

Handledning för mervärdesskatte- förfarandet



Fritzes

ett Wolters Kluwer-företag

106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32397-7

SKV 555 utgåva 6

STC i Avesta AB 2007

Förord

Handledning för mervärdesskatteförfarandet behandlar förfarandebestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483). Bestämmelser som rör skatteprocess och skatterevision på mervärdesskatteområdet kommenteras endast i mindre omfattning.

Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen och skattebetalningslagen i deras lydelse den 1 januari 2007. Den har också uppdaterats med skrivelser från Skatteverket, domar och förhandsbesked fram till och med nämnda datum.

I handledningen hänvisas till vissa skrivelser från Skatteverket och dåvarande Riksskatteverket. Det väsentliga i skrivelserna har då återgivits i texten. Handledning för mervärdesskatteförfarandet, de senaste årens skrivelser och rättsfallsreferat samt annan information om mervärdesskatt återfinns även på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se).

I handledningen refereras vissa domar meddelade av EG-domstolen. Dessa domar återfinns i sin helhet på EG-domstolens webbplats (www.curia.europa.eu).

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom Skatteverket i samband med mervärdesbeskattning och vid utbildning. Handledningen kan dock även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om mervärdesskatteförfarandet.

De materiella bestämmelserna om mervärdesskatt har beskrivits i Handledning för mervärdesskatt (SKV 553).

Solna i juli 2007

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord	3
Förkortningslista	21
1 Tillämpningsområde och definitioner	25
1.1 Allmänt.....	25
1.2 EG-rätten	25
1.3 ML:s uppbyggnad och innehåll	26
1.4 SBL:s uppbyggnad och innehåll	26
1.5 SBL:s tillämpningsområde	27
1.6 Definitioner	29
1.6.1 Allmänt om termer och uttryck	29
1.6.2 Skatt och skattskyldig	29
1.6.3 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)	31
1.6.4 Beskattningsunderlag	31
1.6.5 Beskattningsår	32
1.6.6 Räkenskapsår	33
1.6.7 Inkomstår	34
1.6.8 Grupphuvudman.....	34
1.6.9 Näringsverksamhet	35
1.6.10 Överskjutande ingående mervärdesskatt	36
1.6.11 Verksamhet	36
1.6.12 Utländsk företagare	37
1.6.13 Särskilda beskattningsordningen avseende mervärdesskatt för elektroniska tjänster	38
1.6.14 Övriga termer och uttryck	39
1.7 Valuta	42
2 Beslutsordning	45
2.1 Allmänt.....	45
2.2 Ärendefördelning	46
2.2.1 Beslut enligt ML som fattas av Skatteverket.....	46

6 Innehåll

2.2.2	Beslut enligt ML som fattas av Tullverket.....	47
2.2.3	Beslut enligt SBL.....	47
2.2.4	HK:s befogenheter.....	48
2.2.5	Det allmänna ombudets befogenheter.....	49
2.2.6	Tidigare lydelse av 2 kap. 1 och 2 §§ SBL.....	49
2.3	Avgörande i skattenämnd.....	52
2.4	Samordningsmyndighet.....	52
3	Registrering.....	53
3.1	Allmänt.....	53
3.2	Personer som ska registreras.....	53
3.3	Handläggande region.....	55
3.4	Anmälan för registrering.....	56
3.4.1	Allmänt.....	56
3.4.2	Skatte- och avgiftsanmälan.....	57
3.4.3	Ändringsanmälan.....	57
3.4.4	Föreläggande.....	58
3.5	Beslut i samband med registrering.....	59
3.5.1	Formella beslut.....	59
3.5.2	Övriga beslut.....	60
3.5.3	Tidpunkt för registrering.....	62
3.6	Registreringsbevis.....	65
3.7	Registreringsnummer.....	65
3.8	Avregistrering.....	66
3.8.1	Allmänt.....	66
3.8.2	Tidpunkt för avregistrering.....	68
3.8.3	Formellt beslut om avregistrering.....	69
4	Deklaration.....	71
4.1	Allmänt.....	71
4.2	Olika sätt att redovisa mervärdesskatt.....	72
4.3	Skattedeklaration.....	74
4.3.1	Allmänt.....	74
4.3.2	Skyldighet att lämna skattedeklaration.....	74
4.3.3	Föreläggande att lämna skattedeklaration.....	78
4.3.4	Begäran eller särskilda skäl att lämna skattedeklaration.....	78
4.3.5	En skattedeklaration för varje redovisningsperiod.....	80
4.3.6	Redovisningsperioder.....	81
4.3.7	Vad en deklARATION ska ta upp.....	82
4.3.8	När en skattedeklaration ska lämnas.....	84

4.3.9	Anstånd med att lämna skattedeklaration.....	89
4.3.10	Hur en skattedeklaration ska lämnas	90
4.3.11	Underskrift	92
4.3.12	Vad som krävs för att en skattedeklaration ska anses föreligga	97
4.4	Självdeklaration	98
4.4.1	Särskilda bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt	98
4.4.2	Ändring till skattedeklaration.....	99
4.4.3	Ändring till självdeklaration.....	100
4.4.4	Förfarandebestämmelserna i LSK och TL	100
4.4.5	Redovisningsperiod	101
4.5	Särskild skattedeklaration.....	102
4.6	E-handelsdeklaration	102
4.7	Avveckling av verksamheten.....	103
5	Periodisk sammanställning	105
5.1	Allmänt.....	105
5.2	Uppgiftsskyldighet.....	105
5.3	Olika sätt för uppgiftslämnande	106
5.4	Redovisningsperiod	107
5.5	Inlämnande av periodisk sammanställning	107
5.6	Förseningsavgift	108
6	Utredning i mervärdesskatteärenden.....	109
6.1	Allmänt.....	109
6.2	Den skattskyldiges rätt att yttra sig.....	109
6.3	Identitetskontroll.....	111
6.4	Skyldighet att föra anteckningar	113
6.5	Särskilda regler om bevarande av fakturor.....	115
6.6	Kontroll.....	116
6.6.1	Allmänt.....	116
6.6.2	Utredning vid skrivbordet	119
6.6.2.1	Allmänt.....	119
6.6.2.2	Förfrågan	121
6.6.2.3	Föreläggande att lämna uppgift.....	124
6.6.3	Besök.....	129
6.6.3.1	Allmänt.....	129
6.6.3.2	Förutsättningar för besök	130
6.6.3.3	Begränsning av besöket.....	131
6.6.3.4	Var och vem	131

8 Innehåll

6.6.3.5	Skatte- och avgiftsanmälan	132
6.6.3.6	Skattedeklaration.....	132
6.6.3.7	Preliminär självdeklaration	133
6.6.3.8	Dokumentation och kommunikation	133
6.6.4	Skatterevision	133
6.6.4.1	Allmänt.....	133
6.6.4.2	Tredjemansrevision	135
6.6.4.3	Hos vem får revision göras?.....	135
6.6.4.4	Övriga bestämmelser.....	136
6.6.5	Kontroll genom VIES	137
6.6.6	Kontroll av kommunkontosystemet	138
6.7	Utlämnande av uppgifter.....	140
6.8	Vite.....	141
6.8.1	Allmänt.....	141
6.8.2	Adressat.....	143
6.8.3	Föreläggandets innehåll	144
6.8.4	Delgivning.....	145
6.8.5	När vitesföreläggande inte får användas	145
6.8.6	Vitesbeloppet.....	146
6.8.7	Nytt vite.....	146
6.8.8	Löpande vite.....	147
6.8.9	Utdömmande av vite	147
6.8.10	Ändamålet för vitet har förfallit	148
6.8.11	Efter dom i LR	149
6.8.12	Preskription	149
7	Bevisningen	151
7.1	Allmänt.....	151
7.2	Föremål för bevisningen	151
7.2.1	Allmänt.....	151
7.2.2	Rättssatser i skattelagarna	151
7.3	Bevisfakta.....	152
7.4	Bevismedel	153
7.5	Bevisbörda	155
7.6	Bevisvärdering och bevisvärde	158
7.6.1	Allmänt.....	158
7.6.2	Exempel på bevisvärdering.....	159

8	Beskattningsbeslut.....	163
8.1	Allmänt.....	163
8.2	Innebörden av beskattningsbeslut	163
8.3	Beslut med anledning av skattedeclaration eller andra uppgifter.....	168
8.3.1	Allmänt.....	168
8.3.2	Deklaration i rätt tid	168
8.3.3	Utebliven, försenad eller bristfällig deklARATION.....	169
8.3.4	Omprövning	170
8.4	Beslut om vissa debiteringsåtgärder.....	173
8.5	Utformning av beslut	174
8.6	Underrättelse om beslut.....	176
9	Ränta	179
9.1	Allmänt.....	179
9.2	Grunder för ränteberäkning m.m.	180
9.3	Basränta	182
9.4	Kostnadsränta	183
9.4.1	Påförande av kostnadsränta.....	183
9.4.2	Kostnadsränta vid sen betalning.....	184
9.4.3	Kostnadsränta vid indrivning.....	185
9.4.4	Kostnadsränta vid anstånd.....	185
9.4.5	Kostnadsränta vid omprövning och överklagande	186
9.4.6	Befrielse från kostnadsränta.....	187
9.4.6.1	Allmänt.....	187
9.4.6.2	Hel befrielse	189
9.4.6.3	Delvis befrielse.....	191
9.4.6.4	Övriga omständigheter	191
9.4.6.5	Omständigheter som inte bör föranleda befrielse.....	191
9.5	Intäktsränta	192
10	Skattekonton	195
10.1	Allmänt.....	195
10.2	Upprättande av skattekonto	196
10.3	Flera skattekonton	196
10.4	Registrering på skattekonto	197
10.5	Avstämning av skattekontot.....	200

11	Inbetalning av skatt.....	205
11.1	Allmänt.....	205
11.2	Inbetalning till särskilt konto	206
11.3	När skatten ska vara betald.....	208
11.3.1	Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt	208
11.3.2	F-skatt och särskild A-skatt.....	209
11.3.3	Grundläggande beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut m.m.	210
11.3.4	Överskjutande ingående mervärdesskatt	212
11.3.5	Kommuner och landsting	213
11.4	Avräkning av inbetalda belopp.....	213
11.5	Fördelning av skatteskuld	214
11.6	Skattebelopp som inte kunnat tillgodoräknas någon skattskyldig	215
11.7	Betalningsskyldighet vid omprövning och överklagande	216
11.8	Betalningsuppsmaning	216
12	Återbetalning av skatt till skattskyldiga	219
12.1	Allmänt.....	219
12.2	Återbetalning på grund av överskjutande belopp vid slutlig skatt.....	220
12.3	Återbetalning av överskjutande belopp för övrigt	221
12.3.1	Allmänt.....	221
12.3.2	Skyndsam återbetalning	222
12.3.3	Automatisk återbetalning på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt.....	226
12.3.4	Automatisk återbetalning på grund av omprövningsbeslut eller ett beslut av omstol.....	229
12.3.5	Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt före ordinarie förfallodag	230
12.3.6	Återbetalning efter begäran.....	231
12.3.7	Överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL upphör	231
12.4	Förtidsåterbetalning	232
12.4.1	Allmänt.....	232
12.4.2	Förtidsåterbetalning pga. överskjutande ingående mervärdesskatt	233
12.5	Hinder mot återbetalning	233
12.6	Förbud mot överlåtelse	237
12.7	Utmätning	238
12.8	Återbetalning när den skattskyldiges adress inte är känd	239
12.9	Misstagsinbetalning.....	240
12.10	Felinbetalning	240
12.11	Kvittning, övergångsbestämmelser m.m.	242

13	Återbetalning av skatt till vissa icke skattskyldiga	243
13.1	Allmänt.....	243
13.2	Återbetalning till utländska företagare.....	243
13.2.1	Allmänt.....	243
13.2.2	Återbetalningsrätt.....	244
13.2.3	Ansökan	245
13.2.4	Omprövning m.m.	247
13.2.5	Verkställighet	248
13.2.6	Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster som omsätts av företagare utom EG	248
13.3	Återbetalning till andra än utländska företagare.....	248
13.3.1	Allmänt.....	248
13.3.2	Återbetalning till hjälporganisationer.....	249
13.3.3	Återbetalning till utländska beskickningar och internationella organisationer	249
13.3.4	Återbetalning i särskilda fall	251
13.4	Utbetalning av ersättning för mervärdesskatt till statliga myndigheter, kommuner och landsting.....	252
13.4.1	Utbetalning till statliga myndigheter.....	252
13.4.2	Utbetalning till kommuner och landsting.....	253
14	Anstånd	255
14.1	Allmänt.....	255
14.2	Anstånd med att lämna skattedeklaration och med betalning.....	255
14.2.1	Allmänt.....	255
14.2.2	Skäl för anstånd.....	257
14.2.3	Skäl som inte bör föranleda anstånd.....	259
14.3	Anstånd med inbetalning av skatt	260
14.3.1	Allmänt.....	260
14.3.2	Anstånd vid omprövning eller överklagande	260
14.3.3	Säkerhet.....	264
14.3.4	Anstånd vid avyttring	267
14.3.5	Anstånd vid totalförsvarstjänstgöring	268
14.3.6	Anstånd på grund av synnerliga skäl.....	268
14.3.7	Gemensamma bestämmelser	270
14.4	Omprövning och överklagande.....	271
14.5	Övrigt	272

15	Ansvar för skatt.....	273
15.1	Allmänt.....	273
15.2	Ansvar för företrädare för juridisk person	273
15.3	Ansvar för delägare i handelsbolag	277
15.4	Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp.....	278
15.5	Ansvar för delägare i enkelt bolag eller partrederi.....	279
15.6	Ansvar för ombud för utländska företag	280
15.7	Dödsbo.....	281
15.8	Regress	282
16	Befrielse från betalningsskyldighet	283
16.1	Allmänt.....	283
16.2	Befrielse.....	283
16.3	Överklagande.....	285
16.4	Andra bestämmelser om befrielse	285
17	Indrivning	287
17.1	Allmänt.....	287
17.2	Beloppsgränser för begäran om indrivning	289
17.3	Betalningsuppmaning	289
17.4	”Snabbrestföring”	290
17.4.1	Allmänt.....	290
17.4.2	Situationer när snabbrestföring kan ske	291
17.5	Tidigareläggning av förfallodag.....	295
17.6	Särskilda skäl att avvakta med att begära indrivning	296
17.7	Nedsättning av fordran som överlämnats för indrivning	298
17.8	Avräkning av inbetalda belopp.....	299
17.9	Avräkningslagen.....	300
17.10	Utmätning av överskott på skattekontot	301
17.11	Rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabasen.....	301
17.11.1	Allmänt.....	301
17.11.2	Skäl för rättelse	303
17.11.2.1	Skatten har betalats innan restföringstillfället.....	303
17.11.2.2	Beslut om anstånd har meddelats innan restföringstillfället.....	305
17.11.2.3	Fel skattskyldig har blivit påförd skatten	305

17.12	Preskription av skattefordringar	305
17.13	KFM:s indrivning.....	305
17.14	Skatteverkets åtgärder avseende skattefordringar efter beslut om konkurs	307
18	Omprövning.....	309
18.1	Allmänt.....	309
18.2	Beslut som kan omprövas	310
18.3	Hinder mot omprövning	311
18.3.1	Allmänt.....	311
18.3.2	Omprövningsföremålet	312
18.3.3	Res judicata	313
18.3.4	Litis pendens	316
18.4	Omprövning på initiativ av den skattskyldige.....	316
18.4.1	Allmänt.....	316
18.4.2	Behörighet att begära omprövning.....	317
18.4.2.1	Konkurs m.m.....	318
18.4.3	Skriftlig begäran.....	324
18.4.4	Tidsfrist	325
18.4.5	Felsända skrivelser	327
18.4.6	Egenhändigt undertecknande	328
18.4.7	Omprövning av skattetillägg	331
18.4.8	Oklara yrkanden och grunder	331
18.5	Omprövning på initiativ av Skatteverket.....	332
18.5.1	Ordinär omprövning	332
18.5.1.1	Omprövning till den skattskyldiges fördel	332
18.5.1.2	Omprövning till den skattskyldiges nackdel	334
18.5.1.3	Konsekvensändringar	336
18.5.2	Efterbeskattning	337
18.5.2.1	Allmänt.....	337
18.5.2.2	Efterbeskattning om beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats ..	337
18.5.2.3	Efterbeskattning i övriga fall.....	341
18.5.2.4	Gemensamma bestämmelser för efterbeskattning.....	344
18.5.2.5	Tidsfrist	350
18.5.2.6	Tidsfrister vid skattebrott	353
18.6	Expediering.....	356
19	Överklagande.....	359
19.1	Allmänt.....	359
19.2	Överklagande av Skatteverkets beslut	360

19.2.1	Allmänna regler.....	360
19.2.2	Särskilda regler om överklagande av vissa beslut som fattas enligt ML...	361
19.3	Beslut som inte får överklagas	362
19.4	Den skattskyldiges överklagande.....	362
19.4.1	Förutsättningar	362
19.4.2	Forum för överklagande.....	363
19.4.3	Tidsfrist – 6 år.....	366
19.4.4	Tidsfrist – 2 månader	367
19.4.5	Särskilt om skattetillägg.....	368
19.5	Förfarandet vid överklagande.....	368
19.5.1	Allmänt.....	368
19.5.2	Rättidsprövning (6 kap. 5 § TL).....	369
19.5.3	Obligatorisk omprövning (6 kap. 6 § TL)	370
19.5.4	Bristande sakprövningsförutsättningar (6 kap. 7 § TL).....	374
19.5.5	Överlämnande till LR.....	375
19.6	AO:s överklagande.....	380
19.6.1	Allmänt.....	380
19.6.2	Överklagande beträffande mervärdesskattegrupp	381
19.6.3	Tidsfrister.....	382
19.6.4	Särskilt om skattetillägg och förseningsavgift	383
19.7	Överklagande av LR:s och KR:s beslut	383
19.7.1	Allmänt.....	383
19.7.2	Prövningstillstånd.....	388
20	Konkurs, ackord m.m.	391
20.1	Allmänt.....	391
20.2	Försäljning av pantsatt egendom.....	391
20.2.1	Skattskyldig pantsättare som ej är i konkurs	392
20.2.2	Skattskyldig pantsättare som är i konkurs	392
20.2.3	Ej skattskyldig pantsättare.....	393
20.3	Konkurs.....	393
20.3.1	Allmänt om konkurs.....	393
20.3.2	Behörighet att föra talan i skatteprocess.....	396
20.3.3	Skatteverkets åtgärder vid konkurs	396
20.3.4	Deklarationsskyldighet och redovisningstidpunkt	397
20.3.5	Expediering av beslut som avser konkursgäldenär	398
20.3.6	Återbetalning av mervärdesskatt.....	398
20.3.7	Felaktig inbetalning av mervärdesskatt.....	399
20.3.8	Konkursbos försäljning av fordran.....	399
20.4	Ackord.....	399
20.4.1	Allmänt.....	399

20.4.2	Förutsättningar för ackord enligt SkatteackordsL	401
20.4.3	Skatter och avgifter vid ackord	401
20.4.4	Skattemässiga konsekvenser	401
20.5	Företagsrekonstruktion	402
20.5.1	Allmänt	402
20.5.2	Skatter och avgifter	403
20.6	Skuldsanering	403
20.6.1	Allmänt	403
20.6.2	Skatter och avgifter	404
20.7	Likvidation	405
20.7.1	Allmänt	405
20.7.2	Skatter och avgifter	406
21	Preskription	407
21.1	Allmänt	407
21.2	Skattefordringar inom skattekontosystemet	407
21.2.1	Preskriptionstiden	407
21.2.2	Särskilt om företräddansvar	408
21.3	Preskriptionstiden för skattefordringar utanför skattekontosystemet	408
21.4	Automatisk preskriptionsförlängning	409
22	Sekretess	411
22.1	Allmänt	411
22.2	Sekretessbelagda uppgifter	411
22.3	Offentliga uppgifter	412
22.4	Sekretessbrytande regler	413
22.5	Övrigt	414
23	Brottsanmälan	415
23.1	Allmänt	415
23.2	Anmälan om misstänkt skattebrott	415
23.3	Situationer då brottsanmälan kan aktualiseras	416
23.3.1	Allmänt	416
23.3.2	Skatte- och avgiftsanmälan	417
23.3.3	Skattedeklaration	417
23.3.4	Preliminär självdeklaration	417
23.3.5	Kontrolluppgift	418

23.3.6	Oriktig uppgift till myndighet vid utredning.....	418
23.3.7	Oriktig uppgift till arbetsgivare eller annan	418
23.4	Sammanställning	419
24	Förhandsbesked.....	421
24.1	Allmänt.....	421
24.2	Skattskyldigs ansökan.....	422
24.3	AO:s ansökan.....	422
24.4	SRN:s status enligt EG-domstolen.....	423
25	Uthyrning av verksamhetslokal.....	425
25.1	Allmänt.....	425
25.2	Ansökan om frivillig skattskyldighet.....	425
25.2.1	Uthyrning av fastighet.....	425
25.2.2	Uppförandeskede.....	426
25.2.3	Övriga gemensamma bestämmelser	426
25.2.4	Beslut om skattskyldighet	427
25.3	Anmälan om överlåtelse av fastighet.....	428
25.4	Anmälan om ändrad användning	429
25.5	Ansökan om upphörande av skattskyldighet.....	429
25.6	Registrering till mervärdesskatt	430
25.6.1	Anmälan om registrering till mervärdesskatt	430
25.6.2	Anmälan om avregistrering.....	430
25.7	Redovisning i skattedeklaration.....	431
25.8	Representantredovisning.....	432
25.9	Sekretess.....	433
26	Nya transportmedel och punktskattepliktiga varor	435
26.1	Allmänt.....	435
26.2	Förvärv av nytt transportmedel.....	435
26.3	Förvärv av punktskattepliktiga varor	436
27	Utländska företagare	439
27.1	Allmänt.....	439
27.2	Registrering	440
27.2.1	Registrering av företagare från annat land	440
27.2.2	Registrering av utländsk företagare.....	440

27.2.3	Registreringsort	444
27.3	Återbetalning	445
28	Mervärdesskattegrupp	447
28.1	Allmänt.....	447
28.2	Registrering och skattekonton	448
28.3	Redovisning och deklaration	450
28.4	Ansvar för skatt.....	451
28.5	Återbetalning av skatt.....	451
28.6	Uthyrning av verksamhetslokal	451
29	Representant för enkelt bolag och partrederi	453
29.1	Allmänt.....	453
29.2	Redovisning och betalning.....	453
30	Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster	457
30.1	Allmänt.....	457
30.2	Identifieringsbeslut	459
30.2.1	Allmänt.....	459
30.2.2	Ansökan	459
30.2.3	Beslut	460
30.2.4	Identifieringsnummer	462
30.2.5	Ändringsanmälan och återkallelse av identifieringsbeslut	462
30.2.6	Information till övriga EG-länder	463
30.3	Redovisning och betalning.....	464
30.3.1	Redovisning	464
30.3.2	Betalning	466
30.3.3	Återbetalning	466
30.3.4	Information till övriga EG-länder	467
30.4	Omprövning.....	468
30.4.1	På initiativ av den skattskyldige eller Skatteverket.....	468
30.4.2	Tidsfrister	469
30.4.3	Övriga förfarandebestämmelser vid omprövning.....	469
30.5	Överklagande.....	470
30.6	Tillämpning av bestämmelser i andra kapitel i SBL.....	470

31	Kommunkontosystemet	473
32	Beräkning av mervärdesskattebaserad EU-avgift	475
33	Internationellt samarbete	477
34	Olika skattesubjekt m.m.....	479
34.1	Allmänt.....	479
34.2	Företagsformer och skattesubjekt som beskrivs i 6 kap. ML	479
34.2.1	Handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering.....	479
34.2.2	Enkelt bolag och partrederi	480
34.2.3	Representantredovisning	481
34.2.4	Konkursbo	481
34.2.5	Dödsbo	482
34.2.6	Affärsverk	482
34.2.7	Förmedling i eget namn	482
34.3	Upphovsman eller dennes dödsbo.....	483
34.4	Skatteupplag	483
34.5	Nystartade verksamheter	484
34.6	Viss EG-handel m.m.	484
34.7	Exportbutiker	485
35	Bokföring av mervärdesskatt m.m.	487
35.1	Allmänt.....	487
35.2	Bokföringslagen m.m.	487
35.2.1	Grundläggande bestämmelser	487
35.2.2	Redovisning i euro	491
35.2.3	BFL:s regler om löpande bokföring, årsredovisning och årsbokslut.....	491
35.3	Mervärdesskattelagens redovisningsregler.....	493
35.4	Bokföring på olika mervärdesskattekonton.....	494
35.4.1	Allmänt om användning av konton i bokföringen.....	494
35.4.2	Faktureringsmetoden.....	496
35.4.3	Bokslutsmetoden	497
35.4.4	EG-handel	498
35.5	Redovisningsfrågor – VMB	498
35.5.1	Normal VMB	498
35.5.2	Förenklad VMB	499
35.6	Ändringar av inkomsttaxeringen.....	501

35.6.1	Jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt.....	503
36	Beskattning vid import	505
36.1	Inledning	505
36.2	Beskattningsmyndighet.....	505
36.3	Godkänd tullbehandling.....	506
36.3.1	Allmänt.....	506
36.3.2	Tullförfarande	506
36.4	Övergång till fri omsättning (förtullning).....	507
36.4.1	Allmänt.....	507
36.4.2	Normalförfarande.....	507
36.4.3	Förenklade förfaranden	508
36.5	Tull- och skattefrihet.....	509
36.6	Tullförfarande med ekonomisk verkan.....	509
36.6.1	Allmänt.....	509
36.6.2	Tullager	509
36.6.3	Aktiv förädling.....	510
36.6.4	Bearbetning under kontroll.....	510
36.6.5	Temporär import	511
36.6.6	Passiv förädling.....	511
36.7	Transitering	511
36.7.1	Allmänt.....	511
36.7.2	Transiteringsförfarandet inom EU	511
36.7.3	Det gemensamma transiteringsförfarandet.....	512
36.8	Frizon och frilager.....	512
36.9	Återexport.....	512
36.10	Förstöring eller överlåtelse.....	513
36.11	Betalningsansvarighet.....	513
36.12	Omprövning och överklagande.....	514
36.13	Tulltillägg.....	514
36.14	Tullverkets kontrollmöjligheter.....	514
Bilaga 1	Registreringsbevis	517
Bilaga 2	Skattedeklaration	519
Bilaga 3	Information om hur mervärdesskattedelen i skattedeklarationen ska fyllas i.....	525
Bilaga 4	Kvartalsredovisning.....	535
Bilaga 5	Identifieringsnummer	537

Lagar och förarbeten	539
Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd m.m.	543
Lagrumsregister	547
Register - skrivelser m.m.	561
Rättsfallsregister	563
Sakregister	565

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
ADB	Automatisk databehandling
AO	Allmänna ombudet
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
CLO	Central Liaison Office (centralt kontaktkontor)
CLO/HK	Centrala kontaktkontoret på Skatteverkets huvudkontor
Dnr	Diarienummer
EBM	Ekobrottsmyndigheten
ED	Enhetsdokument
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska ekonomiska gemenskaperna
ELDA	Elektronisk deklaraionsakt (överföring av bl.a. KVR till Skatteverket via modem)
EU	Europeiska unionen
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
FRL	Förmånsrättslag (1970:979)
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
GML	Lag (1968:430) om mervärdeskatt
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HD	Högsta Domstolen
HK	Skatteverket, Huvudkontoret
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Indrivningslagen	Lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.
JK	Justitiekanslern
JO	Justitieombudsmannen
KFM	Kronofogdemyndigheten
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KVR	Periodisk sammanställning, s.k. kvartalsredovisning
KR	Kammarrätten
KU	Kontrolluppgift
LR	Länsrätten

22 Förkortningslista

LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LÖSH	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
MF	Mervärdesskatteförordning (1994:223)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
MOMSHL	Handledning för mervärdesskatt (SKV 553)
MS	Medlemsstat (land som är medlem i EU)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
PuL	Personuppgiftslag (1998:204)
PRV	Patent- och registreringsverket
RB	Rättegångsbalken
RR	Regeringsrätten
RRV	Riksrevisionsverket
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBE	Skattebrottsenheten
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SBLHL	Handledning för skattebetalning (SKV 404)
SdbL	Lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
SekrL	Sekretesslag (1980:100)
SFS	Svensk författningssamling
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
Skatte- ackordsL	Lag (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.
SkBrL	Skattebrottslag (1971:69)
SKD	Skattedeklaration
SKM	Skattemyndigheten
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SN	Skattenämnden

SPL	Lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.
SRN	Skatterättsnämnden
TAXHL	Handledning för taxeringsförfarandet (RSV 615)
TF	Taxeringsförordning (1990:1236)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TSM	Tillsynsmyndigheten
TVL	Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
UBL	Uppbördslag (1953:272)
USAL	Lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System
VMB	Vinstmarginalbeskattning
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
ÅRFL	Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÄB	Ärvdabalken

1 Tillämpningsområde och definitioner

1.1 Allmänt

FL Förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden regleras i princip av förvaltningslagens (1986:223), FL, bestämmelser. FL:s regler är således tillämpliga på ärendehandläggningen hos Skatteverket. FL behandlar bl.a. myndigheternas service-skyldighet, samverkan mellan myndigheter samt allmänna krav på handläggning av ärenden. Eftersom FL är en baslag, som är tillämplig på olika typer av förvaltningsärenden, har i 3 § FL tagits in en s.k. lex specialisregel. Denna innebär att om en annan lag eller förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från FL:s regler så gäller bestämmelsen i den andra författningen. Reglerna i speciallagstiftningen har således företräde i förhållande till reglerna i FL.

SBL och ML I skattebetalningslagen (1997:483), SBL, finns regler om förfarandet som avviker från FL:s regler. Även mervärdesskattelagen (1994:200), ML, innehåller regler om förfarandet som avviker från FL:s regler. Eftersom SBL och ML är speciallagar i förhållande till FL, så har SBL:s och ML:s bestämmelser företräde. I SBL och ML hänvisas till annan speciallagstiftning, t.ex. till taxeringslagen (1990:324), TL. Så är t.ex. fallet med reglerna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL. Dessa regler gäller således i tillämpliga delar i fråga om skatterevision på mervärdesskatteområdet, se avsnitt 6.6.4.4.

1.2 EG-rätten

Mervärdesskatten och EU Från dagen för Sveriges anslutning till EU, den 1 januari 1995, är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av unionens institutioner dessförinnan bindande. Medlemskapet har således inneburit att EG-rätten har blivit en del av den svenska rättsordningen och det är inte enbart den nationella rätten som ska beaktas utan hänsyn måste också tas till innehållet i EG-rätten. Detta gäller inte bara

bestämmelserna i ML utan även bestämmelserna avseende mervärdesskatt i SBL.

De indirekta skatterna på varor och tjänster har stor betydelse inom den gemensamma marknaden och utgör dessutom underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Sedan mervärdesskattesystemet gjordes obligatoriskt i EG:s medlemsstater år 1967, har en successiv samordning av staternas mervärdesskattesystem genomförts genom en rad direktiv. De viktigaste reglerna finns i mervärdesskatte-direktivet. Se vidare MOMSHL 2007 avsnitt 3.2.

1.3 ML:s uppbyggnad och innehåll

ML är indelad i två avdelningar och 22 kapitel. Den första avdelningen innehåller materiella bestämmelser och omfattar kapitlen 1–10. Den andra avdelningen, som omfattar kapitlen 11–22, innehåller bestämmelser om fakturering och redovisning samt förfarandebestämmelser.

I denna handledning kommenteras ML:s förfarandebestämmelser. De bestämmelser som kommenteras finns huvudsakligen i kapitlen 12, 19, 20 och 22. ML:s materiella bestämmelser och bestämmelserna om fakturering och redovisning kommenteras i MOMSHL 2007.

Enligt 14 b § MF får Skatteverket meddela de närmare föreskrifter som behövs för tillämpningen av bestämmelsen i 3 kap. 30 a § 2 st. ML avseende nya transportmedel. Skatteverket får vidare enligt 19, 21–24 §§ MF meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av följande bestämmelser i ML: varor i vissa lager (9 c kap. ML), investeringsguld (3 kap. 10 a–10 c §§ ML), mervärdesskattegrupper (6 a kap. ML), anmälningsskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal (9 kap. 7 § ML), exportbutiker (lagen [1999:445] om exportbutiker), förenklade fakturor vid mindre belopp och på grund av handelsbruk (11 kap. 9 § 1 och 2 st. ML) samt e-faktura.

Tullverket får enligt 20 § MF meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av bestämmelserna i ML om import av varor.

1.4 SBL:s uppbyggnad och innehåll

SBL är indelad i 24 kapitel (inkl. kapitel 10 a). De olika kapitlen är, så långt möjligt, ordnade kronologiskt. I SBL

behandlas bl.a. bestämmelser om registrering, redovisning, beskattningsbeslut, omprövning och överklaganden.

I denna handledning kommenteras SBL:s bestämmelser med utgångspunkt från mervärdesskatt. De bestämmelser som kommenteras finns i kapitlen 1–3 och 10–23.

Enligt 66 § skattebetalningsförordningen (1997:750), SBF, får Skatteverket meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL.

1.5 SBL:s tillämpningsområde

I 1 kap. 1–2 a §§ SBL anges det område inom vilket lagen ska tillämpas avseende mervärdesskatt. I 1 kap. 1 § SBL anges det område inom vilket lagen gäller fullt ut, medan endast vissa bestämmelser i SBL gäller enligt 1 kap. 2 § SBL. I 1 kap. 2 a § SBL anges i vilka fall SBL inte är tillämplig. Se vidare i SBLHL 2006, avsnitt 1.5.

Mervärdesskatt

1 kap. 1 § SBL

Denna lag gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av

1. sådan skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324), *Lag (1997:483)*.

...

5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (1999:316)*.

...

Av uppräknningen i 1 kap. 1 § SBL framgår att lagen gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av bl.a. skatt enligt ML. Detta innebär att SBL:s bestämmelser ska tillämpas i fråga om mervärdesskatt oavsett om denna redovisas i skattedeklaration eller i självdeklaration. Sådan mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklarationen uppbärs på samma sätt som annan skatt som omfattas av TL:s bestämmelser. Av 10 kap. 31 § SBL framgår vidare att SBL:s bestämmelser om förfarandet vid mervärdesskattebeskattningen inte är tillämpliga då mervärdesskatt ska redovisas i självdeklarationen. I stället gäller bestämmelserna i TL och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Av 3 kap. 14 § LSK framgår att den som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att besluta om mervärdesskatten. Detta innebär att sådan mervärdesskatte-redovisning som får ske i självdeklarationen ska innehålla de uppgifter som räknas upp i 10 kap. 17 § 1 st. 5–6 p. SBL.

När det gäller SBL:s bestämmelser avseende mervärdesskatt ska hänsyn tas till innehållet i EG-rätten. Detta innebär bl.a. att bestämmelserna ska tolkas EG-konformt i den mån motsvarande reglering återfinns i mervärdesskattedirektivet och en sådan tolkning är möjlig. Se vidare MOMSHL 2007, avsnitt 3.2.

SBL:s bestämmelser om omprövning gäller inte de beslut som fattas med stöd av reglerna i ML. Beslut på grund av särskilda skäl (uppbyggnadsskede) och beslut om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal är exempel på sådana beslut som fattas med stöd av ML. Se vidare avsnitt 2.2.1 och 18.2.

**Skattetillägg,
förseningsavgift,
ränta**

1 kap. 2 § SBL

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av *Lag (2002:400)*.

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §, *Lag (2004:1142)*.

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), *Lag (2002:400)*.

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §, *Lag (2004:127)*.

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, och

6. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–5. *Lag (2006:579)*.

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta.

Importmoms

1 kap. 2 a § SBL

Lagen gäller inte, om det inte särskilt anges, när skatt skall tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor eller när det är fråga om punktskatt som skall betalas till Tullverket enligt någon av de lagar som anges i 1 § andra stycket. I sådana fall gäller tullagen (2000:1281). *Lag (2002:400)*.

SBL gäller inte för sådan mervärdesskatt som ska betalas för varor vid import (s.k. importmoms). I stället ska Tullagens (2000:1281) bestämmelser tillämpas. Med import avses att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG. Möjligheten att medge befrielse från skatt enligt 13 kap. 1 § SBL gäller dock även importmomsen.

1.6 Definitioner

1.6.1 Allmänt om termer och uttryck

1 kap. 3 § SBL

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar som anges i 1–2 §§ samt i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), om inte annat anges i detta kapitel eller framgår av sammanhanget. Med arbetsgivaravgift avses dock även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Vidare avses med juridisk person också dödsbon och handelsbolag. *Lag (2001:328)*

De termer och uttryck som används i SBL har samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar som finns uppräknade i 1 kap. 1–2 §§ SBL samt i 1 kap. 1 § TL, om inget annat anges i 1 kap. 3–6 §§ SBL eller framgår av sammanhanget. Vissa begrepp som definierats i 3–6 §§ har getts en vidare betydelse i SBL än den gängse, varigenom lagtexten inte har behövt tyngas med återkommande förtydliganden och uppräknningar.

När det gäller mervärdesskatt är det den innebörd som framgår av ML som gäller.

Nedan kommenteras de termer och uttryck som är väsentliga ur mervärdesskattesynpunkt. Dessutom kommenteras vissa andra begrepp som är av vikt för mervärdesskatteförfarandet och som återfinns i ML.

1.6.2 Skatt och skattskyldig

1 kap. 4 § SBL

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

...

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta. *Lag (1999:641)*.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och *Lag (1997:483)*.

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till Skatteverket. *Lag (2003:747)*.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (1997:483)*.

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §. *Lag (1997:1032)*.

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi, *Lag (2003:747)*.

5. den som är grupp-huvudman enligt 6 §, *Lag (2001:328)*.

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt, *Lag (2002:400)*.

...

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §. *Lag (2004:1345)*.

Skattskyldig

I SBL har det inte ansetts nödvändigt med någon definition av begreppet skattskyldig. Det faller sig naturligt att med begreppet avse den som är skyldig att betala sådan skatt som avses i den lag där begreppet används.

När det gäller mervärdesskatt används begreppet skattskyldig för den som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten. Det kan vara antingen den som omsätter (säljer m.m.) en vara eller en tjänst eller, vilket är vanligt vid EG-handel, den som förvärvar en vara eller en tjänst. Även den som importerar en vara kan vara skattskyldig. Vem som är skattskyldig anges i 1 kap. 2 § ML. Den som inte är skattskyldig i ML:s mening kan i vissa fall ha rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. De som omfattas av sådan återbetalningsrätt framgår av 10 kap. 9–13 §§ ML. Till denna kategori hör t.ex. nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadskede och exportföretag. Jfr MOMSHL 2007 avsnitt 16.

Utvidgning av begreppen

I SBL används begreppen skatt och skattskyldig i en något vidare betydelse. Den utvidgning som gjorts framgår av 1 kap. 4 § SBL.

Med skattskyldig likställs bl.a. handelsbolag, den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, representant för enkelt bolag och partrederi, grupp-huvudman, handelsbolagsdelägare som ålagts betalningsskyldighet för skatt samt företrädare för juridiska personer. Genom att likställa var och en i denna grupp med en skattskyldig i SBL:s mening blir alla rättigheter och skyldigheter i SBL generellt tillämpliga. När begreppet skattskyldig används i SBL avses således den som bedriver verksamhet som medför

skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Vad som sägs om skatt och skattskyldig i SBL gäller även för skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta. Även den som är skyldig att betala skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta omfattas av SBL:s bestämmelser om skatt och skattskyldighet.

Med skatt likställs belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för. Även utbetalade belopp som ska återbetalas till Skatteverket likställs med skatt. Härigenom blir SBL:s bestämmelser även generellt tillämpliga på dessa belopp.

1.6.3 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

1 kap. 5 § SBL

Vad som sägs i denna lag om handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).
Lag (1997:483).

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar är en associationsform skapad med syfte att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta samarbete över gränserna. Europeiska ekonomiska intressegrupperingar regleras i rådets förordning (EEG) nr 2137/85. I lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar finns bestämmelser som kompletterar rådets förordning. Se vidare avsnitt 34.2.1.

De särskilda bestämmelserna i SBL som tar sikte på handelsbolag ska, om inte annat har föreskrivits, gälla även i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Enligt 11 § lagen om europeiska ekonomiska intressegrupperingar är Bolagsverket registreringsmyndighet för intressegrupperingar. En europeisk ekonomisk intressegruppering måste vara registrerad hos Bolagsverket för att bestämmelserna i SBL ska vara tillämpliga på sådant rättssubjekt.

1.6.4 Beskattningsunderlag

Redovisning av mervärdesskatt kan ske antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration. Detta beror bl.a. på hur stort beskattningsunderlaget beräknas bli. Enligt 10 kap. 31 § SBL ska den som har ett beskattningsunderlag som uppgår till högst en miljon kronor redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen. Även om beskattningsunderlaget inte över-

skriker detta belopp finns möjlighet och i vissa fall skyldighet att redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration. Se vidare i avsnitt 4.

Bestämmelserna om beskattningsunderlag och hur det beräknas finns i 7 kap. ML. Beskattningsunderlaget är det värde på vilket mervärdesskatten ska beräknas. Med beskattningsunderlag avses sådan omsättning inklusive uttag samt förvärv och import som medför skattskyldighet enligt ML. Däremot ingår inte skattefri omsättning och exportomsättning. Se prop. 1993/94:99 s. 244. Vad som närmare avses med beskattningsunderlaget framgår av MOMSHL 2007 avsnitt 12. Speciella bestämmelser finns avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid vinstmarginalbeskattning, se MOMSHL 2007 avsnitt 33.4 och 34.3.

GIF

Gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import ingår normalt i en skattskyldigs beskattningsunderlag men ska inte räknas med i underlaget vid bedömningen av om redovisning ska ske i skattedeklaration eller självdeklaration, 10 kap. 31 § SBL. Motsvarande gäller även vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt bestämmelserna i 10 kap. 15 och 19 §§ SBL.

1.6.5 Beskattningsår

SBL

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

... *beskattningsår*: i fråga om

a) ...

b) mervärdesskatt, beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200) eller, för förvärv av sådana varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen, det kalenderår under vilket förvärvet skett,

c) ...

d) ... *Lag (2002:400)*.

Av 1 kap. 6 § SBL framgår att med beskattningsår avses beskattningsår enligt ML eller, i fråga om förvärv av sådana varor som avses i 2 a kap. 3 § 1–2 st. ML (nya transportmedel och punktskattepliktiga varor) det kalenderår under vilket förvärvet skett.

ML

1 kap. 14 § ML

Med *beskattningsår* förstås beskattningsår enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Om skatt enligt denna lag hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt inkomstskattelagen, förstås med beskattningsår: *Lag (1999:1283)*.

1. kalenderår, eller *Lag (1994:200)*.

2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078). *Lag (1999:1103)*.

I 1 kap. 14 § ML anges att med beskattningsår i ML förstås beskattningsår enligt IL. Om skatt enligt ML hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL förstås med beskattningsår antingen kalenderår eller räkenskapsår, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078), BFL.

IL Av 1 kap. 13 § IL framgår att beskattningsåret för fysiska personer är kalenderåret före taxeringsåret.

I 1 kap. 15 § IL definieras begreppet beskattningsår för juridiska personer. Beskattningsåret är det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. För näringsverksamhet som BFL inte tillämpas på är kalenderåret före taxeringsåret alltid beskattningsår.

Av ovan nämnda bestämmelser framgår alltså att beskattningsår motsvarar antingen räkenskapsår enligt 3 kap. BFL eller ett kalenderår.

Taxeringsår Av 1 kap. 12 § IL framgår att taxeringsåret är det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas.

1.6.6 Räkenskapsår

Kalenderår som räkenskapsår Enligt 3 kap. 1 § 2 st. BFL ska räkenskapsåret för fysiska personer och handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst motsvara kalenderår. Av 1 kap. 3 § BFL framgår att det som sägs i BFL om fysiska personer även ska tillämpas av dödsbon, vilket innebär att även dessa ska ha kalenderår som räkenskapsår.

Brutet räkenskapsår Annan bokföringsskyldig får, enligt 3 kap. 1 § 3 st. BFL, tillämpa s.k. brutet räkenskapsår. Brutet räkenskapsår ska omfatta tiden den 1 maj – den 30 april, den 1 juli – den 30 juni eller den 1 september – den 31 augusti. Av 3 kap. 2 § BFL framgår att Skatteverket kan medge annat brutet räkenskapsår om tolv månader än vad som följer av första paragrafen. Det är Skatteverkets huvudkontor som fattar sådana beslut som avses i 3 kap. 2 § BFL, se Arbetsordning för Skatteverket.

Räkenskapsårets omfattning Räkenskapsår ska omfatta 12 månader, 3 kap. 1 § 1 st. BFL. Av 3 kap. 3 § BFL framgår dock att, när bokföringsskyldigheten inträder eller räkenskapsår läggs om, får räkenskapsåret

avse kortare tid än 12 hela månader eller utsträckas till att omfatta högst 18 månader. Om bokföringsskyldigheten upphör får räkenskapsåret avse kortare tid än 12 månader.

**Gemensamt
räkenskapsår**

Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser ska tillämpa samma räkenskapsår för dessa, 3 kap. 4 § BFL. Det samma gäller alla företag inom en koncern, 3 kap. 5 § 1 st. BFL. Enligt 3 kap. 5 § 2 st. BFL kan Skatteverket medge att olika räkenskapsår får tillämpas inom en koncern. Det är Skatteverkets huvudkontor som fattar sådana beslut som avses i 3 kap. 5 § 2 st. BFL, se Arbetsordning för Skatteverket.

Av 3 kap. 5 § 3 st. BFL framgår att en fysisk person som bedriver jordbruksverksamhet och även äger ett aktiebolag som också bedriver jordbruksverksamhet, får aktiebolaget, trots bestämmelsen i första stycket, ha brutet räkenskapsår.

**Omläggning av
räkenskapsår**

Omläggning av räkenskapsår får, enligt 3 kap. 6 § BFL, i princip bara göras efter tillstånd från Skatteverket. Räkenskapsår får dock läggas om till kalenderår utan sådant tillstånd. Om omläggning av räkenskapsår behöver göras för att uppfylla kravet på samma räkenskapsår för flera verksamheter eller i koncern krävs inte heller tillstånd. Se vidare i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2005:24 och information SKV M 2005:20 samt i broschyren ”Omläggning av räkenskapsår” (SKV 424).

För ytterligare information om räkenskapsår, se Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305), avsnitt 42.1.

1.6.7 Inkomstår

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

...

inkomstår: kalenderåret före taxeringsåret, *Lag (1999:1300)*

....

Med inkomstår avses det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret.

1.6.8 Grupphuvudman

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

...

grupphuvudman: den som enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskatte-
lagen utsetts som huvudman för en mervärdesskattegrupp, *Lag
(2002:400)*.

...

6 a kap. 4 § 2 st. ML

...

Till grupphuvudman skall utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en näringsidkare som är kommittentföretag. *Lag (1998:346).*

När det gäller definitionen av grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp hänvisar SBL till 6 a kap. 4 § ML. Grupphuvudmannen är den som företräder gruppen och kan vara företagsgruppens moderbolag eller något annat företag som gruppen bestämt och Skatteverket godtagit. Även kommittentföretag kan vara grupphuvudman, eftersom reglerna om gruppregistrering är tillämpliga även för kommissionärsförhållanden. Se vidare avsnitt 28.

1.6.9 Näringsverksamhet

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

...

näringsverksamhet: verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. inkomstskattelagen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget, *Lag (1999:1300).*

...

Definitionen av näringsverksamhet är kopplad till IL:s bestämmelser om näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses verksamhet av sådant slag att intäkterna räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Vad som ska hänföras till detta inkomstslag framgår av 13 kap. IL.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas, enligt 13 kap. 1 § IL, inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Av 1 kap. 1–2 §§ ML framgår att den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster inom landet är skattskyldig till mervärdesskatt. Verksamheten är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL (4 kap. 1 § ML).

Begreppet näringsverksamhet ska dock i mervärdesskattesammanhang tolkas mot bakgrund av artikel 9.1 första och andra styckena i mervärdesskattedirektivet.

EG-rätt

I mervärdesskattedirektivet uttrycks motsvarande som att de transaktioner som ska bli föremål för mervärdesskatt ska göras av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, artikel 2. Enligt artikel 9.1 avses med ”beskattningsbar person” den som oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Av artikel 9.1 andra stycket framgår att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. Det finns en relativt omfattande praxis från EG-domstolen angående vad som kan anses vara ekonomisk verksamhet.

Se vidare MOMSHL 2007 avsnitt 8.

1.6.10 Överskjutande ingående mervärdesskatt

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

...

överskjutande ingående mervärdesskatt: den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt. *Lag (1997:483)*.

Med överskjutande ingående mervärdesskatt avses den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt. Begreppen ingående och utgående mervärdesskatt har enligt 1 kap. 3 § SBL samma betydelse som i ML.

1.6.11 Verksamhet

1 kap. 7 § ML

Vad som föreskrivs i fråga om verksamhet avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten. I 13 kap. avses dock hela verksamheten om inte något annat anges.

Med *verksamhet som medför skattskyldighet* förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 2 § första stycket 1. *Lag (1997:502)*.

Huvudregel

Begreppet verksamhet definieras inte direkt i ML. Enligt 1 kap. 7 § ML förstås med verksamhet inte bara vad som i sig utgör en hel verksamhet utan även vad som utgör en del av en

sådan. När det gäller bestämmelserna i SBL torde dock denna fråga sakna betydelse. Huvudregeln enligt SBL är att en skattskyldig lämnar en redovisning som omfattar samtliga verksamheter.

Kommun

En kommun ska i redovisningshänseende anses bedriva en enda verksamhet. Denna regel omfattar också landstingen. Redovisningen ska dock inte avse sådan ingående mervärdesskatt för vilken kommun eller landsting kan erhålla ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

I MOMSHL 2007 avsnitt 8 behandlas begreppen yrkesmässig verksamhet och former som är jämförliga med till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse. Se även avsnitt 1.6.9 ovan.

1.6.12 Utländsk företagare

1 kap. 15 § ML

Med *utländsk företagare* förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. *Lag (2001:971)*.

Med utländsk företagare avses enligt 1 kap. 15 § ML såväl fysiska som juridiska personer.

Fysiska personer

Såvitt gäller fysiska personer omfattar begreppet utländsk företagare en näringsidkare som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har ett fast etableringsställe.

Juridiska personer

Såvitt gäller juridiska personer, som är näringsidkare, omfattar 1 kap. 15 § ML sådana juridiska personer, vilka inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet och inte heller ett fast etableringsställe här i landet.

Näringsidkare

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med vad som framgår av artikel 9.1 första och andra styckena i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på ställen motsvarande dem där näringsidkare används i ML. Med beskattningsbar person avses enligt artikel 9.1 första stycket den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet som anges i artikel 9.1 andra stycket, oberoende av syfte eller resultat. (Se vidare i MOMSHL 2007 avsnitt 8.3.5).

Begreppet utländsk företagare behandlas närmare i avsnitt 27 och i MOMSHL 2007 avsnitt 40.

1.6.13 Särskilda beskattningsordningen avseende mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Allmänt

En näringsidkare från ett land utanför EG, som säljer elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land kan använda en särskild, förenklad, ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt. Näringsidkaren får i dessa fall välja att identifiera sig i Sverige som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt för all försäljning av sådana elektroniska tjänster till EG. Denna särskilda ordning beskrivs närmare i avsnitt 30.

Definitioner

10 a kap. 1 § SBL

I detta kapitel förstås med

icke-etablerad näringsidkare: en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EG-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land,

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § andra stycket 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land: bestämmelser som gäller i ett annat EG-land och som har sin grund i bestämmelserna i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg,

e-handelsdeklaration: en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel. Lag (2003:222).

Bestämmelsen i 10 a kap. 1 § SBL innehåller vissa definitioner av begrepp som används i 10 a kap. Nedan förklaras några av dessa begrepp samt vissa övriga begrepp som används i samband med den särskilda ordningen.

Icke-etablerad näringsidkare

En icke-etablerad näringsidkare är en näringsidkare som varken har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EG-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land.

Elektroniska tjänster

Med elektroniska tjänster förstås sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML.

E-handelsdeklaration

Med e-handelsdeklaration avses en sådan deklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL.

Identifieringsland Den särskilda ordningen innebär att den icke-etablerade näringsidkaren endast har kontakt med myndigheten i ett EG-land. Identifieringslandet är den medlemsstat som näringsidkaren väljer att kontakta för att ansöka om att få tillämpa den särskilda ordningen. Den medlemsstat som näringsidkaren valt att identifiera sig i är endast en kontaktpunkt, en förmedlare av uppgifter och betalningar. Det är fortfarande de länder där omsättningarna sker, dvs. konsumtionsländerna, som är beskattningsländer för dessa omsättningar.

Identifieringsbeslut Myndigheten i det valda identifieringslandet beslutar genom ett identifieringsbeslut att tillåta att en icke-etablerad näringsidkare får tillämpa den särskilda beskattningsordningen i det landet.

Identifieringsnummer I samband med att myndigheten fattar ett identifieringsbeslut tilldelar den också näringsidkaren ett identifieringsnummer.

1.6.14 Övriga termer och uttryck

Tillämpningen av bestämmelserna i ML och SBL torde i praktiken kräva att vissa förenklade begrepp används för att åskådliggöra vissa händelser och situationer. I det följande förklaras innebörden av vissa sådana begrepp och andra grundläggande begrepp som inte har förklarats tidigare i avsnitt 1.6.

EG och EU EG utgör en del av den mer omfattande samverkan som numera sker inom EU. EG är till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det är endast EG som har normgivningsmakt. Det är därför riktigt att använda EG när det gäller regelverk och rättsakter (EG-förordningar, EG-beslut och EG-direktiv). De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler. I denna handledning används därför genomgående beteckningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

EG eller EG-land Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier som utgör skatteområdet. Vid handel med vissa områden ska dock samma bestämmelser som gäller inom EG tillämpas även om dessa områden inte tillhör EG. Det gäller transaktioner med ursprung i eller avsedda för Furstendömet Monaco, vilka ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike. Motsvarande gäller beträffande Isle of Man i förhållande till Storbritannien och Nordirland (1 a § MF). I bilaga 2 i

	MOMSHL 2007 finns en sammanställning över den europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.
Ej EG-land	Se tredjeland.
Ekonomisk verksamhet	Ekonomisk verksamhet är ett av de centrala begreppen i mervärdesskattedirektivet. Med detta avses sådana aktiviteter en person ska bedriva för att kunna betraktas som beskattningsbar person. Se vidare avsnitt 1.6.9.
Gemenskapsinternt förvärv (GIF)	Med gemenskapsinternt förvärv (GIF) avses sådant förvärv av en vara från ett EG-land som ska anses utgöra den beskattningsgrundande händelsen och föranleda beskattning hos förvärvaren. GIF föreligger även vid vissa överföringar av varor (dvs. utan att äganderätten övergår) mellan medlemsländerna. Bestämmelserna om GIF finns huvudsakligen i 2 a kap. ML.
Identifieringsnummer	Ett identifieringsnummer (t.ex. EU123456789) tilldelas företag från ett tredjeland som väljer att tillämpa den särskilda beskattningsordningen för elektroniska tjänster. Denna beskattningsordning innebär att företaget redovisar och betalar skatt till ett EG-land för all sådan omsättning till icke skattskyldiga inom EG. Detta EG-land skickar sedan redovisning och betalning vidare till det eller de andra EG-länder där de elektroniska tjänsterna konsumerats. Se bilaga 5.
Ingående mervärdesskatt	Med ingående mervärdesskatt avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § ML). I denna publikation används företrädesvis begreppet ingående mervärdesskatt för att beteckna ingående skatt.
Kvartalsredovisning (KVR)	Den som omsätter varor med leverans till annat EG-land, som föranleder beskattning av GIF hos köparen, ska lämna en periodisk sammanställning, kvartalsredovisning (KVR). I denna ska uppgifter lämnas om bl.a. värdet av leveranserna till respektive köpare samt köparens registreringsnummer till mervärdesskatt. KVR ska i vissa fall även lämnas då ett företag för över eller låter föra över varor mellan EG-länder utan att omsättning föreligger (10 kap. 33–36 §§ SBL samt RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15). Se vidare avsnitt 5.
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 – om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Direktivet trädde i kraft den 1 januari 2007 och ersatte direktiv 67/227/EEG och direktiv 77/388/EEG (sjätte direktivet). Hänvisningar till de upphörda direktiven ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv.

Hänvisningarna ska läsas i enlighet med en jämförelsetabell som bifogats direktivet (bilaga XII).

I denna publikation har hänvisningar genomgående gjorts till mervärdesskattedirektivet.

Moms

I denna publikation används företrädesvis ordet mervärdesskatt i stället för moms.

Registrering till mervärdesskatt

Alla som redovisar mervärdesskatt, oavsett om redovisningen sker i skattedeklaration eller i självdeklaration, ska vara registrerade i mervärdesskatteregistret. Speciella regler gäller dock näringsidkare från tredjeland som tillämpar den särskilda beskattningsordningen vid e-handel, se avsnitt 1.6.13.

Registreringsskyldigheten omfattar även de fall då en näringsidkare utför varutransaktioner mellan EU-länder som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Se vidare avsnitt 3.

Rådsförordningen

Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92.

Mervärdesskattedirektivet

Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. Direktivet upphörde att gälla den 1 januari 2007 då det ersattes av mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG). Hänvisningar till sjätte direktivet ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. Se mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket, skattekontor 1 Linköping

Skatteverket, skattekontor 1 Linköping, handlägger ärenden om bl. a. återbetalning till statliga myndigheter.

Skatteverket, skattekontoret Falun

Vid Skatteverket, skattekontoret Falun, handläggs ärenden om återbetalning till kommuner, ambassader och hjälporganisationer. Dessutom handläggs ärenden avseende mervärdesskatt på nya transportmedel.

Skatteverkets utlandsenheter

Vid Skatteverkets utlandsenheter i Stockholm och Malmö handläggs ärenden rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige, samt ärenden om återbetalning till utländska företagare.

Vid utlandsenheterna handläggs dessutom företagare från tredjeland som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EG och som valt att identifiera sig i Sverige enligt den särskilda beskattningsordningen för e-handel (10 a kap. SBL). Se vidare avsnitt 30.

Utlandsenheten i Malmö hanterar utländska företag från Danmark, Island, Grönland, Färöarna, Tyskland, Österrike, Polen, Tjeckien, Slovakien och Slovenien. Företag från samtliga övriga länder hanteras i Stockholm.

Tredjeland	Med tredjeland avses land som inte utgör EG-land. Vissa områden inom EG har undantagits från de gemensamma reglerna (1 a § MF). Dessa områden betraktas alltså som tredjeland. Se vidare bilaga 2 i MOMSHL 2007.
Trettonde direktivet	Rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium.
Utgående mervärdesskatt	Med utgående mervärdesskatt förstås sådan skatt som ska redovisas till staten vid omsättning, GIF eller import enligt 1 kap. 1 § ML (1 kap. 8 § ML). I denna publikation används företrädesvis begreppet utgående mervärdesskatt för att beteckna utgående skatt.
VAT-nummer	VAT utgör förkortning för den engelska beteckningen Value Added Tax (mervärdesskatt). Med VAT-nummer förstås registreringsnumret till mervärdesskatt så som det ska skrivas vid EG-handel. Se vidare avsnitt 3.7.
Åttonde direktivet	Rådets åttonde direktiv (79/1072/EEG) av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium. Detta direktiv reglerar återbetalningar till företag som är etablerade i ett annat EG-land.

1.7 Valuta

Redovisningsvaluta	Av 4 kap. 6 § BFL framgår att företag ska ha en enda redovisningsvaluta och att denna enligt huvudregeln ska vara svenska kronor. Vissa i paragrafen uppräknade juridiska personer får dock i stället använda euro som redovisningsvaluta. Detta gäller primärt aktiebolag, ekonomiska föreningar, banker och försäkringsbolag. Av 14 § 1 st. lagen (1992:160) om utländska
---------------------------	---

filialer m.m. följer att även utländska företags filialer i Sverige får ha euro som redovisningsvaluta under förutsättning att det utländska företaget är av motsvarande slag som de företag som anges i 4 kap. 6 § BFL. Den redovisningsvaluta som gäller för företaget ska användas för samtliga affärshändelser och i samtliga led av redovisningen.

Bestämmelserna om redovisningsvaluta i 11 kap. och 13 kap. ML kan även omfatta sådana utländska företagare för vilka BFL inte kan anses tillämplig, prop. 2003/04:26, s. 112.

**Deklarations-
valuta**

1 kap. 7 § SBL

Samtliga uppgifter som skall lämnas enligt denna lag skall, om inte annat följer av 5 kap. 12 § andra stycket, till sina belopp anges i svenska kronor. *Lag (2000:55).*

Av 1 kap. 7 § SBL framgår att de beloppsuppgifter som lämnas för beskattningsändamål, såsom skattedeklaration och KVR, ska anges i svenska kronor. Detta gäller oavsett vilken redovisningsvaluta företaget tillämpar.

**Omräkning
från euro**

Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om mervärdesskatten till svenska kronor för att få fram uppgifterna för skattedeklarationen. Motsvarande gäller även de uppgifter som ska lämnas i kvartalsredovisningen. Vid omräkningen används den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika mervärdesskattebelopp.

**Gemenskaps-
internt förvärv
(GIF)**

Omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett GIF ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde för GIF regleras i 1 kap. 4 a § ML. Från och med den 1 januari 2007 har denna paragraf fått en ny lydelse som innebär att skattskyldigheten för GIF inträder vid den tidpunkten då varan levereras. Omräkningen ska således göras per leveransdatum. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden. Omräkning får också göras till genomsnittlig månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part t.ex. Riksbanken eller Tullverket. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent. Jämför RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning.

På Skatteverkets webbplats publiceras löpande de månatliga kurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket. Se vidare MOMSHL avsnitt 17.6.

**Avrundning
i deklaration**

23 kap. 1 § SBL

Belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt enligt denna lag anges i hela krontal så att öretal faller bort. *Lag (1997:483).*

När det gäller redovisning i skattedeklaration gäller inte lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp. I stället gäller 23 kap. 1 § SBL. Av denna bestämmelse framgår att avrundning ska ske nedåt så att öretalen faller bort. Mervärdesskatt ska således deklarerars i hela krontal.

