutöver tillkommer också kostnader för att uppdatera internt och externt informationsmaterial, rättslig vägledning, blanketter och broschyrer. Kostnaderna



bedöms ligga inom ramen för den årliga uppdateringen som görs av sådant material.

För övriga delar av förslaget saknas befintliga e-tjänster. Förslaget ger dock Skatteverket möjlighet att ta hänsyn till deklaraionsombud i utvecklingen av nya it-system, och på så sätt möjliggöra en bredare behörighet för deklaraionsombud på sikt. De e-tjänster som kan justeras täcker dock in en mycket stor del av de områden där deklaraionsombuden agerar i dagsläget.

Sammanfattningsvis kommer förslagen att medföra engångskostnader för Skatteverket om cirka 270 000 kronor, men inbesparingen för Skatteverket i minskad administration, framför allt på sikt, kan förväntas vara större.

## 5.6 Effekter på det brottsförebyggande arbetet

Då systemet med deklaraionsombud infördes påtalade ett antal remissinstanser att systemet skulle kunna medföra negativa konsekvenser för brottsbekämpningen. För att kompensera för de risker som ett ombuds-förfarande kunde föra med sig begränsades förfarandet till vissa typer av deklaraioner och till fall då skattedeklaraionerna lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Därmed skulle de befintliga kontrollrutiner som byggts upp för Skatteverkets e-tjänster tas tillvara.

I den utvärdering av systemet med deklaraionsombud som Skatteverket genomförde 2008 framkom att det inte kunnat konstateras något fall där bestämmelserna har missbrukats (Rapportering av uppdrag enligt regleringsbrevet för budgetåret 2008 avseende utvärdering av bestämmelserna om deklaraionsombud, dnr 131 191499-08/111). Därefter har ett fåtal fall av bedrägerier förekommit där deklaraionsombudets behörigheter har missbrukats. Antalet fall är dock mycket litet sett i förhållande till hur vanligt förekommande det är med deklaraionsombud. Förslagen bedöms därför inte ha några effekter för det brottsförebyggande arbetet.

## 5.7 Effekter för miljön

Deklaraionsombud lämnar uppgifter elektroniskt medan de som är uppgiftsskyldiga även har möjlighet att lämna uppgifter i pappersform. Skatteverket anser att bestämmelserna om deklaraionsombud sannolikt har inneburit att antalet elektroniskt lämnade deklaraioner har ökat betydligt mer än de skulle gjort om bestämmelserna inte införts (avsnitt 5.4.2). I den mån systemet med deklaraionsombud bidrar till en ökad användning av e-tjänster och en minskad användning av pappersblanketter kan detta ha positiva effekter för miljön.

## 5.8 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte ha några fördelningseffekter, effekter för jämställdheten mellan kvinnor och män, effekter för kommuner och regioner eller för sysselsättningen.

Förslagen bedöms inte inverka på de skyldigheter som följer av att Sverige är medlem av Europeiska unionen och bedöms därför vara förenligt med EU-rätten. Förslagen bedöms inte heller påverka andra myndigheter eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 6 Författningskommentar

### 6.1 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

#### 6 kap.

4 § Ett deklarationsombud är en fysisk person som den *uppgiftsskyldige* har utsett och som är godkänd av Skatteverket som ombud för den *uppgiftsskyldige*.

I paragrafen finns en definition av deklarationsombud. I och med att bestämmelserna i 5 § om deklarationsombudets behörighet utvidgas till att avse även lämnandet av särskilda uppgifter behöver förevarande paragraf ändras från den deklarationsskyldige till något som omfattar både skyldigheten att deklarerat och skyldigheten att lämna särskilda uppgifter. Av 38 kap. 3 § framgår att uppgifterna enligt 2 § ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare. Den uppgiftsskyldige är således redan ett etablerat begrepp. Med den nya formuleringen omfattas både den som ska lämna uppgifter i en deklARATION och den som ska lämna särskilda uppgifter.

Övervägandena finns i avsnitt 4.1.

5 § Ett deklarationsombud får

1. lämna deklARATION och särskilda uppgifter som enligt 38 kap. 2 § 2 ska undertecknas, men bara elektroniskt,
2. ta del av de deklarations- och skattekontouppgifter samt särskilda uppgifter som avses i 1 som den *uppgiftsskyldige* har direktätkomst till,
3. komplettera lämnade uppgifter i en deklARATION och särskilda uppgifter som avses i 1, och
4. begära anstånd med att lämna deklARATION och särskilda uppgifter som avses i 1.