2 Beslutsordning

2.1 Allmänt

Skatteverket

Beslut enligt ML, liksom enligt SBL, fattas av Skatteverket.

Den 1 januari 2004 inrättades Skatteverket, som ersatte Riksskatteverket och de tio regionala skattemyndigheterna. Den nya myndigheten är förvaltningsmyndighet och har övertagit de uppgifter som skattemyndigheterna och Riksskatteverket tidigare har haft. Skatteverket är således – enligt förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket – central förvaltningsmyndighet för bl.a. frågor om skatter, mervärdesskattebaserad avgift till EU-budgeten och brottsutredningar enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar om något annat inte följer av särskilda föreskrifter.

Skatteverket är fr.o.m. 2006 indelat i sju regioner och ett storföretagsskattekontor. Inom varje region finns skattekontor. Vid Skatteverket finns ett huvudkontor (HK), beläget i Solna. HK leder och styr verksamheten vid Skatteverket. Det operativa arbetet utförs, i huvudsak, i regionerna.

Ett av syftena med bildandet av Skatteverket var att ta till vara befintliga resurser på ett bättre sätt än tidigare och undanröja organisatoriska hinder som hämmat verksamhetsutvecklingen. Målet var att skapa nya och bättre förutsättningar för en enhetlig och likformig rättstillämpning samt ett effektivt utnyttjande av tillgängliga resurser. Ett av de tyngst vägande skälen för att bilda Skatteverket har varit den ökade flexibiliteten. Det är nu avsevärt lättare att flytta arbetsuppgifter, material och beslutanderätt över landet, utan de formella hinder som myndighetsgränserna utgjorde. Det är en konsekvens av att beslutsbehörigheten tillkommer Skatteverket. Ärendenas fördelning är en intern angelägenhet för verket.

Av lag (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket framgår att alla pågående ärenden m.m. hos skattemyndigheterna övertas av Skatteverket.

Arbetsordning

Normalt är beslutsordningen sådan att Skatteverket fattar sina beslut i enlighet med sin fastställda arbetsordning (dnr 566330-05/121). I denna anges vem som får besluta i olika grupper av ärenden, vilka beslut som ska fattas efter föredragning och vilka beslut en tjänsteman får fatta som enmansbeslut.

Av prop. 2002/03:99 s. 248 ff framgår att regeringen har ansett att det bör finnas rutiner som innebär att en fysisk person normalt ska få sitt ärende handlagt där hon eller han är folkbokförd och en juridisk person där denna har sitt huvudkontor eller säte.

Arbetsordningens huvudprincip är att samma region ska handlägga alla ärenden som rör en viss skattskyldig under ett och samma år. Om den skattskyldige flyttar, flyttas också handläggningen till den nya regionen, dock först för året efter flyttningen. Även handläggning som rör tidigare år utförs av den region dit den skattskyldige flyttat. Det finns dock möjlighet att frånga denna ordning, genom flyttning av ärenden.

2.2 Ärendefördelning

2.2.1 Beslut enligt ML som fattas av Skatteverket

12 kap. 1 § ML

Beslut enligt denna lag meddelas av Skatteverket. *Lag (2003:659).*

I 12 kap. 1 § ML anges att beslut ska meddelas av Skatteverket.

Av Skatteverkets arbetsordning framgår att beslut enligt ML ska fattas av den region där den skattskyldige är registrerad eller, om han inte är registrerad, av den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. SBL var behörig att fatta beslut, om inget annat anges i arbetsordningen.

Exempel på beslut enligt ML

Exempel på beslut som fattas enligt ML är beslut om frivillig skattskyldighet vid s.k. uppbyggnadsskede, 10 kap. 9 § ML, beslut angående frivillig skattskyldighet avseende konstnärer, 1 kap. 2 b § ML, beslut angående mervärdesskattegrupp, 6 a kap. 4–6 §§ ML, beslut angående förvärvströskeln, 2 a kap. 4 § ML, beslut angående distansförsäljning, 5 kap. 2 § 3 st. ML, och beslut angående frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal, 9 kap. 1 och 2 §§ ML.

Beslut om återbetalning

Av arbetsordningen framgår att beslut om återbetalning enligt 10 kap. 1–4 a §§ ML fram till och med den 30 juni 2005 får fattas av storföretagsskattekontorets Ludvikaenhet. Från och

med den 1 april 2005 får sådana beslut om återbetalning som anges i föregående mening fattas av stockholmsregionen och södra regionen.

Beslut om återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 5–8 §§ ML fattas av mittregionen, skattekontoret Falun, Ludvikakontoret.

Mervärdesskatt på nya transportmedel

Av arbetsordningen framgår att beslut om mervärdesskatt på nya transportmedel, som ska redovisas i en särskild skattedeklaration, fattas av mittregionen, skattekontoret Falun, Ludvikakontoret.

Gruppregistrering

I arbetsordningen anges vidare att frågor om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 och 5 §§ ML ska prövas av den region som, i fråga om gruppövudmannen, var behörig att fatta beslut enligt de upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL.

Beslut om ersättning till kommuner och landsting

Av arbetsordningen framgår att beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting fattas av mittregionen, skattekontoret Falun, Ludvikakontoret.

Statliga myndigheters rekvisition av ingående skatt

Av arbetsordningen framgår att östra regionen, skattekontor 1 Linköping ansvarar för hanteringen av statliga enheter, inklusive återbetalning av ingående mervärdesskatt till statliga myndigheter.

2.2.2 Beslut enligt ML som fattas av Tullverket

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara från tredjeland. Importmoms för vara fastställs och uppbärs av Tullverket i den ordning som gäller för tull, se avsnitt 36.

Beslut som gäller upplagshavare och skatteupplag enligt 9 c kap. ML fattas av Skatteverket. Vad gäller varor i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är Skatteverket beskattningsmyndighet endast när varorna omsätts enligt 9 c kap. 1 § 1 st. 3 p. ML. Sker ingen sådan omsättning är Tullverket beskattningsmyndighet.

2.2.3 Beslut enligt SBL

2 kap. 1 § SBL

Beslut enligt denna lag fattas av Skatteverket. *Lag (2003:664).*

Fysiska och juridiska personer

Av 2 kap. 1 § SBL framgår att beslut enligt SBL fattas av Skatteverket.

Enligt arbetsordningen ska Skatteverkets handläggning enligt SBL och SBF utföras av den region som enligt de upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL var behörig att fatta beslut, om inget annat anges i arbetsordningen.

Exempel på beslut enligt SBL

Exempel på beslut som fattas enligt SBL är beskattningsbeslut, beslut om registrering, beslut om att en person ska ha fler än ett skattekonto, beslut om att mervärdesskatt som annars ska redovisas i självdeklaration ska redovisas i skattedeclaration samt beslut att redovisningsperioden ska omfatta helt beskattningsår.

Mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Av arbetsordningen framgår att handläggningen av ärenden som avser mervärdesskatt för elektroniska tjänster enligt 10 a kap. SBL ska utföras av stockholmsregionens och södra regionens utlandsenheter enligt länderansvar.

Omprövningsbeslut

Omprövning enligt 21 kap. 1 § SBL, dvs. omprövning av beskattningsbeslut, ska göras av den region inom Skatteverket som är tilldelad ärendet vid omprövningstillfället. Har förhållandena inte ändrats meddelas således omprövningsbeslutet av den region som meddelat det beslut som ska omprövas. Har den skattskyldige däremot bytt region under omprövningsperioden ska omprövningsbeslutet meddelas av den nya regionen (jfr prop. 1996/97:100 s. 525). Vad nu sagts gäller oberoende av vilken typ av beskattningsbeslut som omprövas eller överklagas.

Överklagande

Rättidsprövning och prövning av övriga förutsättningar för sakprövning ska göras av den region inom Skatteverket som fattat det överklagade beslutet om inget annat anges i arbetsordningen eller i särskilt beslut.

Motpart i LR och KR är den region inom verket som fattat det överklagade beslutet om inget annat anges i arbetsordningen eller i särskilt beslut. Om det allmänna ombudet har överklagat Skatteverkets beslut i en fråga är ombudet motpart i LR och KR. Detta torde gälla även i högre instans oavsett vem som har initierat processen.

2.2.4 HK:s befogenheter

Huvudkontoret leder och styr verksamheten inom Skatteverket.

Föra talan i RR

Av arbetsordningen framgår att HK för Skatteverkets talan i RR i ett visst ärende eller i en viss grupp av ärenden i det fall det är den skattskyldige som har överklagat Skatteverkets beslut. HK har även befogenhet att uppdra åt en tjänsteman vid

- Skatteverket att föra verkets talan vid allmän förvaltningsdomstol.
- Förhandsbesked** Om en enskild ansökt om förhandsbesked är Skatteverket motpart i ärendet. Enligt arbetsordningen för HK Skatteverkets talan i dessa ärenden. Det är även HK som för det allmännas talan när förhandsbesked, som sökts av enskild, överklagas till RR, se vidare avsnitt 19.
- Befrielse från att betala skatt** Enligt 13 kap. 1 § SBL är det regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer som fattar beslut om befrielse från att betala skatt. Enligt 36 § SBF är det Skatteverket som har befogenheten att besluta om befrielse från skatt enligt förevarande lagrum. Av arbetsordningen framgår att sådana beslut fattas av HK. Se vidare avsnitt 16.
- Mervärdesskattebaserad EU-avgift** Enligt arbetsordningen ansvarar HK för beräkningen av den mervärdesskattebaserade EU-avgiften.
- 2.2.5 Det allmänna ombudets befogenheter**
- Skatteverkets beslut** Skatteverkets beslut får överklagas av det allmänna ombudet (AO), som även kan föra talan till den skattskyldiges förmån. AO har då samma behörighet som den skattskyldige.
- Förhandsbesked** AO kan begära förhandsbesked hos skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Det är även AO som för talan när förhandsbesked, som sökts av AO, överklagas, se vidare avsnitt 19.
- 2.2.6 Tidigare lydelse av 2 kap. 1 och 2 §§ SBL**
- Fysiska personer** I sin arbetsordning hänvisar Skatteverket till upphävd lagtext när det gäller handläggning som rör fysiska personer.

Intill den 1 januari 2004 hade 2 kap. 1 § SBL följande lydelse.

Beslut enligt denna lag som rör en fysisk person fattas av skattemyndigheten i den region där den fysiska personen har sin hemortskommun det år då beslutet skall fattas.

Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen författningen enligt skall vara folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet skall fattas. För den som har varit bosatt eller stadigvarande vistats här i landet under någon del av det år då beslut skall fattas men som inte skall ha varit folkbokförd här den 1 november året före avses med hemortskommunen den kommun där den fysiska personen först varit bosatt eller stadigvarande vistats. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229), avses med hemortskommunen den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före det år då beslutet skall fattas.

Första och andra styckena gäller inte om annat följer av 4–5 §§. Om behörig myndighet inte finns, fattas beslut av Skattemyndigheten i Stockholm. *Lag (1999:1300)*.

**Folkbokförd
1 november**

Ett ärende ska handläggas av den region där den fysiska personen har sin hemortskommun det år då beslutet ska fattas. Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen ska vara folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet ska fattas.

Ej folkbokförd

För den som inte ska vara folkbokförd här i riket den 1 november året före det år under vilket beslutet ska fattas, avses med hemortskommun i stället den kommun där han först varit bosatt eller stadigvarande vistas. För den som utan att bo i Sverige ändå är obegränsat skattskyldig i riket på grund av reglerna i 3 kap. 3 § 1 st. 3 p. IL, dvs. den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här, avses med hemortskommun den kommun där anknytningen var starkast under året före det år då beslutet ska fattas.

**Stockholms-
regionen**

Om handläggande region saknas fattas beslut av Stockholmsregionen.

Juridiska personer

Även beträffande juridiska personer anknyter arbetsordningen till tidigare lagtext.

Intill den 1 januari 2004 hade 2 kap. 2 § SBL följande lydelse.

Beslut som rör ett handelsbolag fattas av skattemyndigheten i den region där bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet skall fattas.

Beslut som rör en europeisk ekonomisk intressegruppering fattas av skattemyndigheten i den region där intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet skall fattas. *Lag (1999:1300)*.

Beslut som rör någon annan juridisk person än som avses i första eller andra stycket fattas av skattemyndigheten i den region inom vilken styrelsen eller förvaltningen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet skall fattas. Beslut som rör ett dödsbo fattas dock av den myndighet som senast var behörig att fatta beslut som rörde den avlidne. *Lag (2001:328)*.

Om en juridisk person har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet skall fattas skall beslutet fattas av skattemyndigheten i den region där huvudkontoret eller sätet var beläget då den juridiska personen bildades. Om beslutet rör ett dödsbo och den avlidne hade bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsfallsåret skall beslut efter utgången av dödsfallsåret fattas av skattemyndigheten i den region där den avlidnes senaste rätta folkbokföringsort var belägen.

Första–fjärde styckena gäller inte om annat följer av 4–5 §§. Om en juridisk person har upplösts fattas beslut av den senast behöriga myndigheten. Om behörig myndighet inte finns fattas beslut av Skattemyndigheten i Stockholm. *Lag (1999:1300)*.

Med juridisk person avses en organisation som har rättskapacitet på liknande sätt som en fysisk person och följaktligen kan ha egna fordringar och skulder, sluta avtal, tala inför domstol genom vederbörligt organ m.m. Det kan som exempel vara frågan om en stat, en kommun, ett aktiebolag, ett handelsbolag, en stiftelse eller en förening, men även ett dödsbo eller ett konkursbo är en juridisk person. Ett enkelt bolag är däremot inte att anse som en juridisk person, eftersom det inte kan agera självständigt, utan det är i stället deltagarna i bolaget som agerar var för sig.

Handelsbolag	Beslut som rör ett handelsbolag fattas av den region inom verket där bolaget hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet ska fattas.
EEIG	Beslut som gäller europeisk ekonomisk intressegruppering fattas av den region där intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet ska fattas.
Övriga juridiska personer	För andra juridiska personer än de som nämnts ovan, t.ex. aktiebolag, fattas beslut av den region inom vilken styrelsen eller förvaltningen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet ska fattas. Om en juridisk person har upplösts fattas beslut av senast handläggande region.
Dödsbo	Beslut som avser en skattskyldigs dödsbo fattas dock av den region som senast handlade ärenden som rörde den skattskyldige. Om beslutet rör ett dödsbo och den avlidne bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsfallet, ska beslut efter utgången av dödsfallsåret fattas av den region inom Skatteverket där den avlidnes senaste rätta folkbokföringsort var belägen.
Ny juridisk person	Om en juridisk person har bildats efter den 1 november året före det år beslutet ska fattas ska beslutet fattas av i den region inom verket där huvudkontoret eller sätet var beläget då den juridiska personen bildades.
Stockholmsregionen	Om handläggande region saknas fattas beslut av Stockholmsregionen.
Enkla bolag	Om en representant för ett enkelt bolag har registrerats, är det representantens region som handlägger de frågor som berör honom i denna hans egenskap. Om Skatteverket av någon anledning vill kräva redovisning eller betalning av övriga delägare, är det i stället delägarnas region som är handläggande.

2.3 Avgörande i skattenämnd

2 kap. 8 § SBL

Om ett beskattningsärende som avses i denna lag har ett nära samband med ett taxeringsärende som enligt 2 kap. 4 § taxeringslagen (1990:324) skall avgöras i en skattenämnd, får även beskattningsärendet avgöras i skattenämnden, om det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang. *Lag (1997:483).*

I fråga om taxeringsverksamheten är beslutsfattandet inom Skatteverket fördelat mellan tjänstemän vid myndigheten och skattenämnderna (SN) vid myndigheten. Fördelningen behandlas i TAXHL 1996, avsnitt 4.2.

Beslut inom mervärdesskatteområdet fattas som regel av tjänstemän inom Skatteverket, eftersom SN normalt sett inte är ett beslutsorgan för mervärdesskattefrågor. Som framgår av bestämmelsen i 2 kap. 8 § SBL kan dock i vissa fall ett beskattningsbeslut inom mervärdesskatteområdet fattas i SN. Detta får ske om ärendet har ett nära samband med ett taxeringsärende som ska avgöras i SN och det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang. Så kan vara fallet t.ex. vid omprövning till följd av en integrerad revision eller när inkomsten av en näringsverksamhet uppskattats skönsmässigt. Denna bestämmelse tillkom på grund av de krav som den integrerade beskattningsverksamheten ställer på att beslut avseende inkomstskatt och mervärdesskatt ska kunna fattas i ett sammanhang även om mervärdesskatten redovisas i skattedeklaration (se prop. 1990/91:46 s. 58).

2.4 Samordningsmyndighet

Enligt rådsförordningen (EG) nr 1798/2003 ska varje medlemsland utse en myndighet som svarar för det informationsutbyte inom det särskilda datasystem som tillskapats för kommunikation mellan medlemsländerna. Av förordning (2003:1107) om tillämpning av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 m.m. framgår att det är HK som utgör denna samordningsmyndighet.

3 Registrering

3.1 Allmänt

Reglerna om registrering finns i 3 kap. 1–4 §§ SBL. Med registrering avses ny-, ändrings- och avregistrering.

I 3 kap. 5–6 §§ SBL finns bestämmelser om skattekonton. Dessa behandlas i avsnitt 10.

Den som är skattskyldig enligt ML ska anmäla sig för registrering och registreras av Skatteverket.

En bestämmelse om anmälningsskyldighet avseende frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal finns i 9 kap. 7 § ML. Anmälningsskyldighet föreligger vid överlåtelse av fastighet eller då förutsättningarna för den frivilliga skattskyldigheten upphör. En sådan anmälan kan innebära att det blir nödvändigt att vidta registreringsåtgärder. Se även avsnitt 25.

Registrering till mervärdesskatt är en åtgärd som vidtas för att Skatteverket ska kunna administrera mervärdesskatten, dvs. ta emot inbetalningar från skattskyldiga och återbetala mervärdesskatt, meddela beskattningsbeslut och kontrollera mervärdesskatteredovisningen.

Identifieringsbeslut

Vad gäller den särskilda beskattningsordningen vid e-handel ska den näringsidkare som vill tillämpa den särskilda ordningen ansöka om det hos Skatteverket. Är de i 10 a kap. 2 § SBL angivna förutsättningarna uppfyllda fattar Skatteverket ett s.k. identifieringsbeslut. Detta förfarande kallas således inte registrering. Se vidare avsnitt 30.

3.2 Personer som ska registreras

3 kap. 1 § 1–5 p. SBL

Skatteverket skall registrera *Lag (2003:664)*.

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter, *Lag (1998:347)*.

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skatt-

skyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 nämnda lag,

3. den som är gruppchef, *Lag (2001:970)*.

4. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,

5. den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen, *Lag (2002:400)*.

Den som är skattskyldig för mervärdesskatt

Enligt 3 kap. 1 § 2 p. SBL ska den som är skattskyldig enligt ML, med vissa undantag, registreras till mervärdesskatt. Begreppet skattskyldig beskrivs närmare i MOMSHL 2007 avsnitt 4.

Enligt 3 kap. 1 § 2 p. SBL ska dock inte alla skattskyldiga registreras. Undantag från registreringsskyldigheten gäller

- mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. 1 § ML, se avsnitt 28, och
- den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av nya transportmedel och vissa punktskattepliktiga varor (2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 p. ML), se avsnitt 26.

Den som är gruppchef för en mervärdesskattegrupp ska registreras till mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § 3 p. SBL.

Den som inte är skattskyldig för mervärdesskatt

Skatteverket ska vidare registrera nedanstående till mervärdesskatt

- den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML (3 kap. 1 § 4 p. SBL), samt
- den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv (GIF) som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML (3 kap. 1 § 5 p. SBL), se MOMSHL 2007 avsnitt 10.4.5.

Registreringsskyldigheten gäller oavsett om mervärdesskatte-redovisningen sker i skattedeklaration eller i självdeklaration.

Importombud

Utländska företagare som avser att, enligt undantaget i 3 kap. 30 § 2 st. ML, importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML har rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML. I dessa fall ska registrering till mervärdesskatt ske med stöd av 3 kap. 1 § 4 p. SBL. Genom ett särskilt stadgande i 6 § SBF får registrering till mervärdesskatt ske på det sättet att ett sådant ombud för företagaren som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en fullmakt från företagaren, registrerar sig i eget namn för dennes räkning. Ombudet får under ett och samma

registreringsnummer företräda flera utländska företagare. Se vidare avsnitt 27.2.2.

3.3 Handläggande region

Skatteverkets arbetsordning	Enligt Arbetsordning för Skatteverket ska Skatteverkets handläggning enligt SBL och SBF utföras av den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL var behörig att fatta beslut om inget annat anges i arbetsordningen. Se avsnitt 2.
Fysisk person	En fysisk person ska registreras hos Skatteverket i den region där han har sin hemortskommun.
Juridisk person	Ett handelsbolag ska registreras hos Skatteverket i den region där huvudkontoret enligt handelsregistret fanns den 1 november året före det år då beslutet ska fattas. Beslut om registrering för mervärdesskatt som rör aktiebolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering eller övriga juridiska personer fattas i den region där sätet fanns den 1 november året före det år då beslutet ska fattas.
Utländsk juridisk person och fysisk person bosatt utomlands	Registrering till mervärdesskatt av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag samt andra utländska juridiska personer sker hos Skatteverkets utlandsenheter. Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller inte. Se avsnitt 27.2.
Importombud	Sådant importombud för utländsk företagare som avses i 6 § SBF ska registreras hos Skatteverkets utlandsenheter.
Representant för enkelt bolag/partrederi	Beträffande sådan representant för enkelt bolag eller partrederi som avses i 23 kap. 3 § SBL gäller att om representanten är en fysisk person ska registrering ske hos Skatteverket i den region där han har sin hemortskommun. Är representanten i stället en juridisk person ska registrering ske hos Skatteverket i den region där styrelsen har sitt säte den 1 november året före det år då beslutet ska fattas.
Gruppregistrering	Beslut om gruppregistrering fattas av Skatteverket i den region som är behörig att fatta beslut avseende den som ska fungera som gruppövudman, se avsnitt 28.2.
Frivilligt skattskyldig	Den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler ska registreras enligt de allmänna bestämmelser som beskrivs ovan. Det har i sammanhanget ingen betydelse var fastigheten är belägen.

Statliga enheter Statliga enheter handläggs av Skatteverket, Skattekontor 1 Linköping.

3.4 Anmälan för registrering

3.4.1 Allmänt

3 kap. 2 § SBL

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras enligt 1 § skall anmäla sig för registrering hos Skatteverket. *Lag (2003:664).*

Den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för mervärdesskatt, skall göra en anmälan för varje verksamhet.

Om inte något hindrar det skall anmälan göras senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas. Den vars verksamhet är yrkesmässig endast enligt 4 kap. 3 § första stycket 1 eller 2 och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) och som enligt 10 kap. 31 § i denna lag skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen anses ha fullgjort anmälningskyldigheten genom att lämna deklarationen. *Lag (1997:483).*

EG-rätt Enligt artikel 213 mervärdesskattedirektivet ska varje skattskyldig uppge när hans verksamhet inleds, förändras eller upphör.

Anmälningsplikt Den som ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § SBL och som avser att bedriva näringsverksamhet ska anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § SBL. Om inte hinder möter ska anmälan göras senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas.

Revisorn ska anmärka Enligt 9 kap. 34 § ABL och 30 § revisionslagen (1999:1079) ska en revisor anmärka bl.a. om ett bolag eller företag inte anmäler sig för registrering enligt 3 kap. 2 § SBL. Om revisionsberättelsen innehåller en anmärkning om att bolaget inte har fullgjort ovannämnda skyldighet ska revisorn enligt 9 kap. 37 § ABL respektive 32 a § revisionslagen sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket.

Avverkningsrätt m.m. Den vars verksamhet är yrkesmässig enligt 4 kap. 3 § 1 st. 1–2 p. och 2 st. ML, dvs. på grund av viss upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter och omsättning av vara eller rätt att ta naturprodukt från privatbostadsfastighet eller fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag, och som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa mervärdesskatten i självdeklaration, anses ha fullgjort anmälningsplikten genom att lämna deklarationen (3 kap. 2 § 3 st. SBL).

3.4.2 Skatte- och avgiftsanmälan

Skyldigheten att anmäla sig för registrering till mervärdesskatt hos Skatteverket ska fullgöras genom att en skatte- och avgiftsanmälan lämnas. En sådan anmälan om registrering lämnas enligt 4 § SBF på en blankett enligt fastställt formulär. Skatteverket har med stöd av 64 § SBF fastställt ett formulär för skatte- och avgiftsanmälan (SKV 4620). Skatte- och avgiftsanmälan finns tillgänglig för utskrift från Skatteverkets webbplats, www.skatteverket.se. Blanketten ska lämnas till Skatteverket i den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 och 2 §§ SBL skulle besluta om registrering. Se avsnitt 2 och 3.3.

Elektronisk skatte- och avgiftsanmälan

Skatte- och avgiftsanmälan kan också enligt 4 § SBF lämnas i form av ett elektroniskt dokument på webbplatsen www.foretagsregistrering.se. Skatteverket har utfärdat föreskrifter om e-tjänsten företagsregistrering, SKVFS 2006:4. Anmälan om ändringar av registreringsuppgifter kan också lämnas elektroniskt.

En anmälan ska enligt 3 kap. 2 § 2 st. SBL lämnas för varje verksamhet. Detta gäller oavsett att alla verksamheter ska redovisas i en skattedeklaration. Vad som avses med verksamhet i ML:s mening beskrivs i avsnitt 1.6.11. Anmälan för de olika verksamheterna kan göras på en och samma blankett.

Skatte- och avgiftsanmälan ska skrivas under av sökanden (enskild näringsidkare eller behörig firmatecknare). Om firman enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening måste samtliga skriva på.

Lagerbolag

Även ansökan från s.k. lagerbolag ska vara undertecknad av behörig firmatecknare. Generalfullmakt ska inte godtas. Om den person som undertecknat inte är behörig företrädare, och ansökan inte kompletteras efter begäran, ska Skatteverket bedöma om ansökan ska avvisas och företaget inte registreras eller om en prövning i sak ska göras och företaget eventuellt registreras. Det senare kan göras om Skatteverket genom utredning har uppgifter som visar bolaget bedriver verksamhet som medför att registrering ska göras enligt 3 kap. 1 § SBL.

3.4.3 Ändringsanmälan

3 kap. 3 § SBL

Om ett förhållande som har tagits upp i en anmälan om registrering har ändrats, skall den som gjort anmälan underrätta Skatteverket om

ändringen. Om inte något hindrar det skall underrättelsen lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade. *Lag (2003:664)*.

EG-rätt

Enligt artikel 213 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person uppge när hans ekonomiska verksamhet inleds, förändras eller upphör.

Anmälningsplikt

Den som är registrerad till mervärdesskatt är enligt 3 kap. 3 § SBL skyldig att underrätta Skatteverket om ändringar har skett i förhållande till lämnad anmälan om registrering. Om inte något hindrar det ska underrättelsen lämnas inom två veckor från det ändringen inträffade. Meddelandet ska lämnas skriftligen. Det registreringsbevis som erhållits vid registrerings-tillfället kan användas för ändringsanmälan. På Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se) finns dessutom en särskild blankett för anmälan/ansökan om avregistrering och ändring av uppgifter, SKV 4639.

Om Skatteverket får vetskap om en ändring i förhållande till lämnad skatte- och avgiftsanmälan och den skattskyldige inte själv anmält ändringen kan Skatteverket på eget initiativ besluta att föra in ändringen i registret. En sådan ändring ska kommuniceras med den skattskyldige innan åtgärden vidtas, om det inte är uppenbart obehövt, och ett särskilt skriftligt beslut måste fattas.

3.4.4 Föreläggande

3 kap. 4 § SBL

Skatteverket får förelägga den som inte gör anmälan enligt 2 § eller inte lämnar underrättelse enligt 3 §, att fullgöra sin skyldighet eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om skyldighet att göra anmälan eller lämna underrättelse finns. *Lag (2003:664)*.

Genom bestämmelsen i 3 kap. 4 § SBL har Skatteverket möjlighet att förelägga den som inte fullgjort sin skyldighet enligt 3 kap. 2 eller 3 § SBL, dvs. att anmäla sig för registrering eller underrätta Skatteverket om ändring av förhållande som tagits upp i en skatte- och avgiftsanmälan. Även då det behöver utredas huruvida en person är skyldig att göra en anmälan eller lämna underrättelse finns möjlighet för Skatteverket att få fram uppgifter genom föreläggande. Ett föreläggande får enligt 23 kap. 2 § SBL förenas med vite, se vidare avsnitt 6.8.

3.5 Beslut i samband med registrering

3.5.1 Formella beslut

En registrering till mervärdesskatt är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Den är i huvudsak utan betydelse för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningsskyldighet, vilka åligganden i stället direkt följer av lagbestämmelser. I en ansökan om registrering får emellertid anses ligga också en framställning om ställningstagande i skattefrågan, dvs. skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Jfr RÅ 2002 not. 26 och RÅ 1987 ref. 115.

Skatteverket fattar beslut om registrering till mervärdesskatt med ledning av en insänd skatte- och avgiftsanmälan. Skatteverket kan dock fatta beslut om registrering även utan en anmälningshandling genom s.k. tvångsregistrering.

Om företaget registreras till mervärdesskatt enligt ansökan meddelas registreringsbeslutet endast genom ett registreringsbevis, se vidare avsnitt 3.6. Om registreringsbeslutet avviker från det företaget ansökt om måste dock särskilt diariefört beslut fattas. I dessa fall ska överklagandehänvisning alltid bifogas.

Beslut angående registrering

Särskilt diariefört beslut om registrering fattas i följande fall

- Avslag på ansökan om registrering till mervärdesskatt, 3 kap. 1 § SBL. I de här fallen har den som gjort anmälan ansett att verksamheten medför skattskyldighet enligt ML, vilket Skatteverket inte anser.
- Tvångsregistrering, 3 kap. 1 § SBL. I de här fallen anser Skatteverket att en viss verksamhet medför skattskyldighet enligt ML, vilket den skattskyldige inte anser trots erhållet föreläggande om att lämna skatte- och avgiftsanmälan enligt 14 kap. 3 § SBL.

Beslut angående skattskyldighet

Innan registrering till mervärdesskatt kan ske måste i vissa fall särskilt diariefört beslut om skattskyldighet enligt ML fattas, så är fallet när det gäller

- Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal, 9 kap. 1 § ML. Se avsnitt 25.
- Frivillig skattskyldighet vid uppförandeskede, 9 kap. 2 § ML. Se avsnitt 25.

- Frivillig skattskyldighet för konstnär, 1 kap. 2 b § ML. Se avsnitt 34.
- Vinstmarginalbeskattnings enligt 9 a kap. 2 § ML vid försäljning av importerade konstverk, samlarföremål och antikviteter eller konst eller vid försäljning av konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.
- Frivillig skattskyldighet vid gemenskapsinterna förvärv då förvärvströskeln inte har överskridits, 2 a kap. 4 § ML.

Övriga särskilt diarieförda beslut

Det förekommer också att vissa andra särskilda diarieförda beslut måste fattas innan registrering till mervärdesskatt kan ske, nämligen

- Mervärdesskattegrupp, 6 a kap. 4 och 6 §§ ML.
- Representant för enkelt bolag eller partrederi, 6 kap. 2 § ML och 23 kap. 3 § SBL.
- Ombud för utländsk företagare, 23 kap. 4 § SBL.

Något särskilt beslut om registrering på grund av särskilda skäl (uppbyggnadsskede), 10 kap. 9 § ML, ska inte fattas om registrering görs i enlighet med ansökan. Bedömningen av huruvida registrering till mervärdesskatt ska ske vid uppbyggnadsskeden ska göras i enlighet med vad som framgår av avsnitten 16.2 och 8 i MOMSHL 2007.

3.5.2 Övriga beslut

I samband med registreringen måste Skatteverket, utöver frågan om skattskyldighet och rätt till återbetalning, också ta ställning till bl.a. följande andra frågor:

- På vilket sätt ska mervärdesskatten redovisas, skattedeklaration eller i självdeklaration?
- Vilken redovisningsperiod ska tillämpas, är förutsättningarna för helårsredovisning uppfyllda?
- Vid vilken tidpunkt ska skattedeklaration lämnas, den 12:e eller den 26:e?
- Vilken redovisningsmetod ska användas, faktureringsmetod eller bokslutsmetod?
- Ska redovisningen fullgöras av en av delägarna, s.k. representantredovisning?

Om beslut fattas i enlighet med ansökan meddelar Skatteverket inte något formellt beslut i dessa frågor utan beslutet framgår av det registreringsbevis som sänds till den skattskyldige, se avsnitt 3.6. Endast om Skatteverket frångår den skattskyldiges ansökan fattar Skatteverket ett formellt beslut.

Bestämmelserna om representantredovisning behandlas i avsnitt 29. I det följande behandlas kortfattat övriga frågor som Skatteverket behöver ta ställning till vid registrering.

Redovisningsätt

Mervärdesskatt kan redovisas antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap. 9 §, 11 §, 31 § och 32 § SBL samt 19 kap. 13 § ML. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 4. Observera att om det finns flera delägare för en verksamhet ska samtliga delägare redovisa mervärdesskatten på samma sätt.

I det fall Skatteverket anser att redovisning på grund av särskilda skäl enligt 10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL ska ske i skattedeklaration ska särskilt diariefört beslut fattas. Något formellt beslut ska däremot inte fattas om Skatteverket bifaller en begäran om att få redovisa i skattedeklaration enligt 10 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL.

Redovisningsperiod

Enligt 10 kap. 14 § SBL omfattar en redovisningsperiod en kalendermånad. För sådana skattskyldiga som inte lämnar självdeklaration (t. ex. konkursbon), och för handelsbolag kan dock redovisningsperioden vara ett helt beskattningsår, om de har en omsättning som uppgår till högst 200 000 kronor, se 10 kap. 15 § SBL. Redovisningsperioden för mervärdesskatt som redovisas i en självdeklaration utgörs av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattning, 10 kap. 16 § SBL, se avsnitt 4.4.5.

I det fall Skatteverket anser att den redovisningsperiod som företaget ansökt om inte kan medges ska särskilt diariefört beslut fattas. Något formellt beslut ska däremot inte fattas om Skatteverket bifaller en begäran om att få redovisa för helt beskattningsår i skattedeklaration enligt 10 kap. 15 § SBL.

Redovisningstidpunkt för skattedeklaration

Vid redovisning i skattedeklaration finns två redovisningstidpunkter, antingen den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut eller den 26 i månaden efter redovisningsperiodens slut. Bestämmelserna finns i 10 kap. 18 och 19 §§ SBL och behandlas i avsnitt 4.3.8.

Redovisningsmetod

Begreppet redovisningsmetod finns inte i ML, men är ett sammanfattande uttryck för de två olika principer som gäller för att bestämma i vilken redovisningsperiod ingående och utgående mervärdesskatt ska redovisas, antingen faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden. I 13 kap. ML finns bestämmelser om redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt.

I skatte- och avgiftsanmälan ska varje skattskyldig redovisa hur bokföringen är upplagd och ange vilken redovisningsmetod han önskar tillämpa, dvs. faktureringsmetod eller bokslutsmetod.

I det fall Skatteverket anser att den redovisningsmetod som företaget ansökt om inte kan medges ska särskilt diariefört beslut fattas.

Se vidare MOMSHL 2007 avsnitt 18 om tidpunkten för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde samt de två redovisningsmetoderna.

3.5.3 Tidpunkt för registrering

Ej retroaktiv registrering

Ett beslut om registrering gäller fr.o.m. den dag registreringsbeslutet fattas. Det är således inte möjligt att registrera någon retroaktivt. Förbudet gäller också i det fall Skatteverket beslutar om s.k. tvångsregistrering. Det finns dock inte något hinder mot att meddela beskattningsbeslut för redovisningsperioder före registreringstidpunkten. Skattskyldigheten kan alltså inträda före registreringsdatum. På samma sätt kan Skatteverket kräva att en skattskyldig ska lämna en periodisk sammanställning s.k. kvartalsredovisning (KVR), om han haft EG-handel även för tid före registreringstidpunkten.

RR-dom

RR har i RÅ 1987 ref. 115 prövat frågan om retroaktiv registrering och funnit att ett beslut om registrering inte får tilläggas verkan för tid innan registrering skett. Av RR-domen framgår bl.a. följande:

”I mervärdesskattesystemet är registreringen en formell åtgärd med uppgift att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Med avseende på uppkomst och upphörande av den materiella skatteplikten för varor och tjänster, skattskyldigheten för näringsidkare och redovisningsskyldigheten för dem är registrering däremot utan betydelse. Skattskyldigheten och redovisningsskyldighet inträder sålunda omedelbart på grund av lagbestämmelserna och kan följaktligen gälla även under tid då näringsidkaren

inte varit registrerad, liksom skyldigheterna kan sakna aktualitet även när en registrering består. Ett beslut om registrering innebär i enlighet härmed endast ett uttryck för att registreringsmyndigheten vid tiden för beslutet bedömt att skattskyldighet inträtt eller kommer att inträda för den registrerade eller att eljest särskilt angivna förutsättningar för registrering av honom föreligger och att till följd härav den skatteadministrativa apparaten och de därmed förbundna kontrollinstrumenten skall kopplas in på den registrerade.

Frågan huruvida skattskyldighet till äventyrs inträtt redan före registreringen kan utredas oberoende av denna, och skattskyldighet som konstateras vid en sådan utredning kan leda till efterbeskattning. Denna är likaledes en av registrering oberoende åtgärd.”

Jfr även RÅ 2002 not. 26.

EG-dom

EG-domstolen har i mål C-400/98 Breitsohl slagit fast att det är en skattskyldig persons förvärv av varor eller tjänster, när han uppträder i egenskap av skattskyldig person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna ska tillämpas. Rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för de första investeringsutgifterna är inte alls beroende av att skatteförvaltningen formellt har erkänt personens egenskap av skattskyldig. Erkännandet har endast till verkan att en sådan egenskap när den väl har erkänts, inte längre kan frångämmas den skattskyldige med retroaktiv verkan – bortsett från fall av bedrägeri eller missbruk.

Om oriktig uppgift lämnats i skatte- och avgiftsanmälan och Skatteverkets beslut att registrera företaget grundats på den oriktiga uppgiften kan Skatteverket, när nya uppgifter framkommer, göra en ny bedömning av företagets skattskyldighet och avdragsrätt. En sådan omprövning kan innebära att företaget avregistreras. Avregistreringen ska inte göras retroaktivt, se avsnitt 3.8. En omprövning av den fastställda skatten i avlämnade deklARATIONER kan däremot göras bakåt i tiden på grundval av de nya uppgifterna.

Tidpunkt för skattskyldighet beträffande aktiebolag

Tidpunkten för skattskyldigheten kan inte inträffa förrän aktiebolaget är bildat vilket enligt 2 kap. 4 § ABL är när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare. Retroaktiv registrering kan inte bli aktuell i något fall. Detta gäller även företagsöverlåtelser. Först när det övertagande företaget

faktiskt har börjat bedriva verksamheten kan skattskyldighet komma i fråga.

Retroaktiva företagsombildningar, som skett efter den 31 december 2004, godtas inte heller vid inkomstbeskattningen i det fall en enskild näringsidkare för över hela eller del av näringsverksamheten till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag. Se 1 kap. 13 § IL.

**BFN informerar
nr 3, december
2002**

BFN har i BFN Informerar nr 3, december 2002, förklarat vilka redovisningsmässiga effekter avtal om retroaktiva företagsöverlåtelser kan få. BFN anger bl.a. att skyldigheten att redovisa affärshändelser enligt BFL inte försvinner genom att företaget senare överlåter den rörelse (inkrämet) till vilken affärshändelserna hör. Skyldigheten gäller oberoende av om överlåtelseavtalet uppges ha retroaktiv effekt civilrättsligt. Ett företag som övertar en rörelse under motsvarande villkor ska inte redovisa affärshändelser som är hänförliga till tid före avtalets ingående varken i den löpande bokföringen eller som intäkter och kostnader i bokslutet.

**Den frivilliga
skattskyldighetens
början vid uthyrning
av verksamhetslokal**

Av ML framgår från vilken tidpunkt den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning av verksamhetslokal tidigast kan inträda. Tre typfall kan anges.

1. Uthyrningsfall

Skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal, som beslutas med stöd av 9 kap. 1 § ML inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser (9 kap. 4 § 1 st. ML).

2. Uppförandeskede

Skattskyldighet som enligt 9 kap. 2 § ML medges under uppförandeskede inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit (9 kap. 4 § 2 st. ML).

3. Överlåtelsefall

Då överlåtare av fastighet, hyres- eller bostadsrätt är frivilligt skattskyldig vid överlåtelse tillfället går nämnda skattskyldighet utan särskild ansökan och beslut över på förvärvaren om inte parterna begär att så inte ska ske. Den nye ägaren blir frivilligt skattskyldig med automatik i samband med att han tillträder

fastigheten. Skattskyldigheten för överlåtaren kvarstår till samma tidpunkt, 9 kap. 5 § ML.

Se MOMSHL 2007, avsnitt 21, angående uthyrning av verksamhetslokal.

3.6 Registreringsbevis

Alla som registreras till mervärdesskatt får ett registreringsbevis, 7 § 1 st. SBF. Skatteverket fastställer enligt 64 § SBF formulär till blankett för registreringsbevis. Följande uppgifter framgår av ett registreringsbevis

- den skattskyldiges namn, adress och registreringsnummer,
- verksamhetens art dels i klartext, dels uttryckt som näringsgrenskod enligt svensk SNI-standard,
- bokslutsdatum,
- juridisk form,
- särskild skatteadress om sådan finns,
- besöksadress om sådan finns,
- telefon,
- F-skatt (fr.o.m.),
- arbetsgivarregistrering (fr.o.m.),
- registrering till mervärdesskatt (fr.o.m.),
- uppgift om var redovisning ska ske (skattedeklaration eller självdeklaration),
- redovisningsmetod.

I det s.k. basregistret finns bl.a. dessa uppgifter registrerade.

Hur ett registreringsbevis ser ut framgår av bilaga 1.

3.7 Registreringsnummer

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om registreringsnummer i artiklarna 214–215.

Alla som registreras för redovisning av mervärdesskatt ska tilldelas ett särskilt registreringsnummer till mervärdesskatt av Skatteverket enligt 5 § SBF. Registreringsnumret för mervärdesskatt är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret. Se vidare Skatteverkets broschyr om organisations

nummer (SKV 709). Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas, skrivs registreringsnumret för mervärdesskatt SE99999999901. Se även MOMSHL 2007, bilaga 9. I fakturor skrivs numret ofta som person- eller organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till mervärdesskatt. I samband med EG-handel måste dock det fullständiga registreringsnumret för mervärdesskatt användas.

Registreringsnumret till mervärdesskatt spelar en viktig roll inom det system som nu tillämpas vid EG-handel. För att en säljare i ett annat EG-land ska få sälja mervärdesskattefritt till ett företag i Sverige ska vissa förutsättningar vara uppfyllda bl.a. ska köparen vara registrerad till mervärdesskatt här i landet. Köparen ska styrka detta genom att åberopa sitt svenska registreringsnummer till mervärdesskatt. Leverantören i det andra EG-landet ska då i sin faktura ange den svenske köparens registreringsnummer till mervärdesskatt. Den som bedriver EG-handel och som således vill åberopa sitt registreringsnummer till mervärdesskatt ska då använda sitt fullständiga registreringsnummer (Value Added Tax; VAT-nummer). VAT-numret är således identiskt med det fullständiga registreringsnumret till mervärdesskatt.

3.8 Avregistrering

3.8.1 Allmänt

En skattskyldig som upphör med sin verksamhet ska enligt 3 kap. 3 § SBL anmäla detta till Skattverket. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 213 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt bestämmelsen i 7 § SBF ska en registrering stå kvar till dess Skatteverket beslutar att den ska upphöra. Detta innebär således att en skattskyldig ska redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration eller i självdeklaration så länge Skatteverket inte beslutat annat.

Det förekommer att juridiska personer avregistreras hos Bolagsverket men inte anmäler sig för avregistrering hos Skatteverket. Det kan finnas flera skäl till att ett bolag avregistrerats hos Bolagsverket, t.ex. likvidation, fusion, konkurs. Konsekvensen blir att bolaget inte längre existerar, det är upplöst. Ett bolag som upplösts kan inte vara registrerat som skattesubjekt för tid efter upplösningen annat än om likvidationen eller konkursen i undantagsfall skulle återupptas.

I samband med upplösningen regleras bolagets tillgångar och skulder. Beskattning sker t.o.m. dagen för avregistrering och detta sker såväl beträffande mervärdesskatt som inkomstbeskattning. Skatteverket måste således göra klart för sig på vilka grunder avregistrering sker och som en följd därav vidta de beskattningsåtgärder som kan bli aktuella i det enskilda fallet. I samband därmed ska således mervärdesbeskattning ske av kvarvarande tillgångar och avdrag göras för utestående skulder. I vissa fall kan överlåtelse ske utan mervärdesskatt enligt de undantagsregler som finns i 3 kap. ML.

Följande kan vara orsak till avregistrering

- verksamheten avvecklas,
- verksamheten fusioneras med annan verksamhet,
- verksamheten läggs ned,
- verksamheten överlåts,
- verksamheten går i konkurs,
- den skattskyldige avlider,
- en mervärdesskattegrupp bildas.

Nedan kommenteras tre av dessa orsaker till avregistrering.

Avveckling

Om en verksamhet avvecklas ska skatten redovisas till dess avvecklingen har avslutats (10 kap. 37 § SBL).

Om verksamheten minskar i omfattning kan registreringen ändras så att redovisningen görs i självdeklarationen till dess verksamheten upphört, se vidare avsnitt 4.4. När t.ex. en jordbruksverksamhet upphör och inventarier och lager säljs på auktion erhålls ibland slutredovisning först ett år efter auktionen. Avregistreringen sker då först vid utgången av den redovisningsperiod då slutlikvid erhållits, såvida inte redovisningsskyldighet inträtt dessförinnan.

Fusion

En fusion enligt ABL innebär att ett aktiebolags samtliga tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag. Det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Beträffande redovisning av mervärdesskatt i samband med fusion gäller att det överlåtande bolaget är deklarationsskyldigt och ska således redovisa skatt fram till den dag fusionen ägde rum. Därefter kan det överlåtande bolaget avregistreras.

RSV har i en skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, ”Behörighet att vid skattemyndighet och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom fusion m.m.”, redovisat verkets uppfattning i frågor som rör behörighet att vid Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom fusion.

Nedläggning

När en verksamhet läggs ned gäller att avregistrering kan ske först då redovisningsskyldighet har inträtt för samtliga kvarvarande affärshändelser i verksamheten. Har varulager och inventarier inte sålts vid tidpunkten för nedläggningen, får avregistrering anstå till dess tillgångarna säljs eller tas ut ur verksamheten. Har mervärdesskatt på utestående fordringar och skulder inte redovisats, får avregistrering också anstå tills de har reglerats. Detta gäller t.ex. företag som redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden.

3.8.2 Tidpunkt för avregistrering

Ej retroaktiv avregistrering

I avsnitt 3.5.3 har redogjorts för att registrering till mervärdesskatt inte ska ske med retroaktiv verkan.

En registrering till mervärdesskatt kvarstår enligt 7 § 2 st. SBF till dess Skatteverket beslutar att den ska upphöra. En skattskyldig som upphör med sin verksamhet ska enligt 3 kap. 3 § SBL anmäla detta till Skatteverket. Om den skattskyldige inte anmält att han upphört med sin verksamhet kommer han således att vara registrerad till mervärdesskatt till dess Skatteverket beslutar att registreringen ska upphöra. Någon avregistrering med retroaktiv verkan ska inte ske, jfr RÅ 1987 ref. 115 (se utdrag ur domen under avsnitt 3.5.3) och RÅ 1997 ref. 16. Inte heller den omständigheten att en skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter i en skatte- och avgiftsanmälan om sin verksamhet medför att Skatteverket ska besluta om retroaktiv avregistrering. Skatteverket kan däremot genom beskattningsbeslut fastställa skatten till noll kronor för redovisningsperioder under vilka någon verksamhet inte bedrivits. Jämför även EG-domstolens domar i målen C-110/94 Inzo och C-400/98 Breitsohl. Domstolen ansåg att då någon som skattskyldig medgivits rätt till avdrag eller återbetalning kan registreringen inte dras tillbaka retroaktivt utom i fall av bedrägeri eller fusk. Se även avsnitt 3.5.3.

Konkurs

Konkursgäldenären ska avregistreras vid konkursutbrottet, dvs. den dag han försätts i konkurs. Om konkursboet fortsätter verksamheten ska konkursboet registreras. Se avsnitt 20 och

Skatteverkets rutiner för hantering av skattskyldiga i konkurs, SKV 251.

3.8.3 Formellt beslut om avregistrering

I samband med att den skattskyldige avregistreras sänds ett meddelande om avregistrering automatiskt ut. I de fall Skatteverket och den skattskyldige inte har samma uppfattning utfärdas ett formellt beslut om avregistrering, jfr avsnitt 3.5.1. Ett beslut om avregistrering kan överklagas till LR, se avsnitt 19.

4 Deklaration

4.1 Allmänt

I 10 kap. SBL behandlas skyldighet att lämna deklARATION. Preliminär självdeklARATION tas upp i 1–8 §§, skalbolagsdeklARATION tas upp i 8 a–8 c §§, skattedeklARATION tas upp i 9–24 §§, hur en deklARATION ska lämnas tas upp i 25–28 §§, särskilda bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt och punktskatter finns i 29–36 a §§ och redovisningsskyldighet vid avveckling tas upp i 37 §.

Detta avsnitt behandlar de bestämmelser i 10 kap. 9–37 §§ SBL som berör mervärdesskatten.

Av bestämmelserna i 10 kap. 9–24 §§ SBL avseende skattedeklARATION berör följande paragrafer mervärdesskatt

- 9 §, 10–11 §§ samt 13 § behandlar skyldigheten att lämna skattedeklARATION,
- 14–16 §§ behandlar redovisningsperioder,
- 17 § behandlar vad en skattedeklARATION ska ta upp,
- 18–20 §§ samt 22–24 §§ behandlar när en skattedeklARATION ska lämnas.
- Dessutom berör följande paragrafer mervärdesskatt:
 - 25–28 §§ behandlar hur en deklARATION ska lämnas,
 - 29–30 §§ hänvisar till ML angående hur utgående och ingående mervärdesskatt ska redovisas,
 - 31 § behandlar redovisning i självdeklARATION,
 - 32 och 32 c §§ behandlar redovisning i särskild skattedeklARATION (se vidare avsnitt 26),
 - 33–36 a §§ behandlar periodisk sammanställning (se vidare avsnitt 5).
- 37 § behandlar redovisningsskyldighet vid avveckling.

Ny blankett 1 januari 2007	Från och med den 1 januari 2007 gäller en ny blankett. Blanketten finns i bilaga 2 och anvisningarna för ifyllandet finns i bilaga 3.
e-deklarations- ombud	Från och med den 1 april 2006 finns en möjlighet för den som lämnar e-deklaration att ha ett deklarationsombud. Se avsnitt 4.3.10 nedan.
EG-rätt	Enligt artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som ska göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt. I artikel 251 anges att deklARATIONEN ÄVEN SKA INNEHÅLLA UPPGIFTER OM VARULEVERANS TILL EG OCH FÖRVÄRV FRÅN EG. I artikel 252 anges att mervärdesskattedeklarationen ska lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod. Beskattningsperiodens längd ska av medlemsstaterna bestämmas till en, två eller tre månader. Medlemsstaterna får dock fastställa andra perioder, så länge dessa inte överstiger ett år. Medlemsstaterna ska enligt artikel 250.2, tillåta, och får kräva, att deklARATION LÄMNAS PÅ ELEKTRONISK VÄG I ENLIGHET MED VILLKOR SOM DE SJÄLVA FASTSTÄLLER.

4.2 Olika sätt att redovisa mervärdesskatt

Alla som är skattskyldiga enligt ML ska redovisa mervärdesskatten i en deklARATION (10 kap. 9, 31 och 32 §§ SBL). Skyldigheten att redovisa är inte knuten till registrering. I vissa fall ska redovisning i deklARATION ske även om skattskyldighet inte föreligger (10 kap. 9 § 7 p. SBL).

Redovisning av mervärdesskatt kan ske antingen

- i skattedeklARATION,
- i självdeklARATION,
- i särskild skattedeklARATION, eller
- i e-handelsdeklARATION.

Skattedeklaration	<p>Enligt 10 kap. 9 § SBL ska redovisning av mervärdesskatt ske i skattedeklaration. Undantag finns enligt 10 kap. 31 § eller 32 § och 10 a kap. SBL. När beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, beräknas överstiga en miljon kronor för ett beskattningsår ska redovisning alltid ske i skattedeklaration, förutom för de som ska lämna särskild skattedeklaration eller e-handelsdeklaration. Redovisning kan också ske i skattedeklaration, trots att beskattningsunderlaget inte överstiger en miljon kronor, om den skattskyldige begär det eller om Skatteverket beslutar om redovisning i skattedeklaration på grund av särskilda skäl enligt 10 kap. 11 § SBL. Redovisning ska dock alltid ske i skattedeklaration oavsett beskattningsunderlag när det gäller konkursbon, när företaget drivs som handelsbolag och när mervärdesskattegrupp registrerats samt vid representantredovisning. Se vidare avsnitt 4.3.</p>
Självdeklaration	<p>Enligt 10 kap. 31 § SBL ska mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen av den som har beskattningsunderlag exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import som beräknas uppgå till högst en miljon kronor för ett beskattningsår och som är skyldig att lämna självdeklaration, och inte är handelsbolag eller gruppchef om Skatteverket inte beslutat om redovisning i skattedeklaration enligt 10 kap. 11 § SBL. Se vidare avsnitt 4.4.</p> <p>De olika redovisningssätten, självdeklaration eller skattedeklaration, kan inte kombineras för ett och samma beskattningsår.</p>
Särskild skattedeklaration	<p>De som är skattskyldiga endast på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EGT-land ska redovisa i särskild skattedeklaration. Se vidare avsnitten 4.5 och 26.</p>
e-handelsdeklaration	<p>I 10 a kap. SBL finns bestämmelser om redovisning i e-handelsdeklaration avseende tillhandahållande av elektroniska tjänster när Skatteverket efter ansökan av näringsidkare, fattat identifieringsbeslut. Se avsnitten 4.6 och 30.</p>
Förenklad skattedeklaration	<p>Förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a § SBL kan inte användas för redovisning av mervärdesskatt.</p>

4.3 Skattedeklaration

4.3.1 Allmänt

Nedan behandlas bestämmelserna i 10 kap. SBL som avser skattedeklaration. Även bestämmelserna om representantredovisning för enkelt bolag eller partrederi, 23 kap. 3 § SBL, och ansökan om återbetalning 19 kap. 13 § ML, berörs.

**Revisorn ska
anmärka**

Enligt 9 kap. 34 § ABL och 30 § revisionslagen (1999:1079) ska en revisor anmärka bl.a. om ett bolag eller företag inte lämnar skattedeklaration. En kopia av revisionsberättelsen ska sändas till Skatteverket om sådan anmärkning gjorts, 9 kap. 37 § ABL respektive 32 a § revisionslagen.

4.3.2 Skyldighet att lämna skattedeklaration

10 kap. 9 § SBL

En skattedeklaration skall lämnas av

- ...
- 3. handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (1997:483)*
- 4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § nämnda lag, allt om inte annat följer av 31 eller 32 §§, *Lag (1998:347)*
- 5. den som är grupphuvudman,
- 6. den som omfattas av beslut enligt 11 §, och *Lag (2001:970)*
- 7. den som skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 4 eller 5, om inte annat följer av 31 §. *Lag (2002:391)*.

I 10 kap. 9 § SBL anges vilka som ska lämna skattedeklaration. Från dessa bestämmelser stadgas sedan i några av de efterföljande paragraferna vissa undantag av såväl inskränkande som utvidgande innebörd.

**Handelsbolag
EEIG
Kommanditbolag**

Enligt 10 kap. 9 § 3 p. SBL ska handelsbolag som är skattskyldigt till mervärdesskatt alltid redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration oavsett beskattningsunderlag. Av 1 kap. 5 § SBL framgår att vad som sägs i SBL om handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), om inte annat föreskrivs. EEIG ska således också alltid redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration. Bestämmelsen gäller även för kommanditbolag, eftersom dessa är en form av handelsbolag.

Beskattningsunderlaget överstiger 1 miljon kronor

Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import överstiger en miljon kronor för beskattningsåret ska redovisning alltid ske i skattedeklarationen, förutom för de som

ska lämna särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § SBL eller e-handelsdeklaration enligt 10 a kap. SBL.

Hur beskattningsunderlaget beräknas framgår av avsnitt 1.6.4. Beloppsgränsen beräknas för ett beskattningsår (se avsnitt 1.6.5 och 1.6.6), oavsett om beskattningsåret motsvarar 12 månader, är förlängt eller förkortat.

Exempel

En skattskyldig (fysisk person) påbörjar sin verksamhet den 1 september år 1. Han förlänger sitt räkenskapsår (= beskattningsår) till den 31 december år 2. Han beräknar att beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, uppgår till 300 000 kronor år 1 och 900 000 kronor år 2. Eftersom beskattningsunderlaget för beskattningsåret 1 september år 1–31 december år 2 överstiger 1 miljon kronor får han inte redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen.

Lämnar inte självdeklaration

De skattskyldiga som inte ska lämna självdeklaration ska redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration, se vidare avsnitt 4.4.1.

Representantredovisning

Skatteverket kan, i enlighet med 23 kap. 3 § SBL, besluta att en av delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi tills vidare ska svara för redovisningen, s.k. representantredovisning. Representanten erhåller då ett unikt registreringsnummer. Under det tilldelade representantnumret lämnas skattedeklaration för det enkla bolaget eller partrederiet. För detta representantnummer lämnas inte någon självdeklaration. Redovisning måste således alltid ske i skattedeklaration. Övriga delägare lämnar inte någon skattedeklaration avseende mervärdesskatt så länge representanten fullgör sina skyldigheter. Se vidare avsnitt 29.

Grupphuvudman

Enligt 10 kap. 9 § 5 p. SBL ska den som är grupphuvudman alltid lämna skattdeklaration för mervärdesskattegruppen. Om Skatteverket beslutat enligt 6 a kap. 4 § ML att två eller flera näringsidkare ska anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) ska det av Skatteverkets beslut framgå vem Skatteverket utsett som huvudman för gruppen.

Även i 23 kap. 3 a § SBL anges att det är grupphuvudmannen som svarar för redovisningen avseende den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver. Se vidare avsnitt 28 om mervärdesskattegrupp.

Begäran eller särskilda skäl	Av 10 kap. 9 § 6 p. SBL framgår att den som omfattas av beslut enligt 10 kap. 11 § SBL ska redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration, se avsnitt 4.3.4.
”Registreringsfallen”	Enligt 10 kap. 9 § 7 p. SBL ska skattedeklaration lämnas av den som ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5 p. SBL. Detta under förutsättning att de inte ska redovisa i självdeklarationen enligt regeln i 10 kap. 31 § SBL. Av 3 kap. 1 § 4 p. SBL framgår att Skatteverket ska registrera den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 5 p. SBL ska registrering ske vid GIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML.
Rätt till återbetalning	<p>Den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt saknar rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. I stället föreligger enligt 10 kap. 9–13 §§ ML i vissa särskilt angivna fall en rätt till återbetalning av sådan skatt.</p> <p>19 kap. 11 § ML innehåller bestämmelser om att den som vill få ingående mervärdesskatt återbetald enligt 10 kap. 9–13 §§ ML ska ansöka om detta. Enligt 19 kap. 12 § ML ska en sådan ansökan göras i deklaration, dvs. på samma sätt som för den som är skattskyldig.</p> <p>19 kap. 13 § 1 st. ML</p> <p>Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § och som enligt 10 kap. 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) inte skall redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration, skall ändå göra det, om det inte finns särskilda skäl mot det. <i>Lag (1997:502).</i></p> <p>I 19 kap. 13 § 1 st. ML finns en särskild bestämmelse om skyldighet att lämna deklaration avseende sådan återbetalning som sker med stöd av 10 kap. 11 eller 12 § ML. Ingående mervärdesskatt som hänför sig till omsättning som inte medför skattskyldighet kan normalt inte dras av. Den ingående mervärdesskatten blir i dessa fall en del av företagets kostnad. Enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML föreligger dock rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatten om omsättningen är undantagen på grund av s.k. kvalificerade undantag och export.</p>
Kvalificerade undantag	Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML har de som i yrkesmässig verksamhet omsätter varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt vissa uppräknade paragrafer, s.k. kvalificerade undantag (se MOMSHL 2007 avsnitt 16.5).
Export	Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 12 § ML har de som omsätter varor eller tjänster genom export, dvs. omsättningen sker

utanför EG. En förutsättning för återbetalningsrätt är att omsättningen är skattepliktig eller undantagen genom s.k. kvalificerat undantag, se MOMSHL 2007 avsnitt 16.7.

Ofta ska de som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § ML redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration på grund av annan verksamhet som medför skattskyldighet. I så fall redovisas även ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt på samma sätt som vanligt avdrag för ingående mervärdesskatt i samma skattedeklaration. Även de företag som inte är skattskyldiga på grund av annan omsättning ska normalt ansöka om återbetalning i skattedeklaration. Ansökan ska ske i skattedeklaration om det inte finns särskilda skäl mot det (19 kap. 13 § 1 st. ML).

Av förarbetena framgår inte klart vilka särskilda skäl som kan medföra att redovisning inte ska ske i skattedeklaration. När Skatteverket gör bedömningen om redovisning ska ske i skattedeklaration eller självdeklaration bör en samlad bedömning av omsättningens och den ingående mervärdesskattens storlek göras. Såväl den ingående mervärdesskatten, som omfattas av avdragsrätt, som den mervärdesskatt, som omfattas av återbetalningsrätt, bör därvid beaktas (jfr prop. 1993/94:99 s. 254).

Skatteverket har i skrivelse 2005-11-25, dnr 624795-05/111, ansett att det av kontrollskäl inte föreligger sådana särskilda skäl som talar emot redovisning i skattedeklaration i de fall summan av beskattningsunderlagen enligt 10 kap. 31 § SBL och värde av försäljning till land utanför Sverige överstiger en miljon kronor. Allt under förutsättning att skattskyldighet hade förelegat om försäljningen skett till köpare i Sverige. I sådant fall ska således redovisning ske i skattedeklaration.