Om deklarationsombudet har utsetts av en sådan beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige och som är skyldig att utse ett ombud enligt 2 och 3 §§, får deklarationsombudet dock inte företräda den beskattningsbara personen i frågor som gäller mervärdesskatt.

*Om den uppgiftsskyldige begär det, ska deklarationsombudet bara få tillgång till vissa uppgifter enligt första stycket 2.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om deklarationsombuds behörighet. I första stycket punkten 1 införs en bestämmelse om att deklarationsombud även ska få lämna särskilda uppgifter som enligt lag ska undertecknas. Bestämmelsen är dynamisk såtillvida att kravet på undertecknande blir avgörande för vilka särskilda uppgifter som omfattas av behörigheten. Vilka uppgifterna är framgår av 38 kap. 2 § 2. För närvarande är det de särskilda uppgifterna som ska lämnas av:

- a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,
- b) en fysisk eller juridisk person enligt 33 kap. 6 a §,
- c) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §, och
- d) uppgiftsskyldiga enligt 33 kap. 7 a § för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond.

Av de ändrade punkterna 2–4 framgår att den utvidgade behörigheten även omfattar att ta del av och komplettera särskilda uppgifter samt att begära anstånd med att lämna särskilda uppgifter som avses i 1.

Tredje stycket är nytt och innehåller en möjlighet för Skatteverket att på den uppgiftsskyldiges begäran begränsa godkännandet så att deklarationsombudet bara får ta del av vissa uppgifter enligt första stycket punkten 2. Begränsningen kan alltså gälla deklarations- och skattekontouppgifter samt särskilda uppgifter som den

uppgiftsskyldige har direktåtkomst till, t.ex. person- eller inkomstavgifter som den uppgiftsskyldige inte vill att deklara. Samtidigt måste godkännandet fortfarande omfatta tillräckligt med uppgifter för att deklara. Skatteverkets e-tjänster förutsätter att den uppgiftsskyldige får direktåtkomst till uppgifter om sig själv och att deklara. Skatteverket får föreskriva vilka uppgifter som kan begränsas från deklara.

Övervägandena finns i avsnitt 4.1 och 4.3.

**5 a §** Om den uppgiftsskyldige begär det, får ett deklara ombud begära omprövning av beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklara. En sådan begäran om omprövning ska göras elektroniskt.

Paragrafen, som är ny, föreskriver att ett deklara ombud har rätt att begära omprövning av beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklara. I paragrafen anges inte vilka deklara som avses (jfr 5 § första stycket 1). Formuleringen ”beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i en deklara” definierar att det är just beslut om de skatter och avgifter som ett deklara ombud har behörighet att deklara som ombudet också kan begära omprövning av. Det betyder inte att sådana uppgifter eller ens en deklara måste ha lämnats i det enskilda fallet. Även i det fall ett beslut som omfattas av definitionen har fattats i avsaknad av deklara ska deklara ombudet kunna begära omprövning av beslutet. Av formuleringen följer att det är uppgifter i deklara enligt 26, 28, 29 och 32 a kap. som avses, dvs. skattedeklara, preliminär inkomstdeklara, inkomstdeklara och tillägsskattedeklara.

De beslut om skatter och avgifter som fattas med ledning av uppgifter i skattedeklara, preliminär inkomstdeklara, inkomstdeklara och tillägsskattedeklara som ett deklara ombud kan begära omprövning av, är beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, särskild inkomstskatt, preliminär skatt, slutlig skatt och tillägsskatt (jfr 53–56 a kap.). Gemensamt för dessa beslut är att de bestämmer skattens eller avgiftens storlek.

Beslut om hur eller när skatter och avgifter ska betalas är däremot inte beslut som fattas med ledning av uppgifter i deklara. Uppgifter som lämnas i skalbolagsdeklara läggs inte direkt till grund för något sådant beslut om skattens eller avgiftens storlek som ett deklara ombud kan begära omprövning av.

Ett villkor för att ett deklara ombud ska få begära omprövning är att det görs elektroniskt. Villkoret är det samma som gäller för att ett deklara ombud ska få lämna deklara och särskilda uppgifter.