Uppbyggnads- skede

19 kap. 13 § 2 st. ML

När det finns särskilda skäl kan Skatteverket efter ansökan besluta att den som har påbörjat en verksamhet skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan sådan omsättning förekommit som avses i 1 kap. 1 § eller i 11 eller 12 §. *Lag (2003:659)*.

Skatteverket kan enligt 10 kap. 9 § ML besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt i verksamheten innan omsättning förekommit. Som en sammanfattande benämning för särskilda skäl har använts uttrycket uppbyggnadsskede. Syftet är att genom att ge rätt till återbetalning åstadkomma konkurrensneutralitet redan från den tidpunkt verksamheten startar och

framför allt om investeringar gjorts i inledningskedet. Bestämmelsen om särskilda skäl måste prövas i ljuset av EG-rätten, se vidare MOMSHL 2007 avsnitten 16.4 och 8.

Den som medgivits rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt med stöd av 10 kap. 9 § ML ska enligt 19 kap. 13 § alltid lämna redovisning i skattedeklaration. Kravet på redovisning i skattedeklaration har införts på grund av kontrollskäl.

GIF som är undantaget från skatteplikt

Enligt mervärdesskattedirektivet ska samtliga EG-omsättningar och förvärv, även de som är skattefria med stöd av särskilda bestämmelser, deklarerars. Av 10 kap. 9 § 7 p. SBL jämförd med 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL framgår att deklaration ska lämnas även i de fall någon skyldighet att betala skatt inte föreligger, enligt 3 kap. 30 d § ML, för den som förvärvar en vara från ett annat EG-land. Detta innebär att t.ex. en utländsk företagare som lägger upp lager i Sverige genom överföring från annat EG-land ska deklarerars överföringen trots att omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML (fr.o.m. den 1 juli 2007 finns bestämmelsen i 4 c p.) ska användas vid omsättningen inom Sverige och överföringen är undantagen enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML. Se även MOMSHL 2007 avsnitt 10.10.2.8 exempel 30 a. Normalt kommer det att bli skattedeklaration som ska lämnas men om förutsättningarna för att lämna självdeklaration är uppfyllda är det i stället en sådan deklaration som ska lämnas.

4.3.3 Föreläggande att lämna skattedeklaration

10 kap. 10 § SBL

Efter föreläggande av Skatteverket skall också den som inte är deklarationsskyldig enligt 9 § lämna en skattedeklaration. *Lag (2003:664)*.

I 10 kap. 10 § SBL ges Skatteverket rätt att förelägga den som inte är deklarationsskyldig enligt 10 kap. 9 § SBL att lämna en skattedeklaration, se vidare avsnitt 6.6.2.3.

4.3.4 Begäran eller särskilda skäl att lämna skattedeklaration

Beslut enligt 10 kap. 11 § SBL

Enligt 10 kap. 9 § 6 p. SBL ska den som omfattas av beslut enligt 10 kap. 11 § SBL lämna skattedeklaration.

10 kap. 11 § SBL

Skatteverket skall besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas i en självdeklaration enligt bestämmelserna i 31 § första stycket skall redovisas i en skattedeklaration, *Lag (2003:664)*.

1. om den skattskyldige begär det, eller

2. om det finns särskilda skäl.

Beslutet skall gälla hela beskattningsår och, i de fall som avses i första stycket 1, minst två på varandra följande beskattningsår. *Lag (1997:483)*.

Begäran

Den som har ett beskattningsunderlag som uppgår till högst en miljon kronor ska redovisa mervärdesskatten i självdeklaration. Om en skattskyldig i stället vill redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration ska Skatteverket enligt 10 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL besluta att så ska ske. Den skattskyldige behöver inte ange några skäl för sin begäran om att få redovisa i skattedeklaration. Om den skattskyldige anger skäl för att få redovisa i skattedeklaration så ska Skatteverket inte pröva dessa utan endast bifalla begäran. Skatteverkets beslut om att redovisning ska ske i skattedeklaration i stället för i självdeklaration ska avse hela beskattningsår och gälla minst två på varandra följande beskattningsår. Ett sådant beslut kan dessutom endast gälla från ingången av påbörjat eller kommande beskattningsår, se prop. 1995/96:19 s. 23. Se även avsnitt 12.4.2 om förtidsåterbetalning på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt.

Särskilda skäl

Skatteverket kan enligt 10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL besluta att den som annars ska redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen ändå ska redovisa denna skatt i skattedeklaration. Ett sådant beslut förutsätter dock att det finns särskilda skäl. I prop. 1996/97:100 s. 568 anges att särskilda skäl kan vara att beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal har fattats. Utöver detta exempel ger förarbetena ingen närmare vägledning för vad som kan åberopas av Skatteverket som särskilda skäl för att på eget initiativ besluta att redovisningen ska ske i skattedeklaration. Skatteverket har i en skrivelse 2005-11-25, dnr 624795-05/111, ”Redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration på grund av särskilda skäl”, angett att särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration framför allt får anses föreligga i de fall det finns ett påtagligt kontrollintresse för Skatteverket. I skrivelsen anges också några exempel då sådana särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration kan anses föreligga.

KR i Stockholm fann i domar 2003-09-29, mål nr 5317-2001, 5318-2001 och 5319-2001, att särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration fortfarande som regel ska anses föreligga vid frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal.

I en dom 2004-08-31, mål nr 7555-04, fann LR i Skåne att skattemyndigheten haft fog för sitt beslut om redovisning i

skattedeklaration på grund av särskilda skäl. Skatteverkets beslut om redovisning i skattedeklaration hade grundats på att bolaget hade underlåtit att sända in skatte- och avgiftsanmälan och inkomstdeklarationen för taxeringsår 2003 i tid samt på att bolagets revisor varken kunnat tillstyrka eller avstyrka att bolagets resultaträkning eller balansräkning fastställs.

KR i Stockholm fann i dom 2005-05-18 i mål nr 4260-03 att särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration förelåg. Bolaget hade för inkomståren 1999–2001 haft en omsättning som klart överstigit en miljon kronor. Myndighetens utredning visade att beloppsgränsen en miljon kronor överskridits redan för januari 2002.

Av Skatteverkets skrivelse 2004-12-16, dnr 718841-04/111, ”Beslut med stöd av 10 kap. 11 och 15 §§ skattebetalningslagen”, framgår att beslut om redovisning i skattedeklaration enligt 10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL ska fattas i form av skriftligt dokument. Skatteverkets beslut om särskilda skäl ska gälla hela beskattningsår.

Antingen självdeklaration eller skattedeklaration

Bestämmelserna i 10 kap. 11 § SBL om att beslutet ska gälla hela beskattningsår innebär att mervärdesskatt för ett och samma beskattningsår ska redovisas antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration. En skattskyldig med kalenderår som beskattningsår kan således inte redovisa mervärdesskatt för t.ex. januari–april i självdeklaration och maj–december i skattedeklaration. Inte heller kan en skattskyldig med mer än en verksamhet redovisa den ena verksamheten i självdeklaration och den andra verksamheten i skattedeklaration. Beträffande ändringar under löpande år se avsnitten 4.4.2 och 4.4.3

4.3.5 En skattedeklaration för varje redovisningsperiod

10 kap. 13 § SBL

En skattedeklaration skall lämnas för varje redovisningsperiod. *Lag (1997:483)*.

Om den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § första stycket 1–5 inte skall redovisa vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i skattedeklaration för en viss redovisningsperiod och om Skatteverket skriftligen upplysts om detta, behöver någon deklaration inte lämnas för den perioden. Detta gäller även om en förenklad skattedeklaration enligt 13 a § lämnas för redovisningsperioden. *Lag (2003:664)*.

I fråga om den som är skattskyldig till mervärdesskatt gäller andra stycket endast om den skattskyldige enligt 31 § första stycket skall redovisa mervärdesskatten i sin självdeklaration. *Lag (1997:483)*.

Som framgår av 10 kap. 13 § 1 st. SBL ska skattedeklaration lämnas för varje redovisningsperiod. Om skattedeklaration inte lämnas får Skatteverket enligt 10 kap. 27 § SBL förelägga den deklARATIONSSKYLDIGE att lämna deklARATIONEN, se avsnitt 6.6.2.3.

I 10 kap. 13 § 2 st. SBL finns en bestämmelse om att skattedeklaration i vissa fall kan ersättas av annan skriftlig upplysning. Om den deklARATIONSSKYLDIGE är skATTSKYLDIG till mervärdesskatt gäller denna möjlighet endast om mervärdesskatten redovisas i självdeklARATION, 10 kap. 13 § 3 st. SBL. Detta innebär att en skattedeklaration som ska innehålla mervärdesskatt alltid måste lämnas oavsett om verksamhet har bedrivits under redovisningsperioden eller inte.

Av ML:s regler före införandet av SBL framgick att en deklARATION skulle lämnas så länge en skATTSKYLDIG var registrerad till mervärdesskatt. Någon sådan bestämmelse har inte införts i SBL. I förarbetena till SBL (prop. 1996/97:100 s. 569) har bestämmelserna i dåvarande sjätte direktivet återopats. ”Enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT nr L 376, 31.12.1991, s. 1) skall varje till mervärdesskatt skATTSKYLDIG person inge en deklARATION för varje fastställd redovisningsperiod. Detta innebär att en skattedeklaration avseende mervärdesskatt alltid måste lämnas oavsett om verksamhet har bedrivits under perioden eller inte, dvs. även om skatten att redovisa är noll kronor”. Motsvarande bestämmelser återfinns i artiklarna 250.1 och 252 i mervärdesskattedirektivet.

4.3.6 Redovisningsperioder

Månad

10 kap. 14 § SBL

En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad, om inte något annat särskilt föreskrivs. *Lag (2002:400)*.

Redovisning i skattedeklaration omfattar normalt en bestämd tidsperiod om en kalendermånad. DeklARATION ska således lämnas varje månad. Redovisningen ska avse affärshändelser från första till sista dagen i kalendermånaden.

Helår

10 kap. 15 § SBL

För en sådan mervärdesskattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklARATION och som därför skall redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration samt för handelsbolag, får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt skall vara ett helt beskattningsår. Detta gäller endast om beskattningsunderlagen exklusive

gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kronor. *Lag (2003:664)*.

200 000 kronor

Möjlighet till helårsredovisning finns för de företag som måste redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration på grund av att de inte lämnar självdeklaration, t.ex. konkursbo. Handelsbolag, som alltid ska redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration, kan också ha helårsredovisning. För att helårsredovisning ska kunna medges får beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, beräknas uppgå till högst 200 000 kronor. Regeln kan inte tillämpas av den som lämnar självdeklaration men som, trots att mervärdesskatten kan redovisas i självdeklarationen, har valt att i stället redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration. Regeln kan inte heller tillämpas av den som Skatteverket på grund av särskilda skäl beslutat ska redovisa skatten i skattedeklaration. En representant för ett enkelt bolag ska alltid lämna skattedeklaration varje månad, se vidare avsnitt 29.

4.3.7 Vad en deklaration ska ta upp

Från och med den 1 januari 2007 gäller en ny deklara-tionsblankett. Blanketten finns i bilaga 2 och anvisningarna för ifyllandet finns i bilaga 3.

10 kap. 17 § SBL

En skattedeklaration skall, utom i de fall som anges i 17 a §, ta upp *Lag (2000:1000)*.

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,

...

5. följande uppgifter om mervärdesskatt:
 - a) utgående skatt,
 - b) ingående skatt,
 - c) omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och
6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. *Lag (1997:483)*.

En skattedeklaration som skall lämnas av en grupp-huvudman skall innehålla de uppgifter som avses i första stycket 1, 2, 5 och 6 samt omfatta hela gruppen. *Lag (1998:347)*.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklaration skall ta upp. *Lag (1997:483)*.

I 10 kap. 17 § 1 st. SBL anges vilka uppgifter som ska tas upp i skattedeklarationen. Det ska gå att identifiera vem som lämnat skattedeklarationen och vilken redovisningsperiod som redo-

visningen avser. Hänvisningen till 10 kap. 17 a § SBL gäller förenklade skattedeclarationer.

Beträffande mervärdesskatt ska följande uppgifter lämnas

- utgående och ingående mervärdesskatt, samt
- omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

Utöver dessa direkt angivna uppgifter ska deklARATIONEN ta upp de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av bl.a. mervärdesskatt (10 kap. 17 § 1 st. 6 p. SBL).

Även deklARATION som lämnas av en gruppövudman ska innehålla ovannämnda uppgifter, se avsnitt 29.2.

Enligt 10 kap. 17 § 3 st. SBL får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklARATION ska ta upp. Enligt 66 § SBF får Skatteverket meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL. Det är HK som meddelar sådana föreskrifter.

Utgående och ingående mervärdesskatt

10 kap. 29 § SBL

I 13 kap. 6–28 b §§ mervärdesskattelagen (1994:200) finns särskilda bestämmelser om redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt. *Lag (2000:501)*.

Av 13 kap. 6–28 b §§ ML framgår hur utgående respektive ingående mervärdesskatt ska redovisas (se vidare MOMSHL 2007 bl.a. avsnitt 18).

Gemenskaps-interna förvärv (GIF)

10 kap. 30 § SBL

Utgående skatt som avser sådana gemenskapsinterna förvärv som anges i 1 kap. 1 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200) skall redovisas särskilt. *Lag (1997:1032)*.

Skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom (GIF) ska redovisas särskilt i skattedeklARATION, se bilaga 2.

Utländsk företagare

Utländsk företagare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt och skyldig att lämna deklARATION ska i denna även redovisa sådana återbetalningar som medges enligt 10 kap. 1–4 §§ ML i stället för att ansöka om återbetalning från Skatteverkets utlandsenheter, 19 kap. 1 § 2 st. ML. Sådan återbetalning sker då i enlighet med vad som anges i 19 kap. 11–13 §§ ML.

Helt krontal

23 kap. 1 § SBL

Belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt enligt denna lag anges i hela krontal så att öretal faller bort. *Lag (1997:483)*

När det gäller redovisning i skattedeklarationen gäller inte lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp. I stället gäller 23 kap. 1 § SBL. Av denna bestämmelse framgår att avrundning ska ske nedåt så att öretalen faller bort. Mervärdesskatt ska således deklarerars i hela krontal. Se bilaga 3 angående hur man fyller i skattedeklaration för mervärdesskatt. I Skattedeklarationsbroschyren (SKV 409) finns också uppgift om hur deklarationsblanketten ska fyllas i.

4.3.8 När en skattedeklaration ska lämnas

För den som ska redovisa mervärdesskatt varje månad finns det två olika datum som gäller, den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden och den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Datumet som anges i lagtexten är det datum då deklarationen senast ska ha kommit in till Skatteverket eller mottagningsstället. Deklarationen måste således skickas av den skattskyldige i sådan tid så att den kommer in till Skatteverket eller mottagningsstället senast på angivet datum. Det datum då den senast ska finnas hos Skatteverket eller mottagningsstället framgår av deklarationsblanketten, liksom adressen till mottagningsstället.

Infaller den dag deklarationen senast ska vara inkommen på en lördag, söndag eller helgdag ska deklarationen i stället lämnas så att den kommer in senast den första vardagen därefter, se lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid. I ”Rätt handlagt” (SKV 119) avsnitt 6.2 finns ytterligare information om lagstadgad tid.

Om deklarationen kommer för sent kan förseningsavgift påföras.

”Huvudregel”

10 kap. 18 § 1 st. SBL

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt skall, om inte annat följer av 19–24 §§, lämna skattedeklaration enligt följande uppställning. *Lag (2002:391)*

<i>Deklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast</i>	<i>skall avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden</i>	<i>samt mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden Lag (2003:664).</i>
12 februari	januari	december
12 mars	februari	januari
12 april	mars	februari
12 maj	april	mars
12 juni	maj	april
12 juli	juni	maj
17 augusti	juli	juni
12 september	augusti	juli
12 oktober	september	augusti
12 november	oktober	september
12 december	november	oktober
17 januari	december	november

Lag (1997:483).

Bestämmelsen, som har karaktär av huvudregel, anger när redovisning ska ske om inte annat följer av bestämmelserna i 10 kap. 19–24 §§ SBL. Den gäller inte enbart då beskattningsunderlaget beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor utan även i de fall då enbart uppgifter om omsättning, överföring eller förvärv av varor som transporteras mellan EG-länder ska lämnas i skattedeklarationen.

Mervärdesskatten ska redovisas senast den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden, dvs. normalt 42 dagar efter redovisningsperiodens slut. I månaderna januari och augusti ska deklarationen ha kommit in senast den 17. Bestämmelsen innebär t.ex. att perioden februari ska redovisas i deklaration som ska ha kommit in senast den 12 april, att perioden juni ska redovisas i deklaration som ska ha kommit in senast den 17 augusti och att november ska redovisas i deklaration som ska ha kommit in senast den 17 januari.

Om den skattskyldige även redovisar arbetsgivaravgifter och avdragen skatt är det inte samma redovisningsperiod som redovisas i skattedeklarationen. Beträffande arbetsgivaravgifter och avdragen skatt sker redovisningen alltid månaden efter redovisningsperiodens slut.

Exempel

En skattedeklaration med förfallodag den 12 mars avser mervärdesskatt för redovisningsperioden januari samt arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioden februari.

Särskild begäran

10 kap. 18 § 2 st. SBL

Skatteverket skall besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas enligt första stycket skall redovisas enligt bestämmelserna i 19 § om den skattskyldige begär det. Beslutet skall, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder. *Lag (2003:664).*

Skattskyldiga som enligt 10 kap. 18 § 1 st. SBL ska redovisa mervärdesskatten den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden får välja att redovisa redan den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Enligt 10 kap. 18 § 2 st. SBL ska Skatteverket besluta om detta efter begäran från den skattskyldige. En sådan ordning är till fördel för de skattskyldiga som regelmässigt redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt och vill lämna deklarationen så tidigt som möjligt efter redovisningsperiodens utgång. Den skattskyldige kan då redovisa både mervärdesskatten, arbetsgivaravgifterna och avdragen skatt i samma deklaration och behöver inte lämna en extra skattedeklaration.

Beslutet ska normalt gälla minst 12 på varandra följande redovisningsperioder om inte särskilda skäl talar emot det. Särskilt skäl kan vara att en skattskyldig fått ändrade förhållanden. Han kan exempelvis vid tiden för beslutet om ändrade redovisningstider ha haft en stor exportomsättning men därefter lagt ner den verksamheten (prop. 1997/98:134 s. 68).

**Beskattnings-
underlag över
40 miljoner kr**

10 kap. 19 § SBL

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor, skall lämna skattedeklaration enligt följande uppställning, om inte Skatteverket har beslutat något annat enligt 21 §.

<i>Deklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast</i>	<i>skall avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden. Lag (2003:664).</i>
26 februari	januari
26 mars	februari
26 april	mars
26 maj	april
26 juni	maj
26 juli	juni
26 augusti	juli
26 september	augusti
26 oktober	september
26 november	oktober
27 december	november
26 januari	december

Lag (1997:483).

De skattskyldiga som har ett beskattningsunderlag, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, som beräknas överstiga 40 miljoner kronor ska redovisa mervärdesskatten senast den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden, dvs. 26 dagar efter redovisningsperiodens slut. I december ska skattedeklarationen ha kommit in senast den 27. Bestämmelsen innebär t.ex. att perioden februari ska redovisas i en deklARATION som ska ha kommit in senast den 26 mars, att perioden juni ska redovisas i deklARATION som ska ha kommit in senast den 26 juli och att november ska redovisas i deklARATION som ska ha kommit in senast den 27 december.

Om den skattskyldige även redovisar arbetsgivaravgifter och avdragen skatt är det samma redovisningsperiod som redovisas i skattedeklarationen.

I de fall beskattningsunderlagen inte beräknats överstiga 40 miljoner kronor, men t.ex. en försäljningsuppgång gör att beskattningsunderlagen faktiskt överstiger 40 miljoner kronor bör den nya redovisningstidpunkten (26 dagar) gälla fr.o.m. den redovisningsperiod då gränsen överskrids. Den skattskyldige måste således löpande göra beräkningar och hålla reda på hur stora beskattningsunderlagen är eller kan beräknas bli under året (jfr prop. 1995/96:19 s. 16). Den skattskyldige ska underrätta Skatteverket om ändringen (3 kap. 3 § SBL).

Redovisning före sista datum

10 kap. 20 § SBL

Den som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt före den tid som anges i 18 eller 19 § skall redovisa också de skatteavdrag och

arbetsgivaravgifter som skall redovisas den månad då den överskjutande ingående mervärdesskatten redovisas, eller som skulle ha redovisats tidigare, om skatteavdragen och arbetsgivaravgifterna inte redan redovisats eller bestämts genom ett omprövningsbeslut. Detsamma gäller i fråga om mervärdesskatt. *Lag (1997:483)*.

De datum som anges i lagtexten, 10 kap. 18 och 19 §§ SBL, är de datum då deklarationen senast ska ha kommit in till Skatteverket. Det är vanligt att skattskyldiga som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt skickar in deklarationen före detta senaste datum. I 10 kap. 20 § SBL anges att den som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt före senaste datum också ska redovisa dels mervärdesskatt avseende tidigare perioder, dels avdragen skatt och arbetsgivaravgifter t.o.m. den redovisning som ska ha lämnats senast den månad då den för tidigt lämnade deklarationen lämnas in.

Bestämmelsen i 10 kap. 20 § SBL innebär att i de fall en skattskyldig t.ex. redan i augusti lämnar in redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt för redovisningsperioden juli (ordinarie redovisningsdag den 12 september) så ska han även lämna in mervärdesskatteredovisningarna t.o.m. juniperioden samt, om han är arbetsgivarregistrerad, redovisning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter t.o.m. juliperioden. Se även avsnitt 12.3.5 om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt före ordinarie förfallodag.

Helt beskattningsår

10 kap. 22 a § SBL

En skattskyldig som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad skall redovisa skatten i en skattedeklaration som skall ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då deklarationen i stället skall ha kommit in senast den 17. *Lag (2003:664)*.

Enligt 10 kap. 15 § SBL kan skattskyldig under vissa omständigheter få redovisa mervärdesskatt för helt beskattningsår. Deklaration ska då ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I månaderna januari och augusti ska deklarationen ha kommit in senast den 17.

Detta innebär att om den skattskyldiges beskattningsår är kalenderår ska redovisning för perioden januari–december lämnas i skattedeklaration som ska ha kommit in senast 12 februari. Har den skattskyldige brutet räkenskapsår maj–april, juli–juni eller september–augusti ska redovisning lämnas

**Kommuner
och landsting**

i skattedeklarationer som ska ha kommit in senast den 12 juni, den 17 augusti respektive den 12 oktober.

10 kap. 23 § SBL

Kommuner och landsting skall alltid lämna skattedeklaration enligt uppställningen i 18 § första stycket, utom i januari och augusti, då deklARATIONEN i stället skall ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden. *Lag (2003:664)*.

Vad som sägs i 20 § gäller inte kommuner och landsting. *Lag (1997:483)*.

Kommuner och landsting ska alltid redovisa mervärdesskatten den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Något undantag för januari och augusti gäller inte för dessa skattesubjekt.

4.3.9 Anstånd med att lämna skattedeklaration

10 kap. 24 § SBL

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. En ansökan om anstånd skall ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklARATIONEN skulle ha kommit in. *Lag (2003:664)*.

Ändras förutsättningarna för anståndet innan anståndstiden gått ut, skall anståndet omprövas. *Lag (1997:483)*.

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket, enligt 10 kap. 24 § SBL, bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration.

Skatteverket har meddelat allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklARATIONER, SKV A 2004:28. Se också Skatteverkets information om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklARATIONER, SKV M 2004:18.

Deklarationsanstånd medför inte automatiskt ett betalningsanstånd. Anståndet enligt 10 kap. 24 § SBL gäller endast anstånd med att lämna deklARATIONEN. Om anståndsansökan även avser anstånd med inbetalning av skatter och avgifter, som ska redovisas i deklARATION, gäller 17 kap. 1 § SBL avseende anståndet med inbetalningen.

För att anstånd ska kunna medges för en viss deklARATION måste ansökan ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklARATIONEN senast skulle ha kommit in. I SKV A 2004:28 anges att ansökan bör lämnas skriftligen. I undantagsfall kan

en ansökan som görs per telefon i rätt tid kunna godtas, om skriftlig ansökan därefter omedelbart sänds in.

Om företaget har e-deklarationsombud får ombudet begära anstånd.

Anstånd behandlas närmare i avsnitt 14.

4.3.10 Hur en skattedeklaration ska lämnas

Deklaration kan lämnas antingen på pappersblankett eller elektroniskt.

Fastställt formulär

10 kap. 25 § 1 st. första meningen SBL

Preliminära självdeklarationer, skalbolagsdeklarationer och skattedeklarationer skall lämnas till Skatteverket enligt fastställda formulär. *Lag (2003:664).*

En deklARATION ska enligt 10 kap. 25 § SBL lämnas på ett fastställt formulär.

Av 64 § SBF framgår att Skatteverket fastställer formulär till blanketter som behövs för tillämpningen av SBL och att sådana ska tillhandahållas kostnadsfritt. Skatteverket har fastställt formulär för skattedeklaration, se bilaga 2. Beslutet om formulär innefattar inte bara de uppgifter som ska lämnas utan också t.ex. färg, format och papperskvalitet på deklARATIONEN.

Deklarationsblanketter med den skattskyldiges namn, adress och registreringsnummer förtryckta skickas ut till de som är registrerade för att lämna skattedeklaration.

Särskilt mottagningsställe

10 kap. 25 § 1 st. andra meningen SBL

Om Skatteverket har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall deklARATIONEN lämnas dit. *Lag (2003:664).*

Vart deklARATIONEN ska skickas framgår av deklARATIONENSBLANCKETTEN. Om deklARATIONEN av misstag skickas till den skattskyldiges skattekontor i stället för till mottagningsstället ska skattekontoret översända deklARATIONEN till mottagningsstället.

Elektronisk skattedeklaration

10 kap. 26 § SBL

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att självdeklARATION och skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. *Lag (2003:664).*

Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I så fall får kravet enligt 25 § på underskrift uppfyllas med elektroniska medel. *Lag (2001:1239).*

Skatteverket har, med stöd av 10 kap. 26 § 1 st. SBL, 26 a § 1 st. SBF och 66 § SBF tagit fram en föreskrift om e-tjänsten skattedeklaration, SKVFS 2006:2. Av föreskriften framgår att skattedeklaration enligt 10 kap. 9 § SBL får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. SKVFS 2006:2 ersätter RSFS 2003:5 och SKVFS 2004:4 från den 1 april 2006. Ett tillägg har gjorts i SKVFS 2006:11 angående bevittning av namnteckning om ansökan avser ombud.

I Skatteverkets föreskrifter anges att skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument genom den elektroniska tjänst för skattedeklarationer som finns på Skatteverkets webbplats. Information om möjligheten att lämna skattedeklaration i form av elektroniskt dokument och blanketter för anmälan (SKV 4801) finns på Skatteverkets webbplats. För att en skattskyldig ska kunna lämna sin skattedeklaration elektroniskt över Internet krävs att han innehar e-legitimation. Med hjälp av denna garanteras att uppgifterna lämnas av någon som är behörig. Skatteverket har slutit avtal med olika leverantörer avseende leverans av e-legitimation. Uppgift om vilka dessa leverantörer är finns på Skatteverkets webbplats. Se vidare avsnitt 4.3.11.

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket i enskilda fall medge att skattedeklaration lämnas i form av elektroniskt dokument, 26 a § 2 st. SBF.

Särskild skrivelse

Vill den skattskyldige lämna ett förtydligande eller andra uppgifter måste detta göras antingen i rutan för övriga upplysningar på skattedeklarationen eller i en särskild skrivelse som sänds in separat till det handläggande skattekontoret. Uppgifter lämnade i särskild skrivelse kan ha betydelse t.ex. vid bedömningen av om den skattskyldige kan anses ha lämnat en oriktig uppgift då fråga är om efterbeskattning (se avsnitt 18.5.2) och om skattetillägg

Om företaget har e-deklarationsombud får ombudet lämna kompletterande uppgifter.

Föreläggande

10 kap. 27 § SBL

Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna en preliminär självdeklaration eller en skattedeklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklaration, får Skatteverket förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklarationen eller att komplettera den. *Lag (2003:664).*

Skatteverket får förelägga den deklarationsskyldige att lämna skattedeklaration om han inte fullgör sin skyldighet. Om den deklarationsskyldige lämnat en ofullständig skattedeklaration

får Skatteverket förelägga honom att komplettera den. Se vidare avsnitt 6.6.2.3.

Verksamhet

10 kap. 28 § SBL

Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, besluta att en viss verksamhet skall redovisas för sig. *Lag (2003:664)*.

Normalt ska endast en redovisning lämnas avseende samtliga verksamheter som bedrivs av den skattskyldige. Av prop. 1996/97:100 s. 575 framgår att det av kontrollskäl är viktigt att SKM fortfarande har möjlighet att i vissa fall, när särskilda omständigheter talar för det, kräva in en separat redovisning för viss verksamhet. Paragrafen innebär t.ex. att när Skatteverket har fattat beslut enligt 23 kap. 3 § SBL om representantredovisning för enkelt bolag eller partrederi får Skatteverket besluta att sådan verksamhet ska redovisas för sig, se avsnitt 29.

Sekretess

Skattedeklarationen innehåller uppgifter som omfattas av sekretess, se avsnitt 22. Det gäller samtliga beloppsuppgifter utom uppgiften på rad 49 om skatt att betala eller få tillbaka. Av 40 § SBF framgår att inkomna deklarerationer ska förvaras på ett sådant sätt att obehöriga inte kan komma åt dem.

Förvaring och gallring

Av 23 kap. 9 § SBL framgår att skattedeklarationer och andra handlingar innehållande uppgifter som avses i 14 kap. 8 § SBL ska förvaras hos Skatteverket. Handlingarna ska förstöras sju år eller, i fråga om aktiebolag eller ekonomisk förening, elva år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. Längre tid får dock föreskrivas.

4.3.11 Underskrift

10 kap. 25 § 2 st. SBL

Deklarationen skall vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklareration eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§. *Lag (2001:1239)*.

10 kap. 25 § 3 st. SBL

En sådan skattedeklaration som avses i 1 § första stycket lagen (2005:1117) om deklaraionsombud, får även skrivas under av ett deklaraionsombud. *Lag (2005:1118)*.

10 kap. 26 § 2 st. SBL

Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I så fall får kravet enligt 25 § på underskrift uppfyllas med elektroniska medel. *Lag (2001:1239)*.

Deklaration i pappersform ska vara undertecknad av den som är skyldig att lämna deklARATIONEN eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§ SBL.

Elektronisk underskrift

När det gäller elektroniskt dokument verifieras innehåll och utställare genom visst tekniskt förfarande. Som framgår av avsnitt 4.3.10 kan den skattskyldige lämna skattedeklaration i form av elektroniskt dokument. När skattedeklarationEN är ifylld skriver den skattskyldige under med sin elektroniska underskrift, signering. Den signeringsteknik som används innebär dels att man med full säkerhet kan knyta den skattskyldiges elektroniska underskrift till insänd skattedeklaration, dels att man kan kontrollera att den insända deklARATIONEN inte har blivit manipulerad.

Elektronisk skattedeklaration kan bara verifieras av en person. Om firman enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening kan medgivande om att få lämna elektronisk skattedeklaration inte ges. I de fall Skatteverket avslår ansökan är detta ett förvaltningsbeslut som inom tre veckor ska överklagas till länsrätten.

För elektroniska deklARATIONER gäller från den 1 april 2006 att ombud kan utses att signera e-deklARATIONER. Se nedan under rubriken e-deklARATIONSombud. För deklARATIONER som lämnas i pappersform gäller fortfarande att inga ombud har rätt att underteckna deklARATIONEN.

Fysisk person

Är den skattskyldige en fysisk person ska denne själv underteckna deklARATIONEN.

Inte fysisk person (ställföreträdare)

23 kap. 5 § SBL

Bestämmelserna i 19 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter om vem som skall fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN eller annan uppgiftsskyldighet för omyndiga, dödsbon och andra gäller i tillämpliga delar. *Lag (2001:1239)*.

När den skattskyldige inte är en fysisk person som själv kan underteckna deklARATIONEN, t.ex. omyndig eller aktiebolag, måste undertecknandet göras av en ställföreträdare. I 23 kap. 5 § SBL anges att bestämmelserna i 19 kap. 1 § LSK om vem som ska fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN eller annan uppgiftsskyldighet för omyndiga, dödsbon och andra gäller i tillämpliga delar för uppgifter som ska lämnas enligt SBL (bl.a. uppgifter i skattedeklarationEN).

Staten, landsting, kommun m.m.	Av 26 § SBF framgår att förordningen (1957:515) om fullgörande av deklarationsskyldighet för staten, landsting, kommun m.m. gäller för skatt enligt SBL.
Omyndig	För en omyndig ska deklARATIONEN undertecknas av förmyndaren eller god man.
Dödsbo	Deklarationen för ett dödsbo undertecknas av den som förvaltar boets egendom.
Annan juridisk person än dödsbo	<p>Vem som ska underteckna deklARATIONEN för annan juridisk person än dödsbo är beroende av vilken företagsform det är fråga om. Enligt 19 kap. 1 § 4 p. LSK fullgörs deklarationsskyldigheten, avseende annan juridisk person än dödsbo, av en ställföreträdare. I prop. 2001/02:25 s. 86 f. anges att den omständigheten att deklarationsskyldigheten kan fullgöras genom legal ställföreträdare inte är detsamma som att deklARATIONEN kan lämnas på grundval av en fullmakt. Ställföreträdaren lämnar deklARATIONEN på grund av sin ställning, t.ex. som förmyndare eller god man för omyndig eller som företrädare för en juridisk person.</p> <p>Nedan anges vem som normalt är behörig firmatecknare i de vanligaste företagsformerna.</p>
Aktiebolag och ekonomisk förening	I regel är det endast VD och de som har registrerats som firmatecknare hos Bolagsverket som är behöriga att teckna firma för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Vem som är VD ska registreras hos Bolagsverket. Vid ny- eller ombildningar, innan registrering hunnit ske hos Bolagsverket, är den behörig firmatecknare som framgår av protokoll från bolagsstämman. Aktiebolagets ekonomichef är inte behörig att underteckna deklARATIONEN endast på grund av sin ställning. För att denne ska vara behörig krävs att han är firmatecknare.
Handelsbolag och kommanditbolag	Underskrift ska göras av bolagsman när det gäller handelsbolag och kommanditbolag. Om inte varje bolagsman ensam får teckna firman ska uppgift om av vem och hur bolagets firma tecknas registreras hos Bolagsverket. Prokura är en viljeyttring som liknar fullmakt. Att någon registrerats som prokurist medför inte rätt att skriva under deklARATIONEN. För att ha rätt att skriva under deklARATIONEN krävs att prokuristen dessutom har registrerats som firmatecknare. För kommanditbolag gäller att kommanditdelägare inte får företräda bolaget, vilket innebär att kommanditdelägare inte är behörig att underteckna skattedeklaration.

Ideell förening	Den ideella föreningens organisation regleras inte av några skrivna rättsregler. Styrelsens ledamöter är dock att uppfatta som ett slags sysslomän, som erhållit medlemmarnas uppdrag att tillvarata föreningens intressen gentemot tredje man och det allmänna. Föreningen har också ansetts kunna företrädas av den som av styrelsen getts behörighet att teckna firma. Uppgift om vem som får teckna firman ska registreras hos Bolagsverket, om inte firman tecknas av styrelsen ensam.
Stiftelse	En stiftelse företräds antingen av en styrelse eller en förvaltare som tecknar namn och firma. Även annan kan bemyndigas, av styrelsen eller förvaltaren, till att teckna firman. Alla stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovisning ska registreras hos länsstyrelsen. I registret ska finnas uppgift om styrelseledamöternas respektive förvaltarens namn samt om någon annan bemyndigats att teckna firman.
Likvidation	Deklaration avseende ett bolag i likvidation undertecknas av likvidatorn.
Konkursbo	Ett konkursbos deklARATION undertecknas av konkursförvaltaren.
Representant	Har en representant registrerats för enkelt bolag eller partrederi enligt 23 kap. 3 § SBL är det representanten som svarar för redovisningen och därmed är det han som ska underteckna skattedeklarationen.
Grupphuvudman	Om en grupphuvudman har blivit registrerad för en mervärdesskattegrupp är det grupphuvudmannen som svarar för redovisningen, 23 kap. 3 a § SBL, och därmed är det han som ska underteckna skattedeklarationen.
Utländsk företagare	Deklarationen för en utländsk företagare som företräds av ett befullmäktigat ombud ska undertecknas av ombudet, 23 kap. 4 § SBL. Se vidare avsnitt 27.
Fullmakt	Med undantag av bestämmelsen i 23 kap. 4 § SBL, avseende befullmäktigat ombud för en utländsk företagare, finns ingen bestämmelse i lagen som ger möjlighet för en skattskyldig att lämna fullmakt åt någon att underteckna deklARATION.
Uppgifter lämnade för juridisk person	23 kap. 6 § SBL Uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är en juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. <i>Lag (1997:483).</i>

Bestämmelsen avser juridiska personer och innebär att om det inte vid tidpunkten för avlämnandet av deklarationen varit uppenbart för Skatteverket att en formellt obehörig person undertecknat deklarationen kan Skatteverket presumera att den är lämnad av den skattskyldiga juridiska personen. Regeln tar sikte på sådana fall där deklarationen lämnats med den skattskyldiges goda minne. En situation där deklara-tionshandlingen ingivits utan bakomliggande uttrycklig eller underförstådd acceptans från den skattskyldiges sida får anses falla utanför regelns tillämpningsområde.

Om Skatteverket när deklarationen kommer in uppmärksammar att fel person undertecknat deklarationen måste Skatteverket begära in korrekt undertecknad deklaration eftersom det i detta fall var uppenbart för Skatteverket att uppgiftslämnaren saknade behörighet. Den inlämnade deklarationen anses då inte som en deklaration.

e-deklarations-ombud

Från och med den 1 april 2006 anges i 10 kap. 25 § 3 st. SBL att vissa skattedeklarationer får skrivas under av ett deklara-tionsombud. Bestämmelserna om deklara-tionsombud regleras i lag (2005:1117) om deklara-tionsombud.

Möjligheten att ha deklara-tionsombud finns, enligt 1 § lagen om deklara-tionsombud, enbart för skattedeklarationer som lämnas enligt 10 kap. 9, 11, 13 a eller 32 § SBL och under förutsättning att de lämnas i form av elektroniska dokument enligt 10 kap. 26 § SBL. Genom att endast vissa skattedeklarationer omfattas av bestämmelserna är det t.ex. inte möjligt att utse deklara-tionsombud för skattedeklarationer som enligt 10 kap. 10 § SBL lämnas efter föreläggande. Möjligheten att ha ombud finns inte för representanter för enkelt bolag eller partrederi, huvudman för mervärdesskattegrupp, ombud för utländskt skadeförsäkringsföretag som driver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation eller ombud för utländska företagare enligt 1 § 2 st. lagen om deklara-tionsombud.

Ett deklara-tionsombud får enligt 2 § 2 st. lagen om deklara-tionsombud inte bara skriva under skattedeklarationen han får också begära anstånd med att lämna deklarationen, besvara frågor och lämna kompletterande uppgifter med anledning av den deklaration som ombudet lämnat.

Skattedeklaration som signerats av ett ombud anses underskriven och lämnad av den deklarationsskyldige. Det är dock fortfarande den skattskyldige som är ansvarig för att de

lämnade uppgifterna är fullständiga och korrekta, 3 § lagen om deklarationsombud.

Bara en fysisk person kan förordnas som ombud och den deklarationskyldige kan vid varje given tidpunkt bara ha ett ombud. Om den deklarationskyldige utser ett nytt ombud upphör därför det tidigare ombudets uppdrag att gälla.

En ansökan om deklarationsombud ska avslås om ombudet inte kan anses lämpligt. Vid bedömningen av lämpligheten ska enligt 5 § lagen om deklarationsombud beaktas om ombudet kan antas ha den kunskap och erfarenhet som behövs, är dömd för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet, tidigare har visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna, saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att ombudet kan antas vara svår att nå eller ha svårt att fullgöra sitt uppdrag. Den som är underårig, i konkurs eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får aldrig vara deklarationsombud.

Ett ombud ska avregistreras enligt 6 § lagen om deklarationsombud om den skattskyldige eller ombudet begär det, om den skattskyldige utsett ett nytt ombud eller om uppdraget annars upphört att gälla eller om det har visat sig att ombudet inte är lämpligt för uppdraget.

4.3.12 Vad som krävs för att en skattedeklaration ska anses föreligga

För att en deklARATION ska anses föreligga ska fastställt deklARATIONsformulär inte bara vara undertecknat utan dessutom vara ifyllt med någon uppgift till ledning för beskattningen. I RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr 4037-00/110, ”Information om skattedeklaration och förseningsavgift enligt skattebetalningslagen (1997:483)” anges att när det gäller självdeklARATIONer är kraven enligt praxis låga för att en självdeklARATION ska anses föreligga. Har den skattskyldige på en fastställd blankett lämnat åtminstone någon beloppsmässig uppgift till ledning för taxeringen och undertecknat blanketten torde en deklARATION föreligga (se prop. 1991/92:43 s. 83 och TAXHL 1996 s. 366). Detsamma måste gälla för en skattedeklaration. En undertecknad deklARATIONshandling som innehåller åtminstone något enda belopp, t.ex. en nolla, bör anses utgöra en skattedeklaration.

Av ovanstående följer att deklARATION inte anses lämnad om

- den inlämnade blanketten saknar underskrift,
- blanketten har översänts till Skatteverket via fax,
- en undertecknad blankett inte innehåller någon enda beloppsmässig uppgift.

En ej underskriven blankett och blankett som översänts via fax räknas i stället som tillgänglig handling eller skriftligt meddelande.

Förseningsavgift

Om en skattedeklaration inte kommit in i rätt tid kan den skattskyldige påföras förseningsavgift. Saknar den insända blanketten underskrift, har sänts in via fax eller saknar beloppsuppgifter så riskerar således den skattskyldige att bli påförd förseningsavgift. Har en ofullständig deklaration kommit in i tid, t.ex. en person som är skattskyldig för både mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter lämnar en deklaration i vilken endast arbetsgivaravgifter och avdragen skatt redovisas, anses skattedeklarationen inlämnad i tid. Förseningsavgift tas inte ut på grund av att mervärdesskatten inte redovisats i skattedeklarationen. Däremot kan den skattskyldige drabbas av skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL, se vidare avsnitt 8.3.4 om omprövning av beskattningsbeslut.

4.4 Självdeklaration

4.4.1 Särskilda bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt

10 kap. 31 § 1 st. SBL

Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag eller grupp huvudman, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om Skatteverket inte beslutat annat enligt 11 §. *Lag (2003:664)*.

Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, beräknas uppgå till högst en miljon kronor ska redovisning göras i självdeklaration. Denna huvudregel har flera undantag vilka innebär att redovisning, trots att omsättningen inte överstiger en miljon kronor, ändå kan ske i skattedeklaration.

Beloppsgränsen beräknas för ett beskattningsår, oavsett om beskattningsåret motsvarar 12 månader, är förlängt eller förkortat. Se exemplet i avsnitt 4.3.2.

Vissa skattskyldiga är inte föremål för inkomstbeskattning och är därmed inte skyldiga att lämna självdeklaration. Dessa skattskyldiga ska redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration oavsett omsättningens storlek. Det gäller t.ex. statliga och kommunala myndigheter samt konkursbon. Detsamma gäller utländska näringsidkare som inte inkomsttaxeras i Sverige.

Handelsbolag, gruppchef och representant ska, även i de fall de lämnar självdeklaration, ändå alltid redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration.

I avsnitt 4.3.2–4.3.5 tas upp fler fall då redovisning av mervärdesskatt ska ske i skattedeklaration i stället för självdeklaration.

4.4.2 Ändring till skattedeklaration

Om den skattskyldige vid början av året beräknar att omsättningen inte kommer att överstiga en miljon kronor kan redovisning ske i självdeklaration. Skulle det därefter under året visa sig att omsättningen kommer över beloppsgränsen bör redovisningen i stället ske i skattedeklaration. Den skattskyldige ska i sådant fall meddela Skatteverket (3 kap. 3 § SBL) så att registreringen ändras från redovisning i självdeklaration till redovisning i skattedeklaration. Skyldigheten att redovisa i skattedeklaration uppkommer redan det beskattningsår då beloppsgränsen överskrids och ändring av redovisningssätt ska i princip ske från ingången av det beskattningsåret, se Skatteverkets skrivelse 2005-11-25, dnr 624795-05/111. Ändringen görs från beskattningsårets ingång eftersom mervärdesskatten ska redovisas antingen i självdeklaration eller i skattedeklaration för helt beskattningsår. Skatteverket skickar därefter skattedeklarationer till den skattskyldige för samtliga redovisningsperioder från beskattningsåret ingång. Ändring kan även behöva göras av den preliminära skatten när mervärdesskatten inte längre kommer att ingå i den slutliga skatten.

Om det först i slutet av beskattningsåret framkommer att omsättningen kommer att överstiga en miljon kronor kan Skatteverket låta den skattskyldige välja om han vill ändra till redovisning i skattedeklaration från och med innevarande beskattningsår eller vänta till kommande beskattningsår. Om t.ex. en skattskyldig har kalenderår som beskattningsår och först i december upptäcker att omsättningen kommer att överstiga en miljon kronor kan alltså Skatteverket låta den skattskyldige redovisa i självdeklarationen för innevarande år

och ändra till redovisning i skattedeklarationen från och med kommande år. Skatteverket bör ta hänsyn till om det på grund av kontrollskäl eller för lågt debiterad preliminär skatt finns anledning att ändra till redovisning i skattedeklaration redan från innevarande år.

4.4.3 Ändring till självdeklaration

Om den skattskyldige redovisar i skattedeklaration och vill ändra till redovisning i självdeklaration på grund av att omsättningen inte beräknas överstiga en miljon kronor ska Skatteverket normalt ändra i enlighet med begäran om övriga förutsättningar för redovisning i självdeklaration föreligger. Ändringen görs från ett beskattningsårs ingång eftersom mervärdesskatten alltid ska redovisas antingen i självdeklaration eller i skattedeklaration för helt beskattningsår. Vid begäran om ändring måste Skatteverket kontrollera om den skattskyldiges redovisning i skattedeklaration beror på en tidigare begäran från honom enligt 10 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL om detta redovisningsätt trots att omsättningen inte beräknades överstiga en miljon kronor. Ett beslut om redovisning i skattedeklaration efter en sådan begäran gäller minst två på varandra följande beskattningsår (se avsnitt 4.3.4). Ändring av redovisningsätt till redovisning i självdeklarationen får då inte ske förrän från och med denna tids utgång. Begär den skattskyldige ändring till redovisning i självdeklaration först efter det att han hunnit lämna en eller flera skattedeklarationer för innevarande år, med redovisad mervärdesskatt att betala eller återfå, bör Skatteverket under åberopande av särskilda skäl (10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL) kunna besluta att redovisning ska ske i skattedeklaration beskattningsåret ut. Se vidare avsnitt 4.3.4.

4.4.4 Förfarandebestämmelserna i LSK och TL

10 kap. 31 § 2 st. SBL

I fråga om förfarandet vid mervärdesbeskattningen gäller då bestämmelserna i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt taxeringslagen (1990:324). *Lag (2001:1239)*.

När redovisning av mervärdesskatt sker i självdeklaration gäller förfarandebestämmelserna i LSK och TL i stället för SBL. Det är t.ex. TL:s regler om skattetillägg, omprövning och överklagande som gäller. För vidare information om innebörden av reglerna i TL hänvisas till TAXHL 1996, Handledning för taxeringsprocess 1989 och Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering. Vissa av SBL:s förfaranderegler blir tillämpliga när mervärdesskatten redovisas i självdeklara-

tionen eftersom TL hänvisar till SBL i vissa fall. Enligt 1 kap. 4 § TL gäller bestämmelserna i SBL i fråga om debitering, redovisning och betalning av skatt.

Av 3 kap. LSK framgår vilka uppgifter som ska lämnas i självdeklarationen. I 3 kap. 1 § 1 p. LSK anges att självdeklarationen ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. Enligt 3 kap. 1 § 7 p. LSK ska övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut lämnas. Av 3 kap. 14 § LSK framgår att den som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att besluta om mervärdesskatten. Detta innebär att sådan redovisning av mervärdesskatt som får ske i självdeklarationen ska innehålla de uppgifter som räknas upp i 10 kap. 17 § 1 st. 5–6 p. SBL.

4.4.5 Redovisningsperiod

10 kap. 16 § SBL

Redovisningsperioden för mervärdesskatt som skall redovisas i en självdeklaration utgörs av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattning. *Lag (1997:483).*

När mervärdesskatten redovisas i självdeklaration utgör redovisningsperioden för mervärdesskatt ett helt beskattningsår och motsvarar samma beskattningsår som redovisningen för inkomstbeskattningen, 10 kap. 16 § SBL. Redovisning görs i självdeklaration som lämnas året efter det att beskattningsåret gick ut.

I de fall den skattskyldige redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen och ska redovisa arbetsgivaravgifter och avdragen skatt i skattedeklaration anger 10 kap. 22 § SBL när skattedeklarationen senast ska ha kommit in till Skatteverket.

Mervärdesskatten ingår i preliminär skatten

När redovisning av mervärdesskatt sker i självdeklaration ingår mervärdesskatten i den slutliga skatten, 11 kap. 10 § SBL. Av 4 kap. 1 § SBL framgår att preliminär skatt ska betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Hur den preliminära skatten ska beräknas framgår av 6 kap. SBL (F-skatt) och 7 kap. SBL (särskild A-skatt).

C-10/92, Balocchi

I EG- domen C-10/92, Balocchi, var frågan om en nationell regel avseende interimsbetalning, som ska göras före redovisningsperiodens slut, stred mot sjätte direktivet föremål för bedömning. Det belopp som skulle betalas uppgick till 65 % av det belopp som

betalats (eller skulle ha betalats) den motsvarande perioden föregående år eller 65 % av ett uppskattat belopp för innevarande period. Någon möjlighet till jämkning fanns inte. Domstolen fann att en sådan regel utan möjlighet till jämkning strider mot direktivet, eftersom den skattskyldige, i vissa fall, kan bli skyldig att betala mervärdesskatt avseende en transaktion som ännu inte ägt rum. En sådan nationell lagstiftning får till följd att direktivets bestämmelse om interimbetalning omvandlas till förskottsbetalning. Av direktivet framgår att medlemsstaterna endast bör kräva betalningar avseende transaktioner som ägt rum.

För de som är skattskyldiga enligt ML och redovisar mervärdesskatten i självdeklarationen torde detta åtminstone innebära att mervärdesskatten endast får ingå i F-skatten för de månader då mervärdesskattepliktiga transaktioner förekommit.

4.5 Särskild skattedeklaration

10 kap. 32 § SBL

Den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen (1994:200) skall redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. Deklarationen skall lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet. *Lag (2002:400).*

10 kap. 32 c § SBL

Särskild skattedeklaration skall lämnas till Skatteverket enligt fastställt formulär. *Lag (2003:664).*

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en särskild skattedeklaration. *Lag (2002:400).*

Vad som sägs i 10 kap. 24–27 §§, 11 kap. 16 och 18 §§, 14 kap. 6 §, 15 kap. 3, 7 och 8 §§, 21 kap. 9 och 11 §§ samt 23 kap. 9 § om skattedekclarationer skall, om inte något annat anges, gälla även särskilda skattedeklaration. *Lag (2003:213)*

Beror skattskyldigheten till mervärdesskatt endast på förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ska särskild skattedeklaration lämnas, se vidare avsnitt 26.

4.6 E-handelsdeklaration

10 a kap. 8 § SBL

En näringsidkare som omfattas av ett identifieringsbeslut skall för varje redovisningsperiod lämna en e-handelsdeklaration.

En e-handelsdeklaration skall lämnas även om näringsidkaren inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden. *Lag (2003:222).*

En näringsidkare från ett land utanför EG kan använda en särskild, förenklad, ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt, om han säljer elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land. Om näringsidkaren vill tillämpa den särskilda ordningen, ska han ansöka om det hos Skatteverket. Skatteverket fattar ett s.k. identifieringsbeslut. Mervärdesskatten redovisas därefter i e-handelsdeklaration. Se vidare avsnitt 30.

4.7 Avveckling av verksamheten

10 kap. 37 § SBL

Om en verksamhet avvecklas, skall redovisningen fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts. *Lag (1997:483).*

Redovisning i skattedeklaration respektive självdeklaration ska lämnas till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen av verksamheten slutförts. Är den skattskyldige registrerad för redovisning i skattedeklaration och ändringen innebär att beskattningsunderlaget minskas så att redovisning i stället kan ske i självdeklaration så kan registreringen ändras till redovisning i självdeklarationen. Den skattskyldige ska då meddela Skatteverket. En ändring till redovisning i självdeklaration måste ske från ett beskattningsårs början. Vid ändring av redovisning till självdeklaration kan debiteringen av preliminär skatt påverkas.

5 Periodisk sammanställning

5.1 Allmänt

Bestämmelserna avseende periodisk sammanställning finns i 10 kap. 33–36 a §§ samt i 15 kap. 8 § och 10 § SBL. Bestämmelserna om periodisk sammanställning infördes med anledning av Sveriges inträde i EU och bygger på bestämmelserna i artiklarna 262–271 i mervärdesskattedirektivet (tidigare artikel 22.6 b i sjätte direktivet) och i rådsförordningen (EG) nr 1798/2003.

I skattedeklaration eller självdeklaration ska en skattskyldig lämna uppgift bl.a. om det sammanlagda värdet av varuleveranser som gjorts under perioden till köpare som är registrerade till mervärdesskatt i andra EG-länder. Den som har haft sådana varuleveranser under någon av de redovisningsperioder som omfattas av en periodisk sammanställning är skyldig att lämna sammanställningen. Om det i skattedeklaration finns sådana uppgifter kommer en förtryckt blankett att sändas ut till den skattskyldige.

5.2 Uppgiftsskyldighet

10 kap. 33 § SBL

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 3 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas. Då får föreskrivas att periodisk sammanställning skall lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger. *Lag (1997:483).*

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. SBL är även, enligt 10 kap. 33 § SBL, skyldig att i en periodisk sammanställning, s.k. kvartalsredovisning (KVR), lämna uppgifter om omsättning,

förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

RSFS 1999:12

SKVFS 2006:15

Genom stadgande i 65 § SBF får Skatteverket meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i kvartalsredovisningen. Föreskrifter finns utfärdade dels genom RSFS 1999:12, dels genom SKVFS 2006:15. De sistnämnda föreskrifterna, som har trätt i kraft den 1 januari 2007, avser en utökad uppgiftsskyldighet för ombud som lämnar kvartalsredovisning för flera utländska företagare under ett och samma registreringsnummer enligt 6 § SBF.

Uppgiftsskyldigheten omfattar

Som framgår av bestämmelsen i 10 kap. 33 § SBL kan uppgiftsskyldigheten omfatta såväl omsättning som förvärv och varuöverföringar. Genom de utfärdade föreskrifterna har beslutats att i den periodiska sammanställningen ska lämnas uppgift endast om omsättning och varuöverföringar. Uppgiftsskyldigheten omfattar

- köparens VAT-nummer inkl. landskod,
- värdet av varuleveranser,
- värdet av varuöverföringar till egen registrerad verksamhet, och
- värdet av trepartshandel.

I broschyren ”Moms vid utrikeshandel” (SKV560) beskrivs vilka uppgifter som ska redovisas i den periodiska sammanställningen.

Bevara underlaget

Av bestämmelserna i 14 kap. 2 § SBL följer att den som är deklarationsskyldig ska bevara underlaget för sin uppgiftsskyldighet. Detta gäller även underlaget för periodisk sammanställning (se avsnitt 6.4).

5.3 Olika sätt för uppgiftslämnande

10 kap. 34 § SBL

En periodisk sammanställning skall lämnas enligt fastställt formulär. *Lag (1997:483).*

Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas med hjälp av automatisk databehandling. *Lag (2003:664).*

Enligt 10 kap. 34 § 1 st. SBL ska den periodiska sammanställningen lämnas på en särskilt fastställd blankett. Blanketten, SKV5740, finns i bilaga 4. Enligt 10 kap. 34 § 2 st. SBL kan Skatteverket bestämma att uppgifterna får lämnas med hjälp av

ADB. Det system med elektronisk överföring av uppgifter, det s.k. ELDA, som används inom Skatteverket, kan också användas för att lämna den periodiska sammanställningen. Således är det möjligt att lämna uppgifter på diskett eller via modem till Skatteverket.

5.4 Redovisningsperiod

10 kap. 35 § SBL

Den periodiska sammanställningen skall göras för varje kalenderkvartal. *Lag (2004:1156).*

Kvartal

Den periodiska sammanställningen ska enligt 10 kap. 35 § SBL avse en tidsperiod som omfattar ett kalenderkvartal. Den möjlighet som fanns att lämna en periodisk sammanställning för ett helt kalenderår har upphört att gälla fr.o.m. den 1 januari 2005.

5.5 Inlämnande av periodisk sammanställning

10 kap. 36 § SBL

Den periodiska sammanställningen skall lämnas till Skatteverket. Den skall ha kommit in senast den 5 i andra månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser. *Lag (2003:664).*

Inlämningsställe

Enligt 10 kap. 36 § SBL ska sammanställningen lämnas till Skatteverket.

Tidpunkt

Sammanställningen ska ha kommit in senast den 5 i andra månaden efter utgången av det kalenderkvartal redovisningen avser. Denna tidpunkt gäller oberoende av när skattedeklaration ska lämnas.

I SBL saknas anståndsregler för den periodiska sammanställningen. Skatteverket saknar därför lagliga möjligheter att medge att sammanställningen får lämnas vid en annan tidpunkt än den som angetts i lagen.

Föreläggande

10 kap. 36 a § SBL

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan, att lämna eller komplettera den. *Lag (2003:664).*

Bestämmelsen i 10 kap. 36 a § SBL ger Skatteverket möjlighet att förelägga den som inte lämnar en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan att lämna eller komplettera sammanställningen. Härigenom kan de sanktionsmöjligheter som Skatteverket använder i samband med dekla-

rationsförfarandet för att förmå skattskyldiga att lämna deklara-
tioner användas även för periodiska sammanställningar.

Ett föreläggande enligt 10 kap. 36 a § SBL kan enligt 23 kap.
2 § SBL förenas med vite (se avsnitt 6.8).

5.6 Förseningsavgift

Enligt 15 kap. 8 § SBL ska förseningsavgift tas ut med 1 000
kr om den som är skyldig att lämna en periodisk samman-
ställning inte gjort det inom föreskriven tid. Bestämmelserna
om befrielse från särskild avgift i 15 kap. 10 § SBL är även
tillämpliga på förseningsavgiften.

6 Utredning i mervärdesskatteärenden

6.1 Allmänt

I 14 kap. SBL finns regler om utredning i skatteärenden. Kapitlet tar bl.a. upp bestämmelserna om de olika kontrollformer som finns tillgängliga. Dessa regler gäller även vid utredningar i samband med förfrågningar från andra länder

I detta avsnitt behandlas reglerna i 14 kap. SBL samt hanteringen av vitesinstitutet. I lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (TVL) har samlats alla tvångsåtgärder utom vitesföreläggande. TVL:s bestämmelser behandlas i avsnittet Särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet i Handledning för skatterevision (SKV 621).

6.2 Den skattskyldiges rätt att yttra sig

14 kap. 1 § SBL

Innan ett ärende avgörs skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt.

I fråga om den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än den skattskyldige själv och få tillfälle att yttra sig över dem gäller bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen (1986:223). *Lag (1997:483)*.

Av 14 kap. 1 § 1 st. SBL framgår att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Med skattskyldig avses i detta sammanhang den som är part hos Skatteverket i ett ärende enligt SBL. Bestämmelserna gäller således den som är deklARATIONSSKYLDIG eller arbetsgivare oavsett om skattskyldighet föreligger eller inte.

Ett mervärdesskatteärende får således avgöras först sedan den skattskyldige haft tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt. Samma bestämmelse finns i 3 kap. 2 § 1 st. TL. Onödighetsrekvisitetet medför att Skatteverket endast i vissa beslutssituationer behöver fullgöra sin kommunikationsskyldighet. I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 395) har klargjorts att kommunikationen anses onödig när beslutet avser ändringar av

så självklar karaktär att ett yttrande av den skattskyldige inte skulle medföra ett bättre beslutsunderlag. Det innebär att ett beslut i enlighet med den skattskyldiges deklaration kan fattas utan föregående kommunikation. Kommunikationskyldigheten föreligger i första hand i fråga om beslut att avvika från den skattskyldiges deklaration till dennes nackdel liksom då Skatteverket avser att påföra den skattskyldige särskild avgift. Utgångspunkten för bedömningen av om kommunikationsplikt föreligger är frågan huruvida den skattskyldige skulle kunna tillföra ärendet något som skulle kunna ändra det tilltänkta beslutet. Blir svaret att den skattskyldige rimligtvis inte kan tillföra något av intresse för utgången i ärendet, får kommunikationen anses onödig. Blir svaret i stället att det är möjligt att den skattskyldige kan berika utredningen på ett sätt som påverkar beslutsfattandet, ska kommunikation ske.

Bristande kommunikation enligt SBL

Om Skatteverket felaktigt underlåter att fullgöra kommunikationsplikten enligt 14 kap. 1 § 1 st. SBL medför det enligt RÅ 1995 ref. 27 att Skatteverkets beslut saknar laga verkan. Det kan i vissa fall vara en fördel att få bevis om att övervägande eller revisionspromemoria kommit den skattskyldige tillhanda. Enligt 63 § SBF ska en underrättelse till den skattskyldige sändas i vanligt brev. Delgivning ska dock ske om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda.

Se vidare i TAXHL 1996 avsnitt 5.2.1 om Kommunikation av övervägande.

Tillförts av annan

Av 14 kap. 1 § 2 st. SBL jämfört med 17 § FL framgår vidare att den skattskyldige har rätt att få del av uppgifter som tillförts ärendet genom någon annan än den skattskyldige själv. I 17 § FL anges att ett ärende inte får avgöras utan att den som är sökande, klagande eller annan part har underrättats om en uppgift, som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och han har fått tillfälle att yttra sig över den, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Bestämmelsen består således av två olika led, nämligen dels att den skattskyldige ska underrättas om utredningsmaterialet, dels att han ska beredas tillfälle att yttra sig över det. För att kommunikationsskyldigheten ska anses fullgjord måste båda leden vara uppfyllda.

I vissa i 17 § FL uppräknade undantag kan ärendet avgöras utan kommunikation. Det gäller bl.a. i sådana fall då avgörandet inte har gått parten emot, om uppgiften saknar

betydelse för beslutets innehåll eller om kommunikationen av annan anledning är uppenbart obehövlig.

När Skatteverket tillfört ärendet uppgifter eller dessa tillförts ärendet av någon annan, dvs. någon annan än den skattskyldige, ska således enligt huvudregeln i 17 § FL den skattskyldige kommuniceras dessa uppgifter innan beslut fattas.

En föredragningspromemoria som, utöver rättslig utredning, endast innehåller en sammanställning av befintligt utredningsmaterial och inte ger utredningen något nytt material, utgör endast arbetsmaterial och hör inte till ”det som tillförts ärendet”. Det gör inte heller utkast till beslut eller annat liknande arbetsmaterial hos myndigheten.

Däremot är en promemoria efter utredning där utredande myndighet tar ställning till resultatet att hänföra till det som ska tillföras ärendet. Detsamma gäller tjänsteanteckningar avseende muntliga upplysningar, iakttagelser vid syn o.d.

Bristande kommunikation enligt FL

RR har vid ett flertal tillfällen tagit ställning till verkan av att förvaltningsmyndigheter underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt 17 § FL. I sådana fall tycks RR regelmässigt undanröja förvaltningsmyndighetens beslut och återförvisa aktuell fråga till förvaltningsmyndigheten för handläggning (jfr RÅ 1992 ref. 20 och där angiven rättsutredning).

Partsinsyn

Utöver en rätt att få ta del av uppgifter som tillförts ett ärende genom någon annan än den skattskyldige själv så har den skattskyldige även rätt att ta del av övriga uppgifter i Skatteverkets akt, s.k. partsinsyn. Det framgår av 16 § FL i vilken anges att en sökande, klagande eller annan part har rätt att ta del av det som har tillförts ett ärende, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild. Rätten gäller med de begränsningar som följer av 14 kap. 5 § SekrL.

6.3 Identitetskontroll

14 kap. 1 a § SBL

En näringsidkare som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200) i Sverige eller till ett annat EG-land skall vid transaktioner som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer kontrollera identiteten hos köparen. Detsamma gäller om transaktionen understiger 10 000 kronor men kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst detta belopp. Om summan inte är känd vid tidpunkten för en transaktion, skall identiteten kontrolleras så snart summan av transaktionerna uppgår till minst 10 000 kronor.

Bestämmelserna i 4 § tredje stycket, 4 a § första stycket 1 och 6 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt skall även gälla vid transaktioner som avses i första stycket.

Säljaren skall föra anteckningar om identitetskontrollen. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om anteckningsskyldigheten.

Handlingar eller uppgifter som använts vid identitetskontroll skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår kontrollen gjordes. *Lag (2004:1186)*.

Av 14 kap. 1 a § 1 st. SBL framgår att näringsidkare som säljer investeringsguld, har skyldighet att identifiera köparen vid transaktioner som uppgår till 10 000 kronor eller mer. Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige, omsättning till annat EG-land och vid import. Om transaktionen utförs i flera steg som verkar ha samband med varandra ska det sammanlagda beloppet beaktas. Vad som avses med investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML, se vidare MOMSHL 2007 avsnitt 6.7 om undantag för investeringsguld.

I 14 kap. 1 a § 2 st. SBL hänvisas till vissa bestämmelser i lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt (penningtvättslagen).

Undantag

Identitetskontroll behöver enligt 4 a § penningtvättslagen inte utföras avseende transaktioner mellan företag med verksamhet av det slag som anges i 2 § 1 st. 1–7 p. penningtvättslagen så länge kunden är ett företag hemmahörande i ett land inom EES eller från ett företag hemmahörande i ett land utanför EES under förutsättning att detta land har likvärdiga bestämmelser om penningtvätt. Motsvarande begränsning gäller avseende kravet på identitetskontroll vid handel med investeringsguld, 14 kap. 1 a § 2 st. SBL. De verksamheter som anges i 2 § 1 st. 1–7 p. penningtvättslagen är

- bank- och finansieringsrörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
- livförsäkringsrörelse,
- verksamhet av det slag som beskrivs i 1 kap. 3 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,
- verksamhet som kräver anmälan till eller ansökan hos Finansinspektionen enligt lagen (1996:1006) om anmälningsplikt avseende viss finansiell verksamhet eller lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet,

- försäkringsförmedling enligt lagen (2005:405) om försäkringsförmedling,
- verksamhet för utgivning av elektroniska pengar enligt lagen (2002:149) om utgivning av elektroniska pengar,
- fondverksamhet enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder.

När en affärsförbindelse inleds med en kund eller när en transaktion sker med en kund som inte är fysiskt närvarande för identifikation ska, enligt 4 § 3 st. penningtvättslagen, särskilda åtgärder vidtas för att säkerställa kundens identitet. Vid distanstransaktioner kan kundens identitet fastställas t.ex. genom krav på ytterligare skriftliga bevis, genom att ytterligare åtgärder vidtas för att kontrollera eller bestyrka de handlingar som tillhandahållits för att på så sätt minska den risk som föreligger när en kund inte är fysiskt närvarande för identifikation (prop. 2003/04:156 s. 55 ff. och s. 89). Motsvarande kontroll ska även ske avseende investeringsguld.

Enligt 6 § penningtvättslagen ska den som vill inleda en affärsförbindelse med någon som inte handlar för egen räkning kontrollera för vems räkning personen handlar. Motsvarande kontroll ska även ske avseende investeringsguld.

Anteckningar

Säljaren ska föra anteckningar om identitetskontrollen (14 kap. 1 a § 3 st. SBL).

De handlingar eller uppgifter som använts vid identitetskontrollen ska bevaras under sju år, 14 kap. 1 a § 4 st. SBL.

Den som är skyldig att utföra identitetskontrollen kan föreläggas att lämna uppgifter som rör kontrollen, se vidare avsnitt 6.6.2.3.

Om säljaren inte fullgjort skyldigheten att utföra identitetskontrollen ska Skatteverket påföra säljaren en kontrollavgift på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts (15 kap. 9 § SBL).

6.4 Skyldighet att föra anteckningar

14 kap. 2 § SBL

En deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. *Lag (1997:483).*

Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Underlag för att kunna fullgöra skyldigheten att jämka enligt 8 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall dock bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringstiden löpte ut. *Lag (2000:501)*.

I 14 kap. 2 § SBL finns bestämmelser om att deklarationsskyldiga genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt ska se till att det finns underlag för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet och för kontroll.

**Bokförings-
skyldighet**

De grundläggande bestämmelserna om bokföringsskyldigheten finns i BFL.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt BFL gör sig skyldig till bokföringsbrott, 11 kap. 5 § BrB. Räkenskapsmaterialet ska bevaras på ett betryggande sätt till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades, 7 kap. 2 § BFL.

**Antecknings-
skyldighet**

Även den som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska bevara underlaget för sin deklarations- och annan uppgiftsskyldighet enligt 14 kap. 2 § SBL. Med deklaration förstås enligt SBL såväl skattedeklaration som preliminär självdeklaration. Skyldigheten gäller även underlag för t.ex. periodisk sammanställning (KVR).

Med uttrycket kontroll av uppgiftsskyldigheten avses såväl kontroll av om uppgiftsskyldigheten överhuvudtaget föreläggat som kontroll av att skyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt, prop. 1996/97:100 s. 597.

En deklarationsskyldig ska även ha underlag för kontroll av beskattningen. Exempel på underlag som behövs för sådan kontroll är t.ex. handlingar som visar att en deklarationsskyldig uppfyller förutsättningarna för att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt 9 a kap. ML. Andra exempel på underlag är transporthandlingar, intyg, uppgift om köparens status (VAT-nummer etc.) vid tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML eller för att visa att förutsättningarna för export i 5 kap. 9 § ML är uppfyllda, osv. Brister i anteckningsskyldigheten enligt 14 kap. 2 § SBL kan anses utgöra försvårande av skattekontroll enligt 10 § SkBrL.

**Hur länge ska
underlag bevaras?**

Underlaget ska bevaras sju år efter utgången av aktuellt kalenderår, dvs. underlaget för år 1 ska bevaras t.o.m. 31 december år 8. Detta eftersom beslut om efterbeskattning avseende år 1 senast ska fattas vid denna tidpunkt. Såsom lagen är utformad ska även underlaget för preliminär självdeklaration bevaras sju

år, trots att beslut med ledning av preliminär självdeklaration ska överklagas inom två månader (22 kap. 4 § SBL).

I vissa fall kommer skyldigheten att bevara underlag för uppgiftsskyldighet och kontroll att sträcka sig längre än 7 år. Enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML ska ingående mervärdesskatt jämkas i vissa fall då användningen av en vara ändras efter förvärvet eller om varan överläts. Korrigeringstiden, dvs. den tid inom vilket jämkning kan bli aktuellt, är för fastigheter 10 år. Det innebär att underlag för eventuell jämkningsskyldighet ska bevaras i 17 år, dvs. under korrigeringstiden på 10 år samt därefter ytterligare 7 år.

6.5 Särskilda regler om bevarande av fakturor

Särskilda regler om arkivering av fakturor finns i 14 kap. 2 a § och 2 b § SBL. Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 241 och 244–246 i mervärdesskattedirektivet. En närmare beskrivning av faktureringsbestämmelserna i ML finns i avsnitt 17 i MOMSHL 2007.

14 kap. 2 a § SBL

Den som enligt 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att bevara ett exemplar av fakturan gäller även fakturor som en näringsidkare tagit emot.

Den som avses i första stycket skall även säkerställa att uppgifterna i fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden.

Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel. *Lag (2003:1136)*.

Skyldighet att bevara fakturor

14 kap. 2 a § 1 st. SBL är avsedd att tydliggöra att skyldigheten att bevara fakturor omfattar alla fakturor som en näringsidkare är skyldig att ställa ut eller som näringsidkaren mottar. Det innebär att skyldigheten att bevara fakturor även omfattar sådana fakturor som utfärdats av näringsidkarens kund genom s.k. självfakturering och sådana som utfärdats av en tredje person genom utläggning av faktureringsfunktionen.

Lagring i elektronisk form

I 14 kap. 2 a § 2 st. SBL anges att den som är skyldig att bevara fakturor också ska säkerställa att uppgifterna i fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden. Av 2 a § 3 st. framgår att med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Bestämmelserna i 14 kap. 2 a § 2 och 3 st. SBL har införts för att det klart ska framgå vilka krav som ställs vid lagring av mervärdesskattebärande fakturor.

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

Angående förvaring av fakturor utomlands, se avsnitt 35.2.

14 kap. 2 b § SBL

I bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.

För den som inte är bokföringsskyldig, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 2 a §, skall bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket och 6 § bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen tillämpas. *Lag (2003:1136)*.

Bokförings- skyldiga

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

Ej bokförings- skyldiga

Genom 14 kap. 2 b § SBL har bestämmelserna i BFL om formen och platsen för bevarande av fakturor gjorts tillämpliga även på den som inte är bokföringsskyldig men som är skyldig att bevara fakturor enligt 14 kap. 2 a § SBL. Bestämmelsen kan t.ex. bli tillämplig på sådana personer som inte bedriver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala mervärdesskatt på grund av att de importerar varor eller gör ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) från ett annat EG-land (t.ex. stiftelser och ideella föreningar som passerar den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr, se 2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML). Bestämmelsen kan också bli tillämplig på sådana personer som blir skattskyldiga till mervärdesskatt på grund av de bestämmelser i 4 kap. ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet, t.ex. 4 kap. 1 § 2 p. ML (jämförlig verksamhet) och 4 kap. 3 § ML.

6.6 Kontroll

6.6.1 Allmänt

Att redovisningarna i skattedeklarationerna är korrekta är av stor vikt för statsfinanserna, eftersom huvuddelen av skatteintäkterna kommer in via dessa. Misstänks felaktigheter i deklARATIONERNA eller saknas de helt och hållet bör utredning därför ske. Om skattedeklarationerna inte lämnas finns möjligheter till skönsbeskattning, men en strävan måste vara att

korrekta belopp i största möjliga utsträckning ligger till grund för beskattningsbesluten.

Konkurs

Av 37 § 1 st. SBF framgår att Skatteverket snarast ska kontrollera skatteredovisningen hos den som försatts i konkurs.

Obestånd

Om det kan antas att en skattskyldig är på obestånd eller om den skattskyldige har försummat att betala skatt, ska Skatteverket enligt 38 § SBF så snart som möjligt kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning. Misstanke om obestånd torde bl.a. finnas när Skatteverket får underrättelse om att KFM ansökt om att en skattskyldig ska försättas i konkurs eller vid begäran om företagsrekonstruktion, ackord och skuldsanering.

Förutom skattedeclarationer kan skatte- och avgiftsanmälningar och preliminära självdeklarationer behöva utredas.

Skatte- och avgiftsanmälan

Skatte- och avgiftsanmälan kan innehålla olika ärenden

- ansökan om registrering till mervärdesskatt,
- ansökan om F-skattsedel eller särskild A-skatt,
- anmälan för arbetsgivarregistrering.

Genom registreringskontroll kan Skatteverket undvika felaktiga registreringar, kontrollera rätt tillämpning av regler, redovisningsmetod osv. I ett tidigt skede kan Skatteverket fånga upp materiella fel eller andra brister.

Utredning vid ansökan om registrering till mervärdesskatt

När det gäller ansökan om registrering till mervärdesskatt kan Skatteverket behöva utreda om ekonomisk verksamhet bedrivs eller att det finns avsikt att bedriva sådan verksamhet. Detta ska kunna styrkas genom objektiva omständigheter. Vidare kan behöva utredas vilken verksamhet som bedrivs, om verksamheten är skattepliktig till mervärdesskatt helt eller delvis, vilken skattesats som den skattskyldige ska använda osv.

Utredning i samband med ansökan om F-skatt

F-skattsedeln är ur betalningssynpunkt en mycket viktig handling. Den som innehar F-skattsedel ska själv betala sin skatt och sina arbetsgivaravgifter och utbetalaren kan bara i sällsynta undantag bli ansvarig för dessa. För många näringsidkare är dessutom innehavet av F-skattsedel en förutsättning för att kunna driva näringsverksamhet. Utredningen av en ansökan om F-skatt är därför betydelsefull, både för den skattskyldige och för staten som borgenär. Förutom att kontrollera om den skattskyldige bedriver näringsverksamhet – eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet – ska Skatteverket kontrollera att inte någon av åter-

	kallelsegrunderna enligt 4 kap. 13 § SBL jämfört med 4 kap. 11 § SBL är för handen.
Utredning av preliminärskatte-debiteringen	Enligt 4 kap. 1 § SBL ska en skattskyldigs preliminärskatt så nära som möjligt motsvara den slutliga skatten. Om skatten erläggs senare än under inkomståret, gör staten inte bara en ränteförlust, risken att skatten inte betalas står dessutom i direkt relation till den tid som hinner förflyta från intjänandet av inkomsten till debiteringen av skatten som belöper på den.
Saklighet och opartiskhet	En utredning ska klarlägga relevanta fakta, genomföras med saklighet och opartiskhet (1 kap. 9 § regeringsformen) och resultera i ett fullgott beslutsunderlag. Utredningen ska vara objektiv, dvs. även omständigheter som är till förmån för den skattskyldige ska beaktas.
Rätt utredningsform	FL kräver att varje ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts (7 § FL). Det är därför viktigt att välja rätt djup och omfattning på utredningen och att inte tillgripa en mer omfattande utredningsform än nödvändigt. Å ena sidan ska kontrollen göras tillräckligt ingående för att de frågor som utreds ska bli tillräckligt klarlagda. Å andra sidan ska kontrollen inte göras mer omfattande än vad som är motiverat i varje enskilt fall.
Utredningsmedel	De kontrollformer som står till buds är <ul style="list-style-type: none">– utredning vid skrivbordet (med skriftlig eller muntlig förfrågan, föreläggande eller föreläggande med vite)– besök och– skatterevision I proposition 1989/90:74 (s. 284) till TL anför departementschefen följande om utredningsskyldigheten: <p>”... Ett ärende skall innan det når domstolen i princip vara färdigutrett. En handläggning som innefattar en grundlig utredning skapar visserligen garantier för ett materiellt riktigt beslut men kan å andra sidan bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel från rättssäkerhetssynpunkt. Utredningsskyldigheten kan därför inte drivas in absurdum utan måste anpassas till de resurser som skattemyndigheten har till sitt förfogande och vad som är praktiskt möjligt att åstadkomma med dessa. Begränsningarna kommer till uttryck i olika ambitionsnivåer.”</p>

”... Vad som är tillräcklig utredning kan inte avgöras generellt utan får avgöras från ärende till ärende. Yrkar den skattskyldige ett avdrag ligger av naturliga skäl mycket av ansvaret för utredningen på honom själv, särskilt om yrkandet inte framförts förrän omprövningsvis... I ärenden om omprövning till den skattskyldiges nackdel kan man däremot ställa höga krav på att skattemyndigheten utrett ärendet tillräckligt innan beslut fattas.”

Nedan följer en beskrivning av de olika utredningsformerna enligt följande

- utredning vid skrivbordet, avsnitt 6.6.2,
- besök, avsnitt 6.6.3, och
- skatterevision, avsnitt 6.6.4.

Avslutningsvis behandlas kontroll genom VIES i avsnitt 6.6.5. och kontroll av kommunkontosystemet i avsnitt 6.6.6.

Beträffande brottsanmälan och skatteutredningens förhållande till brottsutredning, se avsnitt 23.

6.6.2 Utredning vid skrivbordet

6.6.2.1 Allmänt

Det finns i SBL inte någon motsvarighet till 3 kap. 1 § TL, som anger att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda, men detta är givetvis en förutsättning för att man ska kunna fatta ett korrekt beslut och enligt 20 § FL kunna ange de skäl som bestämt utgången.

Utredning vid skrivbordet är det enklaste och vanligaste sättet att kontrollera de uppgifter i olika former som lämnas av skattskyldiga. Kontrollen utförs av granskaren utifrån befintligt material, med eller utan kontakt med uppgiftslämnaren. Eventuella kontakter tas genom skriftväxling eller genom telefonsamtal. En förfrågan kan göras per telefon, men det är då nödvändigt att föra ordentliga anteckningar.

Tjänsteanteckning

Även om utredningen bara görs genom ett telefonsamtal, ska det beslut som utredningen utmynnar i vara processbart i alla instanser. Det är därför nödvändigt att föra ordentliga tjänsteanteckningar.

Skyldigheten att föra tjänsteanteckningar framgår av 15 § FL. Enligt bestämmelsen ska uppgifter som en myndighet får på

annat sätt än genom en handling och som kan ha betydelse för utgången i ärendet antecknas av myndigheten, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Av prop. 1985/86:80 s. 65 f. framgår att nuvarande bestämmelse i 15 § FL, i motsats till tidigare bestämmelse om skyldighet att dokumentera muntliga uppgifter, innebär att även uppgifter som lämnats av annan än part omfattas av anteckningsskyldigheten. I nämnda prop. anges följande. ”Det kan t.ex. gälla uppgifter från personer som en sökande har refererat till eller från intresseorganisationer som har uppvakttat myndigheten i ärendet. Uppgifter som myndigheten självmant har inhämtat vid telefonsamtal med andra myndigheter är ytterligare ett exempel. Varje myndighet blir också skyldig att dokumentera information som den får på något annat sätt än genom muntligt eller skriftligt uppgiftslämnande, t.ex. genom att den själv besiktigar en maskin eller en fastighet”.

Anteckningsskyldigheten är begränsad till uppgifter som kan ha betydelse för utgången i ärendet.

Det ska framgå vilket ärende som tjänsteanteckningarna avser, vem som tog kontakt, vem handläggaren har pratat med och vad som framkommit vid samtalet. Tjänsteanteckningarna ska skrivas med arkivbeständig penna, dateras och skrivas under av den handläggare som har gjort dem. Tjänsteanteckningarna ska förvaras tillsammans med övriga handlingar i ärendet. I Skatteverkets Moms AG-system finns en blankett som uppfyller kraven på hur tjänsteanteckning ska se ut. Att denna blankett fylls i och sparas i det elektroniska systemet är tillräckligt för att uppfylla kraven på tjänsteanteckning.

**Minnes-
anteckningar**

Minnesanteckningar som görs under ett ärendes gång är inte att jämställa med tjänsteanteckning utan endast till för att påminna handläggaren om t.ex. vilka uppgifter som ska utföras i ärendet. Dessa minnesanteckningar ska inte sparas när ärendet är klart.

Skriftväxling

Om Skatteverket gör en skriftlig förfrågan till den skattskyldige är det av största vikt för den eventuella efterföljande processen att ankomststämpla inkomna skrivelser, inte göra egna anteckningar på skrivelserna och att alltid behålla signerade kopior på egna utgående skrivelser. Även i detta fall är det tillräckligt om skrivelserna finns sparade i Moms AG-systemet. Om den skattskyldige svarar med ett telefonsamtal ska tjänsteanteckningar enligt ovan göras.

Upplysning om att ingen ändring företas

Enligt 11 kap. 16 § och 18 a § SBL anses beslut om skatten under vissa förutsättningar ha fattats i enlighet med skattedeklarationen, se vidare avsnitt 8.3.2 om beskattningsbeslut. Om Skatteverket gör en utredning, t.ex. skickar skriftlig förfrågan till den skattskyldige avseende uppgifter lämnade i skattedeklarationen och, efter inkommet svar, beslutar att godta uppgifterna i deklaration görs inget nytt beslut. För att den skattskyldige ska få information om att Skatteverket har avslutat utredningen och godtagit uppgifterna bör Skatteverket skicka en upplysning om detta.

Beslutar Skatteverket att ändring inte ska ske efter inkomna erinringar på ett utsänt övervägande om ändring ska Skatteverket även i sådant fall meddela den skattskyldige om sitt ställningstagande.

6.6.2.2 Förfrågan

Som ovan anges ska varje ärende handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts, 7 § FL. Vill Skatteverket ha upplysningar eller handlingar av den skattskyldige för kontroll av dennes deklaration är det lämpligt att börja med en mer formlös begäran, skriftligen eller per telefon.

Oklarheter i såväl skattedeklarationer, skatte- och avgifts-anmälningar som preliminärdeklarationer kan utredas genom telefonsamtal eller skriftlig förfrågan.

Det är viktigt att skilja mellan ett regelrätt föreläggande och en formlös förfrågan. En formlös förfrågan för att få vissa upplysningar kan ske muntligen eller skriftligen. Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer anses det vara tillåtet för Skatteverket att göra formlösa förfrågningar inom ramen för den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Det finns inget regelverk som styr innehållet och omfattningen i en förfrågan. Däremot är det rimligt att ställa upp vissa krav särskilt när det gäller omfattningen av en förfrågan. En förfrågan bör i normalfallet avgränsas till att omfatta en eller ett fåtal uppgifter i den skattskyldiges deklaration, ansökan eller annan handling. Vidare bör en förfrågan inte gå utöver vad Skatteverket kan förelägga den skattskyldige. Väljer granskaren ändå att i en förfrågan begära in uppgifter från den skattskyldige som går utöver vad som är möjligt att begära in genom ett föreläggande, måste granskaren upplysa den skattskyldige om att svaret är frivilligt. Om deklarationen, ansökan etc. innehåller flera komplicerade

Syftet med förfrågan

frågeställningar kan det ibland vara aktuellt att välja kontrollformen revision för att genomföra utredningen.

Syftet med en förfrågan måste vara att ge Skatteverket ett bättre underlag för beslut. Då är det viktigt att den skattskyldige förstår varför frågan ställts. Det ska med andra ord framgå av den enskilda frågan varför den har ställts.

En förfrågan som görs i samband med granskning av en deklARATION får inte innehålla en begäran om utdrag ur huvudboken för ett eller flera konton eller årsredovisningen i syfte att leta kontrollobjekt eller kontrollområden. Inte heller kan Skatteverket begära in utdrag ur huvudboken avseende ett visst angivet konto i syfte att kontrollera att den skattskyldige redovisat utgående mervärdesskatt i enlighet med tillgängligt kontrollmaterial. Vidare kan Skatteverket inte begära att få utdrag av vissa konton ur huvudboken, t.ex. konton för utgående mervärdesskatt, för att enbart stämma av att uppgifterna i bokföringen överensstämmer med deklarerade uppgifter.

Däremot kan Skatteverket i de fall utredningen avser en uppgift i den skattskyldiges deklARATION begära att den skattskyldige ska styrka en uppgift genom att t.ex. inkomma med utdrag ur huvudboken. En sådan begäran kan i detta fall innebära att den skattskyldige i stället för genom utdrag ur huvudboken styrker uppgiften på annat sätt, exempelvis i form av ett intyg från företagets revisor. Ett företag som ombetts styrka redovisad ingående mervärdesskatt genom att sända de tio beloppsmässigt största fakturorna under perioden till Skatteverket kan därmed visa att det är de efterfrågade fakturorna som skickats genom att antingen bifoga ett utdrag ur huvudbokens konto för ingående mervärdesskatt eller ett intyg från företagets revisor.

Syftet med förfrågan är alltså avgörande för hur förfrågan formuleras och vilka handlingar som i sammanhanget kan begäras in. En viktig del i utredningen är därför att granskaren redan innan förfrågan formuleras föreställer sig det tänkta svaret från den skattskyldige samt inte formulerar en förfrågan som enbart går att styrka med uppgifter eller handlingar som Skatteverket inte kan begära in via ett föreläggande.

Mängd och omfattning på begärd information

Varken lagtext eller förarbeten till bestämmelserna om föreläggande ger besked om i vilken mängd och omfattning som Skatteverket kan begära in information via en förfrågan. Frågan måste prövas från fall till fall.

Ett ärende ska enligt 7 § FL handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att rättsäkerheten åsidosätts. Enligt prop. 1985/86:80 s. 62 är det ”den enskildes intresse av enkelhet som ska stå i centrum”. En förfrågan bör, som beskrivits ovan, begränsas till en eller ett fåtal konkreta frågor. Innehåller deklARATIONEN eller ANSÖKAN en mängd oklarheter som leder fram till ett behov av att ställa många frågor kan det vara bättre att genomföra utredningen i form av en revision.

Skatteverket kan efter analys begära att den skattskyldige ska styrka avdrag för exempelvis ingående mervärdesskatt genom att komma in med kopia av de fem eller tio beloppsmässigt största fakturorna. En sådan utredning går som regel att genomföra vid skrivbordet men det är viktigt att granskaren anger lämpligt antal fakturor för att styrka avdraget i stället för att ange en procentuell andel av totala antalet fakturor. En begäran om en procentuell andel av fakturorna kan i många fall, beroende på företagets bransch och storlek, innebära ett orimligt stort antal. En sådan begäran kan också för företaget leda till en orimlig beräkning.

Uteblivet eller ofullständigt svar

Ovan har påpekats vikten av att handläggaren, innan han formulerar en förfrågan, ska bedöma vilket svar den skattskyldige eller sökanden kan tänkas lämna. Det blir särskilt tydligt i den situationen där svaret är ofullständigt eller helt uteblir. Är förfrågan alltför allmänt formulerad och handläggaren inte har reflekterat över vad den skattskyldige kan tänkas svara och svaret från denne helt eller delvis uteblir uppkommer svårigheter för handläggaren att fatta beskattningsbeslut i ärendet. Följden blir som regel att handläggaren måste påminna den skattskyldige eller begära komplettering. I sådana situationer är det troligt att svaren fortsätter att utebli och att handläggaren inte kan fatta något omprövningsbeslut.

I de fall Skatteverket bedömer eller konstaterar att ett svar är ofullständigt beror det troligen på att den skattskyldige missförstått förfrågan eller att denne inte vill medverka i utredningen. Om den skattskyldige eller sökanden missförstått frågan bör handläggaren i en ny förfrågan klargöra vilka uppgifter och vilka handlingar Skatteverket ville ha tillgång till. Det kan också vara lämpligt att komma överens med den skattskyldige eller sökanden om ett besök för att stämma av oklarheter i förfrågan.

6.6.2.3 Föreläggande att lämna uppgift

Om en förfrågan inte leder till önskat resultat eller om det redan från början bedöms vara den rätta utredningsformen, kan Skatteverket enligt SBL i olika situationer utfärda ett föreläggande.

Föreläggande att lämna uppgift regleras i 14 kap. 3–5 §§ SBL. Av bestämmelserna framgår vilka uppgifter, handlingar m.m. som Skatteverket får förelägga någon att förete eller lämna över.

Ett föreläggande ska vara skriftligt och vara utformat på ett sätt så att den skattskyldige inte kan missförstå vilka upplysningar som avses med föreläggandet. Föreläggandet ska innehålla en uppmaning att följa detta inom viss angiven tid, dock minst fem dagar. Föreläggandet kan sändas i vanligt brev, men är det av betydelse att få bevis för att föreläggandet kommer den skattskyldige till handa ska delgivning ske (63 § SBF). Den skattskyldige kan lämna begärda upplysningar skriftligen eller muntligen.

Av 23 kap. 2 § SBL framgår att samtliga förelägganden enligt SBL får förenas med vite, dock finns vissa begränsningar i det fall det kan antas att den deklarationsskyldige eller dess ställföreträdare har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, se nedan avsnitt 6.8 om vite.

Anmälan för registrering

3 kap. 4 § SBL

Skatteverket får förelägga den som inte gör anmälan enligt 2 § eller inte lämnar underrättelse enligt 3 §, att fullgöra sin skyldighet eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om skyldighet att göra anmälan eller lämna underrättelse finns. *Lag (2003:664)*.

Om någon inte fullgör sina skyldigheter enligt 3 kap. 2 och 3 §§ SBL (se vidare avsnitt 3.4) kan Skatteverket förelägga den skattskyldige att fullgöra sin skyldighet. Skatteverket har alltså rätt att förelägga t.ex. den som är eller kan antas vara skattskyldig enligt ML att inkomma med en registreringsanmälan enligt 3 kap. 2 § SBL eller en underrättelse om ändrade förhållanden enligt 3 kap. 3 § SBL.

Den som inte är skyldig att lämna skattedeklaration

10 kap. 10 § SBL

Efter föreläggande av Skatteverket skall också den som inte är deklarationsskyldig enligt 9 § lämna en skattedeklaration. *Lag (2003:664)*.

Enligt 10 kap. 10 § SBL kan Skatteverket förelägga den som inte är skyldig att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9 § SBL att

lämna skattedeklaration. Skatteverket har därmed rätt att förelägga en person att lämna skattedeklaration även i de fall det är okänt om det finns någon betalningsskyldighet. Syftet med bestämmelsen är att ge myndigheten en möjlighet att kontrollera om en viss person varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter.

Den som är skyldig att lämna skatte- eller prel. självdeklaration

10 kap. 27 § SBL

Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna en preliminär självdeklaration eller en skattedeklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklaration, får Skatteverket förelägga den deklareringskyldige att lämna deklarationen eller att komplettera den. *Lag (2003:664).*

Den som är skyldig att lämna en preliminär självdeklaration eller skattedeklaration men inte fullgör denna skyldighet eller lämnar en ofullständig deklaration, får föreläggas att fullgöra sina skyldigheter enligt 10 kap. 27 § SBL

Ska mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen ska mervärdesskatten ingå i den preliminära skatten. Har mervärdesskattebelopp inte redovisats i den preliminära självdeklarationen kan Skatteverket alltså förelägga den skattskyldige att komplettera med dessa uppgifter.

Särskild skattedeklaration

10 kap. 32 c § 3 st. SBL

Vad som sägs i 10 kap. 24–27 §§, 11 kap. 16 och 18 §§, 14 kap. 6 §, 15 kap. 3, 7 och 8 §§, 21 kap. 9 och 11 §§ samt 23 kap. 9 § om skattedekclarationer skall, om inte något annat anges, gälla även särskilda skattedeklarationer. *Lag (2003:213).*

Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna en särskild skattedeklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklaration, får Skatteverket förelägga den deklareringskyldige att lämna deklarationen eller att komplettera den. Se vidare avsnitt 26.

Uppgift som behövs för kontroll

14 kap. 3 § 1 och 2 st. SBL

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara deklareringskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av deklarationen eller av annan uppgiftsskyldighet enligt denna lag.

Skatteverket får också förelägga den som skall utföra identitetskontroll enligt 1 a § att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen. *Lag (2003:664).*

Den som är eller kan antas vara deklareringskyldig kan av Skatteverket föreläggas att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling som behövs för kontroll.

Deklarationsskyldigheten avser såväl skattedeklaration, särskild skattedeklaration som preliminär självdeklaration och det som kan begäras in är förutom vad som krävs enligt BFL de anteckningar man är skyldig att föra enligt 14 kap. 2 § SBL. Exempelvis kan Skatteverket begära kopior av vissa fakturor.

**Vidsträckt
uppgiftsskyldighet**

Uppgiftsskyldigheten blir efter ett föreläggande tämligen vidsträckt. Syftet med bestämmelserna i SBL är att få in material för kontroll av de uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin deklaration eller i övrigt för att kunna fatta ett riktigt beskattningsbeslut. Det kan vara fråga om att styrka t.ex. avdrag för ingående mervärdesskatt, att omsättning skett utanför EG (export), att omsättningen inte är skattepliktig, att förutsättningarna för att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) är uppfyllda. Bestämmelsen kan dock inte utnyttjas för att kontrollera en skattskyldigs räkenskaper. För att detta ska vara möjligt krävs beslut om skatterevision (se avsnitt 6.6.4).

**Rätt att få
tillgång till
originalhandling**

För att t.ex. kunna avgöra om ett avdrag för ingående mervärdesskatt ska medges kan det för Skatteverket vara av vikt att få tillgång till originalhandlingen. Så kan vara fallet om Skatteverket vill kontrollera en handlings äkthet. Även om Skatteverket begärt att få in en kopia av en handling via en vanlig förfrågan (se ovan avsnitt 6.6.2.2. om förfrågan) eller om den skattskyldige på eget bevåg har tillställt Skatteverket en kopia finns det inte något som hindrar Skatteverket från att begära in originalhandlingen i det fall det kan vara av intresse för utredningen.

Av 14 kap. 3 § 2 st. SBL framgår att Skatteverket får förelägga den som ska utföra sådan identitetskontroll som ska ske vid omsättning av investeringsguld i enlighet med 14 kap. 1 a § SBL att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som använts vid identitetskontrollen.

**Kontrolluppgift
angående
rättshandling**

14 kap. 4 § SBL

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han har ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för beskattning enligt denna lag. *Lag (2003:664)*.

Om det finns särskilda skäl, får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift. *Lag (1997:483)*.

Skatteverket får förelägga den som är bokföringsskyldig eller annan juridisk person än dödsbo att lämna kontrolluppgift om det behövs för att kontrollera en annan persons deklaration eller beskattning, s.k. tredjemansföreläggande.

Bestämmelsen ger Skatteverket möjlighet att till ledning för beskattningen av en annan person förelägga bl.a. näringsidkare att lämna uppgifter eller visa upp handling eller lämna över kopia av handling som rör en omsättning av vara eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare.

Bestämmelsen gör det möjligt för Skatteverket att i vissa fall följa skattepliktig omsättning av varor i en transaktionskedja för att kontrollera att mervärdesskatt redovisats och betalats på rätt sätt.

Rättshandling

Det kan vissa gånger vara svårt att avgöra vad som avses med rättshandling mellan den Skatteverket avser att förelägga och den som Skatteverket utreder.

KR i Stockholm har i dom 1997-03-13 (mål nr 1380-1997) gjort följande bedömning. Med rättshandling avses förutom avtal även ett flertal andra åtgärder, t.ex. betalning, uppsägning och utställande av fullmakt. Då en bank tar emot pengar för insättning på konto hos banken eller för förmedling vidare så ingår banken en rättshandling med inbetalaren eller den inbetalaren företräder. Att en inbetalning också kan innebära att en annan rättshandling ingås mellan betalaren och kontohavaren eller den för vilken pengarna ska förmedlas vidare medför inte någon annan bedömning. Detsamma gäller för utbetalning från ett konto.

Nedan följer två exempel på tredjemansföreläggande i samband med mervärdesskatteutredningar.

Exempel

Om en skattskyldig skickar in vissa fakturor för att styrka den ingående mervärdesskatten och Skatteverket anser att en av fakturorna bör utredas vidare så kan Skatteverket förelägga utställaren av fakturan att bekräfta fakturan. Skatteverket kan även fråga om det finns fler transaktioner med den skattskyldige och vad dessa avser.

Exempel

Om Skatteverket vid en utredning inte får svar på en förfrågan från den skattskyldige avseende en transaktion som företagits via bank så kan Skatteverket förelägga banken att komma in med uppgifter angående denna transaktion.

Särskilda skäl

Enligt 14 kap. 4 § 2 st. SBL kan övriga, t.ex. arbetstagare avseende erhållen ersättning, föreläggas att lämna kontrolluppgift, men för detta krävs särskilda skäl. Med särskilda skäl avses enligt förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 598) framför allt fall där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder saknas. Särskilda skäl ska föreligga i det enskilda fallet, dvs. det får inte vara fråga om rutinmässigt insamlande av uppgifter. Exempel på kontrolluppgifter enligt detta stycke är: kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto (prop. 1992/93:96 s. 37). En privatperson som har förvärvat en bil kan som ett led i kontroll av t.ex. bilhandel föreläggas att lämna kontrolluppgift i form av köpeavtal och kvittenser för den aktuella bilen.

Undantag från föreläggande

14 kap. 5 § SBL

Bestämmelserna i 3 kap. 13–14 c §§ taxeringslagen (1990:324) om handlingar och uppgifter som skall undantas från föreläggande gäller även vid föreläggande enligt 3 eller 4 §. *Lag (1997:483)*.

Den som förelagts med stöd av bestämmelserna i 14 kap. 3 eller 4 §§ SBL kan hos LR begära att bli befriad från sin skyldighet att följa ett föreläggande. Härvid gäller reglerna i 3 kap. 13–14 c §§ TL som anger vilka handlingar och uppgifter som ska undantas från föreläggande. Enligt 3 kap. 14 c § TL, till vilken 14 kap. 7 a § SBL hänvisar, får inte handling eller del av handling som undantagits från kontroll återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndigheten.

De handlingar som på enskilda begäran ska undantas från föreläggande är

- handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken och
- annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Det senare undantaget gäller endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Advokatsekretess

Enligt 27 kap. 2 § RB får handling som innehåller uppgifter som omfattas av advokatsekretess inte tas i beslag.

RR har i RÅ 2001 not. 184 behandlat frågan om en advokatbyrå kunde undanta en faktura till en klient. Föreläggandet var ställt till advokatbyrån som skattskyldig. Advokatbyrån åberopade att advokater är undantagna från vittnesplikt avseende vad som anförtrots dem i deras yrkesutövning eller som de i samband därmed erfarit. RR ansåg att en bedömning får ske i varje enskilt fall och att uppgifterna om uppdragets art och klientens motpart skulle undantas men inte klientens namn och advokatens arvode respektive utlägg. RR ansåg dock att det inte kunde uteslutas att uppgifterna i ett annat enskilt fall skulle kunna bli undantagna från föreläggande. RR har i RÅ 2001 ref. 67 II kommit fram till en liknande slutsats.

KR i Göteborg har i dom 2003-09-25, mål nr 3389-03, bedömt att advokats kostnadsräkningar ingivna till allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol eller Statens Invandrarverk och som grundas på förordnande som offentlig försvarare, konkursförvaltare eller offentligt biträde inte allmänt sett kan anses omfattade av advokatsekretess.

LR prövar om handling eller uppgift ska undantas från föreläggande. Reglerna har behandlats närmare i TAXHL 1996 avsnitt 5.8.2–5.8.6.

Överklagande

Ett föreläggande är inte överklagbart. Detta gäller oavsett om föreläggandet förenats med vite eller inte. Att ett vitesföreläggande inte är överklagbart framgår direkt av 22 kap. 2 § SBL.

6.6.3 Besök

6.6.3.1 Allmänt

14 kap. 6 § SBL

Om uppgifter i en skattedeklaration eller någon annan handling av betydelse för beskattningen behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket komma överens med uppgiftslämnaren om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos uppgiftslämnaren eller vid ett annat personligt sammanträffande. *Lag (2003:664)*.

Överenskommelse får träffas även om besiktning av lokaler, inventarier, lager eller annat som är av betydelse för kontrollen. *Lag (1997:483)*.

Bestämmelserna i 14 kap. 6 § SBL om besök har tillskapats för att den skattskyldige och den som granskar en skattekunde deklarerat eller t.ex. en skatte- och avgiftsanmälan med ett formlöst förfarande tillsammans ska kunna gå igenom frågor i deklarerat eller anmälan. Besöket bör också utnyttjas för att ge information och råd om vad som krävs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras framledes.

Genom besök kan avstämning göras mot sådana uppgifter och handlingar som den skattskyldige skulle vara skyldig att lämna och tillhandahålla efter föreläggande, se avsnitt 6.6.2.3. Det är inget som hindrar att den skattskyldige väljer att visa även andra räkenskapshandlingar, anteckningar etc. för att styrka sina lämnade uppgifter. Det är den skattskyldige som helt och hållet bestämmer vad som får granskas.

Ytterligare information om vad man får och inte får göra vid ett besök framgår av RSV:s skrivelse 2000-09-27, dnr 8927-00/110, ”Besök som kontrollform – möjligheter och begränsningar”.

6.6.3.2 Förutsättningar för besök

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

- den eller de frågor som ska utredas ska ha aktualiserats av den skattskyldiges uppgifter i deklarerat eller någon annan handling eller uppgift av betydelse för beskattningen,
- frågorna ska vara av sådant slag att klarhet kan erhållas genom en avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar eller genom besiktning av fastigheter, lokaler, lager, tillverkningsprocesser eller annat som är av betydelse för skattekontrollen,
- besöket ska ske efter överenskommelse och är alltid frivilligt för den uppgiftsskyldige. Granskaren och den skattskyldige ska vara överens om att ett sammanträffande för en sådan avstämning eller besiktning bör ske för att skapa klarhet i frågorna.

Ovan angivna förutsättningar måste vara uppfyllda för att granskaren ska få genomföra ett besök. Det är av avgörande betydelse att en överenskommelse om besök från den skattskyldiges sida uppfattas som frivillig. Frivilligheten måste bedömas ur den skattskyldiges perspektiv.

Det bör observeras att för att göra ett besök som ett led i granskningen av skatte- och avgiftsanmälan eller av skattedeklarationen måste den eller de frågor som ska tas upp ha preciserats och därför i praktiken ha föregåtts av en skriftväxling. Avsaknad av handling kan aldrig lösas med besök. Kontrollen får inte vara föranledd av annat än tveksamheter i den lämnade handlingen och ska direkt grundas på en eller flera punkter i denna.

6.6.3.3 Begränsning av besöket

Kontroll via ett besök får inte göras för att stämma av kontrollmaterial, för att granska ett visst konto i redovisningen eller för att hämta in kontrolluppgifter. Inte heller får ett besök göras för att granskaren i största allmänhet ska få en uppfattning om den skattskyldiges räkenskaper eller förhållanden i övrigt. Besöket ska i stället aktualiseras av att skatte- och avgiftsanmälan eller deklARATIONEN inklusive skriftväxling ger anledning till vissa bestämda och avgränsade frågeställningar.

Besöket ska begränsas till avstämning av uppgifterna i handlingarna som man kommit överens om. Inget hindrar att en avstämning görs av flera skattedeklarationer på samma gång, inte heller att flera olika uppgifter stäms av. Det är överenskommelsen mellan Skatteverket och den skattskyldige som avgör omfattningen av kontrollen och den skattskyldige kan i alla lägen avbryta kontrollen.

Det är viktigt att göra klart vilka förutsättningar som gäller för att göra ett besök. Är det angeläget att en granskning görs av den skattskyldiges deklARATION eller skatte- och avgiftsanmälan och förutsättningarna för besök inte föreligger måste en sådan granskning genomföras som skatterevision. Har Skatteverket påbörjat ett besök och finner att ytterligare utredning behöver göras, bör besöket avbrytas och revision tillgripas.

6.6.3.4 Var och vem

Besöket ska företrädesvis genomföras hos den skattskyldige men det är inget som hindrar att det görs på annan plats, t.ex. i Skatteverkets lokaler. Det förekommer att den skattskyldige vill låta sig representeras av någon annan vid besöket, t.ex. revisor eller bokföringsmedhjälpare. Om Skatteverket avtalar med ombudet/representanten om tid och plats för besöket samt vilka uppgifter som ska kontrolleras bör Skatteverket skriftligen informera den skattskyldige om vad som överenskommit.

6.6.3.5 Skatte- och avgiftsanmälan

När det gäller en granskning av en inlämnad skatte- och avgiftsanmälan ska besöket avse frågor och förhållanden som har samband med registrering av verksamheten.

Om en inlämnad skatte- och avgiftsanmälan är otillräckligt ifylld och den skattskyldige finner det lämpligt, kan anmälan kompletteras vid ett besök.

Ett besök kan även vara föranlett av att näringsrekvisiten behöver utredas. Faktorer som kan vara betydelsefulla vid denna bedömning och som kan klargöras vid ett besök är t.ex. lokaler, investeringar, kontrakt, lager, uppdragsgivare, annonsering. I samband med utredning om skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt ML föreligger, kan besök vara en lämplig utredningsform, t.ex. vid ansökan om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal.

Vissa verksamheter kräver olika typer av tillstånd, anmälan eller registrering, som beslutas av olika myndigheter och eftersom detta kan ha betydelse för bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte, kan även dessa uppgifter kontrolleras vid ett besök. Exempel på sådana verksamheter är: alkoholförsäljning, bevakning, biluthyrning, fastighetsmäklari, hälso- och sjukvård, inkassoverksamhet, kreditupplysning, skolverksamhet, trafikskoleverksamhet, vapenhandel.

Inte minst vid sammanträffande med nystartade företag är det viktigt att Skatteverket informerar om de regler som gäller. Genom goda råd och bistånd kan felaktigheter rättas till på ett tidigt stadium.

6.6.3.6 Skattedeklaration

Frågor som kan tas upp vid granskningen av en skattedeklaration och som enklast utreds vid ett besök, kan exempelvis avse

- fördelningsfrågor vid blandad verksamhet,
- avdrag för ingående mervärdesskatt vid viss anskaffning,
- nedskrivning av kundfordringar,
- tillämplig skattesats,
- frågor i samband med uttagsbeskattning,
- kontroll av att leverans eller tillhandahållande skett,
- mervärdesskatt vid EG-handel,

- underlag för att styrka exportomsättning.

Eftersom granskaren och den skattskyldige redan när besöket bestäms ska vara överens om vilka frågor som ska tas upp vid besöket krävs det ofta att skriftväxling förekommit innan besöket. Även den omständigheten att den skattskyldige skickat in en förklaring när skattedeklarationen lämnades kan vara tillräckligt för att ett besök ska kunna bestämmas. En insänd fakturakopia kan t.ex. föranleda fråga om inköpet avser verksamheten eller är en privat kostnad.

6.6.3.7 Preliminär självdeklaration

En preliminär självdeklaration kan stämmas av mot en preliminär resultaträkning, mot delbokslut och mot tidigare års utfall.

Det förekommer ofta att nystartad verksamhet uppger nettoreultatet till noll. Det kan vara lämpligt att hos dessa skattskyldiga (i synnerhet fysiska personer) efter en tid göra ett besök för att kontrollera om utfallet verkar stämma med prognosen. Att informera om konsekvenserna av en för låg debitering blir en betydelsefull del av ett sådant besök. Att år tre klara av att betala både ytterligare skatt för år ett och preliminär skatt för år tre blir ofta en alltför stor belastning, med restföring och eventuell konkurs som följd.

6.6.3.8 Dokumentation och kommunikation

Någon dokumentation i form av promemoria behöver inte upprättas med anledning av besöket. Noggranna tjänsteanteckningar (se avsnitt 6.6.2) är dock nödvändiga (15 § FL). Anteckningarna ska i normalfallet utsändas till eller på annat sätt göras kända för den skattskyldige, som en bekräftelse på vad som överenskommits vid besöket och för att förhindra eventuella missförstånd. Detta gäller även om Skatteverket avser att fatta beslut i en fråga som avhandlats under besöket. Om besöket genererar beskattningskonsekvenser måste det tilltänkta beslutet kommuniceras i vanlig ordning (14 kap. 1 § SBL), se avsnitt 6.2. Besök behöver inte diarieföras.

6.6.4 Skatterevision

6.6.4.1 Allmänt

14 kap. 7 § 1 st. 1 och 2 p. SBL

Skatteverket får besluta om skatterevision för att kontrollera *Lag (2003:664)*.

1. att deklara- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt,

2. att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma, *Lag (2002:400)*.

Om andra utredningsmetoder inte är tillräckliga och om en utredning kräver fullständig tillgång till räkenskaper och anteckningar, kan Skatteverket besluta att kontrollen ska ske genom revision. Att beslut om revision inte går att överklaga framgår av 22 kap. 2 § SBL.

Omfattning

Revision enligt SBL kan omfatta kontroll av mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, F-skatt och punktskatter. Revision får beslutas för att kontrollera att

- deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts rätt och fullständigt,
- förutsättningar finns för att fullgöra uppgiftsskyldigheten som kan antas uppkomma (löpande period).

Revision får göras för att kontrollera t.ex. lämnade skatte- och avgiftsanmälningar, skattedeklarationer och periodiska sammanställningar (KVR), men även innan skyldighet att lämna dessa uppgifter inträtt, får underlaget revideras. Detta innebär att även underlaget för en kommande deklaration får granskas. I prop. 1996/97:100 s. 480 anges att en möjlighet till revision avseende löpande period i vissa fall bedöms som nödvändig för att skattekontrollen ska kunna bedrivas på ett effektivt och ändamålsenligt sätt.

Med deklaration förstås enligt SBL även preliminär självdeklaration, vilket innebär att även underlaget för en sådan får revideras och även att revisionen får göras innan deklarationskyldigheten inträtt. Observera dock begränsningen av målgruppen, se avsnitt 6.6.4.3 nedan.

Sekretess

Av 41 § SBF framgår att bestämmelserna i 4 § TF (Skatteverkets personal ska ha kännedom om sekretessreglerna) och 6 § TF (den reviderades handlingar får inte vara tillgängliga för andra än de som i sin tjänst har att ta del av dem) ska tillämpas även i fråga om skatterevision.

Enligt 66 § SBF får Skatteverket meddela ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL. I RSFS 2002:33 och SKVFS 2006:29 har RSV lämnat föreskrifter om revision m.m. Närmare beskrivning av bestämmelserna avseende skatterevision finns i Handledning för skatterevision (SKV 621).

6.6.4.2 Tredjemansrevision

14 kap. 7 § 2 st. SBL

Skatteverket får besluta om skatterevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 av någon annan än den som revideras. *Lag (2003:664)*.

Revision enligt SBL får även beslutas för att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den reviderade (tredjemansrevision).

Bestämmelsen ger möjlighet till kontroll av till namnet kända personer, företag eller rättshandlingar. Med den utformning lagrummet har täcks även den särskilda form av tredjemansrevision in som brukar kallas generell kontroll, t.ex. insamling av kontrolluppgifter inom en viss bransch.

Särskilda skäl för att utesluta uppgift i revisions- beslutet

Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, i revisionsbeslutet utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser (14 kap. 7 a § 2 st. SBL jfr med 3 kap. 9 § 2 st. TL). Av prop. 1996/97:100 s. 475 ff framgår när sådana särskilda skäl kan anses föreligga: ”Kommittén har dock funnit att det i vissa fall kan vara olämpligt att i beslutet om revision ta in uppgift om vem eller vilken rättshandling kontrollen avser utan att det därför bör bli fråga om tvångsåtgärd. Den reviderade kan t.ex. medvetet eller omedvetet äventyra utredningen genom att underrätta den som granskningen avser. --- För att dessa bestämmelser skall kunna tillämpas krävs dock att det finns särskild anledning att anta att de handlingar man söker kommer att påträffas, att det kan befaras att utredningen skulle försvåras av att den som åtgärden genomförs hos underrättas om kontrollen samt att det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen”.

Tredjemansrevision gör det möjligt att t.ex. vid kontroll hos stora byggföretag hämta uppgifter om deras underentreprenörer.

6.6.4.3 Hos vem får revision göras?

14 kap. 7 a § 1 st. 1–5 p. SBL

Skatterevision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. någon annan juridisk person än dödsbo,
3. den som har anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 §,
4. den som har ansökt om eller fått en F-skattsedel enligt 4 kap.,
5. sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 §, *Lag (2002:400)*.

Revision får äga rum hos

- den som är bokföringsskyldig,
- den som kan antas vara bokföringsskyldig,
- annan juridisk person än dödsbo,
- den som har anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 § SBL,
- den som har ansökt om eller fått en F-skattsedel, och
- sådant ombud för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 § SBL, dvs. sådant av Skatteverket godkänt ombud för en utländsk företagare som är skattskyldig enligt ML.

Eftersom en gruppövudman jämställs med en skattskyldig får revision utföras även hos en gruppövudman.

Om omständigheterna talar för att bokföringsskyldighet föreligger finns möjlighet att göra revision. Uttrycket ”antas vara” anger inte något högre krav på bevisning. Visar det sig sedan beslut om revision fattats att förutsättningarna för att utföra revisionen inte längre föreligger, dvs. den skattskyldige är inte bokföringsskyldig, ska revisionen avbrytas och avslutas med en revisionspromemoria.

Bestämmelserna om revision gäller både den som ansöker om F-skattsedel och den som redan har tilldelats en F-skattsedel. Även i övrigt kan en skatte- och avgiftsanmälan föranleda kontroll genom revision.

6.6.4.4 Övriga bestämmelser

14 kap. 7 a § 2 st. SBL

I övrigt gäller för skatterevision bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen (1990:324). *Lag (2002:400)*.

Bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL är tillämpliga även på revisioner enligt SBL.

Enligt 3 kap. 9 § 1 st. TL ska ett beslut om revision innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 3 kap. 13 och 14 §§ TL. I 3 kap. 9 § 2 st. TL anges att Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, i revisionsförordnande avseende tredjemansrevisioner utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser, jfr prop. 1996/97:100 s. 476 samt ovan avsnitt 6.6.4.2.

Av 3 kap. 9 § 4 st. TL framgår att beslut om revision ska överlämnas innan revisionen påbörjas. Under vissa förutsättningar kan beslutet överlämnas i samband med att revisionen påbörjas.

I 3 kap. 10–14 c §§ TL finns bl.a. nedan uppräknade bestämmelser

- revisionen ska bedrivas i samverkan med den reviderade och så att den inte onödigt hindrar verksamheten, 3 kap. 10 § TL,
- revisorns befogenhet att t.ex. granska räkenskaper, inventera kassa och ta prov på varor, 3 kap. 11 § TL,
- den reviderade är skyldig att t.ex. tillhandahålla de handlingar och upplysningar som behövs för revisionen, 3 kap. 12 § TL,
- revisionen får inte pågå längre tid än nödvändigt, handlingarna ska återlämnas så snart som möjligt och resultatet av revisionen ska meddelas snarast, 3 kap. 12 a § TL,
- vilka handlingar och uppgifter som ska undantas från revisionen, 3 kap. 13–14 c §§ TL.

6.6.5 Kontroll genom VIES

Varuhandel mellan EG-länder

Vid handel med varor mellan till mervärdesskatt registrerade företag i olika EG-länder ska mervärdesskatt tas ut i och tillfalla destinationslandet, den s.k. destinationsprincipen. Bestämmelserna innebär i princip att en skattskyldig näringsidkare i ett EG-land säljer varor utan mervärdesskatt till en köpare i ett annat EG-land. Eftersom all gränsuppbörd är avskaffad inom EG, måste i stället köparen redovisa utgående mervärdesskatt på sitt förvärv. Redovisningen sker inom ramen för köparens ordinarie redovisning av mervärdesskatt. Det förhållandet att varor kan omsättas mervärdesskattefritt inom EG innebär att systemet är känsligt för bedrägerier. Det är av den anledningen mycket viktigt att kontrollera att beskattningsreglerna fungerar och att varorna verkligen blir beskattade. Det åligger EG:s medlemsländer att upprätthålla en godtagbar kontroll av mervärdesskatten.

KVR

För att en säljare i ett EG-land ska få sälja mervärdesskattefritt till ett företag i ett annat EG-land ska vissa förutsättningar vara uppfyllda bl.a. ska köparen vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land. Köparen ska styrka detta genom att åberopa sitt

**Informations-
utbyte – VIES**

VAT-nummer (angående VAT-nummer se avsnitt 3.7). Säljaren redovisar sina försäljningar i periodiska sammanställningar s.k. kvartalsrapporter (KVR). I KVR ska anges varje köpares VAT-nummer samt den totala försäljningen till varje köpare under tidsperioden (se vidare broschyr ”Moms vid utrikeshandel”, SKV 560).

Uppgifterna i KVR registreras i VIES (VAT Information Exchange System) som är ett system för utbyte av mervärdesskatteinformation. Systemet har byggts upp för att kunna upprätthålla en kontroll av varor som säljs mervärdesskattefritt från ett EG-land till ett till mervärdesskatt registrerat företag i annat EG-land. Uppgifterna från KVR som registrerats i VIES lämnas vidare från säljarens EG-land till köparens EG-land. Köparens EG-land kan därmed kontrollera om köparen har redovisat utgående mervärdesskatt på sina inköp.

Informationsutbytet i VIES sker via ett nätverk av datorer som är placerade i respektive medlemsland.

6.6.6 Kontroll av kommunkontosystemet

Kommuner och landsting har rätt att få ersättning för sådan mervärdesskatt som inte är avdragsgill enligt ML via kommunkontosystemet.

Systemet finansieras med statliga medel vilket innebär att uttagen från kommunkontosystemet sker över statsbudgeten. Skatteverket har tilldelats kontrollmöjligheter vad avser de belopp som kommuner och landsting rekviderar. I detta avsnitt lämnas en kort redogörelse över Skatteverkets kontrollbefogenheter. Bestämmelserna finns i 13–16 §§ lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

En närmare beskrivning av kommunkontosystemet lämnas i avsnitt 31.

I det följande avses med kommun även landsting och kommunalförbund, sådant beställarförbund som bedriver försöksverksamhet enligt lagen (1994:566) om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst i vissa fall samt sådant samordningsförbund som bedriver verksamhet enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

Föreläggande att lämna uppgift

13 § lag om ersättning för viss mervärdesskatt

Skatteverket får förelägga kommunen att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning. *Lag (2005:807)*.

Av prop. 2001/02:112 s. 39 framgår att föreläggande kan användas såväl inför ett första ersättningsbeslut, t.ex. då en ansökan om ersättning innehåller oklarheter, som därefter, t.ex. i samband med en stickprovskontroll.

Föreläggande ska användas först då kommunen eller landstinget inte efterkommer en formlös begäran från Skatteverket om att lämna uppgifter.

Besök

14 § lag om ersättning för viss mervärdesskatt

Om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket komma överens med kommunen om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos kommunen. *Lag (2005:807)*.

I likhet med besök enligt 14 kap. 6 § SBL är en förutsättning för ett besök att Skatteverket och kommunen har kommit överens om att ett besök ska äga rum. Det är kommunen själv som avgör vilka räkenskaper eller andra handlingar som Skatteverket ska få tillgång till vid besöket.

En ytterligare förutsättning för besöket är att detta är föranlett av att uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras. De frågor som ska utredas vid besöket ska ha aktualiserats av kommunens uppgifter i en ansökan om ersättning. I likhet med besök enligt 14 kap. 6 § SBL ska besöket avse vissa bestämda och avgränsade frågeställningar.

Revision

15 § lag om ersättning för viss mervärdesskatt

Skatteverket får besluta om revision hos kommunen för att kontrollera att uppgift som kommunen lämnat till ledning för ersättningsbeslut är riktig. *Lag (2005:807)*.

Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Med handling avses framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. *Lag (2005:807)*.

16 § lag om ersättning för viss mervärdesskatt

Vid revision skall kommunen tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Kommunen skall i övrigt lämna den hjälp som behövs vid revisionen. För revision gäller bestämmelserna i 3 kap. 12 § andra och tredje styckena taxeringslagen (1990:324). *Lag (2005:807)*.

En revision kan avse såväl ersättningsperioder under löpande kalenderår som tid dessförinnan. Som framgår av 15 § 2 st. lag om ersättning för viss mervärdesskatt får alla typer av handlingar granskas. Begreppet handling i detta sammanhang har samma innebörd som i 3 kap. 11 § 3 st. TL.

Enligt 16 § lag om ersättning för viss mervärdesskatt har en kommun skyldighet att tillhandahålla handlingar och uppgifter i samband med revisionen. Det kan dock inte krävas att kommunen direkt biträder vid själva granskningen genom att t.ex. göra sammanställningar och liknande för revisionen.

Kommunikations- skyldighet

Av 12 § lag om ersättning för viss mervärdesskatt framgår att kommunen ska ges tillfälle att yttra sig innan ett ersättningsärende avgörs om det inte är onödigt. Kommunen ska även ha rätt att ta del av uppgifter som tillförts av någon annan än kommunen och få tillfälle att yttra sig över uppgiften. Det gäller dock inte om det är uppenbart obehövt.

6.7 Utlämnande av uppgifter

I 14 kap. 1 § SekrL regleras att sekretess inte hindrar att uppgift lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning. I 14 kap. 8 § SBL finns en hänvisning till 3 kap. 16 och 17 §§ TL som innehåller bestämmelser om uppgiftsskyldighet.

Uppgifter från andra myndigheter

14 kap. 8 § 1 st. SBL

Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna i denna lag har följts, skall lämnas ut enligt bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324). *Lag (1997:483).*

Skatteverket har möjlighet att begära in uppgifter från andra myndigheter som kan behövas för kontroll av att SBL:s regler följts.

Begreppet myndighet definieras i regeringsformen: regeringen, domstolarna, de statliga och kommunala förvaltningsmyndigheterna samt de affärsdrivande verken.