Deklara ombudets behörighet är att begära omprövning, inte att föra talan vid förvaltningsmyndighet eller inför domstol. Om en begäran om omprövning skulle vara otydlig eller om den innehåller fel, har emellertid deklara ombudet rätt att förtydliga och rätta sin begäran. Sådana korrigeringar tillåts av effektivitetsskäl och ses som en del av begäran om omprövning. Om begäran inte kan bifallas utan ytterligare utredning har deklara ombudet spelat ut sin roll. Det betyder inte att omprövningsbegäran måste avvisas. I stället kan den uppgiftsskyldige välja att själv ta över kommunikationen med Skatteverket eller att överlåta till ett ombud med fullmakt att föra talan, som kan vara samma person som deklara ombudet.

Att begära omprövning är inte en skyldighet enligt lag. För att tydliggöra att behörigheten går utöver lagreglerad uppgiftsskyldighet föreslås att den inte ska inträda automatiskt. I stället ska det krävas att den uppgiftsskyldige gör ett aktivt val. Det innebär att den som vill utse ett nytt deklarationsombud som ska få begära omprövning eller utöka behörigheten för ett redan godkänt deklarationsombud, måste begära det i sin ansökan till Skatteverket. Rättssäkerhetsaspekten är här särskilt viktig på grund av att en omprövning av aktuella beslut ofta har en direkt koppling till betalning och händelser på skattekontot.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

**6 §** Skatteverket ska godkänna ett deklarationsombud om han eller hon kan antas vara lämplig för uppdraget.

Vid bedömningen av ett deklarationsombuds lämplighet ska Skatteverket särskilt beakta om ombudet

1. kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som ett deklarationsombud behöver med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art,
2. har dömts för brott i näringsverksamhet eller för annan ekonomisk brottslighet,
3. har visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna, eller
4. saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att han eller hon kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag.

Om den *uppgiftsskyldige* begär det, ska godkännandet begränsas till en viss tid.

I och med att bestämmelserna i 5 § om deklarationsombudets behörighet ändras behöver förevarande paragraf ändras. I *andra stycket* stadgas en rättighet att begränsa ett godkännande till en viss tid. Benämningen uppgiftsskyldig används för att omfatta både den som ska lämna uppgifter i en deklARATION och den som ska lämna särskilda uppgifter.

Övervägandena finns i avsnitt 4.1.

**8 §** Skatteverket ska återkalla ett godkännande som deklarationsombud om

1. ombudet eller den *uppgiftsskyldige* har begärt det,
2. uppdraget har upphört att gälla, eller
3. det har visat sig att ombudet inte uppfyller kraven enligt 6 och 7 §§.

I paragrafen anges när Skatteverket ska återkalla ett godkännande som deklarationsombud. Benämningen uppgiftsskyldig används för att omfatta både den som ska lämna uppgifter i en deklARATION och den som ska lämna särskilda uppgifter.

Övervägandena finns i avsnitt 4.1.

### **38 kap.**

**3 §** Uppgifter enligt 2 § ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare.

Uppgifterna får undertecknas av ett ombud i följande fall:

1. Ett deklarationsombud får underteckna uppgifter i en deklARATION som lämnas elektroniskt.  
*Detsamma gäller särskilda uppgifter som lämnas elektroniskt.*
2. Ett ombud för en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige får underteckna uppgifter i en mervärdesskattedeklARATION.
3. En dödsbodelägare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklARATION.

Paragrafen anger vem som ska underteckna uppgifter i en deklARATION och särskilda uppgifter. I *andra stycket punkten 1* införs en bestämmelse om att ett deklarationsombud får underteckna särskilda uppgifter som lämnas elektroniskt.

Övervägandena finns i avsnitt 4.1.

## 6.2 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

### 22 kap.

54 § Skatteverket ska godkänna en fysisk person som har utsetts som deklara-tionsombud av den som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 12, 13 eller 14 §, om den som utsetts uppfyller kraven enligt 6 kap. 6 och 7 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

I fråga om deklara-tionsombud som godkänts enligt första stycket tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen om

1. behörighet och återkallelse av godkännande i 6 kap. 5 § första stycket 1–3 och tredje stycket, 5 a § och 8 §,
2. omprövning och överklagande i 66 och 67 kap., och
3. besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 § och 3 § 1.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att Skatteverket ska godkänna en fysisk person som har utsetts som deklara-tionsombud av den som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 22 kap. 12, 13 eller 14 §, om den som utsetts uppfyller kraven enligt 6 kap. 6 och 7 §§ SFL.