Av 39 § SBF framgår att uppgifter som en myndighet har lämnat ut till Skatteverket enligt 14 kap. 8 § 1 st. SBL får granskas endast av den tjänsteman som Skatteverket har utsett. Skatteverket ska se till att tjänstemannen är lämplig för uppdraget och upplysa honom om vikten av att föreskriven tystnadsplikt iakttas.

Uppgifter till myndigheter i andra länder

14 kap. 8 § 2 st. SBL

Bestämmelserna om utlämnande av uppgifter i 3 kap. 17 § taxeringslagen gäller också för uppgifter som avses i denna lag. *Lag (1997:483)*.

I 14 kap. 8 § 2 st. SBL regleras uppgiftsutbytet mellan Skatteverket och myndigheter i andra länder. En förutsättning för uppgiftsutbytet är att Sverige har träffat en överenskommelse om handräckning i skatteärenden med det aktuella landet. Se vidare Handledning för internationell beskattning 2007 (SKV 352).

6.8 Vite

6.8.1 Allmänt

23 kap. 2 § SBL

Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Vite får inte föreläggas staten, ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten. Finns det anledning att anta att den deklaraskyldige eller, om den deklaraskyldige är juridisk person, ställföreträdare för den deklaraskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, får den deklaraskyldige inte föreläggas enligt 14 kap. 3 § vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. *Lag (2003:212)*.

Fråga om utdömande av vite prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av beslut enligt denna lag. *Lag (2003:664)*.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas. *Lag (1997:483)*.

Viteslagen

Vitesinstitutet är ett tvångsmedel för att förmå en viss person (fysisk eller juridisk) att följa ett visst beslut. För att få lov att tillämpa lagen (1985:206) om viten (viteslagen), dvs. att få förelägga någon vid vite, krävs ett uttryckligt författningsstöd.

I 1 § viteslagen anges att lagen gäller viten som enligt lag eller annan författning får föreläggas av myndigheter.

23 kap. 2 § SBL

Viteslagen är en så kallad baslag, dvs. den innehåller generella bestämmelser som ska gälla såvida inte speciallagstiftningen säger något annat. I SBL – som är en speciallag – regleras vitesbestämmelserna i 23 kap. 2 § SBL. Av detta lagrum framgår att samtliga förelägganden i SBL får förenas med vite. Bestämmelserna i viteslagen ska tillämpas i de delar SBL saknar särskilda bestämmelser.

Detta innebär att ett föreläggande kan kombineras med vite redan vid första föreläggandet, om det finns anledning att tro

att föreläggandet annars inte följs, t.ex. om den skattskyldige tidigare lovat per telefon men inte uppfyllt sitt löfte eller vid tidigare tillfällen försummat sina skyldigheter.

Av 22 kap. 2 § SBL framgår att föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 § SBL inte får överklagas, vilket bör framgå av föreläggandet.

**Ej vite vid
brottsmisstanke/
skattetillägg**

Finns anledning anta att den deklarationsskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, får den deklarationsskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen (23 kap. 2 § SBL). Bestämmelsen i SBL omfattar inte de fall då annan än den deklarationsskyldige föreläggs att lämna uppgift med stöd av 14 kap. 4 § SBL (tredjemansförelägganden), se ovan avsnitt 6.6.2.3.

Genom en lagändring som trätt i kraft den 1 januari 2004 har bestämmelsens tillämpningsområde utvidgats till att inte enbart gälla vid misstanke om brott utan även då det kan antas att gärningen kan leda till skattetillägg.

Av prop. 2002/03:106, s. 250 jämfört med s. 232 framgår att med uttrycket ”begått en gärning” avses dels att lämna en oriktig uppgift, dels att underlåta att deklarerera eller att lämna en bristfällig deklaration som kan leda till skönsbeskattning.

Rätten att inte behöva belasta sig själv bör enligt förarbeten till lagstiftningen (prop. 2002/03:106, s. 180 ff) inträda först när den enskilde i någon mening kan anses anklagad för ett brott. Härmed avses inte bara när en formell anklagelse riktas mot den enskilde utan även när en myndighet har vidtagit någon åtgärd som lett till att personens situation väsentligen har påverkats av att det föreligger en misstanke mot honom. I Europadomstolens avgörande 2002-07-23, Västberga taxi och Vulic v. Sverige slås, såvitt gäller skattetillägg, fast att rätten att inte behöva belasta sig själv definitivt inträtt då den skattskyldige erhållit ett övervägande om skattetillägg respektive då den skattskyldige erhållit en revisionspromemoria med förslag att ta ut skattetillägg. Därefter ska det således inte vara möjligt att vid vite förelägga den enskilde att medverka i utredning som har samband med skattetillägget. Dock inträder förbudet mot att vitesförelägga den enskilde redan då det finns anledning att anta att den enskilde, om han följer föreläggandet, skulle komma att avslöja att han begått en skattetilläggsgrundande gärning.

Oavsett om ett föreläggande förenas med vite eller inte kan den som förelagts alltid underlåta att efterkomma föreläggandet om han, genom att efterkomma föreläggandet, skulle komma att avslöja att han begått en gärning som är straffbelagd eller som kan leda till skattetillägg. Något krav på att Skatteverket ska upplysa den enskilde om detta förhållande uppställs inte (prop. 2002/03:106, s. 182). Lagrådet var dock av uppfattningen att den skattskyldige i föreläggandet borde upplysas om att han inte behöver lämna sådana uppgifter.

Se även avsnitt 23.2 Anmälan om skattebrott.

Vitesföreläggande är ofta en mycket effektiv åtgärd och viktigt är att ärendet handläggs formellt korrekt för att LR ska kunna utdöma vitet. Innan beslut om vitesföreläggande fattas måste ställning tas till om vitesföreläggandet kan ge förväntad effekt. Det är t.ex. knappast någon idé att vitesförelägga någon som är restförd för höga belopp.

6.8.2 Adressat

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

Av RÅ 1995 ref. 40 framgår hur viktigt det är att i föreläggandet ange adressaten. Ett vitesföreläggande riktat till ”ägaren” av en fastighet utan att ägaren namngivits ansågs ej kunna medföra utdömande av vitet. Beslutet hade visserligen expedierats och formellt korrekt delgivits den faktiske ägaren, men RR fann att vite inte kunde utdömas eftersom föreläggandets adressat inte namngivits. Se även prop. 1984/85:96 s. 47.

Om föreläggandet riktar sig till en juridisk person, kan Skatteverket fritt bestämma om adressaten ska vara den juridiska personen som sådan eller dess företrädare. Vitet kan också riktas både mot den juridiska personen som sådan och dess företrädare. Är den juridiska personen restförd men inte företrädarna är det förmodligen effektivare att vitesförelägga företrädarna. Vite mot fysisk person kan vidare förvandlas till fängelse, vilket dock förutsätter tredska eller särskilda skäl.

Väljer man att rikta vitet mot flera personer får vitet inte åläggas solidariskt utan ett särskilt belopp måste fastställas för var och en av dem, 3 § viteslagen.

6.8.3 Föreläggandets innehåll

Av föreläggandet ska klart framgå vilken åtgärd som ska vidtas och vid vilken tidpunkt eller inom vilken tidsfrist detta ska ske (2 § viteslagen).

För att förelägga någon (med omsättning högst 40 miljoner) att lämna de skattedeklarationer som skulle varit lämnade t.ex. 12 maj och 12 juni torde man kunna skriva följande.

”Ni föreläggs, med stöd av bestämmelserna i 10 kap. 27 § och 23 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) vid vite av xx kronor per skattedeklaration, att lämna skattedeklarationer avseende mervärdesskatt för redovisningsperioderna mars och april 2007 samt arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioderna april och maj 2007. Skattedeklarationerna ska lämnas senast xx dagar från det att ni mottagit föreläggandet.”

LR i Kalmar län underkände 1997 ett föreläggande bl.a. på grund av att SKM hade förelagt ett aktiebolag att lämna momsdeklarationer för 961201 och 970101. LR förklarade i sin dom att det ställs höga krav på exakthet i föreläggandet för att det ska kunna godkännas och att det i det här fallet inte var preciserat vilka redovisningsperioder som föreläggandet avsåg.

LR i Västmanlands län underkände 1999 ett föreläggande på grund av att föreläggandet varit utformat på sådant sätt att adressaten kunnat ha viss svårighet att uppfatta vad som ålagts honom. SKM hade förelagt adressaten att inkomma med skattedeklarationer avseende mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari 1998 till och med mars 1998 samt maj 1998 till och med februari 1999. LR framförde att denna utformning av föreläggandet kan uppfattas avse två perioder, nämligen januari 1998 till och med mars 1998 samt maj 1998 till och med februari 1999. Först i SKM:s anmälan om utdömmande av vite framkom att avsikten varit att varje redovisningsperiod enligt tillämplig lagstiftning skulle ha avsett en månad. Samma LR utdömde vite när SKM förelagt adressaten att inkomma med skattedeklarationer avseende mervärdesskatt för redovisningsperioderna februari t.o.m. juli 1999 och arbetsgivaravgifter samt källskatt för redovisningsperioderna mars t.o.m. augusti 1999. I föreläggandet fanns också angivet att skattedeklarationerna hade förfallodagar 12 april, 12 maj, 14 juni, 12 juli, 17 augusti och 13 september 1999.

I ett mål som LR i Skåne län avgjort har också frågan om ordens vikt varit uppe till bedömning. Det gällde ett föreläggande med vite att återsända F-skattsedel och F-skattebevis. I lagtexten (38 b § UBL) stod att innehavaren skulle överlämna skattsedeln. LR konstaterade att föreläggandet var fel därför att SKM använt ordet återsända i stället för överlämna, ord som inte är synonyma. (Felet läktes emellertid av det förhållandet att lagtexten återgivits i föreläggandet varför vitet trots allt dömdes ut.)

Den tidpunkt åtgärden senast ska vara vidtagen bör knytas till tiden för delgivningen, dvs. inom ett visst antal dagar efter det att adressaten delgivits föreläggandet. Svarstiden bör normalt vara 14 dagar och hänsyn tas till helger och semestertider.

6.8.4 Delgivning

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

Normalt används i första hand rekommenderad försändelse med begäran om mottagningsbevis och i andra hand stämningssmannadelgivning. Observera att under förutsättning att den vitesförelagde är restförd, kan Skatteverket, efter överenskommelse med KFM, låta denna myndighet verkställa delgivningen.

6.8.5 När vitesföreläggande inte får användas

Vitesföreläggande får inte användas, om adressaten saknar möjlighet (faktisk eller rättslig) att fullgöra åtgärden. Detta medför inte någon egentlig undersökningsplikt, men kända omständigheter ska beaktas.

RÅ 1990 ref. 57

Möjligheten att fullgöra åtgärden har bedömts i RÅ 1990 ref. 57. Ett aktiebolag, som förelagts vid vite att lämna självdeklaration, hade när föreläggandet delgavs firmatecknaren försatts i konkurs. Bolagets redovisningshandlingar hade omhändertagits av konkursförvaltaren. Konkursboets skulder översteg väsentligt dess tillgångar och ekonomisk möjlighet att anlita sakkunnig hjälp att upprätta deklarationen saknades därmed. Bolaget har ansetts sakna möjlighet att efterkomma föreläggandet, varför vitet inte dömts ut.

6.8.6 Vitesbeloppet

Vitesbeloppet ska enligt 3 § viteslagen bestämmas till ett belopp som med hänsyn till bl.a. adressatens ekonomiska förhållanden kan antas förmå adressaten att fullgöra sin skyldighet. Enligt prop. 1984/85:96 s. 26 ska hänsyn tas till ”adressatens personliga förhållanden såsom hans ekonomi, eventuell tredska, föremålets värde, de påfordrade åtgärdernas omfattning, kostnaderna för deras vidtagande och angelägenhetsgraden av det motstående intresset”.

Vitesbeloppet ska alltså vara så stort att det får adressaten att agera, å andra sidan inte så stort att det inte står i rimlig proportion till prestationen. Nedan under avsnitt 6.8.9 om utdömande av vite refereras domar där LR jämkat vitesbeloppet.

6.8.7 Nytt vite

Enligt 2 § viteslagen, får nytt vite mot adressaten i samma sak inte föreläggas förrän det tidigare föreläggandet har vunnit laga kraft. Föreläggande enligt SBL får inte överklagas (22 kap. 2 § SBL) varför dessa förelägganden vinner laga kraft så fort den angivna tidsfristen löpt ut utan att den förelagde efterkommit föreläggandet.

Detta innebär att Skatteverket genast kan vitesförelägga på nytt.

Exempel

AB Mars har vid vite förelagts att lämna skattedeklaration för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden april år 1 och för arbetsgivaravgifter och avdragen skatt avseende redovisningsperiod maj år 1 (deklaration som skulle ha lämnats senast den 12 juni). Enligt föreläggandet, daterat den 4 september år 1, skulle deklarationen lämnas senast två veckor efter delgivningen. Föreläggandet delgavs den 11 september samma år. Den 2 oktober har deklaration fortfarande inte kommit in varför Skatteverket ansöker om utdömande av vite hos LR denna dag. Samma dag förelägger Skatteverket ånyo bolaget (avseende samma skattedeklaration) med nytt vite. Det nya vitet bör bestämmas till ett högre belopp än det förra.

6.8.8 Löpande vite

Av 4 § viteslagen framgår att vite får föreläggas som löpande vite. Av prop. 1984/85:96 s. 28 framgår att det finns två olika former av löpande vite.

Den första formen innebär att ”man redan i det ursprungliga vitesföreläggandet bestämmer att ett visst belopp skall förfalla med jämna mellanrum så länge inte föreläggandet följs.”

Exempel

AB Duns föreläggs i september år 1 vid vite av 5 000 kronor att lämna in skattedeklaration för redovisningsperiod maj år 1. Deklarationen kommer inte in varför Skatteverket i oktober begär utdömande av vite hos LR. Samma dag förelägger Skatteverket AB Duns ånyo vid vite att sända in deklARATIONEN. Vitet bestäms denna gång till 7 000 kronor. Vidare föreläggs AB Duns löpande vite om 7 000 kr för varje fyraveckorsperiod som passerar utan att deklARATIONEN lämnats.

Den andra formen innebär att ”om åtgärden innefattar en regelbundet återkommande förpliktelse, kan föreläggandet innehålla bestämmelse om att vitet förfaller varje gång adressaten underlåter att fullgöra den ålagda förpliktelsen.”

Denna form kan inte tillämpas eftersom det inte är möjligt att utfärda löpande vite för redovisningsperioder för vilka redovisningstidpunkten ännu inte har passerats.

6.8.9 Utdömande av vite

När tidsfristen löpt ut har Skatteverket att ta ställning till om ärendet ska drivas vidare i LR. Har omständigheter framkommit som visar att det inte var lämpligt att kombinera föreläggandet med vite (det har t.ex. visat sig att den Skatteverket förelagt är svårt sjuk) avslutas ärendet utan vidare åtgärd. Om begäran om utdömande av vitet redan givits in till LR måste ansökan i förekommande fall återkallas. Skatteverket har också möjlighet att i sin ansökan till LR jämka vitesbeloppet nedåt om det finns skäl härför.

Rätt forum

Ansökan om utdömande av vite ska göras hos den LR som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut enligt SBL. Det innebär att frågan om utdömande av vite prövas av samma LR som är behörig att pröva den beskattningsfråga som vitet är sammankopplat med.

Prövning av hela ärendet

LR ska pröva hela ärendet, dvs. bedöma om den som förelagt haft befogenhet att bruka vite, om vitesföreläggandet riktats till rätt adressat, om de formella kraven är uppfyllda och om adressaten delgetts föreläggandet. Dessutom ska LR pröva vitets lämplighet, dvs. om det varit lämpligt att begära prestationen, om det varit lämpligt att bruka vite för att framtinga prestationen och om vitesbeloppet är rimligt.

Jämkning vid särskilda skäl

Eftersom LR ska pröva hela ärendet, är det viktigt att LR får så bra underlag som möjligt för sitt beslut, uppgifter om omsättning, lönesumma, tidigare åtgärder från Skatteverkets sida, uppgifter som styrker att det finns aktivitet i bolaget, eventuell tredska etc. Om det finns särskilda skäl till det kan LR jämka vitet. Särskilda skäl kan föreligga om förhållandena ändrats sedan myndigheten meddelat sitt föreläggande, t.ex. kan vitesbeloppet ha varit schablonmässigt bestämt utan hänsyn till den enskildes ekonomi och adressatens underlåtenhet kan framstå som förhållandevis ursäktlig åtminstone i belysning av vad som senare framkommit. Det kan även vara så att den skattskyldige fullgjort sin skyldighet helt kort efter det att den för honom utsatta fristen löpt ut, vilket alltså kan vara en grund för jämkning.

Jämkat vitesbelopp

LR i Västmanlands län har i domar under år 2000 jämkat vitesbeloppet. I det ena fallet hade SKM förelagt adressaten att komma in med totalt sex stycken skattedeklarationer. Vitesbeloppet var satt till 15 000 kronor per skattedeklaration. LR ansåg att SKM inte i sin ansökan hade lämnat erforderlig utredning avseende bedömningen av vitesbeloppets lämplighet. Det var dessutom fråga om ett stort antal deklarerationer som avsåg en begränsad period under ett beskattningsår, vilket ledde till ett orimligt högt vitesbelopp. LR ansåg att det framstod som oskäligt att utan närmare utredning döma ut de förelagda vitena. Dessutom påpekade LR att det ska göras en individuell bedömning i varje enskilt fall. I förevarande fall synes vitesbeloppet per deklareration ha bestämts schablonmässigt. LR jämkade vitet till 5 000 kronor per skattedeklaration, totalt 30 000 kronor. I det andra fallet hade SKM förelagt adressaten att komma in med totalt 15 stycken skattedeklarationer. Vitesbeloppet var satt till 10 000 kronor per skattedeklaration. I detta fall jämkade LR vitet till 2 000 kronor per skattedeklaration, totalt 30 000 kronor.

6.8.10 Ändamålet för vitet har förfallit

Av 9 § viteslagen framgår att om ändamålet med vitet har förlorat sin betydelse, ska vitet inte dömas ut.

Har Skatteverket, t.ex. via revision, fått in uppgifter som skulle ha redovisats i en utebliven skattedeklaration anses ändamålet med vitet ha förlorat sin betydelse.

Observera däremot att ändamålet med vitet inte anses ha förfallit om t.ex. den saknade skattedeklarationen kommer in efter den tid som anges i föreläggandet. Vid kort försening kan Skatteverket underlåta att begära utdömmande. Skatteverket eller LR kan också jämka vitesbeloppet (prop. 1984/85:96 s. 55 och RÅ 1996 ref. 95).

6.8.11 Efter dom i LR

LR delger den förelagde domen och denne har därefter tre veckor på sig att överklaga till KR enligt FPL. För prövning i KR krävs prövningstillstånd.

LR skickar domen till Skatteverket för kännedom och eventuellt överklagande (som ska ske inom tre veckor från domsdagen). Sedan domen vunnit laga kraft skickas den till KFM för verkställighet.

6.8.12 Preskription

Preskriptionstiden för att utdöma vite är två år från det att förutsättningarna att döma ut vitet förelåg.

Vitesskulden preskriberas fem år efter det att dom avkunnats. Om vitet förvandlas till fängelse bryts preskriptionen.

7 Bevisningen

7.1 Allmänt

Om alla fakta i ett mervärdesskatteärende redan från början är ostridiga går det inte att urskilja några inslag i mervärdesskatteförfarandet som gör skäl för beteckningen bevisning. Förfarandet i ett sådant ärende kommer uteslutande att handla om hur dessa fakta ska bedömas från rättslig synpunkt. Det samma gäller en motsvarande situation i ett taxeringsärende.

När fakta är tvistiga och det gäller att vinna klarhet om vad som egentligen hänt eller om ett visst förhållande verkligen existerar, föreligger däremot en situation där bevisning måste företas för att styrka det som görs gällande.

Bevisföringen i ett ärende kan vara dynamisk. Den skattskyldige kan t.ex. redovisa ett visst förhållande för att styrka sin avdragsrätt. Skatteverket gör herefter gällande att de angivna förhållandena är felaktiga. Den skattskyldige bemöter Skatteverkets invändningar. På det viset kan bevisföringen bölja fram och tillbaka till dess att varken den skattskyldige eller Skatteverket har något ytterligare att komma med.

SBL innehåller inte några regler i bevishänseende. Sådana regler finns inte heller i FL och TL. Avsnitt 6 i TAXHL 1996 innehåller en beskrivning om bevisningen i taxeringsförfarandet. Vad som där sägs är till stora delar allmängiltigt för hela skatteområdet och gäller därför även mervärdesskatteområdet.

7.2 Föremål för bevisningen

7.2.1 Allmänt

Det som ska bevisas i ett ärende är förekomsten av det rättsfaktum eller de rättsfakta som utgör förutsättning för en viss rättsföljd.

7.2.2 Rättssatser i skattelagarna

Bevisningen styrs av innehållet i de rättssatser som ska tillämpas. Rättssatsen beskriver vilka rättsfakta som ska före-

ligga för att en viss rättsföljd ska inträda. Av grundläggande betydelse blir därför hur skattelagarnas rättssatser är uppbyggda. Som exempel kan tas följande rättssatser.

<i>Rättsföljd</i>	<i>Rättsfakta</i>
Till skattepliktig omsättning räknas inte	Försäkringsersättning
Avdrag får inte göras för	Stadigvarande bostad
Till mervärdesskattepliktigt uttag hänförs	Förmån att använda taxibil privat
Avdragsrätt föreligger för	Mervärdesskatt på inköp av taxibil i taxirörelse
Rättelse ska ske genom efterbeskattning om	Oriktig uppgift har föranlett ett felaktigt beskattningsbeslut

Rättssatserna förutsätter för sin tillämpning att de rättsfakta, dvs. rättsligt kvalificerade fakta, som anges som relevanta för rättsföljden verkligen är för handen. Finns inte några kostnader för den skattepliktiga verksamheten utan endast för stadigvarande bostad uppkommer rättsföljden att ”avdrag inte får göras”. Finns ingen mervärdesskatt debiterad på inköpsfakturan saknas förutsättning för rättsföljden avdrag även i taxirörelse. Fiktiva kostnader kan inte heller utlösa rättsföljden. Bevisningen kommer på detta sätt att helt samla sig kring det som rättssatsen uppställer som rättsfakta.

7.3 Bevisfakta

Allt som åberopas till bevis kallas bevisfakta.

FL och TL innehåller inte några regler i bevishänseende. Vad gäller beskattningsförfarandet kan Skatteverket i detta avseende formellt endast luta sig mot de fåtaliga bevisregler som finns i den materiella skattelagstiftningen.

Bevisregel – 8 kap. 5 § ML

En bevisregel av central betydelse finns i 8 kap. 5 § ML jämfört med 8 kap. 17 § ML. Bestämmelsen innebär att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt endast föreligger om avdraget kan styrkas med en faktura. Saknas faktura finns det ingen möjlighet att medge ett skäligt avdrag. Det innebär att beviskraven för avdragsrätt enligt ML skiljer sig från beviskraven vid avdragsrätten enligt IL och TL, se avsnitt 6.5.2 i TAXHL 1996.

Bevisregler enligt RB

För domstolsprocessen finns emellertid en hel del allmänna regler rörande bevisning. Även om dessa regler inte formellt är tillämpliga i beskattningsförfarandet torde det av allmänna rättsgrundsatser följa att de reglerna kan och bör tillämpas även i beskattningsförfarandet.

Fri bevisprövning

För domstolsprocessen gäller således följande. Bevisningen är fri i svensk process. Alla tänkbara fakta får framföras och återopas som bevisfakta. Denna frihet är uttryckligen föreskriven i 35 kap. 1 § RB där det står att rätten efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, ska avgöra vad som är bevisat i målet.

I 35 kap. RB finns också vissa andra grundregler som är av intresse i all processföring. En sådan regel säger att om en part underlåter att besvara en för utredningen framställd fråga, så ska rätten, med hänsyn till allt som förekommit, pröva vilken verkan som bevis detta har. En annan regel säger att om part erkänner viss omständighet, så ska detta i princip gälla mot honom. Återkallar han erkännandet så får rätten pröva vilken verkan som bevis detta har. Det föreskrivs vidare att för omständighet, som är allmänt känd, s.k. notoriska fakta, krävs inte bevis. Slutligen finns en regel om skönsuppskattning. Enligt denna får rätten uppskatta en skada till skäligt belopp, när full bevisning om skadan inte alls eller endast med svårighet kan framföras.

Antalet bevisfakta i ett mervärdesskatteärende kan vara mycket stort. Flera bevisfakta föreligger regelmässigt i ett och samma ärende. Kombinationsmöjligheterna mellan olika bevisfakta är också stora. En grundläggande fråga vid bevisvärderingen i ett mervärdesskatteärende är om de faktiska uppgifter som lämnats i skattedeklarationen har något bevisvärde och i så fall hur stort detta värde är. I doktrinen anses allmänt att deklara-tionsuppgifter har ett betydande bevisvärde så länge det inte är fråga om att frångå deklara-tionen med stöd av 11 kap. 19 § 2 st. SBL (skönsbeskattning). Andra uppgifter som också kan ha betydelse vid bevisvärderingen är bokföringens status, låg bruttovinst, lågt mervärde, kontantberäkning som visar över- eller underskott samt andra handlingar, bl.a. upprättade skriftliga avtal.

7.4 Bevismedel

Tre former av bevismedel

Bevisfakta förmedlas genom de tre former av bevismedel som står till buds. Bevisningen kan således ha form av skriftlig handling, muntlig uppgift eller syn (besiktning). De vanligaste

bevismedlen är deklARATIONER eller åberopade förklaringar. Beträffande domstolsprocessen regleras vissa bevismedel i 20–27 §§ FPL.

Enligt svensk rätt är i princip alla bevismedel tillåtna.

Skriftliga handlingar

I motsats till vad som gäller enligt FPL finns det varken i FL eller SBL någon uttrycklig regel av innebörd att beskattningsförfarandet ska vara skriftligt. Skriftliga handlingar är emellertid det vanligaste bevismedlet i beskattningsförfarandet. Utöver olika former av inlagor kan det röra sig om deklARATIONER med särskilda skrivelser, vilka handlingar för övrigt kan sägas vara de grundläggande bevismedlen i beskattningsförfarandet. Härutöver förekommande skriftliga handlingar kan t.ex. vara kontrolluppgifter, kvitton, revisionspromemorior, kontant-sammanställningar, fakturor, avtal, testamenten, bouppteckningar, arvsskifteshandlingar, intyg och sakkunnigutlåtanden.

EG-leverans – gränsöverskridande transport

För att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML ska bli tillämpligt vid försäljning av varor krävs bl.a. att varan transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Bevismedel för en sådan gränsöverskridande transport kan vara bl.a.

- skattedeklaration med redovisning av EG-leverans,
- kvartalsredovisning med redovisning av EG-leverans och köparens VAT-nummer,
- avtal med leveransvillkor,
- faktura med leveransadress,
- försäkringsbrev,
- intyg från köparen (avhämtningsköp),
- transporthandlingar,
- registreringshandlingar från det andra EG-landet t.ex. gällande bilar, MC, båtar och flygplan.

Export

En förutsättning för export ska föreligga är enligt 5 kap. 9 § ML att en vara transporteras till en plats utanför EG. Bevismedel för export kan vara t.ex.

- tullhandlingar som visar införsel i 3:e land,
- registreringshandlingar från importlandet t.ex. gällande bilar, MC, båtar och flygplan,

- ED3 (tullens enhetsdokument) stämplat på baksidan vid utfartstullkontoret,
- transporthandlingar,
 - ej signerad fraktsedel,
 - signerad fraktsedel,
- intyg från köparen (avhämtningsköp),
- försäkringsbrev,
- exportanmälan till tullen,
- faktura med leveransadress,
- avtal med leveransvillkor,
- uppgift i skattedeklaration.

Ovanstående är exempel på tänkbara bevismedel vid EG-handel och export och speglar inte hur dessa bevismedel inbördes ska värderas. Vilket bevisvärde ett bevismedel har måste bedömas i det enskilda fallet.

7.5 Bevisbörda

En term som ofta förekommer i bevissammanhang är termen bevisbörda. Termen används i två skilda betydelser, nämligen subjektiv respektive objektiv bevisbörda.

Subjektiv bevisbörda

Den subjektiva bevisbördan tar sikte på vem av Skatteverket respektive den skattskyldige som bär risken av att ett rättsfaktum inte visas och som därför normalt måste vara beredd att skaffa fram bevisning för sin ståndpunkt.

Om det inte av ML, eller av andra skatteförfattningar, framgår vem som har bevisbördan för ett visst rättsfaktum så gäller enligt praxis att den som har lättast att prestera bevisning också ska ta på sig det ansvaret. Det innebär att Skatteverket får anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta för omsättningens storlek samt förekomsten och omfattningen av GIF medan den skattskyldige får anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta för avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.

Uppgifter som Skatteverket kan använda för att påvisa att en skattskyldigs omsättning är högre än vad som redovisats i skattedeklaration kan t.ex. vara fakturor som inhämtats vid kontroll av ingående mervärdesskatt hos företagets kunder. Uppgifter som kan vara relevanta för att Skatteverket ska

kunna hävda att ett företag redovisat GIF med ett för lågt belopp är information i utländska KVR som gjorts tillgängliga för Skatteverket genom VIES.

Skatteverket respektive den skattskyldige har naturligtvis också en bevisbörda i den meningen att man måste vara beredd att motbevisa eller ”sticka hål på” det som den andre för fram och som kan utgöra fullgod bevisning om tilltron till det inte rubbas.

**EG-dom 268/83,
Rompelman**

I EG-dom 268/83, Rompelman, har EG-domstolen slagit fast att det är den person som begär avdrag för mervärdesskatt som ska styrka att villkoren för avdragsrätten är uppfyllda och särskilt att han är en skattskyldig person.

**Objektiv
bevisbörda**

Den objektiva bevisbördan tar sikte på rättssatsens uppfyllelse och den innebär att så länge inte tillgängliga bevisfakta övertygar om att alla rättsfakta är för handen kan beslut om rättsföljden inte meddelas. Den objektiva bevisbördan anger hur mycket som måste vara utrett eller, med andra ord, vilket mått av bevisning som krävs för att rättssatsen ska kunna tillämpas. Däremot ger den objektiva bevisbördan inte något svar på frågan om vem av Skatteverket respektive den skattskyldige som är skyldig att åstadkomma den utredning som behövs och den är således helt neutral i förhållande till parterna. Det är svårt att beskriva måttet på tillräcklig bevisning, men med nedanstående s.k. sannolikhetsstege går det ändå att i någon mån att åskådliggöra detta.

**Sannolikhets-
stegen**

Hur graderar man sannolikhet? Viss ledning kan hämtas ur RB:s terminologi för brottsmisstanke. För den svagaste graden används uttrycket ”kan misstänkas”. Nästa grad är ”skäligen misstänkt”. Påtagliga objektiva grunder ska finnas för misstänkarna. I andra sammanhang än brottsutredning brukar denna grad betecknas med ”antagligt”, som alltså inte är synonymt med sannolikt utan betecknar något som är svagare, något som bara kan antas, om än med skäl. En starkare grad är ”på sannolika skäl misstänkt”. För att denna grad ska kunna anses uppnådd krävs att de objektiva grunderna är av sådan styrka att misstanken har verkligt fog för sig, men det föreligger ändå inte ett krav på sådan bevisning att den skulle räcka för en fällande dom. För en sådan krävs att bevisningen med ”till visshet gränsande sannolikhet” eller ”med visshet” gör klart att den misstänkte har begått brottet. Försöker man översätta dessa grader av sannolikhet till beskattningsförfarandet kan först konstateras att man inte har någon användning för graden ”kan misstänkas”. Att något bara ”kan gissas” innebär en så låg grad

av sannolikhet att graden aldrig kan komma i fråga som tillräcklig grad av sannolikhet för ett beslut. Däremot kan graden "skäligen misstänkt", som kan översättas till "med skäl kan antagas" eller "antagligt" inte uteslutas. Som lägsta grad av sannolikhet som det finns anledning att laborera med i beskattningsförfarandet har därför satts "antagligt". "Sannolika skäl" torde böra betecknas med ordet "sannolikt". "Till visshet gränsande sannolikhet" och "visshet" måste naturligtvis också vara med. Man torde också behöva en grad som ligger mellan "sannolikt" och "till visshet gränsande sannolikhet". För en sådan grad finns ingen vedertagen beteckning. Här har valts uttrycket "mycket sannolikt". Man kan sedan teckna en sannolikhetsstege med följande utseende.

Faktum existerar	-----	Visshet
	-----	Till visshet gränsande sannolikhet
	-----	Mycket sannolikt
	-----	Sannolikt
	-----	Antagligt
Faktum kan lika gärna existera som inte existera		
	-----	Antagligt
	-----	Sannolikt
	-----	Mycket sannolikt
	-----	Till visshet gränsande sannolikhet
Faktum existerar inte	-----	Visshet

Skatteverket ska vid sitt beslutsfattande avgöra vad som är bevisat i ärendet. För att något ska anses bevisat krävs att den förebringade bevisningen, efter att hänsyn tagits till eventuell motbevisning, har en sådan tyngd att den grad av sannolikhet som gäller som tillräckligt bevis är uppnådd. Räcker det med att ett rättsfaktum gjorts sannolikt och kan bevisningen anses göra ett faktum i fråga sannolikt så är därmed bevisat att ett faktum föreligger. Är det däremot inte tillräckligt att ett faktum gjorts sannolikt utan måste det göras mycket sannolikt så är ett faktum inte bevisat bara för att det gjorts sannolikt. Det behövs

då ytterligare bevisfakta som förstärker sannolikheten så att den når upp till ”mycket sannolikt”.

Bevisningen i ett beskattningsärende kan t.ex. gälla om en bil som den skattskyldige har inköpt räknas som personbil enligt 1 kap. 13 § ML och som därför inte kan grunda avdragsrätt. Den skattskyldige kan lämna in en faktura där mervärdesskatten finns specificerad och där bilfirman angivit ”försäljning av lastbil”. Skatteverket gör herefter gällande att bilen enligt uppgift från fordonsregistret har klassificerats som sådan personbil som inte kan grunda avdragsrätt. Den skattskyldige bemöter kanske Skatteverkets uppfattning genom att hävda att bilen blivit felklassificerad eftersom förarhytten utgör en separat karosserienhet. På det viset går bevisföringen fram och tillbaka till dess varken den skattskyldige eller Skatteverket har något ytterligare att komma med.

Efterbeskattning och påförande av skattetillägg

Det krävs högre krav på bevisningens styrka för beslut om efterbeskattning och påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift än för ett ordinärt beskattningsbeslut. Hur mycket större beviskrav som gäller för beslut om sådan efterbeskattning och sådant skattetillägg är i viss mån oklart. Så mycket är dock klart att bevisstyrkan inte behöver nå upp till graden ”till visshet gränsande sannolikhet”, vilket är en förutsättning för fällande dom i brottmål. Följaktligen ligger beviskravet för beslut om sådan efterbeskattning och sådant skattetillägg någonstans mellan graderna ”sannolikt” och ”till visshet gränsande sannolikhet”. För en sådan grad av sannolikhet har valts uttrycket ”mycket sannolikt”.

7.6 Bevisvärdering och bevisvärde

7.6.1 Allmänt

När rätten i en domstolsprocess ska avgöra vad i målet är bevisat ska rätten, som det sägs i 35 kap. 1 § RB, företa en samvetsgrann prövning av allt som förekommit. Detsamma torde gälla för Skatteverkets del. Denna samvetsgranna prövning av alla bevisfakta brukar kallas bevisvärdering. Det som ska bevisas är som förut sagts de rättsfakta som krävs för den rättsföljd som aktualiserats, vare sig det gäller utgående eller ingående mervärdesskatt. Beträffande tekniken för värderingen av bevis liksom bevisvärdet för ett antal vanliga skriftliga bevis hänvisas till TAXHL 1996 avsnitt 6.6.

C-230/94, Enkler

I EG-domstolens mål C-230/94, Renate Enkler, gällde frågan bl.a. vilka omständigheter som är relevanta vid en bedömning av

om en tillgång, i det aktuella fallet uthyrning av en husbil, utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter, dvs. i vad mån verksamhet är att betrakta som en ekonomisk aktivitet. Domstolen uttalade att om en tillgång uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet och följaktligen i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång däremot på grund av sin karaktär kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål, finns det anledning att utifrån samtliga omständigheter rörande dess nyttjande avgöra om den verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter. Faktorer som kan ha betydelse för bedömningen i det fall en tillgång även kan utnyttjas för privata ändamål är å ena sidan hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och å andra sidan hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Faktiskt tid under vilken en tillgång hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp kan tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet tas i beaktande vid bedömning av om tillgången fortlöpande utnyttjas för att vinna intäkter.

**Faktisk användning –
dispositionsrätt**

Enligt KR:s i Stockholm dom 2006-02-02, mål nr 7312-04, kan uttagsbeskattning inte ske om något faktiskt privat nyttjande inte förekommit. Det är således, enligt KR, inte möjligt att uttagsbeskatta en dispositionsrätt då något faktiskt privat nyttjande inte förekommit. Domen som avser uttagsbeskattning för privat användning av en båt har överklagats av Skatteverket. Skatteverket anser att det är dispositionsrätten i sig som utlöser uttagsbeskattning. Skatteverket ska då göra sannolikt att den skattskyldige haft dispositionsrätten till t.ex. en båt.

7.6.2 Exempel på bevisvärdering

Export

KR i Stockholm ansåg i dom 2001-06-11 (mål nr 373–375-1999) att ett företag gjort sannolikt att varor exporterats. Företaget hade upprättat dubbla fakturor vid försäljning av varor till en rysk köpare vilket vid bedömningen i LR ansågs sänka bevisvärdet av de handlingar som företaget presenterat för att styrka exporten. LR lämnade följande motivering:

”Enär bolaget gör gällande att den redovisade omsättningen avsett export och därför inte är mervärdesskattepliktig ankommer det i första hand på bolaget att visa att de varor som omsatts har levererats till ett land utanför EG. Den dokumentation som föreligger beträffande den uppgivna exporten kommer vid sådant förhållande att vara av avgörande betydelse. Brister och

tvetydigheter i dokumentationen kommer i första hand att gå ut över bolaget. [...] Om föreliggande dokumentation inte ger en entydig bild av transaktionerna och detta inte på ett godtagbart sätt kan förklaras måste detta, enligt länsrättens mening, leda till att det inte med tillräcklig grad av säkerhet kan fastslås att den till skattemyndigheten redovisade omsättningen verkligen utgjort export.”

I KR hölls bl.a. vittnesförhör med en anställd vid den speditiönsfirma som fraktat varorna till Ryssland. Vittnet bekräftade bl.a. bolagets uppgifter om att dubbel fakturering är brukligt vid export till Ryssland. KR gjorde därefter följande bedömning:

”Av utredningen i målet framgår att bolaget inhandlat vitvaruprodukter från olika grossister och att dessa varor såvitt framgår av utställda fakturor levererats direkt till speditör för bolagets räkning. Kammarrätten anser vidare att den förklaring bolaget lämnat angående diskrepansen mellan statistiskt värde och till skattemyndigheten uppgivet värde bär sannolikhetens prägel. På grund härav och med hänsyn till vad ... [vittnet] anfört om de mycket begränsade möjligheterna att från hamnmagasinet bortföra varor finner kammarrätten att bolaget gjort sannolikt att varorna exporterats till Ryssland på sätt som påstås.”

EG-leverans

RR har i RÅ 2004 ref. 26 bedömt bevisningen för gränsöverskridande transport enligt 3 kap. 30 a § ML.

Ett bolag hade sålt dataprodukter för 4,6 miljoner kr till två finska företag som själva hämtade varorna hos säljaren i Sverige. Säljaren behandlade försäljningen som en från skatteplikt undantagen försäljning i enlighet med 3 kap. 30 a § ML. Säljaren hade ingen dokumentation som visade att varorna hade lämnat landet. Det visade sig senare att en stor del av de varor som sålts till de finska bolagen har sålts vidare samma dag eller någon dag senare i Sverige.

SKM gjorde gällande att det åvilar en säljare att förvissa sig om att de varor som sålts faktiskt har lämnat landet för att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska vara tillämpligt.

KR i Stockholm ansåg i dom 2001-01-25, mål 6217–6221-1999, att det saknas stöd både i lagen och i lagens förarbeten för SKM:s uppfattning. Säljaren, som hade kontrollerat de

finska bolagens VAT-nummer och varit förvissat om att varorna skulle lämna landet, hade enligt KR gjort vad som enligt lagen ankommer på det.

Domen överklagades till RR som i RÅ 2004 ref. 26 gjorde följande bedömning:

”Till grund för bestämmelsen i ML ligger artikel 28c.A i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Regleringen i ML och direktivet ger uttryck för att varorna faktiskt skall föras in i ett annat EG-land (jfr prop. 1994/95:57 s.78). Är den förutsättningen inte uppfylld är omsättningen inte undantagen från skatteplikt. Eventuell god tro hos säljaren saknar betydelse för dennes skyldighet att debitera mervärdesskatt.

Regeringsrätten finner att det i målet inte framkommit att de aktuella varorna förts från Sverige till ett annat EG-land. Omsättningarna är därför inte undantagna från skatteplikt.”

Vid tillämpning av undantaget i 3 kap. 30 a § ML är det viktigt att skilja på vad som är en bevisfråga och vad som är en rättsfråga. I de fall det är helt klarlagt (visshet) att varorna inte lämnat Sverige och förts in i ett annat EG-land så är det fråga om en rättsfråga. Förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML är inte uppfyllda eftersom någon faktisk, fysisk transport av varorna till ett annat EG-land i sådant fall inte skett. Den vanligaste situationen är dock att det inte är helt klarlagt vart varorna tagit vägen, dvs. visshet saknas. I sådant fall är det fråga om en bevisfråga där säljaren har att göra sannolikt att varorna transporterats till ett annat EG-land.

VAT-nummer

Ytterligare en förutsättning för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML är att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land. En säljare som vill åberopa undantaget har bevisbördan för att förutsättningarna för undantaget är uppfyllda. Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-04-15, dnr 176101-05/111, innebär detta att säljaren måste säkerställa att det verkligen är fråga om den aktuella köparens VAT-nummer samt inneha dokumentation som visar på vilket sätt detta kontrollerats. Om säljaren inte har sådan dokumentation riskerar han att inte kunna uppfylla beviskravet och därmed inte få tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML.

VMB

Vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt 9 a kap. ML är en särskild form för beskattning som avviker från ML:s allmänna

bestämmelser. Den som avser att använda VMB i samband med beskattning av en omsättning, måste därför visa att förutsättningarna för detta är uppfyllda. Av Skatteverkets skrivelse 2007-02-06, dnr 68738-07/111 ”Vinstmarginalbeskattning och utländska bilar och motorcyklar” framgår följande. Om uppgifterna i inköpshandling uppfyller förutsättningarna för att få tillämpa VMB och omständigheterna i övrigt inte motsäger detta, är beviskravet normalt uppfyllt. Om det av underlaget eller omständigheterna i övrigt däremot framkommer uppgifter som kan tala mot att VMB får användas eller att det saknas väsentlig information, minskar bevisvärdet. I det fallet menar Skatteverket att det är den skattskyldige återförsäljaren som har ansvaret för att komplettera materialet i de avseenden som brister och därigenom visa att förutsättningar för användning för VMB är uppfyllda.

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – fakturans innehåll

KR i Stockholm har 2002-05-28 i mål nr 8568-2000 bedömt att en faktura som ett bolag presenterat för SKM inte utgjorde tillräckligt underlag för avdragsrätt. Av fakturan framgick att den avsåg bokföringskostnader och kontorsmaterial (75 000 kr) samt byggledning och material (925 000 kr). Trots begäran från SKM hade bolaget inte inkommit med uppgifter som visade vilka tjänster som utförts och vilket material som tillhandahållits.

KR uttalade följande angående avdragsrätt och skattetillägg:

”Av den ifrågasatta fakturan framgår inte att den avser de arbeten som bolaget påstått. I avsaknad av ytterligare underlag kan bolaget inte anses ha styrkt det yrkade avdraget för ingående mervärdesskatt. För att skattetillägg skall påföras krävs emellertid enligt den numera upphävda, men i målet fortfarande tillämpliga, 18 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) att den skattskyldige till ledning för beskattningen lämnat en uppgift som befunnits oriktig. Det är inte tillräckligt att den skattskyldige inte kan styrka sitt avdragsyrkande. Mot bolagets bestridande kan skattemyndigheten inte anses ha visat att den ifrågasatta fakturan saknar verklighetsunderlag eller avser kostnader som inte är hänförliga till bolagets verksamhet”.

KR kom således fram till att SKM:s beslut att vägra avdrag för ingående mervärdesskatt var korrekt men att skattetillägg inte kunde påföras på grund av att bevisbördan för att en oriktig uppgift lämnats åvilar SKM.

8 Beskattningsbeslut

8.1 Allmänt

I 11 kap. SBL finns bestämmelserna om beskattningsbeslut. I detta avsnitt behandlas de bestämmelser i 11 kap. SBL som berör mervärdesskatt.

8.2 Innebörden av beskattningsbeslut

11 kap. 1 § SBL

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek. *Lag (1997:483)*.

Som beskattningsbeslut anses också

1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap., *Lag (2000:501)*.
2. omprövningsbeslut enligt 21 kap., *Lag (2001:328)*.
3. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (2002:400)*

...

8. överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, om företrädaren har fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid. *Lag (2004:1345)*.

I 11 kap. 1 § SBL anges vad som avses med beskattningsbeslut. Genom ett beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig ska betala eller få tillbaka skatt och skattens storlek. Bestämmelsen reglerar inte frågan om inbetalning eller återbetalning utan endast frågan om skattekontot ska debiteras eller krediteras ett belopp och beloppets storlek (jfr prop. 1996/97:100 s. 579). Bestämmelser om inbetalning, anstånd med inbetalning och återbetalning finns i 16, 17 respektive 18 kap. SBL.

Exempel

Skatteverket har efter utredning omprövat AB A:s mervärdesskatteredovisning avseende redovisningsperioden juli år 1. Omprövningsbeslutet medför att bolaget ska betala ytterligare skatt med 5 000 kronor. På förfalldagen registreras beskattningsbeslutet på bolagets skattekonto (debitering). Eftersom det på bolagets skattekonto inte finns 5 000 kronor för den ytterligare

skatten gör bolaget en inbetalning så att täckning finns för den tillkommande debiteringen på förfallodagen. Om bolagets skattekonto redan visat på ett överskott (minst 5 000 kronor) hade bolaget inte behövt göra någon inbetalning i samband med förfallodagen. Det är saldot på skattekontot som avgör om bolaget behöver göra en inbetalning eller ej. Beskattningsbeslutet registreras alltså på skattekontot oavsett saldot på bolagets skattekonto.

**Beskattnings-
besluts odelbarhet**

Ett beskattningsbeslut som innebär att Skatteverket avviker från den skattskyldiges uppgifter eller prövar ett yrkande innehåller två delmoment dels ett ställningstagande i själva sakfrågan, dels ett bestämmande av skatten (se prop. 1989/90:74 s. 293). Dessa båda delmoment måste finnas för varje enskilt beslut. För att ett beskattningsbeslut ska vara komplett måste såväl dessa moment som beslutsmotivering framgå.

**Olika typer av
beskattningsbeslut**

Beskattningsbeslut är sådana beslut som har betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Av uttalande i författningsskomentarerna (jfr prop. 1996/97:100 s. 531) framgår dock att även sådana beslut som inte medför att skatt ska betalas eller återbetalas kan vara beskattningsbeslut.

Detta innebär att följande beslut är beskattningsbeslut

- Beslut i enlighet med avlämnad deklARATION (11 kap. 16 § SBL).
- Beslut som innebär att skatten bestäms till noll kronor på grund av att skattedeklARATION inte har lämnats i rätt tid (11 kap. 18 § SBL).
- Beslut om vissa debiteringsåtgärder (11 kap. 20 § SBL).
- Beslut att påföra skattetillägg och förseningsavgift (15 kap. SBL).

I 11 kap. 1 § 2 st. SBL görs dessutom en uppräknning av vissa beslut som anses vara beskattningsbeslut, nämligen bl.a.

- Beslut som innebär att någon åläggs betalningsansvar, t.ex. Skatteverkets beslut om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag eller överenskommelse om betalnings-skyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL om företrädaren fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid. Se även avsnitt 15.

- Omprövningsbeslut (21 kap. SBL).
- Beslut i fråga om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

Definitionen av beskattningsbeslut i 11 kap. 1 § SBL ger upphov till vissa frågeställningar. Detta gäller stadgandet i andra stycket som anger att omprövningsbeslut enligt 21 kap. 1 § SBL ska anses som ett beskattningsbeslut. I 21 kap. 1 § SBL anges att Skatteverket ska ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Flera av de omprövningsbeslut som det här kan bli fråga om, t.ex. beslut att registrera en skattskyldig enligt 3 kap. 1 § SBL, torde knappast inrymmas i den generella definitionen av beskattningsbeslut i 11 kap. 1 § 1 st. SBL. Trots att det i andra stycket anges att också andra än de i första stycket angivna besluten ska anses som beskattningsbeslut synes inte avsikten ha varit att inom ramen för begreppet beskattningsbeslut även innefatta beslut som till ingen del innebär att viss skatt ska betalas eller fås tillbaka eller att något skattebeloppets storlek bestäms. Dessa beslut, t.ex. registreringsbeslutet, har betydelse för betalning av skatt och omfattas på den grunden av 21 kap. 1 § SBL men anses, i enlighet med vad som sägs ovan, ändå inte ingå i definitionen av beskattningsbeslut.

I 17 kap. SBL finns bestämmelser om anstånd med att betala skatt. Frågan inställer sig hur dessa anståndsbeslut förhåller sig till stadgandet i 11 kap. 1 § 1 st. SBL. Det går inte att, vare sig av lagtextens utformning eller författningskommentaren, direkt utläsa om ett anståndsbeslut är ett beskattningsbeslut eller inte. Argument kan framföras både för att så skulle vara fallet och för att så inte skulle vara fallet. Ett anståndsbesluts huvudsakliga innebörd synes dock ändå vara ett beslut om när skatt ska betalas, inte om skatt ska betalas. Detta talar emot att dessa anståndsbeslut skulle vara beskattningsbeslut. Fler exempel på beslut som inte torde vara beskattningsbeslut är beslut om vite, revision och anstånd med att lämna skattedeklaration.

Det förda resonemanget synes då närmast leda till att beslut om befrielse från betalningsskyldighet, t.ex. enligt 13 kap. SBL, skulle utgöra beskattningsbeslut, eftersom det slutgiltigt avgör frågan om att skatt inte ska betalas.

Hur beskattningsbeslut fattas

11 kap. 2 § 1 st. SBL

Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig. Beslut fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklARATION och andra tillgängliga uppgifter. *Lag (1997:483)*.

Enligt 11 kap. 2 § SBL fattas beskattningsbeslut för varje redovisningsperiod för sig. Skatteredovisningen för varje redovisningsperiod är definitiv. Beslut fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklaration och andra tillgängliga uppgifter. Den skatt som beslutas utgörs av skillnaden mellan utgående mervärdesskatt och ingående mervärdesskatt och kan vara antingen positiv, vilket innebär att skatt ska betalas, eller negativ (överskjutande ingående mervärdesskatt), vilket innebär att den skattskyldige har ett krav på återbetalning från Skatteverket.

En redovisningsperiod avseende mervärdesskatt som redovisas i skattedeklaration omfattar i regel en kalendermånad. I vissa fall omfattar redovisningen helt beskattningsår (se vidare avsnitt 4.3.6 om redovisningsperiod).

Beskattningsbeslut som berör flera perioder

11 kap. 2 § 2 st. SBL

En sådan ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång får Skatteverket hänföra till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. En ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. *Lag (2003:664).*

Skatteverket får hänföra ändring av ett beskattningsbeslut beträffande samma sakfråga som avser mer än en redovisningsperiod till den sista redovisningsperioden för beskattningsåret om ändringen görs efter beskattningsårets utgång. Om ändringen görs under det löpande beskattningsåret får den hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. Skulle däremot en ändring beröra enstaka redovisningsperioder, ska beslutet avse just de perioderna.

Det har överlåtits till Skatteverket att avgöra i vilka fall det är lämpligt att hänföra skatt för flera redovisningsperioder till en enda. Regeln är avsedd att tillämpas när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt till rätta redovisningsperioder. Bestämmelsen kan exempelvis tillämpas vid rättelser i samband med bokslut eller då det inte går att exakt fördela ändringarna på rätt redovisningsperiod. Tillämpningen ska således ske med viss restriktivitet (jfr prop. 1996/97:100 s. 579). Det kan finnas skäl för att inte hänföra allt till sista redovisningsperioden. Skatteverkets utredning bör därför, med vissa undantag, ge svar på vilken redovisningsperiod en ändring av ett beskattningsbeslut ska hänföras till. Om ändringen i ett beskattningsbeslut hänförs till rätt redovisningsperiod innebär det att ränteberäkningen, såväl vad gäller

kostnads- som intäktsränta, blir korrekt. Man undviker dessutom i framtiden uppkommande problem vid brottsanmälningar och ärenden om företrädaransvar. Vid en företrädartalan kan det ha avgörande betydelse att mervärdesskatt bestäms för varje redovisningsperiod.

Elektroniskt dokument

Enligt 27 § SBF får beslut enligt SBL sättas upp i form av ett elektroniskt dokument. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatisk databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande (1 b § MF). Ett exempel på dylika dokument är de beskattningsbeslut som fattas i Moms AG-systemet. Genom registrering av beslutsuppgifter (beloppsmässiga konsekvenser och beslutsmotivering) skapas en elektronisk beslutshandling som lagras som ett elektroniskt dokument. Det elektroniska dokumentet är således beslutsbärande. Som nämnts ovan måste ett beslut för att anses vara komplett innehålla uppgift om såväl skattekonsekvenserna som beslutsmotivering. Det kan förekomma att ett beslut i Moms AG-systemet inte är komplett på grund av att beslutsmotiveringen har ersatts med en hänvisning till bilaga. Av bilagan framgår beslutsmotiveringen men den lagras inte i samma dokument som de beloppsmässiga konsekvenserna. Dessa beslut har härigenom tappat sin karaktär av elektroniskt dokument och därför måste beslutskopian arkiveras i pappersform i särskild akt. Beslutsbärande blir då det papperslagrade dokumentet. Se RSV:s skrivelse 1999-06-16 om beslutsskrivning i Moms AG-systemet i vissa fall (dokument ID LEKN-5QDKFA under Förvaltningsrätt).

Automatisk databehandling

Av 28 § SBF framgår att beslut enligt SBL får fattas genom automatisk databehandling om skatten enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL bestäms skönsmässigt enligt schablon, dvs. till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Övriga beslut enligt SBL får fattas genom automatisk databehandling om skälen för beslutet enligt 20 § 1 st. FL får utelämnas, dvs. om beslutet inte går någon part emot eller om det av annan anledning är uppenbart obehövligt att upplysa om skälen. Exempel på dylika beslut är beslut som fattas i enlighet med lämnad deklaration enligt 11 kap. 16 § SBL och de s.k. nollbesluten enligt 11 kap. 18 § SBL.

Då beslut fattas genom automatisk databehandling anges normalt inte någon enskild tjänsteman som beslutsfattare utan besluten anses fattade av generaldirektören (17 § 2 st. förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket).

8.3 Beslut med anledning av skatte- deklaration eller andra uppgifter

8.3.1 Allmänt

Beskattningsbeslut fattas normalt med ledning av uppgifter som lämnats i en skattedeklaration. Om detta av någon anledning inte är möjligt, dvs. om deklaration inte har lämnats eller om en avlämnad deklaration är så bristfällig att skatten inte kan beräknas tillförlitligt, får beskattningsbeslut fattas efter skälig grund, s.k. skönsbeskattning.

I 11 kap. 16 § och 18 § SBL regleras de beskattningsbeslut som fattas automatiskt, dvs. utan att ett formellt beslut meddelas. Det finns med andra ord inte någon beslutshandling som konkretiserar dessa beskattningsbeslut. Den skattskyldige får information om de s.k. automatiska beskattningsbesluten genom att dessa registreras på skattekontot och framgår av kontoutdraget. Avviker Skatteverket däremot från deklarationen måste ett formellt beslut fattas, vilket sker genom ett omprövningsbeslut.

8.3.2 Deklaration i rätt tid

11 kap. 16 § SBL

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. *Lag (1997:483).*

Skatten beslutad enligt skatte- deklaration

I 11 kap. 16 § SBL anges hur skatt som redovisats i en skattedeklaration i föreskriven ordning ska bestämmas. Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Skatten anses alltså bestämd till det belopp som redovisats i deklarationen. Detta gäller även om skatt har redovisats med noll kronor. Paragrafen gäller även då den skattskyldige fått anstånd med att lämna skattedeklaration om han kommer in med deklarationen innan anståndstiden har gått ut.

Beslutet anses vara fattat automatiskt. Systemet med automatiska beslut medger att betalning kan krävas av skatt som har redovisats i en deklaration men inte betalats.

Beslutstidpunkt

De s.k. automatiska besluten anses fattade redan när deklarationen kommer in till Skatteverket (jfr prop. 1996/97:100 s. 587). Beslutet kan tidigast vara fattat när deklarationen, rent faktiskt, kommer in till Skatteverket och senast när uppgifterna i deklarationen är bearbetade och registrerade. Enligt för-

arbetena anses således besluten fattade i och med att deklARATIONEN kommer in till Skatteverket. Således krävs inte att uppgifterna i deklARATIONEN har registrerats för att ett beslut ska anses ha fattats. Frågan om beslutstidpunkten torde främst ha betydelse för frågan om när eventuellt brott har uppkommit.

Exempel

En skattedeklARATION kommer in till Skatteverket i vilken företaget redovisat mervärdesskatt med 750 500 kronor att betala, avdragen skatt med 30 000 kronor och arbetsgivaravgifter med 40 000 kronor.

Genom automatiska beslut fastställer Skatteverket skatterna i enlighet med de redovisade beloppen. Något beslut om skatten skickas inte ut.

8.3.3 Utebliven, försenad eller bristfällig deklARATION

11 kap. 18 § SBL

Om en skattedeklARATION inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklARATIONEN, skall varje oredovisad skatt anses genom ett beslut ha bestämts till noll kronor. Om skatten redovisas senare anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan. *Lag (1997:483)*.

Om någon skattedeklARATION inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklARATIONEN, dvs. inte heller har redovisats till noll kronor, ska skatten bestämmas till noll kronor. Detta beslut fattas automatiskt och anses fattat den dag skattedeklARATIONEN för redovisningsperioden skulle ha kommit in till Skatteverket.

Skulle skatten redovisas senare anses ett beslut ha fattats i enlighet med redovisningen såvida inte Skatteverket hunnit meddela ett beslut om omprövning dessförinnan.

Exempel

Ett företag glömmar att skicka in sin skattedeklARATION för redovisningsperiod juli år 1. Genom automatiska beslut fastställer Skatteverket varje oredovisad skatt till noll kronor. Skatteverket skickar inte ut något beslut om detta. Skatteverket omprövar de automatiska besluten och skickar ut övervägande om skönsbeskattning på grundval av andra tillgängliga uppgifter. Övervägandet gör företaget uppmärksammat på att redovisning saknas varför de omgående lämnar in skattedeklARATION för juli

år 1. Den lämnade redovisningen läggs, automatiskt, till grund för beskattningen, eftersom Skatteverket inte hunnit fatta något omprövningsbeslut. Något beslut härom skickas då inte ut av Skatteverket. Däremot sänds ett meddelande ut om att skattedeklaration har kommit in.

Om Skatteverket redan hade fattat ett omprövningsbeslut, exempelvis ett beslut om skönsbeskattning, hade företagets inlämnade skattedeklaration för juli år 1 blivit föremål för ett omprövningsförfarande, vilket bl.a. uteslutit ett automatiskt beskattningsbeslut.

8.3.4 Omprövning

11 kap. 19 § SBL

Av 21 kap. följer att beslut om skatt kan omprövas av Skatteverket. *Lag (2003:664).*

Vid en omprövning skall skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Om en tillförlitlig beräkning inte kan göras på ett sådant sätt, skall skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (*skönsbeskattning*). Därvid får, om inte omständigheterna talar för något annat, varje skatt som enligt 18 § har bestämts till noll kronor bestämmas till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. I detta fall skall dock beslut rörande mervärdesskatt eller punktskatt kvarstå, om endast överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt till den skattskyldiges fördel har bestämts för de tre perioderna. *Lag (2002:400).*

Bestämmelsen i andra stycket tredje meningen gäller inte ifråga om skatt som har redovisats i en förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a §. *Lag (2000:1000).*

Av 11 kap. 19 § SBL framgår hur skatten ska bestämmas när Skatteverket finner skäl att ompröva ett beslut enligt 21 kap. SBL. Skatten ska då bestämmas efter tillgängliga uppgifter. Enligt 21 kap. 1 § SBL ska Skatteverket ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt.

Skönsbeskattning

Om den skattskyldiges uppgifter inte kan läggas till grund för en tillförlitlig beräkning eller om uppgifter saknas från den skattskyldige får ett beskattningsbeslut fattas på skälig grund, s.k. skönsbeskattning.

När tillämpningen av denna bestämmelse aktualiseras har i regel ett beslut enligt 11 kap. 18 § SBL (s.k. nollbeslut) redan fattats. Bestämmelsen är emellertid tillämplig såväl när den skattskyldige underlåtit att överhuvudtaget lämna några uppgifter om skatten som när han lämnat en oriktig uppgift om

skatt. Paragrafen är också tillämplig när det kommer fram uppgifter som visar att en skatt ska bestämmas till högre belopp än som skett. Bestämmelsen tillämpas även i efterbeskattningsfall.