Vilka bestämmelser i skatteförfarandelagen om deklara-tionsombuds behörighet och återkallelse av godkännande som tillämpas anges i *andra stycket*.

Genom en *ny hänvisning* till 6 kap. 5 § tredje stycket SFL, får den uppgiftsskyldige möjlighet att begränsa deklara-tionsombudets tillgång till t.ex. vissa av de deklara-tions- och skattekontouppgifter som den uppgiftsskyldige har direktåtkomst till.

Genom en *ny hänvisning* till 6 kap. 5 a § SFL, får deklara-tionsombud rätt att begära omprövning av beslut om svensk mervärdesskatt som redovisats enligt regler om särskilda ordningar efter tre år från den dag då den ursprungliga deklara-tionen skulle ha lämnats (jfr 22 kap. 45 §). De beslut som deklara-tionsombud kan komma att begära omprövning av är beslut om svensk mervärdesskatt som fattats av Skatteverket med ledning av uppgifter i en särskild mervärdesskattedeklara-tion som ska lämnas av den som är identifierad för unionsordningen här i landet med stöd av reglerna i 22 kap. Begäran ska även i dessa fall bara få göras elektroniskt. Även här ska behörigheten att begära omprövning föregås av ett aktivt val av huvudmannen. Därmed blir förutsättningarna lika för deklara-tionsombud enligt denna lag och enligt skatteförfarandelagen.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.2 och 4.3.

## 6.3 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

### 18 kap.

1 b § Uppgifterna enligt 1 a § får undertecknas av ett ombud i följande fall:

1. Ett deklara-tionsombud enligt 2 a § får underteckna uppgifter i en deklara-tion och påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering som lämnas elektroniskt.
2. En dödsbodelägare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklara-tion samt påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering.

Paragrafen anger i vilka fall ett ombud får underteckna uppgifter enligt 1 a §. Genom ett tillägg i *punkten 1* får ett deklara-tionsombud enligt 2 a § inte bara underteckna uppgifter i en deklara-tion utan också påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering som lämnas elektroniskt. Med förslag till

fastighetstaxering avses förslag till fastighetstaxering vid både allmän och förenklad fastighetstaxering.

Övervägandena finns i avsnitt 4.4.

**2 a §** Skyldigheten att lämna deklaration eller annan uppgift enligt denna lag får fullgöras genom ett deklaraionsombud. *Ett deklaraionsombud får också lämna påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering.* I fråga om deklaraionsombud och beslut om sådant ombud tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

1. behörig företrädare i 4 kap. 1 § och deklaraionsombud i 6 kap. 4–8 §§,
2. föreläggande i 37 kap. 3 § och 44 kap.,
3. omprövning och överklagande i 66 och 67 kap., samt
4. besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 och 3 §§.

*I stället för vad som sägs i 6 kap. 5 a § skatteförfarandelagen ska deklaraionsombudets behörighet att begära omprövning avse beslut om fastighetstaxering.*

Paragrafen reglerar en möjlighet att fullgöra skyldigheten att lämna deklaration eller annan uppgift genom deklaraionsombud. I *första stycket* införs en bestämmelse om att även påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering får lämnas genom deklaraionsombud. Med förslag till fastighetstaxering avses förslag till fastighetstaxering vid både allmän och förenklad fastighetstaxering. Eftersom ett sådant påpekande är frivilligt ingår det inte bland de skyldigheter som deklaraionsombudet har rätt att fullgöra.

Enligt första stycket punkten 1 tillämpas 6 kap. 4–8 §§ SFL, om bl.a. deklaraionsombudets behörighet. Denna lagstiftningsteknik innebär att en ny behörighet som införs i 6 kap. 5 a § SFL och som innebär att ett deklaraionsombud, om den uppgiftsskyldige så begär, ska få begära omprövning av beslut, får genomslag för deklaraionsombud enligt denna lag utan att lagtexten ändras. På samma sätt gäller därmed nya 6 kap. 5 § tredje stycket SFL att den uppgiftsskyldige får möjlighet att begränsa deklaraionsombudets tillgång till t.ex. vissa av de deklaraions- och skattekontouppgifter som den uppgiftsskyldige har direktåtkomst till.

En bestämmelse som anger vilka beslut som ett deklaraionsombud ska få begära omprövning av tas in i ett nytt *andra stycke*, dvs. beslut om fastighetstaxering.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.2 och 4.4.