Av prop. 1993/94:99 s. 210 f. framgår bl.a. att vid en sköns-
mässig fastställelse av skatt att betala ska en samlad
bedömning av beloppets storlek göras, varvid inte bortses från
förekomst av ingående mervärdesskatt. Det innebär att någon
uppdelning på in- och utgående mervärdesskatt inte ska göras
utan skönsbeskattningsbeloppet utgör ett belopp, nämligen
skillnaden mellan antaglig ut- och ingående mervärdesskatt.
KR i Göteborg har dock uttalat i dom 2000-09-19 (mål nr
6780-1998) att det i samband med skönsbeskattning i avsaknad
av deklaration inte fanns någon ingående mervärdesskatt att ta
hänsyn till. Den skattskyldige hade inte överhuvudtaget,
genom en faktura eller annan handling, kunnat visa att han haft
några kostnader som skulle beaktas vid skönsbeskattningen.
I en annan dom från KR i Göteborg 2001-05-23 (mål nr 7173-
1998) där deklaration lämnats konstaterades att den utgående
mervärdesskatten beräknats tillförlitligt med ledning av
tillgängliga handlingar. Vidare framgick att några handlingar
inte getts in eller i övrigt varit tillgängliga som visade att
ingående mervärdesskatt var hänförlig till de i målet aktuella
inköpen. De angivna förhållandena ansågs innebära att skatten
beräknats tillförlitligt. Det förhållandet att en skälighetsbedöm-
ning av den skattskyldiges avdragsyrkande gjorts vid inkomst-
beskattningen innebar inte att inkomsten av näringsverk-
samheten hade skönstaxerats. Det förelåg inte någon grund för
att göra en skönsmässig beskattning av mervärdesskatten. Av
prop. 1996/97:100 s. 431 framgår att inriktningen vid den
skönsmässiga uppskattningen är att försöka komma så nära de
verkliga förhållandena som möjligt. Inte sällan är en fördjupad
utredning nödvändig för att uppnå detta.

I de fall det inte finns tillgängliga uppgifter enligt 11 kap. 19 §
SBL eller den skattskyldige inte tidigare har lämnat någon
skattedeklaration kan det vara svårt för Skatteverket att fatta
beslut om skönsbeskattning. Det gäller då för Skatteverket att
inhämta sådana uppgifter som gör en realistisk uppskattning
möjlig. I nyföretagarfallen kan de uppgifter som lämnats i
skatte- och avgiftsanmälan ge viss vägledning.

Skönsbeskattning enligt schablon

Om ingen skattedeklaration har lämnats får Skatteverket vid
skönsbeskattningen bestämma skatten till det högsta av de
belopp som bestämts för någon av de tre närmast föregående

redovisningsperioderna för respektive skatt, s.k. skönsbeskattning enligt schablon. Om besluten för de tre närmast föregående redovisningsperioderna endast innebär överskjutande ingående mervärdesskatt, ska dock denna metod inte tillämpas. Det automatiskt bestämda s.k. nollbeslutet kvarstår och Skatteverket får i stället bestämma skatten efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som kommit fram efter företagen utredning (skönsbeskattning).

Exempel

AB A har i slutet av år 1 lämnat in skattedeklaration och redovisat mervärdesskatt samt underlag för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter enligt följande:

Månad	Mervärdesskatt	Avdragen skatt	Arbetsgivaravgifter
Oktober	-15 000 (negativ)	22 000	8 000
November	- 22 000 ”	23 500	19 000
December	- 2 000 ”	21 000	18 500

AB A lämnar inte in någon skattedeklaration för januari år 2 vilket innebär att Skatteverket, med automatik, fastställer varje oredovisad skatt till noll kronor med stöd av 11 kap. 18 § SBL. Skatteverket överväger att fastställa oredovisade skatter genom skönsbeskattning enligt schablonmetoden. Moms AG-systemet lämnar därför följande skönsbeskattningsförslag:

Månad	Mervärdesskatt	Avdragen skatt	Arbetsgivaravgifter
Januari	0	23 500	19 000

Eftersom endast överskjutande ingående mervärdesskatt har bestämts för de tre senaste redovisningsperioderna, kvarstår nollbeslutet beträffande mervärdesskatten. Skatteverket får därför i stället uppskatta mervärdesskatten skönsmässigt på annan grund.

Beskattning enligt schablon gäller vid sidan av de hittillsvarande möjligheterna för Skatteverket att efter skälig grund bestämma den skattskyldiges betalningsskyldighet. Skatteverket kan således välja att inte tillämpa denna schablonmetod även i andra fall än vid överskjutande ingående mervärdesskatt. Skatteverket kan exempelvis ha en nyss genomförd revision att utgå från.

Dessutom är en ordning med skönsbeskattning enligt en schablon som grundar sig på redovisningen för tidigare redovisningsperioder i vissa fall mindre lämplig att använda. Det gäller bl.a. om den skattskyldige driver säsongsbunden verksamhet. Så långt det är möjligt bör Skatteverket undanta dessa och liknande fall från systemet med skönsbeskattning enligt schablon (jfr prop. 1996/97:100 s. 433).

Syftet med bestämmelsen om schablonbeskattning är att förenkla beslutsfattandet. Något utredningsarbete som vid vanlig skönsbeskattning behövs inte innan beslutet fattas. Den skattskyldige bör i likhet med vad som gällt hittills vid skönsbeskattningsbeslut beredas möjlighet att yttra sig innan beslut fattas. Detta gäller särskilt med hänsyn till att det är ett beslut till nackdel för den skattskyldige och att skattetillägg kan påföras. Beslut om skönsbeskattning enligt schablon bör därför fattas i samma ordning som gäller andra beslut om skönsbeskattning.

Ett beslut om skönsbeskattning enligt schablon får, med stöd av 28 § SBF, fattas genom automatisk databehandling. I praktiken fattas dock inte denna typ av beslut genom automatisk databehandling, eftersom beslutet normalt också innefattar beslut om skattetillägg enligt 15 kap. 2 § SBL.

8.4 Beslut om vissa debiteringsåtgärder

11 kap. 20 § SBL

Om ett beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt taxeringslagen (1990:324) har meddelats och beslutet är av betydelse för debiteringen av skatt, avgift eller ränta, skall Skatteverket göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller om en domstol har meddelat ett beslut enligt denna lag. *Lag (2003:664).*

Domstolarna ska i sakprocessen inte räkna ut den nya skatten som blir följden av att ett överklagat beslut ändras, utan bara besluta i den fråga som är föremål för prövning. När det gäller beslut om mervärdesskatt mynnar domstolens beslut ut i att avdrag ska eller att avdrag inte ska medges för viss ingående mervärdesskatt eller att viss utgående mervärdesskatt ska eller inte ska tas ut.

Skatteverket ska därefter snarast besluta om debiteringsåtgärder som blir följden av domstolens ställningstagande i sak. Beslutet om debiteringsåtgärder är ett beskattningsbeslut och kan överklagas som ett sådant.

Även i de fall beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt TL har meddelats som är av betydelse för debiteringen av skatt ska Skatteverket besluta om den debiteringsändring som blir följden av omprövningen eller taxeringsåtgärden. Detsamma gäller i de fall en domstol har meddelat ett beslut enligt SBL som är av betydelse för debitering av skatt. Det innebär att även allmän domstols beslut om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL föranleder beslut om vissa debiteringsåtgärder (jfr prop. 1996/97:100 s. 589). Ansökan om betalningsskyldighet görs från den 1 januari 2004 hos den LR där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran (jfr prop. 2002/03:128 s. 53).

I RÅ 2005 not. 92 har RR återförvisat målet till KR för ny behandling på grund av att uppgifterna i KR:s dom inte varit tillräckliga för att läggas till grund för beslut om särskilda debiteringsåtgärder.

Handläggningstid

JK har i beslut 2004-11-12, dnr 1300-02-40, prövat Skatteverkets handläggningstider vad gäller beslut om taxeringsåtgärder/debiteringsåtgärder. En KR meddelade 2000-06-16 en dom som avsåg såväl inkomsttaxering som mervärdesskattning. KR biföll överklagandet. Med anledning av KR:s dom fattade skattemyndigheten beslut om taxeringsåtgärder avseende inkomsttaxering och skattetillägg 2000-08-18. Beslut om debiteringsåtgärder fattades först 2000-11-08. JK ansåg att en handläggningstid om två månader såvitt avsåg beslut om taxeringsåtgärder inte var anmärkningsvärd. Däremot ansåg JK att en handläggningstid om nästan fem månader såvitt avsåg beslutet om debiteringsåtgärder inte var godtagbart trots att det inte varit helt okomplicerat att tolka KR:s dom.

8.5 Utformning av beslut

Allmänna regler

Det finns inga regler vare sig i SBL eller SBF om hur ett beslut ska utformas utöver att det i 30 § SBF anges vad som ska framgå av ett besked om slutlig skatt. Avsaknaden av sådana regler medför att de allmänna reglerna om beslutsutformning m.m., som finns i verksförordningen (1995:1322) och FL, ska tillämpas vid utformningen av beslut i mervärdesskatteärenden, se Rätt handlagt (SKV 119) avsnitt 8.4.

I 31 § verksförordningen anges att det för varje beslut ska finnas en handling som utvisar dagen för beslutet, beslutets innehåll, vem som har fattat beslutet och vem som har varit

föredragande eller i övrigt har varit med om den slutliga handläggningen utan att delta i avgörandet.

Beslutsmotivering

Enligt huvudregeln i 20 § FL ska beslut, varigenom en myndighet avgör ett ärende, innehålla de skäl som har bestämt utgången, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Skatteverket är således i princip skyldig att motivera sina beslut. I 20 § FL finns dock vissa undantag från motiveringsskyldigheten. Ett sådant undantag är att Skatteverket inte behöver ange några skäl för sitt beslut om beslutet inte går part emot eller om det av annan anledning är uppenbart obehövt att upplysa om skälen.

De automatiska besluten som Skatteverket anses ha fattat enligt 11 kap. 16–18 a §§ SBL motiveras inte.

Omprövningsbeslut

Av ett omprövningsbeslut måste det klart framgå vilken fråga eller vilka frågor som har varit föremål för omprövning. I prop. 1989/90:74 s. 301 anges att det är angeläget att understryka vikten av att Skatteverket lägger ned stor omsorg på utformningen av de omprövningsbeslut som innebär att den skattskyldiges yrkanden helt eller delvis lämnas utan bifall. Beslutsmotiveringen bör bemöta de argument som den skattskyldige fört fram och klart ange på vilken grund som yrkandena har lämnats utan bifall. En bristande beslutsmotivering kan medföra att den skattskyldige begär omprövning på nytt eller överklagar beslutet på grund av att han trots att Skatteverket inte har beaktat hans invändningar eller för att han missförstått ett knapphändigt beslut. Propositionsuttalet avser omprövningsbeslut vid taxering men har relevans även beträffande omprövningsbeslut i fråga om mervärdesskatt.

Elektroniskt dokument

Enligt 27 § SBF får beslut i ett ärende enligt SBF sättas upp i form av ett elektroniskt dokument. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande (1 b § MF). De regler som gäller om skyldighet att motivera beslut gäller naturligtvis även för beslut som satts upp i form av ett elektroniskt dokument.

Beslut fattade genom automatisk databehandling

Enligt 28 § 1 st. SBF får beslut enligt SBL fattas genom automatisk databehandling om skatten enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL bestäms till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. När det gäller mervärdesskatt bestäms inte skatten enligt denna schablonregel om endast överskjutande ingående

mervärdesskatt har bestämts för de tre närmast föregående perioderna. Övriga beslut enligt SBL får fattas genom automatisk databehandling om skälen för besluten enligt 20 § 1 st. FL får utelämnas. I 28 § 2 st. SBF finns vissa undantag avseende beslut om särskild beräkning av F-skatt, särskild A-skatt eller skatteavdrag.

Sekretess

Vid utformningen av beslut bör beaktas att enligt huvudregeln i 9 kap. 1 § 3 st. SekrL gäller inte sekretess för beslut varigenom bl.a. skatt bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs. Skatteverket bör därför vid utformningen av sina beslut se till att sekretessbelagda uppgifter i skatteärendet inte i onödan blir offentliga på grund av att de återges i besluten.

8.6 Underrättelse om beslut

SBL och SBF

SBL och SBF innehåller vissa bestämmelser om underrättelser om beskattningsbeslut. Enligt 11 kap. 15 § SBL ska besked om slutlig skatt och om resultatet av beräkningen enligt 11 kap. 14 § 2 st. SBL skickas till den skattskyldige senast den 15 december taxeringsåret.

21 § FL

I övrigt gäller bestämmelsen i 21 § FL. Där anges att en sökande, klagande eller annan part ska underrättas om innehållet i det beslut varigenom myndigheten avgör ärendet, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild. Underrättelse behöver dock inte ske om det är uppenbart obehövt. Rutinmässiga beslut som grundar sig på uppgifter som en part har lämnat kan vara exempel på när underrättelse om beslutet inte behöver ske. Undantagsregeln bör som regel användas mycket restriktivt och den är inte tillämplig i de fall Skatteverket ändrar uppgifter som den skattskyldige redovisat i skattedeklaration. Det gäller oavsett om ändringen sker på Skatteverkets eller på den skattskyldiges initiativ. Underrättelse om sådana beslut måste alltid ske även om den skatt som företaget ska betala eller återfå inte påverkas av beslutet, t.ex. vid ändring av redovisade omsättningsuppgifter. I 21 § FL anges vidare att om beslutet går parten emot och kan överklagas ska han underrättas om hur han kan överklaga det. Det ska således alltid bifogas överklagandehänvisning till överklagbara beslut som går den skattskyldige emot.

Underrättelse genom vanligt brev/delgivning

I 63 § SBF anges att en underrättelse till den skattskyldige ska skickas i vanligt brev. Delgivning av en försändelse ska ske

- om det är av betydelse att få ett bevis om att en handling kommer den skattskyldige eller annan tillhanda,
- om den innehåller ett föreläggande om vite för den som avses med föreläggandet,
- om den innehåller beslut som har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att Skatteverket på eget initiativ omprövar ett beslut till den skattskyldiges nackdel.

Att en underrättelse ska delges innebär att delgivning ska ske i enlighet med delgivningslagens (1970:428) regler.

NJA 1996 s. 351

HD har i NJA 1996 s. 351 konstaterat att om en författning inte föreskriver att en underrättelse ska delges får denna sändas med vanligt brev, varvid i princip gäller att meddelandet går på mottagarens risk. Att det i efterhand inte kan visas att underrättelsen nått adressaten medför därmed inte att underrättelsen förlorar sin giltighet.

Skattskyldig i konkurs

När en skattskyldig är försatt i konkurs bör även konkursförvaltaren få del av beslut avseende den skattskyldige, se vidare avsnitt 20.3.5.

Brev i retur – adressaten okänd

I de fall när beslut som sänts i vanligt brev kommer i retur till Skatteverket på grund av att adressaten är okänd och Skatteverket har skickat beslutet till den adress som finns hos verket anses Skatteverket ha fullgjort sin kommunikations-skyldighet. Det ankommer på den skattskyldige att anmäla rätt adress så att han kan nås av myndigheters beslut m.m.

9 Ränta

9.1 Allmänt

I avsnittet behandlas bestämmelserna om ränta i 19 kap. SBL.

Utgångspunkten för ränteberäkningen i skattekontosystemet är en basränta. Skatteverket fastställer basräntan.

I skattekontosystemet beräknas intäktsränta och kostnadsränta. Intäktsränta beräknas för varje dag det finns ett överskott på skattekontot och kostnadsränta beräknas för varje dag skattekontot visar på ett underskott. Intäktsräntan är inte skattepliktig. Kostnadsräntan är inte avdragsgill.

Intäktsräntan ska ge kontohavaren kompensation för tillgodohavanden på kontot. Intäktsräntan beräknas med utgångspunkt från basräntan. Kostnadsräntan, som beräknas efter tre nivåer, ska fungera dels som ett påtryckningsmedel så att skatter och avgifter betalas i rätt tid, dels täcka statens kreditkostnader.

Räntan beräknas dagligen på skattekontots saldo (räntesaldo). Intäktsräntan och kostnadsräntan tillgodoförs respektive påförs en gång i månaden i samband med avstämningen av skattekontot. Räntan läggs sedan till saldot vilket innebär en beräkning av ränta på ränta (kapitalisering).

En inbetalning kan inte styras till att avse en betalning av en viss skuld utan räknas av mot samtliga debiteringar på skattekontot. Underskottet eller överskottet på kontot påverkas av inbetalningen från och med dagen efter den då beloppet bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar (plus- eller bankgiro).

Skatteverket får befria från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl. RSV har meddelat rekommendationer m.m. (RSV S 2000:9) om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta.

9.2 Grunder för ränteberäkning m.m.

Huvudprincip

19 kap. 1 § SBL

Den skattskyldige skall betala ränta (kostnadsränta) eller tillgodoföras ränta (intäktsränta) enligt bestämmelserna i detta kapitel. *Lag (1997:483).*

19 kap. 2 § SBL

Ränteberäkningen skall grundas på den sammanlagda skatteskuld eller skattefordran enligt denna lag som den skattskyldige har varje dag.

Till den del skatteskulden gäller skatt som avses i 4, 5 eller 7 § beräknas kostnadsränta inte för tiden från och med den 13 februari till och med den 3 maj taxeringsåret på belopp upp till och med 20 000 kronor. *Lag (1997:483).*

Den skattskyldige ska betala kostnadsränta eller tillgodoföras intäktsränta enligt bestämmelserna i 19 kap. Det är inte de enskilda beloppen i beskattningsbesluten som utgör grunden för ränteberäkningen utan den sammanlagda skatteskulden (underskott) eller skattefordran (överskott) enligt SBL som den skattskyldige har varje dag på skattekontot.

Ändrad ränteberäkning

19 kap. 15 § SBL

Om ett beslut som har legat till grund för en beräkning av ränta ändras, skall motsvarande ändringar göras i ränteberäkningen. *Lag (1997:483).*

Om ett beslut som legat till grund för en beräkning av ränta ändras, ska motsvarande ändringar göras i ränteberäkningen.

Exempel

Ränteberäkning vid omprövningsbeslut (sänkning)

Vid avstämningstillfället i juli gjordes följande sammanställning per ränteberäkningsdag (Rtb.dag).

Rtb.dag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
070603	Ingående saldo	0	+/-0
070613	Deb.prel.skatt	-2 000	
070613	Mervärdesskatt april 2007	-12 000	-14 000
070622	Inbetalning	+14 000	+/-0

Räntetid	Räntesaldo	Ränta	
070603-0612	0		
070613-0621	-14 000	10 000	Låg kostnadsränta
		4 000	Hög kostnadsränta
070622-0701	0		

Vid avstämningstillfället i augusti gjordes följande sammanställning per ränteberäkningsdag.

Rtb.dag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
070702	Ingående saldo	0	+/-0
070713	Deb.prel.skatt	-2 000	
070713	Mervärdesskatt maj 2007	-7 000	-9 000
070720	Inbetalning	+9 000	+/-0

Räntetid	Räntesaldo	Ränta
070702-0712	0	
070713-0719	- 9 000	Låg kostnadsränta
070720-0804	0	

Ett omprövningsbeslut 07-08-20 som avser mervärdesskatt april 2007 bokförs på kontot samma dag. Beslutet innebär en sänkning med 5 000 kronor till 7 000 kronor. Beloppet 5 000 kronor ska tillgodoföras den skattskyldiges skattekonto med ränteberäkning fr.o.m. 070613 (ursprunglig förfallodag).

Vid avstämningstillfället i september görs följande sammanställning per ränteberäkningsdag.

Rtb.dag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
070805	Ingående saldo	0	+/-0

070818	Deb.prel.skatt	-2 000	
070818	Mervärdesskatt juni 2007	-7 000	-9 000
070823	Inbetalning	+9 000	+/-0
070613	Beslut 070820	+5 000	

Vid avstämningsstillfallet i september kommer kostnadsränta att beräknas enligt följande.

Räntetid	Räntesaldo	Ränta
070613-0621	-9 000	Låg kostnadsränta
070622-0701	+5 000	Intäktsränta
070702-0712	+5 000	Intäktsränta
070713-0719	-4 000	Låg kostnadsränta
070720-0804	+5 000	Intäktsränta
070805-0817	+5 000	Intäktsränta
070818-0822	-4 000	Låg kostnadsränta
070823-0901	+5 000	Intäktsränta

9.3 Basränta

19 kap. 3 § SBL

Ränta skall beräknas med utgångspunkt från en räntesats (basränta) som motsvarar den räntesats som gäller för sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan skall fastställas till helt procenttal enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen. Den fastställda basräntan skall gälla från och med närmast kommande kalendermånad. *Lag (1997:483)*.

Utgångspunkten för ränteberäkningen i skattekontosystemet är en basränta som fastställs av Skatteverket och publiceras i Skatteverkets författningssamling. Basräntan beräknas till genomsnittliga säljräntan på sexmånaders statsskuldväxlar under tiden från och med den 16 i en månad till och med den 15 i månaden efter. Den fastställda basräntan gäller från och med närmast följande kalendermånad (56 § SBF).

Basräntan ska avrundas till närmast hela procenttal. Om genomsnittsräntan ligger mitt emellan två hela procenttal ska den avrundas nedåt. Basräntan ändras när genomsnittsräntan – efter avrundning – ändras med minst en procentenhet.

RSV har fastställt basräntan vid sju tillfällen (RSFS 1997:23, 1998:14, 1999:2, 1999:16 och 2003:13, SKVFS 2004:10 och 2006:20).

Tidsperiod	Basräntenivå
98-01-01–98-06-30	5 %
98-07-01–99-01-31	4 %
99-02-01–99-11-30	3 %
99-12-01–03-03-01	4 %
03-04-01–04-03-31	3 %
04-04-06–08-31	2 %
06-09-01–	3 %

9.4 Kostnadsränta

Räntesats

Kostnadsränta tas ut i tre nivåer. Utgångspunkten är basräntan. Den låga kostnadsräntan motsvarar basräntan, mellanräntan är 125 % av basräntan och den höga kostnadsräntan är basräntan plus 15 procentenheter.

Kostnadsräntan är inte avdragsgill.

9.4.1 Påförande av kostnadsränta

19 kap. 10 § SBL

Kostnadsränta påförs för varje månad. *Lag (1997:483)*.

Om bestämmelserna i 4, 5, 7 och 8 §§ medför att ränta skall beräknas efter en räntesats som är högre än basräntan, skall den högsta räntesatsen ersättas med en räntesats motsvarande basräntan på ett belopp upp till och med sammanlagt 10 000 kronor. Om den skattskyldige betalar en del av skatteskulden, skall den delen anses vara den på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats. *Lag (1997:1032)*.

Kostnadsränta beräknas inte efter den dag betalning har skett eller statens fordran på skatten har preskriberats. *Lag (1997:483)*.

Ränta på ränta

Kostnadsränta beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot och påförs varje månad i samband med avstämningen och läggs till skattekontots saldo. Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering.

Kostnadsränta beräknas till och med den dag en betalning eller kreditering bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar för de dagar den skattskyldige har en skatteskuld (underskott) på sitt skattekonto.

Ett underskott på skattekontot för skatt, som har fastställts genom ett beslut i enlighet med en inlämnad skattedeklaration, uppkommer först efter ordinarie förfalldag (16 kap. 4 § SBL). Före denna tidpunkt beräknas inte kostnadsränta.

Skattetillägg och förseningsavgift ska betalas senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutet om debitering av skattetillägg eller förseningsavgift. Därefter beräknas kostnadsränta enligt bestämmelserna om sen betalning.

I skattekontosystemet är det inte möjligt att direkt avgöra vilka skatteskulder ett underskott består av eftersom det inte finns någon avräkningsordning. För att man inte ska tvingas att fördela ett underskott på olika skatter behandlas ett underskott, som inte överstiger 10 000 kronor på ett och samma sätt oberoende av hur det uppkommit. På ett sådant underskott beräknas alltid den låga kostnadsräntan, dvs. lika med basräntan. Om olika räntesatser är tillämpliga ska vid betalning av en del av skatteskulden i första hand den delen anses vara betald på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats (jfr prop. 1997/98:33 s. 46).

Detta får betydelse i de fall som räntebestämmelserna medför att ränta ska beräknas efter en räntesats som är högre än basräntan. Då ska den högsta räntesatsen ersättas med en räntesats motsvarande basräntan på ett belopp upp till och med sammanlagt 10 000 kronor. Om den skattskyldige betalar en del av skatteskulden, ska den delen anses vara den på vilken den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats.

Kostnadsränta beräknas inte efter den dag statens fordran på skatten har preskriberats.

9.4.2 Kostnadsränta vid sen betalning

19 kap. 8 § SBL

Om betalning inte sker i rätt tid, skall ränta, för tid efter den dag skatten senast skulle ha betalats till dess ränta skall beräknas enligt 9 §, beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter. *Lag (1997:1032).*

Om en betalning inte sker i rätt tid, ska ränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter, dvs.

hög kostnadsränta. Detta gäller till dess skulden betalats eller registrerats hos KFM. (Under tiden 1 januari till och med den 31 augusti 1998 ska, enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till SFS 1998:232, räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan).

Till den del skatten inte överstiger 10 000 kronor ska dock räntan alltid beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

9.4.3 Kostnadsränta vid indrivning

19 kap. 9 § SBL

När det är fråga om skatt som har lämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning eller för verkställighet enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter beräknas kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan från och med dagen efter den då beslutet om skatten registrerades i utsökning- och indrivningsdatabasen enligt lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet. *Lag (2006:727)*.

Kostnadsränta beräknas för skatt som har lämnats till KFM för indrivning, eller för verkställighet enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan från och med dagen efter den då beslutet om skatten registrerats i utsökningregistret.

KFM beräknar ränta för tiden efter det att skulden lämnats för indrivning.

För sådan skatt som omfattas av ett beslut om betalningssäkring ska låg kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den då beslutet om betalningssäkring registrerades i utsökning- och indrivningsdatabasen. Se Skatteverkets skrivelse 2005-03-15, dnr 109136-05/111 ”Beräkning av ränta på skatt som varit föremål för betalningssäkring”.

9.4.4 Kostnadsränta vid anstånd

19 kap. 6 § SBL

När det är fråga om skatt som omfattas av anstånd och som skall betalas när anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag betalning senast skall ske med anledning av beslutet om anstånd. *Lag (1997:483)*.

Vid anstånd enligt 17 kap. 5, eller 7 § skall dock räntan beräknas från och med dagen efter den då anståndet beviljades. *Lag (2006:1428)*.

Ränta enligt denna paragraf beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. *Lag (1997:483)*.

På skatt som omfattas av anstånd och som återstår att betala när anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag betalning senast ska ske med anledning av anståndsbeslutet.

Vid anstånd med betalning av skatt på grund av totalförsvarstjänstgöring (17 kap. 5 § SBL) eller synnerliga skäl (17 kap. 7 § SBL) beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den då anståndet beviljades.

Räkna beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

9.4.5 Kostnadsränta vid omprövning och överklagande

19 kap. 7 § SBL

När det är fråga om skatt som skall betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag eller den tidigare dag som skatten enligt 16 kap. 7 § anses vara betald eller, när det är fråga om slutlig skatt, från och med den 13 februari taxeringsåret till och med den dag betalning senast skall ske med anledning av Skatteverkets eller domstolens beslut. *Lag (2003:664)*.

Kostnadsränta enligt första stycket beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Om skatten skall betalas till följd av ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av redovisning enligt 11 kap. 19 § andra stycket beräknas dock kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter. *Lag (1997:483)*.

När skatt ska betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag betalning senast ska ske enligt omprövningsbeslutet eller beslutet om vissa debiteringsåtgärder.

Skatteverkets beslut att på grundval av sedermera ingivna skattedeclarationer debitera skatt för s.k. non filers, dvs. skattskyldiga som inte varit registrerade till mervärdesskatt eller såsom arbetsgivare och som ursprungligen inte avgett skattedeclaration, är att betrakta som s.k. grundbeslut. På grund härav ska hög kostnadsränta beräknas. Se Skatteverkets skrivelse 2005-03-31, dnr 185994-05/111 ”Vilken kostnadsränta – låg eller hög – ska påföras vid debitering av skatt för s.k. nonfilers, dvs. skattskyldiga som inte varit vare sig moms – eller arbetsgivarregistrerade?”.

Kostnadsränta beräknas efter den eller de räntesatser som motsvarar basräntan under räntetiden.

Om skatten ska betalas till följd av ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av skattedeklaration beräknas kostnadsräntan från och med den ursprungliga förfallodagen till och med den dag betalning senast ska ske efter en räntesats som motsvarar den höga kostnadsräntan. Dock ska, under förutsättning att den skattskyldige inte har något underskott på skattekontot, kostnadsränta motsvarande basränta beräknas på ett belopp upp till och med 10 000 kronor.

Exempel

I avsaknad av skattedeklaration skönsbeskattar Skatteverket, genom omprövningsbeslut, företaget med ett skattebelopp om 40 000 kronor. Dessutom påförs skattetillägg och förseningsavgift med sammanlagt 9 000 kronor. Det sammanlagda beloppet 49 000 kronor ska vara betalt enligt huvudregeln, dvs. senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Kostnadsränta beräknas enligt följande under förutsättning att inget annat finns på skattekontot:

På de första 10 000 kronor beräknas kostnadsränta motsvarande basränta från och med ursprunglig förfallodag (19 kap. 10 § 2 st. SBL). På 30 000 kronor beräknas hög kostnadsränta från och med ursprunglig förfallodag. På beloppet 9 000 kronor beräknas kostnadsränta först efter det att förfallodagen för skattetillägget och förseningsavgiften passerats enligt bestämmelserna om sen betalning, eftersom man beträffande dessa avgifter inte kan tala om någon ursprunglig förfallodag.

9.4.6 Befrielse från kostnadsränta

9.4.6.1 Allmänt

19 kap. 11 § SBL

Skatteverket får helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta, om det finns synnerliga skäl. *Lag (2003:664).*

Skatteverket får helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta om det föreligger synnerliga skäl.

RSV har meddelat rekommendationer m.m. om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta enligt SBL (RSV S 2000:9).

Det ankommer på Skatteverket att i varje enskilt fall pröva frågan om befrielse. Det finns inte något krav på ansökan, vare

sig muntlig eller skriftlig, för att befrielse ska kunna medges. Däremot behöver Skatteverket inte göra efterforskningar när kännedom om befrielsegrunder saknas.

I fråga om möjligheten till befrielse från kostnadsränta görs följande uttalanden i prop. 1996/97:100 s. 346 och 347:

”Utrymme bör finnas att i vissa fall underlåta att påföra eller att medge befrielse från ränta. Dessa möjligheter bör, som utredningen framhållit, avse främst skattskyldiga som inte har löpande skatte- och avgiftsbetalningar och bör i första hand grundas på omständigheter som rör den skattskyldiges person. Som exempel på en sådan omständighet nämner utredningen sjukdom och med sjukdom jämförbara förhållanden som medfört att betalningsskyldigheten inte kunnat fullgöras av den skattskyldige själv eller annan som den skattskyldige kunnat anlita. Det kan också vara fråga om något annat förhållande som den betalningsskyldige inte kunnat råda över. Det får då förutsättas att betalningsskyldigheten fullgörs så snart det förhållande som orsakat förseningen upphört. Av betydelse är även när i förhållande till en förfallodag som den omständighet som åberopas som grund för en försening inträffat. Trots hinder att själv fullgöra betalningsskyldigheten kan nämligen den skatt- eller avgiftsskyldige ha haft tid att ordna så att betalningen kommit till stånd på annat sätt.

[...]

Ränta bör självfallet inte tas ut om en betalning inte bokförts på skattemyndighetens konto i rätt tid på grund av något förhållande som skattemyndigheten har ansvar för.

I en befrielsesituation kan det finnas anledning att väga in hur den skatt- eller avgiftsskyldige tidigare skött sina betalningar. Det är emellertid i första hand omständigheterna i det enskilda fallet som bör avgöra om befrielse ska medges. Tidigare misskötsamhet utesluter därför inte befrielse vid exempelvis akut sjukdom eller olycks-händelse.”

Möjligheten för skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar, dvs. för dem som har debiterad F-skatt, särskilt debiterad A-skatt eller som ska lämna skattedeklaration, att få hel befrielse från kostnadsränta är begränsad (jfr prop. 1996/97:100 s. 346).

9.4.6.2 Hel befrielse

Sjukdom/ olyckshändelse

Frågan om hel befrielse kan bli aktuell på grund av förhållanden som rör den skattskyldiges person. Detta innebär att en skattskyldig med löpande skattebetalningar normalt inte kan åberopa sjukdom eller olyckshändelse som grund för hel befrielse av kostnadsränta eftersom det förutsätts att denne utan större dröjsmål kan ordna så att betalning kan ske. Delvis befrielse kan dock komma i fråga, se avsnitt 9.4.6.3.

Lång handläggningstid

Frågan om hel befrielse kan vidare bli aktuell när kostnadsränta påförts på grund av förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över. En lång handläggningstid i ett omprövnings- eller anståndsärende kan medföra såväl kostnadsränta som andra olägenheter för den skattskyldige. Om ett ärende handlagts så att Skatteverket kan ha ådragit sig skadeståndsskyldighet bör hel befrielse övervägas. Detta innebär att Skatteverket inte behöver avvakta skadeståndsärendet utan eventuell befrielse bör medges omedelbart.

Sent erhållet beskattningsbeslut

Ytterligare exempel på förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över kan vara när en inbetalning inte kunnat ske i rätt tid på grund av att ett beskattningsbeslut inte kommit denne tillhanda. Som exempel nämns i RSV:s rekommendationer att myndigheten, trots att den skattskyldige meddelat adressändring, har felaktig adressuppgift i skatterregistret. I dessa fall bör hel befrielse avse ränta från förfallodagen och för högst 30 dagar från det att den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om sin betalningsskyldighet.

För sent erhållen skattedeklaration

Om den skattskyldige gör gällande att en inbetalning inte kunnat ske i tid på grund av att skattedeklaration eller inbetalningshandlingar saknats bör denna omständighet i regel inte utgöra skäl för hel befrielse från kostnadsränta.

Hel befrielse bör dock, enligt RSV:s rekommendationer, medges om den skattskyldige har erhållit skattedeklaration och inbetalningshandlingar för sent på grund av något förhållande som helt kan hänföras till Skatteverket. Detta kan förekomma t.ex. när en skatte- och avgiftsanmälan inte har behandlats i rimlig tid. Handläggningstiden för ärenden av detta slag bör normalt inte överstiga 14 dagar.

En förutsättning för hel befrielse bör vara att en sådan anmälan som krävs har lämnats i tid, att den innehållit fullständiga och korrekta uppgifter och dessutom att inbetalning bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar inom 14

dagar från det Skatteverket sänt ut de handlingar som den skattskyldige behöver för att kunna redovisa och betala.

När det är fråga om löpande betalningar för en skattskyldig som redan är registrerad, bör den omständigheten att han inte fått förtryckta inbetalningskort inte föranleda befrielse, eftersom han kan använda vanliga inbetalningskort i stället.

**Handhavandefel
hos betalnings-
förmedlare**

Andra omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över men som inte är hänförliga till Skatteverket kan vara när en inbetalning försenas på grund av handhavandefel hos betalningsförmedlare.

Förfallodagens innebörd, dvs. att ett belopp anses ha betalats den dag då betalningen bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar, gör att inbetalaren står risken för att beloppet bokförs i rätt tid. Har betalningsförmedlaren förorsakat försening av en inbetalning ska den skattskyldige alltid vända sig till betalningsförmedlaren för att begära kompensation för påford kostnadsränta. Undantagsvis kan det förhållandet att ett betalningsinstitut inte på normalt sätt kunnat överföra betalningen till Skatteverkets konto utgöra grund för befrielse.

Följande uttalar i prop. 1996/97:100 s. 346:

”Som befrielsegrund bör vidare i vissa fall betraktas det förhållandet att det betalningsinstitut som anlitas, t.ex. på grund av ett datorhaveri eller andra jämförbara särskilda omständigheter, inte klarat att på normalt sätt överföra betalningen till skattemyndighetens konto. Befrielse bör också kunna medges i de fall som Postgirot Bank AB pekat på, dvs. förseningar som beror på ett tillfälligt handhavandefel hos betalningsförmedlaren eller inte fungerande datorkommunikation. Det måste dock vara fråga om sådana förhållanden som den skattskyldige inte har haft anledning att räkna med. För befrielse i sådana situationer där den försenade betalningen beror på förhållanden hos betalningsförmedlaren och som i regel rör ett större antal skattskyldiga eller annars avser ett mer väsentligt belopp bör krävas att betalningsförmedlaren kompenserar staten för dess räntekostnad. Dessa situationer bör regleras i de avtal om betalningsförmedling som Riksskatteverket träffar med betalningsförmedlarna och bör lämpligen hanteras under medverkan av Riksskatteverket.”

I RSV:s rekommendationer sägs att hel befrielse från kostnadsränta bör ske när förseningen beror på tillfälliga handhavandefel eller inte fungerande datorkommunikation hos betalningsförmedlare.

Till den del felet beror på den skattskyldige bör ingen befrielse komma ifråga, se dock 9.4.6.4.

9.4.6.3 Delvis befrielse

Skatteverket får delvis befria från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl. Delvis befrielse kan bli aktuellt i de fall sådana omständigheter som kan utgöra skäl för hel befrielse föreligger men inte kan anses tillräckligt starka för att motivera detta.

Delvis befrielse bör ske på så sätt att kostnadsräntan sätts ner till ett belopp som motsvarar basräntan.

Sjukdom/ olyckshändelse

Sjukdom eller olyckshändelse som drabbat skattskyldig med löpande skattebetalningar eller ansvarig tjänsteman i nära anslutning till betalningstillfället kan anses utgöra skäl för delvis befrielse från kostnadsränta. En förutsättning för detta är normalt att den skattskyldige kan visa att det inte funnits någon annan som kunnat fullgöra betalningsskyldigheten i tid. Skattskyldiga med löpande redovisning och betalning torde kunna ordna så att inbetalning kan ske utan större dröjsmål även i dessa situationer. Som en ytterligare förutsättning för delvis befrielse i dessa fall bör därför krävas att inbetalning skett inom 14 dagar från förfallodagen.

Någon mera ingående prövning av sjukdomens art och omfattning m.m. behöver normalt inte göras. Läkarintyg eller annat intyg bör krävas in endast om det anses nödvändigt för bedömningen.

9.4.6.4 Övriga omständigheter

Om kostnadsräntan beror på ett fel som Skatteverket har begått bör delvis befrielse kunna medges även om den skattskyldige orsakat felet, dock under förutsättning att den skattskyldiges åtgärd var ursäktlig. Allmänt sett kan därvid högre krav ställas på en skattskyldig med löpande skatte- och avgiftsbetalningar.

9.4.6.5 Omständigheter som inte bör föranleda befrielse

Befrielse bör inte medges på grund av bristande betalningsförmåga, bristande kunskaper om gällande bestämmelser eller om inbetalningen är försenad på grund av semester eller liknande.

9.5 Intäktsränta

Huvudregel

19 kap. 12 § SBL

Intäktsränta beräknas, om inte annat följer av 13 §, från och med dagen efter den då den skattskyldiges betalning bokförs på Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar enligt denna lag eller ett belopp annars tillgodoräknas till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka. När det är fråga om skatt som skall tillgodoräknas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas räntan från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag. *Lag (2003:664).*

Huvudregeln är att intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den skattskyldiges betalning bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar, eller ett belopp annars tillgodoräknas, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka. När det är fråga om skatt som ska tillgodoräknas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas räntan från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag.

En inbetalning som avser att möta en debitering, men som bokförs före debiteringens förfallodag påverkar skattekontots saldo positivt och på ett eventuellt överskott beräknas ränta fram till förfallodagen.

Exempel

Rtb.dag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
070402	Ingående saldo	0	0
070410	Inbetalning	+ 8 000	+ 8 000
070413	Mervärdesskatt	- 8 000	0
070505	Utgående saldo	0	0

Intäktsräntan beräknas enligt följande		
Räntetid	Räntesaldo	Ränta
070402-070410	0	
070411-070412	+ 8 000	Intäktsränta
070413-070505	0	

**Undantag från
huvudregel**

Intäktsräntan tillgodoförs vid kommande avstämningstillfälle och läggs till saldot på skattekontot.

19 kap. 13 § SBL

Intäktsränta skall beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret för

1. skatt som skall betalas tillbaka på grund av nedsättning enligt 11 kap. 13 § eller enligt ett beslut om slutlig skatt efter avdrag enligt 11 kap. 14 § andra stycket 1 och tillägg enligt 11 kap. 14 § andra stycket 2 a och b, eller

2. skatt som skall betalas tillbaka enligt 18 kap. 3 §. *Lag (1997:483)*.

För överskjutande ingående mervärdesskatt som har redovisats i skattedeklaration enligt 10 kap. 18 eller 19 § beräknas räntan från och med dagen efter den dag som skatten enligt 16 kap. 7 § anses vara betald. *Lag (1998:232)*.

Det finns undantag från huvudregeln, bl.a. för överskjutande ingående mervärdesskatt som har redovisats i skattedeklaration. I dessa fall beräknas ränta från och med dagen efter den dag som skatten enligt 16 kap. 7 § SBL anses vara betald. Anledningen till detta är att det ska vara möjligt att använda denna mervärdesskatt som betalning av annan, i skattedeklarationen, redovisad skatt utan att räntekonsekvenser uppkommer. Denna ränteberäkningsdag gäller även fortsättningsvis för ifrågavarande redovisningsperiod, vad gäller eventuellt rättelse som innebär att det utbetalda beloppet ska återbetalas.

Exempel

Redovisningsperiod: augusti 2007

Förfallodag: 07-10-12

Ankomstdag skattedeklaration: 07-09-02

Mervärdesskatt att återfå: 150 000 kronor

Räntedag: 07-09-13

Den skattskyldige inkommer med en rättelsedeklaration den 22 november 2007 som utvisar mervärdesskatt att betala med 50 000 kronor. Skatteverket gör ett omprövningsbeslut med ett höjningsbelopp på 200 000 kronor.

Beslutet medför att ett belopp på 150 000 kronor får ränteberäkningsdag den 13 september 2007 och resterande höjning 50 000 kronor får ränteberäkningsdag den 13 oktober 2007.

Räntesats

19 kap. 14 § SBL

Intäktsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan och tillgodoförs varje månad. *Lag (1997:483)*.

Intäktsräntan bestäms med utgångspunkt i basräntan. Intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan.

Intäktsränta tillgodoförs varje månad i samband med avstämning och läggs till skattekontots saldo. Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering.

Intäktsräntan är inte skattepliktig.

10 Skattekonton

10.1 Allmänt

Med SBL infördes ett system med skattekonto för varje skattskyldig.

Huvudbestämmelserna om skattekonto är intagna i 3 kap. 5 och 6 §§ SBL. Det gäller upprättande av skattekonto, uppgifter som ska registreras på kontot, tidpunkten för registrering samt avstämning av skattekontot. I 8 § SBF stadgas om kontoutdrag efter avstämning av skattekonto.

Huvudprinciperna för skattekontot är att

- skatter som debiteras bokförs på kontot, normalt på förfallodagen,
- alla betalningar som den skattskyldige gör bokförs löpande på kontot,
- betalningar och andra belopp som ska räknas skattskyldig till godo behandlas på ett enhetligt sätt och bokförs utan någon avräkningsordning mellan de olika skatterna på skattekontot,
- ett enhetligt ränteinstitut med kostnads- respektive intäktsränta tillämpas,
- avstämning av skattekontot görs varje månad som det förekommit någon transaktion och avstämningen följs normalt av ett kontoutdrag som visar ställningen på kontot, samt att
- obetalda belopp, dvs. underskott på skattekontot, överlämnas efter betalningsuppsmaning fortlöpande för indrivning.

SBL:s bestämmelser om inbetalning av skatt och om avräkning behandlas i avsnitt 11, om återbetalning i avsnitt 12, om ränta i avsnitt 9 och om indrivning i avsnitt 17.

I Skatteverkets broschyr ”Skattekonto för företagare” (SKV 409) finns information om bl.a. skattekontot.

10.2 Upprättande av skattekonto

3 kap. 5 § 1 st. SBL

Skatteverket skall upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt denna lag. *Lag (2003:747).*

Skattskyldig

Skatteverket ska upprätta ett skattekonto för varje person, såväl fysisk som juridisk, som är skattskyldig enligt SBL.

Detta innebär att det för varje person som är skattskyldig för sådan skatt eller avgift som omfattas av SBL ska finnas ett skattekonto för redovisningen och betalningen av dessa skatter och avgifter.

10.3 Flera skattekonton

3 kap. 5 § 2 st. SBL

Skatteverket får besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto. För en gruppövudman skall det upprättas ett särskilt skattekonto för registrering av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt. *Lag (2003:747).*

Skatteverket får besluta om att upprätta flera skattekonton för en skattskyldig. Denna möjlighet har tillkommit för att användas i de fall en skattskyldig är ansvarig för inte bara sin egen skatteredovisning och skattebetalning utan också har att fullgöra redovisnings- och betalningsskyldigheten för annan eller andra skattskyldiga.

Representant

Detta kan bli aktuellt när Skatteverket beslutat att någon som representant för enkelt bolag eller partrederi tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänför sig till bolagets eller partrederiets verksamhet. Representanten tilldelas då ett särskilt skattekonto för denna redovisning och betalning.

Gruppövudman

För gruppövudman för sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ML ska det upprättas ett särskilt skattekonto för mervärdesskattegruppens redovisning och betalning av mervärdesskatt. För denna redovisning tilldelas huvudmannen ett särskilt redovisningsnummer. Huvudmannens egen redovisning och betalning av skatter och avgifter bokförs på det skattekonto som upprättats för honom under hans person- eller organisationsnummer på grund av stadgandet i 3 kap. 5 § 1 st. SBL.

10.4 Registrering på skattekonto

3 kap. 5 § 3–4 st. SBL

På skattekontot skall, om inte annat följer av fjärde stycket, Skatteverket registrera skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut, avdragen A-skatt, gjorda inbetalningar och utbetalningar samt belopp som har lämnats för indrivning. Belopp som skall betalas in registreras på förfallodagen. Belopp som skall tillgodoräknas registreras så snart underlag finns.

Belopp som har betalats av en företrädare för en juridisk person på grund av en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § skall registreras på den juridiska personens skattekonto. *Lag (2003:747)*.

På skattekontot bokförs de redovisningar och särskilda debiterings- eller krediteringsbeslut som avser den skattskyldige och de betalningar som flyter in. Det är således fråga om ett konto i bokföringsteknisk mening där redovisningar och betalningar samt ställningen på kontot ska kunna följas kontinuerligt.

Skatteverket ska på skattekontot registrera skatt som ska betalas in eller som ska betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut.

De skatter som det här kan bli frågan om är t.ex.

- F-skatt och särskild A-skatt,
- mervärdesskatt,
- arbetsgivaravgifter,
- avdragen skatt,
- slutlig skatt,
- punktskatter.

Löpande debiterade skatter och skattedeklaration

På varje skattekonto bokförs löpande debiterade skatter. Det samma gäller sådana skatter och avgifter som den skattskyldige redovisar i en skattedeklaration. Registreringen på kontot avseende belopp som ska betalas sker på förfallodagen. Vilka förfallodagarna är framgår av 16 kap. 4–8 §§ SBL, se vidare avsnitt 11.3. En höjning av mervärdesskatt eller andra skatter enligt beskattningsbeslut bokförs också på kontot den dag skatten eller avgiften förfaller till betalning. Se vidare avsnitt 12.5.

Belopp tillgodoräknas

Belopp som ska tillgodoräknas ska registreras på skattekontot så snart det finns underlag för registreringen. Detta innebär att beskattningsbeslut som medför nedsättning av skatt registreras på skattekontot på beslutsdagen. Beslut som meddelats av

domstol förs upp på skattekontot den dag Skatteverket fattat beskattningsbeslut enligt 11 kap. 20 § SBL om beslutet innebär att skatt ska återfås.

Både nedsättning och höjning

Som ovan anges registreras ett beslut som innebär nedsättning av mervärdesskatt redan på beslutsdagen medan ett beslut som innebär höjning av mervärdesskatt registreras först på förfalldagen. Detta gäller även i de fall nedsättningen och höjningen görs i samma beslut.

Exempel

Deklaration kommer in efter skönsbeskattning och utvisar högre belopp att betala än den skönsmässigt uppskattade skatten. Deklarationen kommer in efter den förfalldag som angetts i skönsbeskattningsbeslutet men inom tvåmånadersfristen. Det beslut som fattas innebär höjning av skatten samtidigt som skattetillägget undanröjs. Nedsättningen av skattetillägget bokförs på skattekontot samma dag som beslutet fattas medan höjningen av skatten bokförs på skattekontot på beslutets förfalldag.

Nedsättning av tidigare höjningsbeslut

I det fall ett beslut innebär en nedsättning av ett tidigare beslut som ännu inte har förfallit påverkar det tidigare beslutets förfalldatum registreringen av nedsättningsbeslutet.

Exempel

I ett höjningsbeslut med förfalldag den 12 februari år 1 nekas avdrag för ingående mervärdesskatt med 50 000 kronor på grund av att den skattskyldige inte kunnat styrka den avdragna ingående mervärdesskatten. Den skattskyldige kommer in med handlingar som styrker avdrag med 20 000 kronor. Den 5 februari år 1 gör Skatteverket nytt beslut som innebär en nedsättning med 20 000 kronor. Detta nedsättningsbeslut bokförs mot skattekontot först den 12 februari år 1.

Nedsättningen högre än tidigare höjningsbeslut

Om beslutet innebär en nedsättning som är större än den höjning som det tidigare, inte förfallna, beslutet innehöll registreras beslutet dels på beslutsdagen, dels på det tidigare beslutets förfalldag.

Exempel

I avsaknad av deklARATION har den skattskyldige påförts skönsmässigt fastställd mervärdesskatt med 10 000 kronor samt skattetillägg med 2 000 kronor. Förfallo-

dagen är den 26 mars år 1. Deklaration utvisande överskjutande ingående mervärdesskatt med 6 000 kronor inkommer. Skatteverket gör ett beslut i enlighet med deklARATIONEN den 11 mars år 1. Beslutet innebär en nedsättning av skatten med 16 000 kronor samt nedsättning av skattetillägget med 2 000 kronor. Belopp motsvarande den överskjutande ingående mervärdesskatten, 6 000 kronor, bokförs mot skattekontot på beslutsdagen medan 10 000 kronor + 2 000 kronor bokförs mot skattekontot först den 26 mars år 1 samtidigt med höjningsbeslutet.

Även sådana beskattningsbeslut som inte medför att skatt ska betalas eller återbetalas får registreras på skattekontot. Någon särskild bestämmelse om detta har dock inte ansetts nödvändig.

Avdragen A-skatt

På skattekontot ska vidare enligt 3 kap. 5 § 3 st. SBL registreras avdragen A-skatt. Detta sker med ledning av kontrolluppgifter från utbetalarna i samband med att den slutliga skatten registreras på skattekontot.

Inbetalningar

På ett skattekonto bokförs också varje betalning som den skattskyldige gör. Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämföras, enligt 16 kap. 7 § SBL, med betalning. Betalningar och andra belopp som räknas kontohavaren till godo hanteras på ett enhetligt sätt. Beloppen ska bokföras utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på skattekontot, se vidare avsnitt 11.4. Det medför att den skattskyldige inte kan styra en betalning till att avse en viss skatte- eller avgiftsskuld. Bestämmelserna i 11 kap. 14 § SBL innebär dock att de i första punkten angivna posterna i första hand ska avräknas mot den slutliga skatten.

Gjorda inbetalningar registreras på skattekontot så snart underlag för registreringen finns. Inbetalningarna består huvudsakligen av den skattskyldiges egna betalningar av skatt.

Statliga stöd

Statliga stöd tillgodoräknas mottagaren i flera fall genom kreditering av dennes skattekonto med motsvarande belopp. Detta gäller olika former av anställningsstöd, arbetsmarknadsstöd, sysselsättningsstöd, stöd för anläggande av telenät, stöd för visst bostadsbyggande, sjöfartsstöd, stöd för investeringar i energieffektivisering och stöd till kommuner för kompetensutveckling m.fl. stöd.

Inbetalning av företrädare

Som framgår av 3 kap. 5 § 4 st. SBL ska inbetalning som görs av en företrädare för en juridisk person på grund av överens-

kommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL (se vidare avsnitt 15) registreras på den juridiska personens skattekonto.

Utbetalningar

Belopp som utbetalas registreras på skattekontot när Skatteverket beslutar om utbetalningen. Även belopp som omförs till skatt som inte omfattas av skattekontosystemet eller till annan skattskyldig, t.ex. på grund av att den skattskyldige använt fel inbetalningskort för betalningen, registreras på skattekontot i stort sett på samma sätt som en utbetalning.

Belopp som lämnats för indrivning

Skattekontot omfattar även belopp som lämnats för indrivning till KFM, 3 kap. 5 § 3 st. SBL.

Överlämnande för indrivning sker normalt i samband med den månatliga avstämningen (se nedan) av skattekontot. Samtidigt registreras överlämnat belopp på skattekontot och ingår härfter i den del av det totala skattekontosaldot som utgörs av belopp som är föremål för indrivning hos KFM.

En följd av att skattekontot även omfattar ”indrivningsbelopp” är att transaktioner hos KFM, som inbetalningar och beräkning av ränta, registreras på skattekontot på KFM-sidan av kontot hos Skatteverket. Enligt 16 kap. 9 § SBL ska ett inbetalt belopp avräknas från den skattskyldiges sammanlagda skuld enligt SBL. Även den skuld som har överlämnats för indrivning till KFM ingår i det totala skattekontounderskottet. En inbetalning eller annan kreditering som genererat ett periodöverskott ska först avräknas internt i skattekontosystemet. Det innebär att överskott på Skatteverkets konto ska överföras till KFM och avräknas mot restförda skattekontoskulder. När en överföring av ett överskott sker kallas det i skattekontot för nedsättning. Detta sker helt automatiskt i samband med avstämning av skattekontot. Återbetalning till den skattskyldige ska endast ske om det efter avstämning finns ett totalt överskjutande belopp på skattekontot (18 kap. 1–2 §§ SBL). Finns det ett sådant återbetalningsbart belopp träder bestämmelserna om hinder för återbetalning (utbetalningsspärr) in enligt 18 kap. 7 § SBL. Som sådant hinder anses inte skattskyldigs egen begäran om att överskott inte ska återbetalas.

10.5 Avstämning av skattekontot

3 kap. 6 § SBL

Skatteverket skall dels årligen, dels månatligen stämma av inbetalda och andra tillgodoförda belopp mot påförda belopp. Någon avstämning behöver dock inte göras då inte något annat belopp än ränta har tillgodoförts eller påförts. *Lag (2003:664)*.

En avstämning av skattekontot skall också göras när den skattskyldige begär det, om inte särskilda skäl talar mot det.

Den årliga avstämningen skall göras sedan den slutliga skatten har registrerats. *Lag (1997:483)*.

Skattekontot ska, enligt 3 kap. 6 § 1 st. SBL, stämmas av. Avstämningen innebär att inbetalda eller andra tillgodoförda belopp jämförs med påförda belopp och att ett saldo räknas fram per avstämningsdagen.

Avstämning av skattekontot ska ske

- årligen,
- månatligen om det skett annan transaktion än räntetransaktion på kontot samt
- på den skattskyldiges begäran om inte särskilda skäl talar emot det.

Varje månad som det har förekommit någon transaktion på skattekontot stäms kontot av. Minst en gång per år görs en avstämning av samtliga skattekonton. Den görs i samband med avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt.

I samband med den årliga och den månatliga avstämningen görs ränteberäkning och påförs kostnadsränta och tillgodoförs intäktsränta enligt 19 kap. 10 och 14 §§ SBL. Normalt sker även överlämnandet för indrivning, enligt 20 kap., i samband med dessa avstämningsår.

Även de månader när det inte inträffat några transaktioner på skattekontot och någon formlig avstämning därför inte sker påförs och tillgodoförs ränta. Under dessa månader kan också belopp, som kvarstår obetalt och för vilket den skattskyldige tidigare fått betalningsuppsmaning, överlämnas för indrivning.

Månatlig avstämning

Den månatliga avstämningen sker en gång i månaden men omfattar inte en kalendermånad. Avstämningen sker vanligtvis första lördagen i varje kalendermånad och omfattar tiden från och med dagen efter föregående avstämning till och med den aktuella avstämningsdagen. Den kategori skattskyldiga som regelbundet har månadsavstämning på sitt konto är företagare som har en debiterad skatt, är arbetsgivare eller redovisar mervärdesskatt varje månad.

Kontoutdrag

I 8 § SBF stadgas att en avstämning av skattekontot ska följas av kontoutdrag till den skattskyldige på det sätt och i den omfattning som Skatteverket föreskriver. Skatteverkets huvudkontor har fastställt formulär för kontoutdrag.

Kontoutdraget kombineras i förekommande fall med utbetalningsspecifikation eller med betalningsuppmaning. Om skulden kan komma att överlämnas till KFM för indrivning bifogas ett betalningskrav.

Skattskyldig, vars skattekonto stämts av, erhåller normalt ett kontoutdrag. Kontoutdraget innehåller alltid, förutom erforderliga identifikationsuppgifter och uppgifter om avstämningsperioden, uppgifter om

- ingående saldo vid avstämningsperiodens början,
- månadens registreringar (transaktioner) på kontot,
- saldot för avstämningsperiodens registreringar,
- påförd och tillgodoförd ränta, inkl. uppgift om korrigering av tidigare påförda och tillgodoförda räntor,
- belopp som överlämnats för indrivning,
- belopp med vilket tidigare indrivningsuppdrag satts ned, samt
- utgående saldo per avstämningsdag.

Årlig avstämning

För sådana skattskyldiga som endast har att betala inkomstskatt och vilkas preliminära skatt betalas genom skatteavdrag kommer skattekontot att stämmas av endast en gång per år i samband med den årliga debiteringen av slutlig skatt. Den årliga avstämningen görs i samband med en månadsavstämning.

Avstämning på begäran

Extra avstämning ska göras om den skattskyldige begär det, om inte särskilda skäl talar emot det. En sådan avstämning sker mellan de ordinarie månadsavstämningarna. Den innebär endast en saldoberäkning av kontot och föranleder ingen räntedebitering. En extra avstämning görs i samband med återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt även utan en direkt begäran om avstämning. Den inlämnade redovisningen anses innehålla en begäran om avstämning.

En återbetalning ska inte heller göras om den skattskyldige meddelat att han inte vill att återbetalning ska ske. Detta meddelande kan ske skriftligt i brev eller elektroniskt via e-legitimation.

Om en skattskyldig begär upprepad avstämning i en sådan omfattning att de begärda avstämningarna inte kan antas ha någon väsentlig betydelse för honom bör särskilda skäl anses finnas

för Skatteverket att avslå hans begäran, se prop. 1996/97:100 s. 535.

Saldobesked

För att få information om ställningen på skattekontot kan den skattskyldige beställa och få hemskickat ett saldobesked. Beställning sker via Skatteverket, servicetelefonen eller Skatteverkets webbplats. Saldobeskedet är inte en avstämning utan visar den aktuella ställningen på skattekontot vid utskriftstillfället. Det innehåller uppgifter om

- transaktioner som bokförts på kontot efter att föregående kontoutdrag togs ut
- registrerade transaktioner som ännu inte förfallit till betalning
- utbetalningsspärrar på egen begäran.

Uppgifterna är de som är kända på skattekontot t.o.m. beställningsdagen.

skatteverket.se

Som ovan anges kan skattskyldiga beställa saldobesked via Skatteverkets webbplats. Dessutom kan de beställa och få hemskickat senast uttagna kontoutdraget.

Utöver detta kan skattskyldiga logga in på sitt skattekonto. För att komma åt sitt skattekonto behöver fysiska personer svenskt personnummer och e-legitimation. För juridiska personer (ej dödsbo) behöver behörig firmatecknare dessutom vara anmäld och registrerad hos Skatteverket (SKV 4808). Firmatecknare som är behörig att lämna skattedeklaration via Internet (se avsnitt 4.3.11) får automatisk åtkomst till företagets skattekonto via Internet. Information om vem som tillhandahåller e-legitimation och blankett för ansökan hos Skatteverket avseende behörig firmatecknare (SKV 4801) finns på webbplatsen. Den skattskyldige kan se aktuellt saldo, bokförda transaktioner, eventuella kommande transaktioner och läsa om in- och utbetalning.

11 Inbetalning av skatt

11.1 Allmänt

I 16 kap. SBL finns bestämmelser om inbetalning av skatt. Bestämmelserna innebär att samordnade och enhetliga rutiner tillämpas i fråga om betalning, förfallodagar, avstämning hos Skatteverket och överlämnande för indrivning av de skatter som ska betalas enligt SBL. I artikel 206 i mervärdesskattedirektivet anges att varje skattskyldig ska betala nettobeloppet av mervärdesskatten när deklarationen för perioden inlämnas. Av artikel 252 framgår när deklarationen ska inlämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning, artikel 206.

Varje skattskyldig som ska betala skatt eller avgift enligt SBL ska ha ett skattekonto. På detta konto registreras skatter och avgifter, inbetalningar, utbetalningar, räntor m.m., se vidare avsnitt 10.4 om registrering på skattekonto.

Inbetalning av skatt sker till Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar. Skatteverket har med andra ord ingen skyldighet att ta emot exempelvis kontant betalning. Skatteverket har ett plusgirokonto och ett bankgirokonto. Inbetalningen anses ha kommit in till Skatteverket den dag då betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto. Inbetalningen kan inte styras till viss skatt utan avräknas mot den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld.

Det finns två förfallodagar i varje kalendermånad, normalt är det den 12 och den 26.

De belopp som redovisas i skattedeklaration ska normalt betalas samtidigt som deklarationen ska lämnas. I de fall deklarationen ska lämnas senast den 26 i månaden efter redovisningsperioden gäller dock att avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska betalas senast den 12, i januari senast den 17, i samma månad.

Skatter som har bestämts genom omprövningsbeslut ska betalas inom samma tid oavsett vilket skatteslag det gäller. Slutlig skatt som har bestämts genom ett omprövningsbeslut behöver dock inte betalas innan slutlig skatt som har bestämts genom ett grundläggande beslut ska ha betalats.

En inbetalning som kommer in till Skatteverket före förfalldatum kan medföra intäktsränta och en inbetalning som kommer in för sent kan medföra kostnadsränta. Hur räntan beräknas beror på ställningen på skattekontot, se vidare avsnitt 9.2 om grunder för ränteberäkning m.m.

Om skattekontot vid en avstämning visar underskott på minst 500 kronor för skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller har F-skattsedel (100 kronor för övriga) innefattar kontoutdraget en betalningsuppmaning. Betalning ska då ske senast den 26 samma månad.

I 9 kap. 34 § ABL och i 30 § revisionslagen (1999:1079) föreskrivs bl.a. att ett företags revisor ska anmärka i sin revisionsberättelse att företaget inte fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ SBL.

11.2 Inbetalning till särskilt konto

Särskilda konton

16 kap. 2 § SBL

Inbetalning av skatt skall göras genom insättning på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar enligt denna lag. *Lag (2003:664).*

Skatteverket har ett plusgirokonto och ett bankgirokonto. Inbetalning av alla de skatter som SBL är tillämplig på (se avsnitt 1.5 om SBL:s tillämpningsområde) ska ske till något av dessa konton. Den skattskyldige väljer själv om han vill betala via plusgiro eller bankgiro. Kontonumren framgår av de förtryckta inbetalningskort som sänds ut av Skatteverket. När inbetalning görs från utlandet finns speciella plus- och bankgirokonton. Uppgift om dessa kan hämtas via Skatteverkets webbplats.

Inbetalningskort

Av 64 § SBF framgår att Skatteverket fastställer formulär till blanketter som behövs för tillämpningen av SBL. Det är huvudkontoret som fastställer formulären. Blanketterna tillhandahålls kostnadsfritt. Inbetalningskort sänds ut löpande. Inbetalningskort kan även beställas via Skatteverket, service-telefonen och Skatteverkets webbplats.

Annan blankett Av 44 § SBF framgår att om inbetalning av skatt görs med en annan blankett än som fastställts av Skatteverket ska på inbetalningshandlingen anges

1. den skattskyldiges namn och postadress, och
2. den skattskyldiges person- eller organisationsnummer.

Samma uppgifter ska lämnas om betalning sker papperslöst, t.ex. elektroniskt.

Referensnummer För att inbetalningen så snabbt som möjligt ska tillgodoföras den skattskyldiges skattekonto bör även referensnumret (OCR) anges på inbetalningskortet. Referensnumret framgår av inbetalningskortet och är olika beroende på om man använder plus- eller bankgiro. Numret kan även hämtas via Skatteverkets webbplats.

I ett mål som gällde inbetalning av källskatt och arbetsgivaravgifter från ett postgirokonto som saknade täckning fann KR i Sundsvall i dom 1988-03-09 (mål nr 4006-1987), att Postgirot inte kunde vända sig till SKM för att få skatte- och avgiftsbeloppet återbetalat när beloppet hade betalats in till SKM från ett postgirokonto som saknat täckning. Om Postgirot först efter det att överföring av beloppet gjorts till SKM upptäcker att kontot saknade täckning för beloppet, ska SKM således inte återbetala beloppet till Postgirot. Fråga anses i denna situation nämligen inte vara om en sådan misstagsinbetalning som enligt 55 § SBF kan grunda rätt till återbetalning.

Betalningen har bokförts

16 kap. 3 § SBL

Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto. *Lag (2003:664)*.

En inbetalning anses ha kommit in till Skatteverket den dag då betalningen bokförs på Skatteverkets plusgiro- eller bankgiro-konto. Ansvaret läggs således på den skattskyldige att inbetalningen görs i sådan tid och på sådant sätt att betalningen hinner bokföras på Skatteverkets särskilda konto inom betalningsfristen, prop. 1996/97:100 s. 605. Erfarenhetsmässigt kan det ta upp till tre dagar innan en inbetalning når mottagarens konto, en frist som den skattskyldige måste ta i beaktande om inbetalningen är avsedd att möta en debitering som bokförs på skattekontot viss förfallodag. Ett belopp som betalas före förfallodagen kan medföra ett överskott på kontot under någon eller några dagar som i sin tur resulterar i en intäktsränta, se avsnitt 9.5 om intäktsränta.

11.3 När skatten ska vara betald

11.3.1 Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt

16 kap. 4 § SBL

Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som skall redovisas i en skattedeklaration skall ha betalats senast den dag då deklarationen skall ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 12, 18, 19, 22 eller 22 a §. *Lag (2003:664)*.

Den som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor skall dock ha betalat avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, som skall redovisas i en skattedeklaration, senast den 12, i januari senast den 17, i månaden efter redovisningsperioden. *Lag (1997:483)*.

Mervärdesskatt och punktskatt som har redovisats i en särskild skattedeklaration skall ha betalats senast den dag då deklarationen skall ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 32–32 b §§. *Lag (2003:664)*.

Månadsredovisning

Mervärdesskatt som ska redovisas i skattedeklaration ska enligt 16 kap. 4 § 1 st. SBL ha betalats senast samma dag som deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket. Redovisar den skattskyldige varje månad ska alltså mervärdesskatten vara betald (bokförd på Skatteverkets konto) antingen

- den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I augusti och januari gäller dock den 17.
- eller den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. I december gäller dock den 27.

Helårsredovisning

Redovisar den skattskyldige en gång per år ska mervärdesskatten vara betald (bokförd på Skatteverkets konto)

- den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I augusti och januari gäller dock den 17.

I avsnitt 4.3.8 behandlas bestämmelserna om när skattedeklaration ska lämnas.

Avdragen skatt och arbetsgivaravgifter redovisas normalt den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. I de fall redovisning ska lämnas den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång på grund av att beskattningsunderlaget till mervärdesskatt beräknas överstiga 40 miljoner kronor (10 kap. 19 § SBL) eller på grund av att den skattskyldige begärt att få redovisa vid detta tillfälle (10 kap. 18 § 2 st. SBL) innebär detta alltså en förlängning av redovisningstiden. Motsvarande

förlängning medges inte när det gäller inbetalningen. Avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska i dessa fall betalas (bokföras på Skatteverkets konto) senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden, 16 kap. 4 § 2 st. SBL. I januari gäller dock den 17.

Exempel

Skattedeklaration ska ha kommit in senast den 26 februari. I denna ska redovisas mervärdesskatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för januari månad. Inbetalning av mervärdesskatten som redovisas i deklarationen ska bokföras senast den 26 februari. Inbetalning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som redovisas i deklarationen ska bokföras senast den 12 februari. Se andra exemplet i avsnitt 11.3.4 avseende de fall då skattedeklarationen innehåller överskjutande ingående mervärdesskatt.

Särskild skatte- deklaration

Inbetalning av mervärdesskatt som redovisas i särskild skattedeklaration ska ha kommit in samma dag som den särskilda skattedeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket, se vidare avsnitt 26.

11.3.2 F-skatt och särskild A-skatt

16 kap. 5 § SBL

F-skatt och särskild A-skatt skall ha betalats senast den 12 i varje månad under tiden februari–januari, i januari och augusti dock senast den 17. Den som utöver F-skatt eller särskild A-skatt skall redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som anges i 4 § andra stycket skall dock, såvitt gäller augusti, betala F-skatten eller den särskilda A-skatten senast den 12.

F-skatt och särskild A-skatt som debiteras efter inkomstarets ingång skall ha betalats senast på rätt dag enligt första stycket i var och en av de månader som återstår efter utgången av antingen den månad då skatten debiteras eller, om skatten debiteras efter den 20 i en månad, efter utgången av den följande månaden.

Om F-skatt eller särskild A-skatt debiteras efter den 20 december inkomståret, skall skatten betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Med förfallodag enligt tredje stycket avses den 26 januari, den 12 och 26 i månaderna februari–juli samt den 12 augusti. *Lag (1997:483).*

Debiterad F-skatt eller särskild A-skatt, inklusive mervärdesskatt i de fall mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen, ska betalas (bokföras på Skatteverkets konto) senast den 12 i varje månad under tiden februari–januari, i januari och augusti

dock senast den 17. Se dock kommentaren i avsnitt 4.4.5 avseende EG-domen C-10/92, Balocchi.

I de fall skattedeklaration ska ha kommit in till Skatteverket den 26 i månaden efter redovisningsperioden ska F-skatt eller särskild A-skatt vara betald (bokförd på Skatteverkets konto) senast den 12 även i augusti. I dessa fall gäller datumet den 17 endast för inbetalningen i januari.

När betalning ska ske då F-skatt och särskild A-skatt debiteras efter inkomstarets ingång behandlas i SBLHL 2006 avsnitt 16.2.1. Där tas även upp när betalning ska ske då debitering sker sent under inkomståret eller efter inkomstarets utgång.

11.3.3 Grundläggande beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut m.m.

16 kap. 6 § SBL

Skatt som skall betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt skall ha betalats senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. *Lag (1997: 483).*

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § skall ha betalats senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket. *Lag (2003:664).*

Med förfalldag enligt första och andra styckena avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader. *Lag (1997:483).*

Skatteverket får besluta att betalning skall ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl. *Lag (2003:664).*

Grundläggande beslut om slutlig skatt

Obetald slutlig skatt i enlighet med grundläggande beslut ska betalas (bokföras på Skatteverkets konto) senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. Besked om den slutliga skatten och om resultatet av beräkningen ska skickas till den skattskyldige senast den 15 december taxeringsåret, 11 kap. 15 § SBL.

Omprövningsbeslut

Skatt som bestämts genom omprövningsbeslut ska betalas (bokföras på Skatteverkets konto) senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar gått från beslutsdagen. Detsamma gäller när Skatteverket gör ett beslut om debiteringsåtgärder efter t.ex. en LR-dom, vid beslut om skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt vid Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. SBL. Även företrädares betalningsskyldighet för skattetillägg ska knytas

till den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för beslut om debitering av skattetillägg, se Skatteverkets skrivelse 2004-06-15, dnr 405300-04/113. Slutlig skatt som bestämts i omprövningsbeslut behöver dock inte betalas (bokföras på Skatteverkets konto) innan slutlig skatt som har bestämts genom ett grundläggande beslut ska ha betalats.

Förfallodagar

Vilka förfallodagarna är framgår av 16 kap. 6 § 3 st. SBL

Januari:	17 och 26
februari–juli:	12 och 26
Augusti:	12, 17 och 26
September–november:	12 och 26
December:	12 och 27.

Om dessa dagar infaller på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, ska inbetalningen i stället vara bokförd senast den första vardagen därefter, se lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.

Exempel

1. Omprövningsbeslut görs den 10 januari. Förfallodag blir den 12 februari.
2. Omprövningsbeslut görs den 18 maj. Förfallodag blir den 26 juni.
3. Omprövningsbeslut görs den 20 december år 1 avseende den slutliga skatten för taxeringsåret år 1. Omprövningen innebär ett tillägg av mervärdesskatt som rätteligen skulle ha redovisats i självdeklarationen. Om regeln 30 dagar + nästa förfalldatum använts hade förfalldatum blivit den 26 januari år 2. Det grundläggande beslutet om slutlig skatt har fattats den 25 november år 1 och har förfalldatum den 26 februari år 2. Förfalldatum för omprövningsbeslutet blir därmed också den 26 februari år 2.

Annan förfallodag

Enligt 16 kap. 6 § 4 st. SBL får Skatteverket besluta att betalning ska ske en annan dag än 90 respektive 30 dagar från beslutsdagen, om det finns särskilda skäl.

Som exempel på ett sådant särskilt skäl har i prop. 1996/97:100 s. 607 angivits att Skatteverket, i samband med skönsbeskattnings enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL, finner att det finns risk att den

skattskyldige undanskaffar tillgångar eller på annat sätt försvårar för staten att få betalt. Vad som menas med ”på annat sätt försvårar för staten att få betalt” anges inte i förarbetena. Detta torde innebära att det måste finnas en konstaterbar risk att indrivningen försvåras eller äventyras. I vilka fall sådan risk föreligger beskrivs i avsnitt 17.4.2 angående situationer när snabbrestförling kan ske. Skatteverket har i skrivelse 2005-03-31, dnr 176112-05/111, bedömt att förfallodagen för betalning av skattetillägg inte ska tidigareläggas.

Om det föreligger sådana omständigheter som kan föranleda betalningssäkring bör förfallodagen ändras till en tidigare förfallodag.

11.3.4 Överskjutande ingående mervärdesskatt

16 kap. 7 § SBL

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt skall jämföras med inbetalning av skatt, varvid inbetalningen anses gjord den 12, i januari den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Om mervärdesskatten har redovisats i andra månaden efter redovisningsperioden eller senare skall dock betalningen anses ha gjorts den dag mervärdesskatten senast skall ha redovisats. *Lag (1998:232)*.

Bestämmelsen avser att reglera de fall då överskjutande ingående mervärdesskatt redovisas omedelbart efter periodens utgång och används för att kvitta t.ex. arbetsgivaravgifter och avdragen skatt som ska betalas i den period då den överskjutande ingående mervärdesskatten redovisas.

Jämföras med inbetalning

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämföras med inbetalning av skatt. Beloppet anses inbetalt den 12, i januari den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Beloppet ränteberäknas fr.o.m. dagen efter den dag då det anses inbetalt, se vidare avsnitt 9.5 om intäktsränta. Den överskjutande ingående mervärdesskatten kan därmed användas till kvittning av t.ex. arbetsgivaravgifter och avdragen skatt i den månaden utan att kostnadsränta påförs.

Om redovisningen inte kommer in förrän i andra månaden efter redovisningsperioden eller senare anses beloppet inbetalt den dag mervärdesskatten senast ska ha redovisats.

Exempel

Skattskyldiga som redovisar mervärdesskatten den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden kommer in med redovisning som visar överskjutande ingående mervärdesskatt

- A kommer in med redovisningen för mars månad den 5 april. Betalning anses gjord den 12 april.
- B kommer in med redovisningen för mars månad den 26 april. Betalning anses gjord den 12 april.
- C kommer in med redovisningen för mars månad den 5 maj. Betalning anses gjord den 12 maj.
- D kommer in med redovisningen för mars månad den 20 maj. Betalning anses gjord den 12 maj.

Exempel

Skattskyldiga som redovisar mervärdesskatten den 26 i månaden efter redovisningsperioden kommer in med redovisning som visar överskjutande ingående mervärdesskatt

- A kommer in med redovisningen för mars månad den 5 april. Betalningen anses gjord den 12 april.
- B kommer in med redovisningen för mars månad den 26 april. Betalning anses gjord den 12 april.
- C kommer in med redovisningen för mars månad den 5 maj. Betalning anses gjord den 26 april.
- D kommer in med redovisningen för mars månad den 20 maj. Betalning anses gjord den 26 april.

11.3.5 Kommuner och landsting

16 kap. 8 § SBL

Inbetalning av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt från kommuner och landsting skall göras genom avräkning från fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. *Lag (1997:483)*.

Kommuner och landstings inbetalning sker i särskild ordning och behandlas inte närmare i denna handledning.

11.4 Avräkning av inbetalda belopp

16 kap. 9 § SBL

Ett inbetalt belopp skall, om inte annat följer av 10 §, räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt denna lag oberoende av vad den skattskyldige har begärt. *Lag (2004:1345)*.

Huvudregel

Den skattskyldige har enligt huvudregeln inte rätt att bestämma att en inbetalning ska avse viss bestämd skatteskuld.

Varje betalning behandlas på samma sätt och används för avräkning mot den skattskyldiges totala skatteskuld.

Exempel

Skattekonto

Ingående saldo	-10 000
Mervärdesskatt	-20 000
Avdragen skatt	-15 000
Arbetsgivaravgifter	-15 000
F-skatt	-10 000
<u>Inbetalning</u>	<u>+50 000</u>
Underskott	-20 000

Inbetalningen på 50 000 kronor avräknas mot skatteskulden som helhet, dvs. 70 000 kronor. Efter inbetalningen kvarstår en skatteskuld på 20 000 kronor, vilket utgör underskottet på skattekontot.

**Sidobetalnings-
ansvar**

16 kap. 10 § SBL

När såväl den som i första hand är skyldig att betala skatten (*huvudbetalaren*) som någon annan, enligt bestämmelserna i 12 kap., är skyldig att betala skatten (*sidobetalare*), gäller följande:

En inbetalning av sidobetalaren skall räknas av från den skatt som också huvudbetalaren är skyldig att betala först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald, om inte sidobetalaren i samband med inbetalningen begär något annat. *Lag (1997:483)*.

Om en skatteskuld är förenad med sidobetalningsansvar sker avräkning på annat sätt än enligt huvudregeln i 16 kap. 9 § SBL, se avsnitt 15 om ansvar för skatt.

Om inbetalningen görs av en sidobetalare ska avräkning göras mot den skuld som är förenad med sidobetalningsansvar först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald. Detta gäller emellertid inte om sidobetalaren i samband med inbetalningen har begärt något annat.

11.5 Fördelning av skatteskuld

16 kap. 11 § 1 st. SBL

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt denna lag och det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den

aktuella perioden, om inte annat följer av 10 § eller bestämmelser i annan lag. *Lag (2000:501)*.

Likafördelningsmetoden

Metoden att fördela skulden enligt 16 kap. 11 § 1 st. SBL kallas likafördelningsmetoden. Den tillämpas om det i något fall behövs uppgift om att en viss skatt eller avgift är betald eller obetald. Det kan t.ex. vara fråga om indrivning i utlandet för svenska skatteskulder. Vissa avtal om handräkning omfattar inte alla de skuldtyper som kan förekomma på skattekontot. Likafördelningsmetoden tillämpas inte om det för det särskilda fallet är föreskrivet hur en uppdelning ska ske, något som gäller enligt 16 kap. 10 § SBL (sidobetalningsansvar). Den tillämpas inte heller om något annat följer av en annan lag. Likafördelningsmetoden får till följd att en skatteskuld, dvs. ett underskott på skattekontot, fördelas proportionellt mellan de skattefordringar som finns registrerade på kontot för den aktuella perioden. Detta innebär bl.a. att om en registrerad skattefordran redan har lämnats för indrivning ska inte någon del av underskottet hänföras till den skatten. Skatteverkets uppfattning är den att ett ingående underskott inte anses ha påförts under den aktuella perioden.

Den aktuella perioden bör i normalfallet vara en kalendermånad. I samband med fördelning vid betalning av pensionsavgift avser perioden inkomståret. Vid beräkning av underlaget för den mervärdesskattebaserade avgiften till EU utgör kalenderåret beräkningsperiod.

Exempel

Om det finns tre skatteskulder på skattekontot på (A) 20 000 kronor, (B) 50 000 kronor och (C) 30 000 kronor och underskottet vid en viss tidpunkt är 10 000 kr, så anses underskottet vara hänförligt till skuld

A med $10\,000 \times 20\,000/100\,000 = 2\,000$ kronor,
B med $10\,000 \times 50\,000/100\,000 = 5\,000$ kronor och
C med $10\,000 \times 30\,000/100\,000 = 3\,000$ kronor.

11.6 Skattebelopp som inte kunnat tillgodoräknas någon skattskyldig

16 kap. 13 § SBL

Om ett inbetalt skattebelopp på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter inte har kunnat tillgodoräknas den som gjort inbetalningen inom sju år efter det kalenderår då inbetalningen gjordes, skall beloppet tillfalla staten. *Lag (1997:483)*.

Om den som gjort en inbetalning inte kan identifieras kan betalningen inte tillgodoföras inbetalarens skattekonto. När sju år har gått efter det kalenderår då inbetalningen gjordes utan att inbetalaren har kunnat identifieras tillfaller beloppet staten.

11.7 Betalningsskyldighet vid omprövning och överklagande

23 kap. 7 § SBL

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag eller taxeringslagen (1990:324) inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör. *Lag (2006:1429).*

Den skattskyldige kan inte endast genom att begära omprövning eller överklaga ett beslut påverka förfallodagen. Om en skattskyldig begär omprövning eller överklagar och inte vill betala utsänt krav inom den tid som anges i beslutet måste han begära anstånd med att betala skatten enligt 17 kap. SBL. Se vidare avsnitt 14.3.2 om anstånd vid omprövning och överklagande.

11.8 Betalningsuppmaning

Om ett skattebelopp inte har betalats i rätt tid ska fordringen lämnas till KFM för indrivning, 20 kap. 1 § SBL. Se även avsnitt 18 om indrivning. Innan indrivning begärs ska den skattskyldige uppmanas att betala skattebeloppet, 20 kap. 3 § SBL. I båda fallen gäller begränsningen ”om inte särskilda skäl talar emot det”.

På skattekontot bokförs samtliga debiteringar och krediteringar avseende skatter på vilka SBL tillämpas, se avsnitt 10.4 om registrering på skattekonto. Om anstånd medgetts påverkar även det skattekontot.

Avstämning av kontot ska göras månatligen om något belopp, utöver ränta, har tillgodoförts (krediterats) eller påförts (debiterats).

Fordringar bokförs på skattekontot först i samband med förfallodagen. Ett underskott på kontot beror således på att ett skattebelopp inte har betalats i rätt tid. Genom en betalningsuppmaning ges den skattskyldige tillfälle att betala skattebeloppet innan fordringen lämnas för indrivning till KFM.

500 kr/100 kr

Kontoutdrag innefattande en betalningsuppmaning skickas ut om underskottet uppgår till minst 500 kronor för skattskyldig

som ska lämna skattedeklaration eller har F-skattsedel. För övriga gäller gränsen 100 kronor. Kontohavaren ska då betala in underskottet inklusive ränta. Så länge underskottet inte överstiger 500 kronor respektive 100 kronor behöver således den skattskyldige inte betala in beloppet.

10 000 kr/500 kr

I de fall den skattskyldige riskerar att skattebeloppet lämnas till KFM för indrivning innehåller kontoutdraget uppgift om detta. Dessutom bifogas ett betalningskrav. Betalningskrav skickas ut när underskottet uppgår till minst 10 000 kronor för skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller som har F-skattsedel. För övriga gäller beloppsgränsen 500 kronor. Även för skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller som har F-skattsedel gäller beloppsgränsen 500 kronor om ett belopp på minst 500 kronor varit obetalt under en längre tid. Vad som menas med längre tid anges inte i lagen, men en utgångspunkt bör vara att tiden i vart fall inte bör vara längre än sex månader (prop. 1996/1997:100 s. 628). I betalningskravet ingår debiterad ränta fram till avstämningen samt beräknad ränta fram till förfallodagen.

Fortfarande underskott

Om det vid nästa avstämning fortfarande finns ett underskott på kontot lämnas fordringen till KFM för indrivning om övriga förutsättningar, t.ex. beloppsgränsen, för detta föreligger. Genom bestämmelsen i 16 kap. 9 § SBL kan den skattskyldige inte undvika indrivning genom att betala bara det belopp som tagits upp i betalningskravet ("rulla underskott"). En inbetalning kan inte styras till att avse en viss skatt, se ovan avsnitt 11.4 om avräkning av inbetalda belopp.

Exempel

I exemplet tas inte hänsyn till ränta.

Avstämningen 2007-05-05 visar ett underskott på 20 000 kronor. Ett betalningskrav på beloppet 20 000 kronor skickas ut. Beloppet ska vara betalt (bokfört på Skatteverkets konto) senast 2007-05-26.

Vid avstämningen 2007-06-02 visar kontot följande belopp

Ingående saldo	-20 000
Mervärdesskatt	-10 000
Avdragen skatt	-3 000
Arbetsgivaravgifter	-3 000

F-skatt	-2 000
<u>Inbetalning</u>	<u>+20 000</u>
Underskott	-18 000

Inbetalningen 20 000 kronor styrs inte till att avse betalningskravet i maj utan avräknas från hela skulden. Vid avstämningen finns ett underskott på 18 000 kronor. Eftersom den skattskyldige krävts på 20 000 kronor i maj, överlämnas hela underskottet 18 000 kronor till KFM för indrivning.

Exempel

I exemplet tas inte hänsyn till ränta.

Avstämningen 2007-05-05 visar ett underskott på 20 000 kronor. Ett betalningskrav på beloppet 20 000 kronor skickas ut. Beloppet ska vara betalt (bokfört på Skatteverkets konto) senast 2007-05-26.

Vid avstämningen 2007-06-02 visar kontot följande belopp

Ingående saldo	-20 000
Mervärdesskatt	-40 000
Avdragen skatt	-3 000
Arbetsgivaravgifter	-3 000
F-skatt	-2 000
<u>Inbetalning</u>	<u>+20 000</u>
Underskott	-48 000

Till KFM överlämnas belopp motsvarande högst det belopp på vilket betalningskrav sänts ut till den skattskyldige. Eftersom den skattskyldige redan krävts på 20 000 kronor i maj, överlämnas motsvarande belopp till KFM för indrivning. På resterande belopp, 28 000 kronor, skickas ett nytt betalningskrav.

12 Återbetalning av skatt till skattskyldiga

12.1 Allmänt

Bestämmelserna om återbetalning av skatt behandlas i 18 kap. SBL. Huvudprincipen är att ett överskott på skattekontot – efter nödvändig utredning – ska vara disponibelt för kontohavaren. En återbetalning får dock inte göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av en ännu inte förfallen fordran. En återbetalning av ett överskott ska ske skyndsamt.

Ett överskott på skattekontot kan uppkomma i olika skeden på grund av att debiteringar och krediteringar inte alltid bokförs vid samma tidpunkt. Ett ”äkta” överskott, som kan disponeras av kontohavaren, kan bara uppkomma i anslutning till att skattekontot stämts av. Detta inträffar när det kan konstateras att kontohavaren uppfyllt sin redovisningsskyldighet fram till avstämningstidpunkten samt att tidigare perioder är avstämda och inga restförda belopp finns. När avstämning av skattekonto sker behandlas i avsnitt 10.5 om avstämning av skattekontot.

En återbetalning ska enligt 51 § SBF ske till den skattskyldige genom insättning på den skattskyldiges bank- eller kreditmarknadsföretagskonto. Uppgift om sådant konto inhämtas från den skattskyldige eller, med den skattskyldiges tillstånd, från bank- eller kreditmarknadsföretag. I undantagsfall kan återbetalning ske genom ett, till den skattskyldige ställt, utbetalningskort. En begäran om återbetalning genom omföring eller till annan än den skattskyldige bör normalt inte efterkommas. Se dock SBLHL 2006 avsnitt 18.3.10.

Återbetalning görs utan ansökan när överskottet uppkommit antingen på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt, beslut om punktskatt, ändring av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt. I övriga situationer ska återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige och Skatteverket har i sistnämnda fall inte någon möjlighet att på eget initiativ återbetala ett överskott.

Om det efter en avstämning finns ett överskott på skattekontot får dock detta i vissa fall inte återbetalas. Detta gäller bl.a. när beloppet understiger 100 kronor eller när beloppet behövs för betalning av beslutad men ännu inte förfallen skatt (med vissa undantag). Detsamma gäller om ett belopp kan antas komma att behövas för betalning av sådan skatt (med vissa undantag) som ännu inte har beslutats men som med fog kan antas komma att beslutas eller när skattskyldig meddelat att ett överskott ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder.

Systemet med återbetalningar från skattekontot har utformats så att Skatteverket inte behöver fatta särskilda beslut beträffande varje återbetalning. Utbetalningarna utformas som automatiska, maskinella beslut. Ett beslut att inte återbetala hela eller del av ett överskott kan omprövas och överklagas.

12.2 Återbetalning på grund av överskjutande belopp vid slutlig skatt

18 kap. 1 § SBL

Visar den årliga avstämningen av skattekontot enligt 11 kap. 14 § att det belopp som den skattskyldige har betalat in eller tillgodoräknats är större än den skatt som skall betalas, skall det överskjutande beloppet betalas tillbaka till den skattskyldige, om inte annat följer av 7 eller 7 a §. *Lag (1998:347)*.

Årlig avstämning

Med årlig avstämning avses den första månadsavstämning som görs sedan slutlig skatt enligt den årliga taxeringen bestämts.

Slutskattebesked

Vid den årliga avstämningen skickar Skatteverket ut ett besked om den slutliga skatten (slutskattebesked). Sedan den slutliga skatten bokförts på skattekontot skickar Skatteverket ut ett kontoutdrag, 8 § SBF. Visar den årliga avstämningen av skattekontot att det belopp som den skattskyldige har betalat in eller tillgodoräknats är större än den skatt som ska betalas, ska det överskjutande beloppet (överskottet) betalas tillbaka till den skattskyldige, om inte hinder mot återbetalning föreligger. Detta innebär att skattekontot normalt är nollställt efter det att en återbetalning har skett.

Automatisk återbetalning

För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar betalas dock endast överskott som beror av skillnaden mellan debiterad slutlig skatt och inbetald preliminär skatt ut med automatik. Den skattskyldige har alltid möjlighet att begära tillbaka ett överskott på skattekontot. Inbetald preliminär skatt består av dels den skatt som redovisats i kontrolluppgift, dels

debiterad preliminär skatt för det inkomstår den slutliga skatten avser.

I de fall den skattskyldige redovisar mervärdesskatten i självdeklarationen sker eventuell återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt eller för mycket inbetald preliminär skatt (inklusive mervärdesskatt) genom den årliga avstämningen. Se även avsnitt 12.4 om förtidsåterbetalning.

**Meddela om
överskott
ska stå kvar**

Om den skattskyldige önskar att någon del av överskottet som normalt återbetalas med automatik ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder måste han meddela detta till Skatteverket (se avsnitt 12.5).

Sådant överskott som ska återbetalas vid den årliga avstämningen ska återbetalas senast den dag som besked om den slutliga skatten ska översändas till den skattskyldige (47 § SBF).

Skatteverket lämnar automatiskt KFM uppgift om sådant överskott som avses i 18 kap. 1 § SBL för en skattskyldig med en skuld som ska drivas in av KFM (jfr 52 § SBF).

12.3 Återbetalning av överskjutande belopp för övrigt

12.3.1 Allmänt

Avstämning

Av 3 kap. 6 § SBL framgår att avstämning ska göras dels månatligen, om annat belopp än ränta har tillgodoförts eller påförts skattekontot, dels årligen sedan den slutliga skatten enligt årlig taxering bestämts. Därutöver gör Skatteverket en avstämning omedelbart efter det att myndigheten godkänt i skattedeklaration redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt. En extra avstämning kan också göras när den skattskyldige begär det.

Överskott

Ett överskott på skattekontot ska som huvudregel vara tillgängligt för kontohavaren. En återbetalning ska dock inte göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av annan ännu inte förfallen skattefordran. Om månatlig avstämning visar överskott måste den skattskyldige normalt begära återbetalning för att detta ska ske. I vissa fall ska återbetalning ske även om den skattskyldige inte begärt det. Så är fallet när det överskjutande beloppet grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt, ett beslut om punkt-skatt (behandlas inte här) eller ett omprövningsbeslut eller ett

beslut av domstol, under förutsättning att det inte föreligger hinder mot återbetalning.

**Återbetalning
först efter
avstämning**

Återbetalning från skattekontot kan bara ske av ett överskott som uppkommer efter en avstämning. På skattekontot registreras debiterade skattebelopp samt egna inbetalningar och andra krediteringar.

I 18 kap. 7 § SBL finns bestämmelser om hinder mot återbetalning, se avsnitt 12.5.

12.3.2 Skyndsam återbetalning

En grundprincip i skattekontosystemet är att ett överskott på skattekontot ska kunna återbetalas så snart som möjligt. Skatteverkets handläggning ska ske på sådant sätt att återbetalning kan verkställas så snabbt som omständigheterna i det enskilda fallet ger möjlighet till. Detta innebär dock inte att de allmänna kraven på noggrannhet och rättssäkerhet får eftersättas. Handläggningen ska alltid uppfylla krav som anges i FL och i skattelagstiftningen.

**Kontroll av
skattedeklaration**

En skattedeklaration som innehåller redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt blir alltid föremål för kontroll av Skatteverket. Detta kan medföra att återbetalningen inte görs omedelbart. När kontrollen är klar sker återbetalning under förutsättning att skattekontot visar ett överskott.

Enligt 48 § SBF ska återbetalning enligt bl.a. 18 kap. 2 § SBL (se avsnitt 12.3.3 och 12.3.4) göras skyndsamt. Med skyndsamt menas att återbetalning ska göras så fort det kan ske. Detta innebär emellertid inte att Skatteverket inte får utreda redovisningen innan återbetalning görs.

EG-rätt

Av artikel 179 i mervärdesskattedirektivet framgår att avdrag för ingående mervärdesskatt ska göras genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period. Av artikel 183 framgår att medlemsstaterna förfogar över ett visst handlingsutrymme när de fastställer de villkor som ska gälla vid återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt. I EG-dom C-78/00, kommissionen mot Italien, uttalas (punkterna 33 och 34) att återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt utgör en av de grundläggande omständigheterna som garanterar tillämpningen av principen om att det gemensamma mervärdesskattesystemet ska vara neutralt. De villkor för återbetalning som en medlemsstat fastställer ska göra det möjligt för den skattskyldige

att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande ingående mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt.

**Överskjutande
ingående
mervärdesskatt**

Ett belopp som avser överskjutande ingående mervärdesskatt som bestämts enligt 11 kap. 16 eller 18 § SBL ska återbetalas senast vid utgången av kalendermånaden efter den kalendermånad då den skattskyldige senast ska lämna skattedeklaration för den redovisningsperiod som skatten avser, 49 § SBF. Det gäller således i de fall den överskjutande ingående mervärdesskatten har bestämts enligt deklaration som inkommit i rätt tid eller för sent men innan beskattningsbeslut hunnit göras. Om skattedeklarationen lämnas senare än under den månad som är förfallomånad, ska återbetalningen göras senast vid utgången av kalendermånaden efter den då deklarationen lämnades. En återbetalning som görs före utgången av den tid som angetts får avse del av skatten.

Exempel

Redovisningsperiod januari

Senaste deklarationsdag 12 mars

a) Skattedeklarationen inkom 12 mars

Överskjutande mervärdesskatt utbetald senast 30 april

b) Skattedeklarationen inkom 20 februari

Överskjutande mervärdesskatt utbetald senast 30 april

c) Skattedeklaration inkom 25 mars

Överskjutande mervärdesskatt utbetald senast 30 april

d) Skattedeklaration inkom 15 april

Överskjutande mervärdesskatt utbetald senast 31 maj

Kommentar: I fallen c och d har Skatteverket inte hunnit göra något beskattningsbeslut innan skattedeklarationen inkom.

**Avvakta med
återbetalning**

Om Skatteverket har påbörjat eller ska påbörja en utredning kan det finnas skäl att inte återbetala överskjutande ingående

mervärdesskatt inom den tid som anges ovan. Om utredningen avser redovisningarna i den skattedeklaration som visar överskjutande ingående mervärdesskatt kan beslut om att skjuta upp återbetalning göras, se nedan. I de fall Skatteverket inte fattar beslut om att skjuta upp återbetalningen måste Skatteverket återbetala den överskjutande ingående mervärdesskatten inom den ovan angivna tiden. Ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt medför en extra avstämning av skattekontot, se avsnitt 12.3.3. Visar avstämningen ett överskott sker automatiskt en återbetalning med belopp högst motsvarande den överskjutande ingående mervärdesskatten, om inte hinder mot återbetalning av överskott på skattekontot enligt 18 kap. 7 § SBL föreligger, se vidare avsnitt 12.5.

Beslut om att skjuta upp återbetalning

Skatteverkets kontrollåtgärder kan komma att dra ut på tiden, jfr vad som sägs ovan och JK:s uttalande i sista stycket i avsnitt 12.3.3. Enligt 50 § SBF kan Skatteverket besluta att återbetalning av hela eller del av skatten ska skjutas upp. Dessa beslut kallas ofta för stoppbeslut eller innehållandebeslut. Ett sådant beslut ska meddelas om det behövs för kontroll av en i rätt tid lämnad skattedeklaration eller en skattedeklaration som inkommit för sent men innan Skatteverket fattat beskattningsbeslut.

Beslutet måste fattas före utgången av den tid som anges i 49 § SBF och får överklagas av den skattskyldige. Överklagande sker enligt bestämmelserna i 23 § FL, vilket innebär att överklagandet ska ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. För att Skatteverket inte ska behöva betala ut pengarna senast den 30 april respektive 31 maj i exemplet ovan måste Skatteverket således skicka ut ett beslut om att återbetalningen skjuts upp innan detta datum.

Ett beslut om att skjuta upp återbetalning kan fattas om kontroll pågår avseende uppgifter lämnade i den deklARATION som innehåller den överskjutande ingående mervärdesskatten. Kontrollen kan således avse redovisningen av mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Det krävs inte att Skatteverket ska ha någon anledning att misstänka att återbetalning inte ska ske. Med stöd av beslutet kan återbetalningen skjutas upp. För att återbetalningen ska få skjutas upp krävs ett beslut.

Av JO beslut 2001-11-21, dnr 101-2001 framgår att det inte räcker med ett utsänt övervägande eftersom ett övervägande

endast ger uttryck för skattemyndighetens avsikt att fatta ett visst beslut och inte kan ersätta ett sådant överklagbart beslut som avses i 50 § SBF. Ett beslut om uppskjuten återbetalning måste således meddelas även om Skatteverket sânt ut ett övervägande som innebär att överskjutande ingående mervärdesskatt inte längre föreligger för perioden.

Beslutet om uppskjuten återbetalning förfaller om Skatteverket inte senast en månad från dagen för beslutet har påbörjat kontrollåtgärder. För att ett beslut enligt 50 § SBF inte ska förfalla krävs att Skatteverket inom ovan angiven månad antingen förelägger den skattskyldige eller annan att lämna uppgift eller inkomma med handling, kommer överens med den skattskyldige om ett besök eller annat personligt sammanträffande eller beslutar om skatterevision. Beslutet förfaller inte heller om Skatteverket inom nämnda tidsfrist skickat ut ett övervägande till beslut till den skattskyldige. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-05-13, dnr 283556-05/111, ”Uppskjuten återbetalning av överskjutande mervärdesskatt och punkt-skatt”.

Exempel

Skattedeklaration inkommer den 12 mars år 1. Mervärdesskatteredovisningen visar 300 000 kronor i överskjutande ingående mervärdesskatt (redovisad ingående skatt uppgår till 500 000 kronor). Skatteverket skickar ut en förfrågan den 20 mars år 1. Svar inkommer den 25 april år 1. Ytterligare utredning krävs avseende ett belopp på 100 000 kronor. Skatteverket skickar en ny förfrågan den 27 april år 1. Samtidigt skickar Skatteverket ett beslut om att återbetalning av 100 000 kronor skjuts upp. Resterande 200 000 kronor utbetalas (skattekontot visar överskott med 300 000 kronor). Den 23 maj år 1 inkommer ett svar som medför att Skatteverket skickar ut ett övervägande som innebär att den ingående skatten sänks med 100 000 kronor till 400 000 kronor. Svarstiden på detta övervägande går ut senare än en månad från dagen för beslutet att skjuta upp återbetalningen. Skatteverket anser att övervägandet räcker för att beslutet att skjuta upp återbetalningen inte ska förfalla.

Två tidsgränser

LR i Gävleborgs län har i dom 2001-04-27, mål nr 370-01, uttalat att det inte krävs att SKM ska ha någon misstanke om att återbetalning inte ska ske, för att återbetalningen ska kunna

skjutas upp. LR hade endast att pröva om SKM fattat sina beslut inom de två tidsgränser som 50 § SBF uppställer. Deklarationen hade inkommit 17 januari (vilket var förfallodagen). SKM beslutade att uppskjuta återbetalningen den 28 februari. LR fann att SKM fattat beslutet inom gällande tidsgräns. SKM beslutade den 6 mars om revision av bolaget. LR fann att SKM inom en månad från beslutet om att uppskjuta återbetalningen beslutat om föreskriven kontrollåtgärd. Överklagandet avsågs.

Beträffande återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt före ordinarie förfallodag, se avsnitt 12.3.5.

12.3.3 Automatisk återbetalning på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt

18 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 st. SBL

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel, skall beloppet betalas tillbaka, om den skattskyldige begär det. Även om den skattskyldige inte har begärt det, skall återbetalning ske till den del det överskjutande beloppet grundas på

1. ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt,

... *Lag (2002:400)*.

Första stycket gäller inte, om något annat följer av 7 eller 7 a §. *Lag (1998:347)*.

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskott på skattekontot och detta grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt sker återbetalning utan begäran.

Extra avstämning

Ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt medför en extra avstämning av skattekontot. Avstämningen medför inte någon beräkning av ränta utan är bara en saldoavstämning. Visar avstämningen ett överskott sker automatiskt en återbetalning med belopp högst motsvarande den överskjutande ingående mervärdesskatten, om inte hinder mot återbetalningen föreligger, se avsnitt 12.5.

Om skattedeklarationen innehåller redovisning av både överskjutande ingående mervärdesskatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter bokförs den överskjutande ingående mervärdesskatten på skattekontot så snart underlaget finns tillgängligt. Avdragen skatt och arbetsgivaravgifter bokförs på kontot på förfallodagen.

Följande exempel belyser nu beskrivna regler.

Exempel

En skattedeclaration med redovisningsdag den 12 april år 1 kommer in till Skatteverket. En extra avstämning görs den 19 april år 1 varefter återbetalning sker.

Ingående saldo	0
Arbetsgivaravgift mars	- 50 000
Avdragen skatt mars	- 40 000
Överskjutande mervärdes- skatt februari	+ 110 000
F-skatt	<u>- 10 000</u>
Överskott	+ 10 000
Utbetalning	- 10 000
Saldo	0

Kommentar: Det återbetalda överskottet grundas på beslutet att godkänna den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten och ryms inom 110 000 kronor.

Exempel

Om den skattskyldiges skattekonto i ovanstående exempel redan visar överskott beroende på att en egen inbetalning gjorts, t.ex. i syfte att betala en kommande debiterad F-skatt, uppkommer följande återbetalnings-situation på kontot.

Ingående överskott	+ 10 000
Arbetsgivaravgift mars	- 50 000
Avdragen skatt mars	- 40 000
Överskjutande mervärdes- skatt februari	+ 110 000
F-skatt	<u>- 10 000</u>
Överskott	+ 20 000
Utbetalning	- 20 000
Saldo	0

Kommentar: Eftersom överskottet uppkommit genom en överskjutande ingående mervärdesskatt betalas 20 000 kronor ut automatiskt. Om den skattskyldige har för avsikt att 10 000 kronor ska möta en kommande

debitering av exempelvis F-skatt måste han begära att beloppet ska stå kvar på kontot.

Exempel

Om den skattskyldiges skattekonto visar på ett stort överskott innebär det följande.

Ingående överskott	+ 110 000
Arbetsgivaravgift mars	- 50 000
Avdragen skatt mars	- 40 000
Överskjutande mervärdes- skatt februari	+ 110 000
F-skatt	<u>- 10 000</u>
Överskott	+ 120 000
Utbetalning	- 110 000
Saldo	+ 10 000

Kommentar: Den skattskyldiges avsikt i detta fall var att ingående överskott på 110 000 kronor skulle täcka ett beräknat underskott i samband med den årliga avstämningen. Den slutliga skatten har dock ännu inte beslutats. För avstämningsperioden finns i stället en transaktion som genererar en automatisk utbetalning. Utbetalning görs därför med ett ”överskjutande belopp som grundas på ett beslut”, 18 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL, maximalt 110 000 kronor. För att förhindra återbetalningen hade den skattskyldige kunnat begära att beloppet 110 000 kronor skulle stå kvar, jfr 18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL.

Perioden ska ha gått till ända

Det förekommer att en skattskyldig begär återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt innan den aktuella redovisningsperioden har gått till ända. Sådan återbetalning är inte möjlig. Om skatt ska återbetalas eller inte bestäms i beskattningsbeslut (11 kap. 1 § SBL). Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig (11 kap. 2 § SBL). Först efter utgången av redovisningsperioden kan Skatteverket således fatta ett beskattningsbeslut och därigenom besluta om en återbetalning.

Uppskattade belopp

I beslut 1989-05-08, dnr 2179-88-40, lämnade JK ett bolags yrkande om skadestånd på grund av försenad återbetalning av mervärdesskatt utan bifall. Den deklaration för perioden januari 1988 som bolaget ingav till SKM den 4 februari 1988

innehöll endast uppskattade belopp, avrundade till 40 miljoner kronor. I den till deklarationen samtidigt ingivna förklaringen angavs bl.a. att det inte varit möjligt att ta fram ett exakt underlag på grund av då rådande arbetskonflikt. SKM beslutade, den 9 februari 1988, att inte återbetala det angivna beloppet, eftersom mervärdesskatteredovisningen enligt avlämnad deklaration inte var så tillförlitlig att den kunde läggas till grund för fastställelse av skatten. Bolaget bereddes tillfälle att komma in med en ny deklaration för perioden. Den 24 februari 1988 inkom bolaget med en ny deklaration med 45 583 219 kronor i skatt att återfå. Beloppet klarmarkerades för utbetalning den 25 februari 1988. Bolaget anförde i skrivelse som inkom till SKM den 25 februari 1988 besvär över det beslut SKM fattade den 9 februari 1988 att inte återbetala skatten. Vidare begärde bolaget skadestånd för de ränteförluster som uppkommit för bolaget. JK anförde att det med hänsyn till omständigheterna inte fanns något att erinra mot SKM:s beslut att på det underlag bolaget redovisat vägra utbetalning av det betydande belopp, som bolaget gjorde anspråk på. Inte heller fann JK anledning att kritisera SKM för att den beredde bolaget tillfälle att komma in med en ny deklaration. Visserligen, anförde JK, anges i 30 § GML att skatten, om den inte kan beräknas tillförlitligt med ledning av deklarationen och övriga tillgängliga handlingar, ska fastställas efter skäligen grund. Att verkställa en sådan prövning hade emellertid krävt en inte obetydlig tid. JK anförde vidare att han i ett annat ärende angående skadestånd på grund av försenad återbetalning av mervärdesskatt hade ansett att för kontroll och fastställelse av skatten i dessa ärenden en handläggningstid om någon eller några månader torde få godtas. JK uttalade också att genom SKM:s handlande torde bolaget ha återfått skatten inom kortare tid än vad som varit fallet om den ordning hade tillämpats som bolaget ansåg ha bort följas.

12.3.4 Automatisk återbetalning på grund av omprövningsbeslut eller ett beslut av omstol

18 kap. 2 § 1 st. 3 p. och 2 st. SBL

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel, skall beloppet betalas tillbaka, om den skattskyldige begär det. Även om den skattskyldige inte har begärt det, skall återbetalning ske till den del det överskjutande beloppet grundas på.

...
3. ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. *Lag (2002:400)*.

Första stycket gäller inte, om något annat följer av 7 eller 7 a §.
Lag (1998:347).

Om överskottet vid en månadsavstämning grundas på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol sker automatiskt en återbetalning med belopp högst motsvarande beslutet. De beslut det gäller är sådana som medför nedsättning av skatt. Dessa beslut bokförs på skattekontot samma dag som beslutet fattas. Automatisk återbetalning sker vid nästa avstämning om det då finns ett överskott.

Exempel

Den 23 april år 2 fattar Skatteverket ett omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för redovisningsperioden december år 1. Beslutet innebär att skatten bestäms till 20 000 kronor att betala. I det tidigare beskattningsbeslutet hade skatten bestämts till 50 000 kronor att betala, varför omprövningsbeslutet innebär en nedsättning med 30 000 kronor.

Avstämning i maj år 2. I exemplet har hänsyn inte tagits till räntor.

Ingående saldo	+ 10 000
Mervärdesskatt att betala februari	- 10 000
Inbetalning	+ 10 000
23/4 Beslut mervärdesskatt	<u>+ 30 000</u>
Överskott	+ 40 000
Utbetalning	- 30 000
Saldo	+ 10 000

Kommentar: Det återbetalade beloppet grundas på omprövningsbeslutet och återbetalning sker med högst nedsättningsbeslutets belopp, dvs. 30 000 kronor.

12.3.5 Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt före ordinarie förfallodag

18 kap. 4 § SBL

En återbetalning som har sin grund i överskjutande ingående mervärdesskatt får göras före den förfallodag för skatt som infaller efter redovisningsperiodens utgång först efter det att redovisning enligt 10 kap. 20 § skett och denna skatt räknats av. *Lag (1997:483).*

En återbetalning får ske före redovisningsperiodens förfalldag. Den skattskyldige måste ha redovisat de skatter och arbetsgivaravgifter som ska betalas senast i den aktuella månaden. Redovisning måste således ha skett avseende mervärdesskatt t.o.m. redovisningsperioden före och avseende arbetsgivaravgifter och avdragen skatt t.o.m. den redovisningsperiod som ska redovisas senast den månad den tidiga mervärdesskatteredovisningen kommer in (jfr 10 kap. 20 § SBL). Dessutom ska skatten räknas av innan återbetalning görs.

Exempel

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt för februari med ordinarie redovisningsdag den 12 april år 1 kommer in i början av mars. Återbetalning av mervärdesskatt, före den 12 april år 1, kan ske först sedan den skattskyldige redovisat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för februari med ordinarie redovisningsdag i mars och efter det att avräkning skett mot dessa. Redovisning sker i två olika skattedeklarationer eftersom olika ordinarie redovisningsdagar föreligger. Även redovisning av tidigare perioder, alltså redovisningen av mervärdesskatt, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter t.o.m. perioden januari, ska ha kommit in för att återbetalning ska göras före förfalldagen den 12 april år 1.

12.3.6 Återbetalning efter begäran

Om den skattskyldige begär – i normalfallet skriftligen – återbetalning av ett överskott ska detta ske. Skatteverket gör en ny avstämning och om denna visar ett överskott sker en återbetalning i enlighet med begäran. Den skattskyldige kan således i det exempel som anges i avsnitt 12.3.4 ovan begära att få återbetalt det kvarvarande överskottet på 10 000 kronor samt räntorna eller en del av detta belopp. Hinder mot återbetalning får dock inte föreligga.

12.3.7 Överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL upphör

18 kap. 4 a § SBL

Om en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § upphör att gälla, skall belopp som sidobetalaren på grund av överenskommelsen har betalat in till Skatteverket föras över till sidobetalarens skattekonto. Om sidobetalaren inte har ett skattekonto, får beloppet betalas ut direkt till sidobetalaren. *Lag (2003:747)*.

I paragrafen regleras vad som ska ske med inbetalda belopp om en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL upphör att gälla. Enligt bestämmelsen ska inbetalt belopp överföras till företrädarens eget skattekonto. Om företrädaren därigenom får ett överskott på skattekontot kan han ha möjlighet att genom återbetalning återfå inbetalda medel. En återbetalning blir dock endast aktuell om inte hinder mot återbetalning föreligger enligt 18 kap. 7 § SBL. Det kan t.ex. vara fråga om att medlen kan behövas för betalning av ansvarsbelopp som med fog kan antas komma att beslutas av domstol efter det att talan om företrädaransvar väckts (prop. 2002/03:128 s. 58). Skatteverket kan besluta om spärning på en företrädarens skattekonto om en överenskommelse inte fullföljs och Skatteverket måste ansöka om företrädaransvar.

12.4 Förtidsåterbetalning

12.4.1 Allmänt

Med förtidsåterbetalning, enligt SBL, menas återbetalning av för mycket avdragen preliminär skatt, dvs. skillnaden mellan avdragen skatt som ska krediteras och den slutliga skatt som förväntas bli debiterad vid den årliga avstämningen.

Avdragen preliminär skatt som arbetsgivare, bank eller annan har redovisat i kontrolluppgift ska tillgodoräknas och krediteras den skattskyldiges skattekonto som en betalning av preliminär skatt. Belopp som ska tillgodoräknas registreras så snart underlag finns. I förarbetena framhålls att sådan preliminär skatt bör bokföras och krediteras på den skattskyldiges konto först i samband med att motsvarande slutliga skatt debiteras kontot. En tidigare kreditering skulle annars för de flesta kunna innebära att ett fiktivt överskott uppstår. Överskottet skulle då kunna komma att tas i anspråk för en redan tidigare debiterad och eventuellt restförd skuld. Med hänsyn till detta bokförs avdragen skatt på den skattskyldiges skattekonto först i samband med att den slutliga skatten bokförs.

Skattskyldiges begäran

Förtidsåterbetalning får, på den skattskyldiges begäran, ske av belopp som motsvarar avdragen skatt som ännu inte tillgodoräknats den skattskyldige, till den del det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter den årliga avstämningen av skattekontot, 18 kap. 3 § 1 st. SBL.

Förtidsåterbetalning kan ske såväl under som efter inkomst-årets utgång. En begäran om förtidsåterbetalning bör vara skriftlig.

Nedan kommenteras endast förtidsåterbetalning på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt för övrigt hänvisas till SBLHL 2006 avsnitt 18.3.

12.4.2 Förtidsåterbetalning pga. överskjutande ingående mervärdesskatt

Definitionen av slutlig skatt har ändrats i och med SBL. Detta innebär att slutlig skatt fr.o.m. taxeringsår 1999 kan bli negativ och detta beror antingen på överskjutande ingående mervärdesskatt eller på att erlagd expensionsmedelsskatt återfås.

Återbetalning av avdragen skatt

Visar skatteuträkningen att den slutliga skatten blir negativ beroende på överskjutande ingående mervärdesskatt kan all avdragen skatt förtidsåterbetalas. Resterande del av den negativa slutliga skatten återbetalas i samband med att den slutliga skatten registreras på skattekontot.

Exempel

Näringsidkare A beräknar att den slutliga skatten kommer att bli negativ till följd av deklarerad överskjutande ingående mervärdesskatt. A begär förtidsåterbetalning. Skatteverket medger återbetalning med all den inbetalda preliminärskatten. Den del av den överskjutande ingående mervärdesskatten som inte motsvaras av någon preliminärskatt återbetalas först i samband med att den slutliga (negativa) skatten registreras på skattekontot.

Nedsättning av debiterad preliminär skatt

För att förtidsåterbetalning av avdragen skatt ska kunna ske krävs att debiterad skatt (F-skatt och särskild A-skatt) satts ned till noll kronor för inkomståret. Således ska först ett beslut om ändrad beräkning fattas avseende den debiterade skatten (14 § SBF). Detta nedsättningsbeslut medför en automatisk återbetalning av ett uppkommet överskott motsvarande högst nedsättningsbeslutet. Därefter kan ett beslut om förtidsåterbetalning fattas.

Om den skattskyldige begär det ska Skatteverket besluta att mervärdesskatt ska redovisas i en skattedeklaration (jfr 10 kap. 11 § SBL).

12.5 Hinder mot återbetalning

18 kap. 7 § SBL

En återbetalning enligt 1–3 §§ skall inte göras av belopp som
1. understiger 100 kronor,

2. kan antas komma att föras över till en annan stat med stöd av 5 §,

3. behövs för betalning av en skatteskuld efter beslut om ackord enligt lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.,

4. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte skall ha betalats,

5. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas, eller

6. enligt vad den skattskyldige har meddelat skall användas för betalning av framtida skatteskulder.

Om det finns särskilda skäl, får även belopp som understiger 100 kronor återbetalas.

Det finns bestämmelser som förhindrar återbetalning också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. *Lag (1997:483)*.

En återbetalning av ett överskott på skattekontot sker antingen automatiskt eller efter skattskyldigs begäran. Möjligheten att återbetala kan begränsas med stöd av bestämmelserna i 18 kap. 7 och 7 a §§ SBL.

**Framtida
uppkommande
överskott**

Skatteverket har även möjlighet att förhindra återbetalning av framtida uppkommande överskott. Om Skatteverket vidtar en sådan åtgärd bör den skattskyldige alltid meddelas detta samt orsaken därtill. Den skattskyldige kan inte överklaga denna administrativa åtgärd isolerat utan först i samband med att återbetalning av ett faktiskt överskott förhindras. Se vidare SBLHL 2006 avsnitt 18.9.

**Understiger
100 kr**

En återbetalning ska inte göras av belopp som understiger 100 kronor (18 kap. 7 § 1 st. 1 p. SBL) såvida det inte finns särskilda skäl (18 kap. 7 § 2 st. SBL). Sådana särskilda skäl kan, enligt förarbetena, vara att den skattskyldige ska flytta ut från Sverige eller har avlidit. I det sistnämnda fallet ska beloppet betalas ut till dödsboet.

Det kan också vara fråga om en juridisk person som ska upplösas. Bedömningen av om särskilda skäl föreligger ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Belopp som understiger 100 kronor står kvar på skattekontot och intäktsränta beräknas.

Ackord

Vidare ska en återbetalning inte göras av belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter ett beslut om ackord, 18 kap. 7 § 1 st. 3 p. SBL. I sådana fall får återbetalning ske endast till den del överskottet överstiger den del av skattefordran som efter ackordet står kvar som obetalt. Detta gäller

under förutsättning att ackordsbeslutet innehållit en s.k. restitutionsspärr.

**Beslutade men ej
förfallna fordringar**

Ett belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte ska ha betalats får inte återbetalas, 18 kap. 7 § 1 st. 4 p. SBL. Ett beskattningsbeslut ska registreras på skattekontot och påverkar därmed saldot. Ett beslut som innebär ytterligare skatt att betala ska registreras på skattekontot först på förfalldagen. Beslutet påverkar emellertid en eventuell återbetalning även vid en avstämning före beslutets förfalldag. Om avstämningen innebär ett överskott så förhindras återbetalning av ett belopp motsvarande beslutet trots att det ännu inte förfallit.

**Inte har beslutats
men som med fog
kan antas komma
att beslutas**

En återbetalning får inte heller göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men som med fog kan antas komma att beslutas, 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL.

Uttrycket ”kan komma att behövas för betalning” får anses inbegripa en möjlighet för Skatteverket att i samband med utredning eller kontroll bedöma om den skattskyldige kommer att kunna betala den ytterligare skatt som kan komma att påföras till följd av utredningen. Finns ett överskott på skattekontot kan Skatteverket med stöd av 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL förhindra en återbetalning som sedan följs av ett krav på ytterligare betalning. Är det uppenbart att den skattskyldige kommer att kunna betala den ytterligare skatt som kan komma att påföras bör Skatteverket inte förhindra en återbetalning.

Lokutionen ”med fog kan antas komma att beslutas” har inte definierats av lagstiftaren. Ett exempel på när bestämmelsen kan komma ifråga kan vara att Skatteverket under pågående revision funnit underlag som innebär att en höjning med stor sannolikhet kommer att ske men att det övriga revisionsarbetet kommer att ta ytterligare tid. Som ytterligare exempel kan nämnas att Skatteverket överväger att fastställa ytterligare skatt att betala.

Exempel

Vid pågående revision framkommer att ett företag inte redovisat utgående mervärdesskatt med 30 000 kronor i redovisningsperioden januari. I redovisningsperioden augusti redovisas överskjutande ingående mervärdesskatt med 20 000 kronor. Efter granskning godtar

Skatteverket redovisningen avseende augusti. Vid kontroll av skattekontot framkommer att detta vid avstämningen kommer att visa ett överskott motsvarande den överskjutande ingående mervärdesskatten. Skatteverket kan med stöd av 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL förhindra återbetalningen av detta överskott.

Tveksamhetsrekvisitet

För bedömningen av när Skatteverket kan förhindra en återbetalning enligt 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL torde en jämförelse kunna ske med "tveksamhetsrekvisitet" i 17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL. Om Skatteverket avser att förhindra återbetalning av ett belopp före det att ett beslut har fattats bör Skatteverket inte senare medge anstånd med betalning av skatten på grund av att det är tveksamt om den skattskyldige kommer att behöva betala den. Dessa två bestämmelser får således anses stå i motsats till varandra. Detta gäller naturligtvis under förutsättning att omständigheterna i ärendet inte har förändrats.

Meddelande från den skattskyldige

En återbetalning ska inte heller göras om den skattskyldige har meddelat Skatteverket att beloppet ska användas för betalning av framtida skatteskulder, 18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL. Detta meddelande kan ske skriftligt i brev eller elektroniskt via e-legitimation.

Avräkning enligt avräkningslagen

Innan belopp återbetalas enligt SBL m.fl. skattelagar ska den utbetalande myndigheten bereda KFM möjlighet att avräkna beloppet mot restförda belopp i allmänna mål som drivs in enligt indrivningslagen. Endast vad som överstiger det allmännas fordran, inklusive förrättningskostnader i målet, får utbetalas (2 § avräkningslagen). Avräkningen sker automatiskt.

Kvittning

Avräkningslagen är inte tillämplig på utbetalningar enligt lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen). Skatteverket kan dock ta i anspråk utbetalning enligt ersättningslagen genom kvittning, se Skatteverkets skrivelse 2005-06-23, dnr 355558-05/111, "Kvittning av ersättning enligt ersättningslagen mot skatte- och avgiftsfordringar". En kvittning får bara ske om skatte- och avgiftsfordran är förfallen till betalning. Har anstånd beviljats för skattebeloppet får kvittning inte företas.

**Återbetalning av
överskjutande
ingående
mervärdesskatt
hos en grupp-
huvudman**

18 kap. 7 a § SBL

En återbetalning av ett belopp som utgör överskjutande ingående mervärdesskatt hos en grupp-huvudman skall inte göras till den del beloppet kan täcka underskott på ett annat skattekonto hos grupp-huvudmannen eller på en annan gruppmedlems skattekonto.

Om underskotten inte kan täckas helt skall de täckas i den ordning som grupp-huvudmannen bestämmer. *Lag (1998:347).*

När det gäller en mervärdesskattegrupp är det gruppen som är skattesubjekt i ML:s mening men det är grupp-huvudmannen som ska svara för redovisning och betalning av mervärdesskatten (se vidare avsnitt 28). Han likställs därför med en skattskyldig i SBL:s mening (jfr 1 kap. 4 § 3 st. 5 p. SBL). Det är också grupp-huvudmannen som ska registreras till mervärdesskatt (jfr 3 kap. 1 § 3 p. SBL). I mervärdesskattehänseende redovisas således all verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen i skattedeklaration under det särskilda registreringsnummer som erhålls vid grupp-huvudmannens registrering. Mervärdesskatteredovisningen registreras på det särskilda skattekonto som upprättats för grupp-huvudmannen (se avsnitt 10.3). Grupp-huvudmannen och övriga gruppmedlemmar redovisar eventuella arbetsgivaravgifter och avdragen skatt i skattedeklaration under sina person- eller organisationsnummer, dvs. i en annan skattedeklaration än den som ska lämnas för mervärdesskattegruppen (jfr prop. 1997/98:148 s. 50–52). De lämnar även självdeklarationer under sina person- och organisationsnummer.

I de fall återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt ska ske hos en grupp-huvudman ska först underskott på grupp-huvudmannens eller en annan gruppmedlems egna skattekonton täckas. Om det därefter kvarstår belopp att återbetala görs detta. I de fall underskotten inte helt kan täckas ska grupp-huvudmannen ange i vilken ordning avräkning ska ske.

12.6 Förbud mot överlåtelse

18 kap. 8 § SBL

Den skattskyldige får inte överlåta en fordran på skatt som skall betalas tillbaka enligt denna lag, innan beloppet kan lyftas. *Lag (1997:483).*

Den skattskyldige får inte överlåta en fordran på skatt som ska betalas tillbaka enligt SBL, innan beloppet kan lyftas.

Syftet med bestämmelsen är att hindra en skattskyldig som har skulder registrerade hos KFM från att göra sådana dispositioner som leder till att beloppet inte kommer att kunna

utmätas. Lokutionen ”innan beloppet kan lyftas” avses inte omfatta den situationen att det har uppkommit ett överskott på ett skattekonto men den skattskyldige avstår från att begära att överskottet ska återbetalas till honom eller att han meddelar att beloppet ska användas för betalning av framtida skatteskulder. Även i dessa fall anses beloppet kunna lyftas. Det är ju tillräckligt med en begäran från den skattskyldige. Det innebär att utmätning får ske av ett sådant överskott, se nästa avsnitt.

12.7 Utmätning

18 kap. 9 § SBL

En fordran som avses i 8 § får utmätas trots att den inte får överlåtas. *Lag (1997:483)*

En fordran på skatt som skall betalas tillbaka med anledning av den årliga avstämningen får dock utmätas först efter det att Kronofogdemyndigheten fått tillfälle att ta fordringen i anspråk enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. *Lag (2006:727)*

Bestämmelserna i 5 kap. 1–3 §§ utsköningsbalken tillämpas inte vid utmätning av en fordran på skatt som skall betalas tillbaka enligt denna lag. *Lag (1997:483)*.

En fordran som avses i 18 kap. 8 § SBL får utmätas trots att den inte får överlåtas. Av paragrafen följer att utmätning får ske av varje överskott som uppkommit på ett skattekonto efter en avstämning. Detta får, enligt Skatteverkets uppfattning, till följd att det måste vara fråga om ett återbetalningsbart överskott som kan disponeras av den skattskyldige för att utmätning ska kunna komma ifråga. Utmätning kan inte ske av ett belopp som omfattas av hinder mot återbetalning enligt 18 kap. 7 § 1 st. 1–5 p. SBL.

Den omständigheten att den skattskyldige begär att återbetalningsbart överskott ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder (18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL) eller gör en inbetalning till kontot innan skatten förfallit till betalning hindrar inte att överskottet kan utmätas av KFM. Även om överskottet inte återbetalas till den skattskyldige är det ändå att anses som tillgängligt för lyftning. Det räcker med en begäran från den skattskyldige (prop. 1996/97:100 s.620).

Ovanstående innebär att om den skattskyldige gör en s.k. kompletteringsbetalning i god tid innan skatten förfaller till betalning kan det överskott som uppkommer på kontot bli föremål för utmätning, om den skattskyldige har allmänna mål (inte skattekontounderskott) eller enskilda mål registrerade hos KFM.

En fordran på skatt som ska betalas tillbaka med anledning av den årliga avstämningen får dock utmätas först efter det att KFM fått tillfälle att ta fordringen i anspråk enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

Enligt 1 kap. 4 § 1 st. SBL likställs ränta med skatt. Utmätning får således omfatta även den intäktsränta som belöper på överskottet.

Bestämmelserna i 5 kap. 1–3 §§ utsökningsbalken tillämpas inte vid utmätning av en fordran på skatt som ska betalas tillbaka enligt denna lag.

12.8 Återbetalning när den skattskyldiges adress inte är känd

18 kap. 10 § SBL

Om en återbetalning enligt denna lag inte har kunnat göras på grund av att den skattskyldiges adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på den skattskyldige, skall beloppet stå kvar på den skattskyldiges skattekonto. *Lag (2003:664).*

Ett belopp som inte har kunnat betalas tillbaka inom tio år tillfaller staten. *Lag (1997:483).*

Om en återbetalning enligt SBL inte har kunnat göras på grund av att den skattskyldiges adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på den skattskyldige, ska beloppet stå kvar på den skattskyldiges skattekonto. Ett belopp som inte har kunnat betalas tillbaka inom tio år tillfaller staten.

Paragrafen blir tillämplig t.ex. när den skattskyldige flyttat till en adress som inte är känd för Skatteverket eller om han underlåter att lösa in en återbetalning. Beloppet står kvar på den skattskyldiges skattekonto och genererar intäktsränta. Beloppet kan komma att tas i anspråk för att täcka uppkommande skattefordringar.

Har det överskjutande skattebeloppet inte tagits i anspråk för att täcka en skattefordran inom tio år från den skatteavstämning då beloppet först uppkom ska det tillfalla staten. Tioårsfristen har valts med tanke på de allmänna reglerna om preskription i preskriptionslagen (1981:130).

**Återbetalning
endast från
överskott**

12.9 Misstagsinbetalning

Om en skattskyldig visar att han av misstag betalat in för mycket skatt ska Skatteverket skyndsamt återbetala vad som inbetalts för mycket. Ett exempel på en misstagsinbetalning är att den skattskyldige betalat in hyran till skattekontot. Återbetalning får endast ske till den del återbetalningen kan göras från ett överskott på den skattskyldiges skattekonto (55 § SBF).

Bestämmelsen gäller alla skattskyldiga och all typ av skatt enligt SBL. Innan en återbetalning kan ske ska Skatteverket stämma av skattekontot. Om kontot visar överskott kan alltså en återbetalning ske. Observera att i dessa situationer gäller inte bestämmelserna om hinder mot återbetalning.

Inte erhållit betalningsanmaning från KFM

Om en inbetalning sker till Skatteverket någon dag efter den avstämning då skattebeloppet överlämnas till KFM för indrivning men före den dag då den skattskyldige får betalningsanmaning från KFM är detta, enligt Skatteverkets uppfattning, inte en misstagsinbetalning. Den skattskyldige har av Skatteverket uppmanats att betala in beloppet till Skatteverket. Inbetalningen har skett med inbetalningskort från Skatteverket men för sent. Vid denna tidpunkt har den skattskyldige inte haft uppgift om vare sig betalningsanmaningen från KFM eller uppgift om KFM:s plusgiro-konto.

Syftet med inbetalningen torde ha varit att betala underskottsbeloppet för att undvika indrivningsåtgärder. Enligt SBL kan den skattskyldige inte styra sina betalningar till en viss skatt eller ett visst underskott. Inbetalningar och redovisningar stäms av utan inbördes ordning. Uppkommer ett överskott vid den kommande avstämningen nedsätts ett eventuellt obetalt belopp hos KFM.

Erhållit betalningsanmaning från KFM

Har däremot den skattskyldige erhållit en betalningsanmaning från KFM på en skattekontoskuld men ändå betalat in beloppet till Skatteverket av misstag bör detta betraktas som en misstagsinbetalning enligt 55 § SBF. Den skattskyldige bör då själv kunna påtala vad som hänt och begära återbetalning av hela beloppet.

12.10 Felinbetalning

Begreppet felinbetalning finns inte i SBL eller SBF. Begreppet används här i den situationen att en person betalar in ett belopp till någon annan persons skattekonto därför att han angett fel

person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer (vid betalning över Internet).

När en person betalar till sitt skattekonto sker det över Skatteverkets plus- eller bankgiro. För att betalningen ska hamna på rätt skattekonto måste han vid betalning över Internet ange referensnumret för det skattekonto han vill att betalningen ska hamna på. Betalar personen med ett förtryckt inbetalningskort måste han se till att kortet avser rätt person. På de förtryckta inbetalningskorterna som Skatteverket sänder ut anges referensnumret för den person kortet avser.

Om betalning inte görs med förtryckt inbetalningskort måste förutom namn och adress även person- eller organisationsnummer alternativt referensnumret anges. Om inte rätt nummer anges kan Skatteverket få svårt att reda ut vart inbetalningen ska och beloppet kan då bli för sent bokfört eller hamna i en inbetalningsbalans.

Om inbetalaren angett en annan persons nummer (felinbetalning) än han avsett gottskrivs inbetalningen det skattekonto som inbetalaren angett. Skatteverket kan inte kontrollera om inbetalaren angett rätt person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer.

En inbetalning gottskrivs således det skattekonto vars person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer inbetalaren angett eller som finns på inbetalningskortet. Den som betalar in ett belopp till ett skattekonto ansvarar för att han anger rätt referensnummer eller använder inbetalningskort som avser rätt mottagare av beloppet.

Om inbetalaren angett fel referensnummer eller använder fel inbetalningskort hamnar inbetalningen på fel skattekonto. Endast om mottagaren av beloppet godkänner att pengarna omförs och det finns ett överskott på mottagarens skattekonto kan Skatteverket återbetala beloppet genom att omföra beloppet/överskottet dit inbetalaren vill eller direkt till denne.

Motsätter sig mottagaren att Skatteverket för om eller betalar ut beloppet/överskottet till inbetalaren har inbetalaren en civilrättslig fordran på mottagaren och får den vägen försöka få tillbaka det inbetalda beloppet. Skatteverket kan med andra ord inte på eget initiativ återbetala ett felinbetalt belopp/överskott utan bara medverka till att en överenskommelse mellan inbetalaren och mottagaren kommer till stånd.

12.11 Kvittning, övergångsbestämmelser m.m.

Genom övergångsbestämmelser till SBL och ML får Skatteverket kvitta återbetalningar från skattekontot mot krav avseende mervärdesskatt för redovisningsperioder fr.o.m. juli 1994 t.o.m. december 1997 och tvärtom.

Vid återbetalning från skattekontot

I fjärde punkten andra stycket i övergångsbestämmelserna till SBL anges:

”En skattskyldig som för tidigare år eller redovisningsperioder står i skuld för skatt eller avgift som uppbärs enligt uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller mervärdesskattelagen har vid återbetalning enligt 18 kap. 1–4 §§ i den nya lagen rätt att få tillbaka bara vad som överstiger skulden samt ränta och avgift som är hänförlig till skulden.”

Om det finns skulder enligt UBL, USAL eller ML som ännu inte restförts är det tillåtet för Skatteverket att kvitta ett överskott vid återbetalning som ska ske enligt bestämmelserna i SBL mot obetalda belopp enligt nämnda lagar.

Vid återbetalning av perioder före 1998

Andra meningen i punkt 8 av övergångsbestämmelserna till SBL lyder:

”Vid tillämpningen av bestämmelserna om begränsning av rätten till återbetalning i 68 § 5 mom. uppbördslagen och 25 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall hänsyn tas också till skyldighet att betala skatt enligt den nya lagen.”

Här nämns inget om vad som gäller när det ska ske en återbetalning enligt ML och det finns en skuld enligt SBL. Detta regleras i stället i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till de ändringar i ML som trädde i kraft den 1 november 1997 (SFS 1997:502) och har följande lydelse:

”Vid tillämpningen av bestämmelserna om begränsning av rätten till återbetalning i 16 kap. 9 § skall hänsyn också tas till skyldighet att betala skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483).”

Det är alltså också tillåtet för Skatteverket att kvitta ett överskott som uppkommer vid återbetalning som ska ske enligt bestämmelse i UBL, USAL och ML mot en obetald men ännu inte restförd skuld enligt SBL.

13 Återbetalning av skatt till vissa icke skattskyldiga

13.1 Allmänt

Rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt kan under vissa förutsättningar föreligga för utländska företagare samt för hjälporganisationer och utländska beskickningar. Statliga myndigheter, kommuner och landsting har rätt till kompensation respektive ersättning för mervärdesskatt.

Återbetalning, kompensation eller ersättning sker inte via skattedeklaration utan genom ett särskilt förfarande. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. och 19 kap. ML samt även i lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting och förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

13.2 Återbetalning till utländska företagare

13.2.1 Allmänt

Utländska företagare, som inte är skattskyldiga i Sverige kan få tillbaka mervärdesskatt på varor och tjänster som de köper här. Bestämmelserna om detta finns i 10 kap. 1–4 a §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML.

Det grundläggande syftet med återbetalningsrätten är att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska företagare.

En förutsättning för återbetalning är att det är fråga om en utländsk företagare enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML. Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. I detta avsnitt används begreppet utländsk företagare enligt den definition begreppet har i ML. Se vidare MOMSHL avsnitt 40.

- EG-rätt** De svenska reglerna i 10 kap. 1–4 a §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML motsvaras inom EG-rätten av reglerna om återbetalning till icke etablerade skattskyldiga enligt åttonde och trettonde direktiven (79/1072/EEG och 86/560/EEG). Övriga fall då rätt till återbetalning föreligger finns intagna i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 169–171.
- 19 kap. 1 § 2 st. ML** **19 kap. 1 § 2 st. ML**
Utländska företagare som är eller skall vara registrerade enligt 3 kap. 1 § första stycket 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) skall dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§. *Lag (2002:392)*.
- Utländsk företagare som är registrerad till mervärdesskatt och skyldig att lämna deklaration ska i denna även redovisa sådana återbetalningar som medges enligt 10 kap. 1–4 §§ ML i stället för att ansöka om återbetalning från Skatteverkets utlandsenheter.
- I MOMSHL 2007 avsnitten 16.2, 39.1.2, 39.4 och 40.6 redogörs ytterligare för bestämmelserna om återbetalning till utländska företagare.
- 13.2.2 Återbetalningsrätt**
- Bestämmelserna om återbetalning till utländska företagare regleras i 10 kap. 1 § ML.
- Omsättning utomlands** En utländsk företagare har rätt till återbetalning av mervärdesskatt under förutsättning att
- mervärdesskatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands och
 - omsättning i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 §§ i det land där omsättningen görs och
 - omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–12 §§ ML om omsättningen hade gjorts här i landet.
- Omvänd skattskyldighet** Rätt till återbetalning föreligger även för mervärdesskatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3, 4 eller 4 b p. ML (bestämmelsen i 4 b p. finns fr.o.m. den 1 juli 2007 i 4 c p.).
- Återbetalningsrätten begränsas till vad som skulle ha varit avdragsgill eller återbetalningsbar mervärdesskatt för ett i

Sverige verksamt företag. Den begränsas också av avdrags- och återbetalningsrättens omfattning i det land där omsättningen för vilken återbetalning begärs äger rum (se EG-domstolens dom i målen C-136/99 Monte dei Paschi di Siena och C-302/93 Debouche). Återbetalningsrätten gäller i de avsedda fallen även importmoms.

13.2.3 Ansökan

19 kap. 1 § 1 st. ML

Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ skall ansöka om detta hos Skatteverket. *Lag (2003:659)*.

Utländska företagare blir debiterade mervärdesskatt på varor och tjänster som de köper i Sverige och som omsätts inom landet.

Utländska företagare kan genom ansökan hos Skatteverkets utlandsenheter återfå sådan ingående mervärdesskatt. I de fall en utländsk företagare är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt här i landet ska ingående mervärdesskatt i stället redovisas i deklaration i vanlig ordning, se 19 kap. 1 § 2 st. ML.

Ansökningsperiod

19 kap. 2 § ML

En ansökan om återbetalning skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader. *Lag (1994:200)*.

En ansökan om återbetalning ska omfatta en period om minst tre månader i följd under ett och samma kalenderår och högst ett kalenderår. Om en ansökan avser slutet av ett kalenderår får den dock omfatta kortare tid än tre månader.

En ansökan som avser en tidrymd över ett kalenderårsskifte handläggs som två skilda ansökningar.

Belopp

Om en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden därav, ska mervärdesskatt att återfå uppgå till minst 250 kronor. I annat fall har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet uppgår till minst 2 000 kronor (10 kap. 4 § ML).

Betalningsmottagare

Återbetalning sker till betalningsmottagare i Sverige eller i utlandet. Betalningsmottagare kan vara sökanden själv eller den han anger i ansökningen.

Ansöknings- handlingar

19 kap. 3 § ML

Ansökan skall göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas *Lag (1994:1798)*.

1. faktura, *Lag (2003:1134)*.
2. intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och
3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning. *Lag (1994:1798)*.

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till den myndighet som avses i 1 §. *Lag (2003:220)*.

Avser den ingående skatten import skall till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete. *Lag (1994:1798)*.

Ansökan görs på särskilda blanketter (SKV 5801 och SKV 5811).

Till ansökan ska bifogas originalfakturer med specificerad mervärdesskatt och i förekommande fall tullräkningar. Dessutom krävs, när det gäller företag från andra EG-länder, att den sökande bifogar ett intyg som visar att hans verksamhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt (jfr EG-omen C-302/93, *Debouche*). Intyget behöver bara lämnas en gång per år och ska vara högst tolv månader gammalt. För övriga företag räcker det att registreringsbevis eller annat offentligt dokument som visar vilken slags verksamhet som bedrivs i utlandet bifogas ansökan. I samband med beslut om återbetalning förses fakturan med påskrift om beslutad återbetalning och återsänds därefter med beslutet.

Elektroniska fakturer

Av artikel 218 i mervärdesskattedirektivet framgår bl.a. att elektroniska fakturer är tillåtna i medlemsstaterna. RSV har i en skrivelse 2003-12-22, dnr 10701-03/100, "Elektroniska fakturer och återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare" uttalat att en utskrift av en elektronisk faktura kan godtas som underlag vid utbetalning till utländska företagare. Däremot kan inte en kopia av en "pappersfaktura" godtas som underlag. I de fall sådana fakturer bifogas ansökan ska dessa alltjämt presenteras som originaldokument.

Uppgifterna i ansökan lämnas på heder och samvete.

Ansökningstid

19 kap. 4 § ML

En ansökan skall ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. *Lag (1994:200)*.

En ansökan ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som ansökan avser.

13.2.4 Omprövning m.m.

19 kap. 5 § ML

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt skall på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats. *Lag (1994:200)*.

Ett beslut som avser återbetalning av mervärdesskatt till utländsk företagare ska på begäran av den sökande omprövas, om hans ansökan inte helt har bifallits. Detta gäller också om den sökande begär återbetalning av ytterligare mervärdesskatt för en period där tidigare beslut har fattats.

19 kap. 6 § ML

En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. *Lag (1996:965)*.

En begäran om omprövning skall vara skriftlig. Den skall ha kommit in till Skatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen gäller. *Lag (2003:659)*.

Hinder mot omprövning

Av avsnitt 18.4.1 framgår vad som gäller om hinder mot omprövning.

Skriftlig

Begäran om omprövning ska vara skriftlig. Den ska ha inkommit till Skatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen avser.

Återbetalnings-skyldig

19 kap. 7 § ML

Om ingående skatt har återbetalats med ett för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende, får Skatteverket besluta att den sökande skall betala tillbaka vad han fått för mycket. *Lag (2003:659)*.

Ett belopp som den sökande enligt beslut skall betala tillbaka får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. Beloppet får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft. *Lag (1994:200)*.

Om någon felaktigt fått tillbaka för mycket mervärdesskatt blir han återbetalningsskyldig för beloppet ifråga. Beloppet kan även avräknas mot annan mervärdesskatt som han är berättigad att återfå.

Preskriptionstid

19 kap. 8 § ML

Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut. *Lag (1994:200)*

Preskriptionstiden för dessa ärenden är fem år.

13.2.5 Verkställighet

19 kap. 9 § ML

Beslut om betalningsskyldighet enligt 7 § första stycket får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken. *Lag (1994:200)*.

Av paragrafen framgår att beslut får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken.

13.2.6 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster som omsätts av företagare utom EG

19 kap. 10 § ML

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § skall ansöka om detta hos Skatteverket. *Lag (2003:659)*.

Vad som föreskrivs i 2–9 §§, utom 3 § andra stycket 2, gäller också för återbetalning enligt första stycket. *Lag (2003:220)*.

En särskild ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt får tillämpas av utländska företagare från länder utanför EG som till icke näringsidkare inom EG tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML. Bestämmelserna om den särskilda ordningen för elektroniska tjänster finns i artiklarna 357–369 i mervärdesskattedirektivet.

En näringsidkare som väljer att använda den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i deklarationen. I stället får ansökan om återbetalning av skatten göras enligt bestämmelserna om återbetalning till utländska företagare.

13.3 Återbetalning till andra än utländska företagare

13.3.1 Allmänt

Hjälpporganisationer, utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. De förvärv som berättigar till återbetalning finns reglerade i 10 kap. 5–8 §§ ML.

Genom bestämmelsen i 18 kap. 4 b § SBL finns en möjlighet till återbetalning av mervärdesskatt i de fall ett bindande internationellt avtal etc. ger en längre gående skattefrihet än vad som följer av ML, se avsnitt 13.3.4.

I MOMSHL 2007 avsnitt 16.3, 39.1.2, 39.4 och 39.5 redogörs ytterligare för bestämmelserna om återbetalning till utländska beskickningar, organisationer, utländska diplomater och hjälporganisationer.

19 kap. 14 § ML

Regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet vid återbetalning enligt 10 kap. 5–8 §§. *Lag (1997:502)*.

Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Denna förordning gäller även vid återbetalning med stöd av 18 kap. 4 b § SBL.

13.3.2 Återbetalning till hjälporganisationer

10 kap. 5 § ML

Enligt 10 kap. 5 § ML ska ingående mervärdesskatt som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EG och användas för en verksamhet som bedrivs utanför EG återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning. Detsamma gäller om en riksomfattande hjälporganisation för ut sådana varor ur EG för att användas i en hjälpverksamhet.

Ansökan

Ansökan om återbetalning ska, enligt 3 § i avsnitt 13.3.1 nämnda förordning, göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalningen. Ansökan skickas till Skatteverket, skattekontoret Falun. Det finns inte något särskilt ansökningsformulär. Till ansökan ska bifogas en sådan faktura som avses i 1 kap. 17 § ML. Fakturan, som kan vara i original eller kopia, ska således innehålla sådana uppgifter som avses i 11 kap. 8 eller 9 § ML (se MOMSHL 2007 avsnitt 17.4).

13.3.3 Återbetalning till utländska beskickningar och internationella organisationer

10 kap. 6 § ML

Enligt 10 kap. 6 § 1 st. ML har utländska beskickningar (ambassader, legationer, folkkontor – gemensamt namn missioner), utländska karriärkonsulat och vissa internationella organisationer rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Även representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna och det Europeiska centrumet för förebyggande och

	<p>kontroll av sjukdomar har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 6 § 2 st. ML.</p>
Internationella organisationer	<p>De internationella organisationer som kommer i fråga är de som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall.</p>
10 kap. 7 § ML	<p>Enligt 10 kap. 7 § ML har medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som hänför sig till vissa förvärv.</p>
Ansökan	<p>Ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 6–7 §§ ML ska lämnas till Utrikesdepartementet (2 § i avsnitt 13.3.1 nämnda förordning). Ansökan görs på blankett SKV 5648. Till ansökan ska en sådan faktura som avses i 1 kap. 17 § ML bifogas. Fakturan ska således innehålla sådana uppgifter som avses i 11 kap. 8 eller 9 § ML (se MOMSHL 2007 avsnitt 17.4). Av 2 § i avsnitt 13.3.1 nämnda förordning framgår att fakturan inte får vara betald tidigare än ett år före den dag då ansökan ges in, såvida inte sökanden har hanteringsmässiga eller andra liknande särskilda skäl för att återbeta en faktura som är betald tidigare.</p> <p>Utrikesdepartementet överlämnar i sin tur ansökan till Skatteverket med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning enligt 1 § i avsnitt 13.3.1 nämnda förordning.</p> <p>Ansökan om återbetalning handläggs därefter hos Skatteverket, skattekontoret Falun.</p> <p>Beslut om återbetalning meddelas för kalenderkvartal (4 § ovan nämnda förordning).</p>
Belopp	<p>Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 7 ML föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura eller jämförlig handling uppgår till minst 1 000 kronor (10 kap. 8 § ML).</p> <p>KR i Sundsvall har i dom 2003-12-23, mål nr 2117-03, ansett att det inte klart framgick att det förelåg något hinder att få återbetalning enligt 10 kap. 8 § ML med stöd av två eller flera fakturor som inte var för sig överstiger 1 000 kr. KR ansåg vidare att Skatteverket inte klart visat att sådant hinder förelåg. KR medgav återbetalning för två fakturor som tillsammans</p>

uppgick till ett belopp överstigande 1 000 kr (950 kr + 945 kr). RR beslutade att inte meddela Skatteverket prövningstillstånd.

13.3.4 Återbetalning i särskilda fall

18 kap. 4 b § SBL

Den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser, har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt eller punktskatt, får utöva den rätten genom en ansökan om återbetalning av skatten. Detta gäller dock endast om inte det förfarande för rätt till återbetalning av skatt är tillämpligt som gäller vid förvärv enligt 10 kap. 5–8 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), 31 d § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 31 d § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet vid sådan återbetalning. *Lag (2004:1156)*.

Vissa internationella organ m.fl. kan ha rätt till skattefrihet för mervärdesskatt och punktskatter enligt stadga eller avtal som är i kraft i förhållande till Sverige enligt 4 § i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Europeiska gemenskapernas institutioner och organ kan också ha rätt till skattefrihet enligt lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser. Denna rätt kan ge en längre gående skattefrihet än vad som följer av ML. En sådan rätt till skattefrihet får utövas genom ansökan enligt 18 kap. 4 b § SBL. Denna bestämmelse tar således sikte på sådana situationer då bestämmelserna i 10 kap. 5–8 §§ ML inte är tillämpliga. Jämför prop. 2004/05:15 s. 54 ff.

Omfattningen av rätten till återbetalning kan variera beroende på vad som framgår av respektive avtal eller stadga. Vid prövning av en ansökan om återbetalning ska således eventuella begränsningar i rätten till skattefrihet – såsom till förvärv av varor eller förvärv som uppgår till ”betydande belopp” eller som görs för ”tjänstebruk” – beaktas (prop. 2004/05:15 s. 68). I det fall återbetalningsrätten förutsätter att förvärvet uppgår till betydande belopp eller om det finns ett motsvarande krav utan någon beloppsmässig precisering, får återbetalning endast ske om den totala ersättningen för varje faktura uppgår till minst 1 500 kr (3 a § i avsnitt 13.3.1 nämnda förordning).

13.4 Utbetalning av ersättning för mervärdesskatt till statliga myndigheter, kommuner och landsting

13.4.1 Utbetalning till statliga myndigheter

Enligt förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt har de statliga myndigheter som Ekonomistyrningsverket bestämmer rätt till ersättning för ingående mervärdesskatt.

Omfattningen av myndigheternas kompensationsrätt framgår av 4 §. Ekonomistyrningsverket som får utfärda föreskrifter och allmänna råd avseende denna förordning har i ESV 2004:23, Moms – en handledning för statliga myndigheter, bl.a. angivit vissa begränsningar i kompensationsrätten. Se MOMSHL 2007 avsnitt 16.8.

Ansökan

En myndighet som en viss månad har bokfört ingående mervärdesskatt får påföljande månad i en skriftlig ansökan rekvrirera motsvarande belopp från Skatteverket enligt 7 §. Ansökan görs på blankett SKV 5805 och skickas till Skatteverket, skattekontor 1 Linköping.

Av ESV 2004:23 framgår att det inte finns något krav på att myndigheterna ska lämna en rekvisition varje månad. Däremot måste myndigheter som har kompensationsrätt för ingående mervärdesskatt lämna en rekvisition minst en gång per år. Rekvisitionen får göras först då det sammanlagda beloppet uppgår till minst 5 000 kr.

Utbetalning

Om en rekvisition lämnats senast den 10 i månaden efter bokföringsmånaden ska utbetalning ske senast den 20 i samma månad enligt 8 §. När det rekvrirade beloppet betalas ut ska det avräknas mot en inkomstitel på statsbudgeten enligt 9 §.

Åttaprocentsregeln

Enligt 5 § finns en särskild bestämmelse, den s.k. åttaprocentsregeln, som riktar sig till myndigheter som till stor del finansierar sin verksamhet med bidrag från icke-statliga givare. Enligt åttaprocentsregeln ska myndigheter som tar emot bidrag för sin verksamhet från andra än statliga myndigheter eller mellanstatliga organisationer som Sverige är ansluten till, senast den tionde dagen i månaden efter att bidraget mottagits betala in 8 % av beloppet till Skatteverket. Orsaken till denna bestämmelse är att myndigheter med stor extern finansiering anses bli överkompenserade av mervärdesskattesystemet.

13.4.2 Utbetalning till kommuner och landsting

Enligt 1 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting, har kommuner, landsting och kommunalförbund efter ansökan rätt till ersättning för mervärdesskatt som inte får dras av enligt ML eller för vilken de inte har återbetalningsrätt enligt ML.

Omfattningen av kommuner och landstings ersättningsrätt framgår närmare av 3–6 §§ i nämnda lag. Se även MOMSHL 2007 avsnitt 16.8.

Ansökan

Ansökan om ersättning ska enligt 7 § ha kommit in till Skatteverket senast andra året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser. Ansökan ska avse en ersättningsperiod på en kalendermånad eller tre på varandra följande kalendermånader under samma kalenderår. Ansökan görs på blankett SKV 5933.

Utbetalning

Av 2 § förordning om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting framgår att utbetald ersättning ska avräknas mot en inkomstitel på statsbudgeten.

Ärenden som avser ersättning för mervärdesskatt enligt ovan nämnda lag handläggs av Skatteverket, skattekontoret Falun.

Se vidare avsnitt 31.

14 Anstånd

14.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas bestämmelserna om anstånd med att lämna skattedeklaration som finns i 10 kap. 24 § SBL och anstånd med inbetalning av skatter och avgifter som finns i 17 kap. SBL.

SKV A 2004:28

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som skall redovisas i sådana deklarerationer, SKV A 2004:28, som ersätter RSV S 1998:12. Mer utförlig information om betalningsanstånd i samband med deklara-tionsanstånd finns i meddelandet SKV M 2004:18.

Vidare finns Riksskatteverkets rekommendationer ”Anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen”, RSV S 1998:13 som behandlar anstånd med anledning av omprövning eller överklagande och övriga fall samt ”Ändring i RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen”, RSV S 1998:33

Ränta beräknas även om anstånd medges, se vidare avsnitt 9.4.4.

Någon möjlighet till anstånd med kvartalsredovisningar, KVR, finns inte. Vid för sent lämnade KVR kan befrielse från förseningsavgift komma ifråga.

14.2 Anstånd med att lämna skattedeklaration och med betalning

14.2.1 Allmänt

10 kap. 24 § SBL

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. En ansökan om anstånd skall ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklara-tionen skulle ha kommit in. *Lag (2003:664)*.

Ändras förutsättningarna för anståndet innan anståndstiden gått ut, skall anståndet omprövas. *Lag (1997:483)*.

17 kap. 1 § SBL

Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna en skattedeklaration enligt 10 kap. 24 §, får Skatteverket också bevilja anstånd med inbetalningen av den skatt som skall redovisas i deklarationen. *Lag (2003:664)*.

Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration. Detta anstånd medför inte automatiskt ett betalningsanstånd. Anstånd enligt 10 kap. 24 § SBL gäller endast anstånd att lämna deklarationen. Om anståndsansökan även avser anstånd med inbetalning av skatter och avgifter, som ska redovisas i deklaration, gäller 17 kap. 1 § SBL avseende anståndet med inbetalningen.

Ansökan

För att anstånd ska kunna medges för en viss deklaration måste ansökan ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in. När en skattedeklaration ska lämnas framgår av 10 kap. 18–23 §§ SBL.

Enligt 2 § lag (2005:1117) om deklarationsombud, prop. 2005/06:31, får ett e-deklarationsombud begära anstånd.

I SKV A 2004:28 anges att ansökan bör lämnas i skriftlig form t.ex. per post, e-post eller fax. I undantagsfall kan en ansökan som görs per telefon i rätt tid kunna godtas, om skriftlig ansökan därefter omedelbart sänds in.

Laga förfall

Om laga förfall föreligger måste skattedeklarationen inkomma så snart det laga förfallet har upphört. Det laga förfallet måste ha inträffat senast den dag skattedeklarationen måste postas för att ha inkommit till Skatteverket i rätt tid. Med laga förfall avses att den som ska underteckna skattedeklarationen avlider och ingen annan kan lämna in skattedeklarationen eller att den skattskyldige drabbas av sådan sjukdom, olyckshändelse eller dylikt som gör att han inte själv kan lämna deklaration och det inte heller finns någon annan som kan lämna den.

Observera att det i dessa fall inte behövs något anståndsbeslut eftersom den skattskyldige i praktiken genom det laga förfallet har anstånd.

Får Skatteverket kännedom om att en skattskyldig har laga förfall att inte lämna skattedeklaration ska förseningsavgift inte påföras och skönsbeskattning inte ske. För att förhindra detta bör Skatteverket av praktiska skäl meddela ett anståndsbeslut.

Anståndstiden bör anpassas till hur länge det laga förfallet kan antas vara, se vidare SKV M 2004:18 avsnitt 4.1.

Bestämmelser om laga förfall finns i 32 kap. 8 § RB.

Anståndstid

Anstånd med att lämna skattedeklaration bör beviljas endast för en redovisningsperiod i sänder. Anståndet bör inte omfatta längre tid än två veckor. Om anståndet förenas med villkor om betalning kan något längre anstånd medges.

Betalning av beräknat skattebelopp

En deklarationsskyldig som fått anstånd med att lämna skattedeklaration ska inte ha en ovillkorlig rätt att också få anstånd med hela den motsvarande skattebetalningen. Tvärtom ska Skatteverket som ett villkor för att bevilja anstånd med deklarationen kunna föreskriva att en delbetalning ska göras med ett beräknat skattebelopp inom den tid som normalt gäller för betalningen. Detta beräknade belopp ska så nära som möjligt överensstämma med det definitiva beloppet. Kan någon sådan beräkning inte göras bör en schablonregel användas. Mervärdesskattebeloppet bör enligt SKV A 2004:28, punkt 1.2 beräknas till genomsnittet av skatt att betala de tre senaste redovisningsperioderna under vilka företaget haft mervärdesskatt att betala. Det innebär att negativa perioder inte bör ingå i genomsnittsberäkningen. (prop. 1996/97:100 s. 611)

Exempel

A som enbart är registrerad till mervärdesskatt har för redovisningsperioderna januari, februari och mars betalat in 15 400 kronor, 17 600 kronor samt 9 300 kronor. Han begär och beviljas anstånd med att lämna skattedeklaration för redovisningsperioden april, men Skatteverket medger inte betalningsanstånd utan beräknar beloppet som A ska betala schablonmässigt till 14 100 kronor ($15\,400 + 17\,600 + 9\,300/3$).

14.2.2 Skäl för anstånd

För att bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration krävs särskilda skäl. Det är den skattskyldige som ska visa att det föreligger särskilda skäl för att medges anstånd med att lämna skattedeklaration. Han ska visa förekomsten av de omständigheter som hindrar honom att lämna skattedeklaration i tid. I SKV A 2004:28 anges att Skatteverkets bedömning bör vara restriktiv. Som särskilda skäl anges bl.a. sjukdom, olyckshändelse eller att ett datorfel inträffar hos företaget eller hos ett anlitat serviceföretag i nära anslutning till att deklarationen ska

Sjukdom eller olyckshändelse

lämnas. Som exempel på skäl som inte bör föranleda anstånd med deklaration anges bristande betalningsförmåga och semester.

Om den skattskyldige drabbats av sjukdom eller olyckshändelse kan han ansöka om anstånd med att lämna skattedeklaration. Ansökan ska vara inne hos Skatteverket senast på redovisningsdagen. Längre tids anstånd än 1 månad bör normalt inte ges. Behövs längre tid kan den skattskyldige ansöka om förlängning av anståndet. Ansökan om förlängt anstånd ska ha kommit in till Skatteverket före den först beslutade anståndstidens utgång. En ny ansökan innebär en ny prövning av om hinder för att deklarerera fortfarande föreligger och om den skattskyldige gjort vad han kunnat för att fullgöra sina skyldigheter. Har den skattskyldige tidigare haft laga förfall och kommer in med ansökan så snart det laga förfallet upphört så ska ansökan prövas.

Särskilda skäl att bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration kan även föreligga om ansvarig tjänsteman hos företaget drabbats av sjukdom eller olyckshändelse (prop. 1996/97:100 s. 573, SKV M 2004:18 avsnitt 4.3.1). Som exempel kan nämnas följande:

En kamrer eller kassör i ett företag har i uppdrag att upprätta företagets deklaration. Vid tiden när deklarationen ska upprättas har kamreren eller kassören insjuknat. Om behörig firmatecknare för företaget, den skattskyldige, inte kan få tag på någon annan som kan upprätta eller lämna in deklarationen kan särskilda skäl föreligga att medge anstånd med att lämna in skattedeklaration.

Ett företags externa bokförare har insjuknat och det ställer sig svårt eller direkt olämpligt för företaget att skaffa en ny bokförare för att upprätta deklarationen.

Skatteverket kan begära att den skattskyldige styrker sjukdom med läkarintyg, och bör göra det i de fall den skattskyldige åberopar sjukdom som anledning för anstånd vid flera tillfällen.

Enligt rekommendationen bör anstånd beviljas endast om problemen uppstått i nära anslutning till att redovisning ska ske och när den deklarationskyldige saknar möjlighet att omedelbart få fram någon ersättare som kan upprätta deklarationen.

Sjukdom eller olyckshändelse som drabbat ansvarig tjänsteman kan motivera att anstånd beviljas även med betalningen.

Om det är möjligt bör dock betalning ske med ett ungefärligt belopp.

Datorfel

Datorfel i egen anläggning eller hos ett anlitat serviceföretag i nära anslutning till att deklarationen ska lämnas kan utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklaration (prop. 1996/97:100 s. 573). Om den skattskyldige åberopar problem med datasystemet flera gånger bör Skatteverket begära in uppgifter om vad felet närmare består i och vad den skattskyldige gjort för att rätta till felet.

När Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration i sådana fall bör föreskrivas att betalning ska ske med ett belopp som så nära som möjligt kan beräknas överensstämma med det definitiva beloppet.

Övriga omständigheter

Övriga omständigheter, som enligt SKV A 2004:28 och SKV M 2004:18 bör kunna motivera anstånd med att lämna skattedeklaration och dessutom med betalning, är bl.a. strejk samt brand eller inbrott, där handlingar har förstörts eller kommit bort.

14.2.3 Skäl som inte bör föranleda anstånd

Bristande betalningsförmåga

Brist på likvida medel bör inte anses utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklaration och inte heller med betalning.

Den deklarationsskyldige bör uppmanas att lämna skattedeklaration i tid för att undgå förseningsavgift samt att betala så mycket som möjligt för att reducera kostnadsräntan.

Tillfälliga betalningsproblem kan i vissa speciella situationer utgöra skäl för anstånd med inbetalning av skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeklaration på annan grund (prop. 1996/97:100 s. 422 och 423), se RSV S 1998:13 om anstånd med inbetalning av skatt.

Semester

Semester bör inte anses utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklaration eller med betalning. Det bör kunna anses ingå i ett företags planering att ta hänsyn till detta så att redovisning i deklaration och betalning kan ske i rätt tid.

Exempel

Om en anställd kamrer eller kassör har tagit ut semester under den tid deklarationen ska lämnas ska anstånd inte medges. Detsamma gäller om en extern bokförare, som normalt upprättar underlaget för deklarationen, har tagit semester.

14.3 Anstånd med inbetalning av skatt

14.3.1 Allmänt

Enligt 17 kap. 2 och 3 §§ SBL får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av skatt vid omprövning eller överklagande under vissa förutsättningar. Se rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt SBL, RSV S 1998:13.

Enligt 17 kap. 2 a § SBL ska anstånd alltid beviljas för skatte-tillägg om den skattskyldige begär det och den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat till länsrätten (prop. 2002/03:106).

Grundprincipen är att påförda skatter ska betalas även om beslutet om skatten inte vunnit laga kraft. Endast det förhållandet att någon begärt omprövning eller överklagar ett ärende betyder inte att anstånd ska medges, 23 kap. 7 § SBL.

Anstånd kan medges även om skatten är betald. Begär den skattskyldige det kan inbetalt belopp komma att återbetalas.

Eftersom det saknas särskilda preskriptionsbestämmelser i samband med anstånd, börjar preskriptionstiden att löpa när anståndet är avregistrerat och beloppet restförts. Se avsnitt 21.1.

14.3.2 Anstånd vid omprövning eller överklagande

17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL

Skatteverket får bevilja anstånd med inbetalning av skatt *Lag (2003:664)*.

1. om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten, *Lag (1997:483)*.

Skatteverket får bevilja anstånd om det kan antas att den skattskyldige kommer att befrias från skatten antingen helt eller delvis. Denna regel tar främst sikte på sådana fall där skatten kan antas bli nedsatt på grund av omprövningsbeslut eller rättelse av debiteringsfel, dvs. ändringar som hanteras på myndighetsnivå.

Beslut om omprövning kan, åtminstone i uppenbara fall, ske inom några få dagar. Om skatten omgående kan sättas ned med belopp motsvarande den skattskyldiges önskemål behöver något beslut om anstånd inte fattas, utan en ansökan härom bör avskrivas från vidare handläggning genom ett tillägg till omprövningsbeslutet.

I vissa fall bör Skatteverket, ex officio, dvs. utan särskild ansökan, meddela anstånd. Behov härav kan föreligga vid

**Anstånd och
preskription**

Befrielsefall

exempelvis debiteringsfel där rättelse inte kan ske omedelbart och en begäran om indrivning är nära förestående. Institutet ska dock användas restriktivt.

Anstånd bör medges med belopp motsvarande den skatt som kan antas komma att bortfalla.

Tveksamhetsfall

17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL

2. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, eller *Lag (1997:483)*.

Anstånd får beviljas om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten.

I 49 § 1 mom. 2 UBL fanns ett "ovisshetsbegrepp". Detta har i SBL ersatts med begreppet "tveksamt". Ändringen är enbart av redaktionell art (prop. 1996/97:100 s. 419).

Till ledning för tolkning av begreppet "ovisst" hänvisas till vad departementschefen framhöll i prop.1989/90:74 s. 341. Enligt uttalandet bör villkoren för anstånd inte knytas till den överklagade frågans art utan det bör göras en fri bedömning av frågan i sin helhet. Departementschefen anförde vidare:

"Om det då objektivt sett råder en påtaglig osäkerhet om vilken utgång i tvistefrågan som är den riktiga, bör detta kunna utgöra grund för anstånd. Anstånd bör dock inte medges bara för att utredningsmaterialet är omfattande eller att ärendet innehåller mer eller mindre komplicerade frågor."

Prövningen av frågan om det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten bör göras för varje sakfråga för sig. Den omständigheten att den skattskyldige inte kommer in med begärd komplettering bör inte anses utgöra hinder för Skatteverket att fatta beslut i anståndsfrågan.

Det finns inget som hindrar att Skatteverket beviljar anstånd enligt den här grunden men vidhåller sin ståndpunkt i beskattningsfrågan m.m.

Anstånd bör medges högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma. Anstånd bör dock inte medges så att överskjutande ingående mervärdesskatt uppkommer.

**Betydande skade-
verkningar m.m.**

Innan Skatteverket beviljar anstånd ska Skatteverket bedöma om säkerhet ska ställas, se nedan 14.3.3.

17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL

3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten. *Lag (1997:483)*.

Utöver tveksamhetsfallen får anstånd beviljas om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten innan slutligt beslut föreligger.

I 49 § 1 mom. 3 UBL fanns ett ”obillighetsbegrepp”. Detta har i SBL ersatts med begreppet ”oskäligt”.

I fråga om tolkningen av begreppen ”betydande skadeverkningar” och ”obilligt” (det senare begreppet numera benämnt ”oskäligt”) finns vissa uttalanden i förarbetena. Se vidare RSV:s rekommendation RSV S 1998:13.

Inte sällan är situationen den att den skattskyldige sökt anstånd och åberopat någon av grunderna 1 eller 2, men inte åberopat grund 3.

Förutsättningarna för anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL bör därför prövas även om sökanden inte uttryckligen krävt detta. Med undantag för sådana fall som drivs i prejudikatintresse, bör anstånd inte beviljas i andra fall än där betalning skulle framtvinga avyttring av särskild egendom, t.ex. fastighet vari sökanden driver näringsverksamhet. Att skattekravet kan tvinga fram avyttring av annan fastighet än näringsfastighet bör normalt inte anses utgöra skäl för anstånd.

Anstånd enligt nämnda grund bör inte medges om sökanden helt saknar tillgångar. En förutsättning för anstånd bör vidare vara att det inte är helt uteslutet att den skattskyldige kan vinna bifall till sina yrkanden.

Anstånd bör begränsas till den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma. Anstånd bör inte komma ifråga om det finns ett överskott på den skattskyldiges skattekonto om skatten har debiterats kontot. Finns inget underskott på den skattskyldiges skattekonto bör ansökan avslås. Det bör inte kunna anses oskäligt eller föreligga betydande skadeverkningar att betala något som redan är betalt.

Innan Skatteverket beviljar anstånd ska Skatteverket bedöma om säkerhet ska ställas, se nedan 14.3.3.

Mervärdesskatt i självdeklarationen

När den skattskyldige redovisar mervärdesskatt i självdeklaration och det är fråga om grundbeslut av slutlig skatt bör anståndet begränsas till ”slutlig skatt att betala”.

Förhandsbesked

17 kap. 2 § 2 st. SBL

Om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, får verket bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är beroende av utgången i förhandsbeskedsärendet. *Lag (2003:664)*.

I motiven till regleringen anfördes bl.a. följande (prop. 1997/98:65 s. 45). I de fall RSV ansökt om förhandsbesked kommer den skattskyldige inte sällan att begära omprövning av eller överklaga beskattningsbeslutet. Eftersom det får förutsättas att rättsläget är oklart i de fall verket ansöker om förhandsbesked, torde det regelmässigt vara så att utgången i målet eller ärendet kan anses vara tveksamt. Detta innebär att förutsättningar för anstånd i normalfallet är för handen.

Anståndstiden

17 kap. 2 § 3 st. SBL

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet eller ansökan om förhandsbesked. *Lag (1998:194)*.

I de fall anstånd har beviljats med anledning av begäran om befrielse, omprövning eller överklagande eller ansökan om förhandsbesked får anståndstiden bestämmas till längst tre månader efter den dag då omprövningsbeslutet eller domstols beslut fattades.

Anstånd skattetillägg

17 kap. 2 a § SBL

Även om förutsättningarna i 2 § inte är uppfyllda skall Skatteverket efter ansökan av den skattskyldige bevilja anstånd med betalning av skattetillägget, om den skattskyldige har begärt omprövning av eller till länsrätten överklagat skattetilläggsbeslutet eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget. Detta gäller dock inte vid begäran om omprövning, om den skattskyldige tidigare har beviljats anstånd med betalningen av skattetillägget enligt denna paragraf i avvaktan på Skatteverkets omprövning avseende samma fråga.

Anståndstiden skall bestämmas till dess att Skatteverket har meddelat beslut i omprövningsärendet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut eller, vid överklagande till länsrätten, till dess att länsrätten har meddelat beslut med anledning av överklagandet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut. *Lag (2003:664)*.

Genom bestämmelsen garanteras en skattskyldig, om denne begär anstånd, anstånd med att betala skattetillägget till dess

att den skattskyldige erhållit en domstolsprövning av det bakomliggande beslutet.

Enligt första stycket är förutsättningen för anstånd dels att den skattskyldige har begärt omprövning av Skatteverkets beslut eller har överklagat Skatteverkets beslut till länsrätten, dels att den skattskyldige har begärt anstånd med skattetillägget. För att i ett omprövningsfall få anstånd med skattetilläggsbeloppet till dess att länsrätten har prövat frågan måste den skattskyldige begära anstånd såväl vid begäran om omprövning som vid överklagande till länsrätten. Det är i båda situationerna Skatteverket som ska bevilja anstånd. Av första styckets sista mening följer att anstånd enligt bestämmelsen endast ska kunna beviljas en gång vid begäran om omprövning och en gång vid överklagande av en fråga. Anstånd med stöd av denna bestämmelse kommer således att kunna beviljas två gånger för prövningen av en och samma fråga, nämligen om den skattskyldige först begär omprövning av Skatteverkets beslut och i samband därmed begär anstånd och när det ärendet är avgjort den skattskyldige överklagar frågan till länsrätten och på nytt begär anstånd. Det anstånd som ska ges i en överklagandesituation omfattar även tiden för den omprövning som ska ske enligt 6 kap. 6 § TL vid ett överklagande.

I paragrafens andra stycke stadgas att anstånd i omprövningsfallen ska beviljas till dess att Skatteverket har fattat beslut i omprövningsärendet eller till längst tre månader efter detta beslut. I överklagandefallen ska anstånd beviljas till dess att länsrätten har fattat beslut med anledning av överklagandet eller till längst tre månader efter detta beslut. Det har ingen betydelse för anståndstiden vid vilken tidpunkt länsrättens beslut vinner laga kraft.

Ikraftträdande

RR har i RÅ 2004 ref. 57 prövat frågan om innebörden av ikraftträdandebestämmelsen avseende 17 kap. 2 a § SBL. Den nya föreskriften trädde i kraft den 1 juli 2003. Några övergångsbestämmelser meddelades inte. RR uttalade att bestämmelsen ska tillämpas vid prövning av anståndsärenden som görs efter den 1 juli 2003. Något krav på att ansökan måste ha kommit in efter detta datum finns inte.

14.3.3 Säkerhet

17 kap. 3 § SBL

Om det i de fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 3 kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank

eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället Skatteverket. *Lag (2004:435)*.

Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls, skall kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen skall minskas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt skall bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas. *Lag (1997:483)*.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om skattetillägg. *Lag (2003:212)*.

I de fall Skatteverket finner att anstånd kan medges på grund av att

- den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten (17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL), eller om
- den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagas och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten (17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL),

ska även frågan om säkerhet prövas.

Det får alltså inte komma i fråga att kräva säkerhet när det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten, dvs. i fall som avses i 17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL. Säkerhet får inte heller krävas när anstånd beviljas på grund av att det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked, dvs. i fall som avses i 17 kap. 2 § 2 st. SBL.

Bestämmelserna om säkerhet har sin grund i att anstånd medför risk för att det aktuella beloppet inte kan tas ut vid anståndstidens utgång.

Kan det antas att den skattskyldige inte har förutsättningar eller vilja att betala skatten i rätt tid då anståndet upphör, får anstånd endast beviljas om säkerhet ställs.

Om den skattskyldige anför att tillgångar saknas för att betala skatten och att kravet kommer att leda till konkurs är det visat att betalningsförmåga saknas.

Av prop. 1989/90:74 s. 343 framgår att säkerhet ska krävas när man kan befara att den skattskyldige försöker komma undan sin eventuella betalningsskyldighet genom att t.ex. överlåta sina tillgångar till någon närstående, eller att hans egendom under anståndstiden skulle komma att tas i anspråk för andra borgenärsfordringar.

Skatteverket har bevisbördan

Det är Skatteverket som ska föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd ges utan säkerhet, inte den skattskyldige som ska visa att han förmår betala (prop. 1989/90:74 s. 343).

Obetydligt belopp, särskilda skäl

Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Som exempel på ett särskilt skäl att avstå från kravet på säkerhet kan nämnas att ärendet eller målet kan beräknas bli avgjort inom kort. En förutsättning är givetvis att möjligheten för staten att få betalt för sin fordran inte försämras (prop. 1996/97:100 s. 612).

Ompröva anstånd som medgetts utan säkerhet

Får Skatteverket kännedom om att den skattskyldiges betalningsförmåga har försämrats, bör Skatteverket ompröva ett anstånd som medgetts utan säkerhet, 17 kap. 11 § SBL. Detta gäller dock inte anstånd som har beviljats enligt 17 kap. 2 a § SBL.

Begära in säkerhet

Om säkerhet för anstånd krävs enligt 17 kap. 3 § SBL, ska Skatteverket underrätta den skattskyldige om den tid inom vilken säkerheten ska lämnas för att anstånd ska kunna medges (46 § 1 st. SBF).

Den skattskyldige bör normalt få tre veckor på sig för att kunna få fram sådan säkerhet som Skatteverket kräver. Om indrivning inte redan begärts bör en begäran därom skjutas upp i avvaktan på att tiden för ställande av säkerhet har gått ut.

Det förhållandet att den skattskyldige förhåller sig helt passiv till en underrättelse enligt 46 § 1 st. SBF eller underlåter att lämna uppgifter om sin ekonomiska ställning utgör inte något hinder för Skatteverket att fatta beslut i anståndsfrågan när svarstiden har gått ut.

Säkerhetens utformning m.m.

Säkerheten bör inte vara tidsbegränsad. Annan borgen än av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse bör godtas endast i undantagsfall och då endast om den bedöms vara likvärdig med en bankgaranti. Av säkerheten bör framgå att bank eller annan borgensman svarar för betalningen av skattebeloppet såsom för egen skuld. Om borgen ställs av flera personer ska den vara solidarisk (11 § indrivningslagen).

Ianspråktagande av säkerhet m.m.	Skatteverket ska bevaka ställd säkerhet och får ta denna i anspråk vid anståndstidens utgång (46 § 2 st. SBF och 17 kap. 3 § 1 st. SBL). Innan säkerhet tas i anspråk ska den skattskyldige, bank etc. ges tillfälle att betala skatten. Betalas skatten ska säkerheten återställas till den som utfärdat säkerheten och den skattskyldige meddelas härom.
Ersättning för kostnad för ställd säkerhet	Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls, ska kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen ska minskas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt ska bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas (17 kap. 3 § 2 st. SBL).
Domar	I RÅ 2002 ref. 55, RÅ 2002 ref. 64 och RÅ 2002 not. 155 har RR prövat frågan om anstånd kan medges utan att säkerhet för beloppet ställs då, efter vad som framkommit om det aktuella bolagets ekonomiska situation, det kan befaras att skatten inte kommer att betalas i rätt tid.
Gäller inte skattetillägg	Genom 17 kap. 3 § 3 st. SBL blir bestämmelserna om ställande av säkerhet inte tillämpliga i fråga om skattetillägg. Söks anstånd endast beträffande skattetillägget får säkerhet inte krävas. Avser ansökan om anstånd såväl skattetillägget som själva skatten får säkerhet endast krävas för belopp motsvarande skattebeloppet (jänte eventuell ränta o.d. men alltså inte för skattetilläggsbeloppet).

14.3.4 Anstånd vid avyttring

17 kap. 4 § SBL

Om den skattskyldige har gjort en avyttring som medför inkomstbeskattning, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som har samband med avyttringen. Anstånd får beviljas endast om det finns särskilda skäl och *Lag (2003:664)*.

1. avyttringen gjorts mot betalning under minst tre år eller
2. det är osäkert om avyttringen kommer att bestå.

Anståndstiden får bestämmas till längst två år. I de fall som avses i första stycket 2 får anstånd dock inte beviljas för längre tid än tre månader efter den dag då anståndsorsaken upphörde. *Lag (1997:483)*.

Paragrafen innehåller bestämmelser om anstånd vid en sådan avyttring som föranleder inkomstbeskattning. En förutsättning är dock att särskilda skäl föreligger. Den avses gälla bl.a. vid avyttring av fastighet, bostadsrätt, näringsverksamhet eller aktie eller andel i handelsbolag. Bestämmelsen anses inte vara tillämplig i fråga om slutlig skatt som härrör från mervärdes-

skatt (prop. 1996/97:100 s. 612.) Bestämmelsen kommenteras inte här eftersom den inte i övrigt berör mervärdesskatt.

14.3.5 Anstånd vid totalförsvartjänstgöring

17 kap. 5 § SBL

Om den skattskyldiges betalningsförmåga har blivit nedsatt på grund av tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt under minst 60 dagar, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av skatt som skall betalas under tiden för tjänstgöringen eller under någon av de tre därefter närmast följande månaderna. Detsamma gäller vid tjänstgöring av *Lag (2003:664)*.

1. officerare på reservstat, reservpersonal och reservofficerare,
2. krigsfrivillig personal,
3. hemvärnspersonal,
4. medlemmar i frivilliga försvarsorganisationer.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör. *Lag (1997:483)*.

Anstånd enligt denna grund avser alla skatter som ska betalas enligt SBL. Beträffande bl.a. mervärdesskatt och avdragen skatt får det förutsättas att skattebeloppet finns tillgängligt för inbetalning. Att ge anstånd med ett belopp motsvarande sådana betalningar torde därför inte aktualiseras annat än undantagsvis (prop. 1996/97:100 s. 425).

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör.

14.3.6 Anstånd på grund av synnerliga skäl

17 kap. 7 § SBL

Om det finns synnerliga skäl, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 1–6 a §§. *Lag (2003:664)*.

Restriktiv tillämpning

Skatteverket får, om det finns synnerliga skäl, bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 17 kap. 1–6 §§ SBL. Att synnerliga skäl ska föreligga visar att anstånd endast ska medges undantagsvis, dvs. tillämpas restriktivt. Det är den skattskyldige som ska ange de omständigheter som visar att det finns synnerliga skäl och som ska göra sannolikt att han kan betala skatten efter en kort anståndstid.

I motiven till regleringen anfördes bl.a. följande (prop. 1996/97:100 s. 422–423). Avgörande för att ge anstånd bör vara att en viss tids betalningsanstånd är till fördel för både den skattskyldige och det allmänna. Det bör därför klart framgå bl.a. att betalningsanståndet inte leder till kreditförluster för det

allmänna. Huvudsyftet kan sägas vara att ge den skattskyldige ett skäligt rådrum att skaffa fram medel till betalningen, t.ex. genom att kräva kunder på betalning eller att realisera tillgångar. Samtidigt bör sägas att, i det enskilda fallet, det förhållandet att den skattskyldige behöver sälja egendom för att betala en skatteskuld kan tala mot att anse prognosen för betalning vara god. Att den skattskyldige har skulder för indrivning hos KFM talar givetvis mot att ge anstånd och det får i princip anses uteslutet med anstånd om andra fordringar ligger för indrivning. Även det förhållandet att den skattskyldige varit aktuell hos KFM under senare år talar mot att betalningsproblemen är tillfälliga och därmed mot att ge anstånd. Prövningen av en anståndsansökan bör inte hindras av att den görs efter att skatten eller avgiften skulle ha betalats.

Anståndstid

Anståndstiden är inte reglerad i 17 kap. 7 § SBL. Den får bestämmas av Skatteverket i varje enskilt fall. En genomgående strävan vid prövningen av en ansökan om anstånd bör också vara att så långt som möjligt begränsa anståndstiden. Särskild restriktivitet bör iakttas om anstånd söks av näringsidkare eller ansökan avser betydande belopp. I dessa fall bör genom korta anståndstider, i regel längst en eller två månader, den skattskyldige söka förmås att i en annan ordning få till stånd en lösning på sina betalningsproblem. Skatteverket kan också, om det anses ändamålsenligt, besluta att betalningen av ett skattebelopp ska få delas upp på flera förfalldagar. Skatteverket får själv bestämma vid vilka förfalldagar betalningen ska fullgöras. Normalt bör betalningarna inte spridas ut över en längre tidsperiod än tre månader. Särregleringen avses bli tillämplig bl.a. i fråga om slutlig skatt som påförs efter den årliga debiteringen av sådan skatt (prop. 1996/97:100 s. 614.).

Synnerliga skäl

Sjukdom, olyckshändelse och arbetslöshet kan i vissa fall utgöra synnerliga skäl för anstånd. Som förutsättning för detta bör dock gälla att skattebetalningsförmågan är nedsatt i betydande omfattning, i normalfallet med minst en femtedel. Betalningsproblemen bör vidare bedömas vara tillfälliga. Det bör normalt inte komma ifråga att bevilja anstånd för längre tid än sex månader i dessa fall.

Synnerliga skäl att bevilja en näringsidkare anstånd under en kortare tid bör anses föreligga, t.ex. när en av få uppdragsgivare har ställt in sina betalningar eller har försatts i konkurs och näringsidkaren därför inte har fått betalt för utfört arbete.

Anståndsbelopp Anstånd bör normalt inte medges med högre belopp än underskottet på den skattskyldiges skattekonto. Ibland yrkas och beviljas anstånd med en skatt som ännu inte förfallit till betalning. Det kan gälla beslutad ännu inte förfallen F-skatt, SA-skatt eller ett höjningsbelopp. Anstånd bör då kunna medges med belopp motsvarande det underskott som förväntas uppkomma på skattekontot när den inte förfallna skatten debiteras kontot.

Skatteverket avgör med vilket belopp anstånd bör medges. Skatteverket bör medge anstånd med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna (prop. 1996/97:100 s. 423). Skatteverket kan kräva att en del av beloppet ska betalas i tid. Skatteverket bör medge anstånd endast med belopp som den skattskyldige gjort sannolikt att han kommer att kunna betala inom anståndstiden.

Bedöms den skattskyldige inte kunna betala bör anstånd inte medges utan underskottet på skattekontot bör överlämnas för indrivning hos KFM i vanlig ordning.

14.3.7 Gemensamma bestämmelser

Ansökan

17 kap. 8 § första meningen SBL

En ansökan om anstånd med inbetalning av skatt skall ges in till Skatteverket. *Lag (2003:664).*

I 17 kap. 8 § SBL anges att en ansökan om anstånd ska ges in till Skatteverket. Av Arbetsordning för Skatteverket framgår att handläggningen ska utföras av den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL var behörig att fatta beslut. Angående dessa regler, se avsnitt 2.

Ny ansökan

Det kan förekomma att den skattskyldige ansöker om anstånd på nytt hos Skatteverket, trots att en tidigare ansökan har avslagits av Skatteverket. Något hinder mot detta föreligger inte. En dom om anstånd i LR utgör inte heller något hinder för att pröva en ny ansökan om anstånd. En ny ansökan bör prövas i sak av Skatteverket, även om några nya omständigheter inte har åberopats. Ansökan får inte avvisas eller avslås under åberopande av tidigare avslagsbeslut. En annan sak är att den nya sakprövningen kan göras mer eller mindre ingående, allt efter omständigheterna. Varje ansökan utgör dock ett nytt ärende och den skattskyldige har möjlighet att ansöka om anstånd obegränsat antal gånger.

Skyndsamhetskrav

Ansökningar om anstånd med inbetalning av skatt bör normalt behandlas inom 14 dagar (RSV S 1998:13). Om utredning eller komplettering krävs kan längre handläggningstid krävas.

Anståndsbelopp

17 kap. 9 § SBL

Anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Anstånd enligt 2 a § skall dock beviljas med ett belopp motsvarande det beslutade skattetilläggsbeloppet. *Lag (2003:212)*.

I 17 kap. 9 § SBL anges med vilket skattebelopp anstånd får beviljas. Som föreskrivs i bestämmelsen ska anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Vad som avses med skälighet i nämnda hänseende har inte preciserats närmare i motiven. Avsikten är emellertid att ge Skatteverket utrymme att i den beloppsmässiga anståndsprövningen kunna väga in förhållandena i det enskilda fallet. Anståndsbeloppet kan alltså, genom att ett skäligt belopp får bestämmas, anpassas till föreliggande omständigheter.

Indrivning

17 kap. 10 § SBL

Indrivning får inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd. *Lag (1997:483)*.

Av 17 kap. 10 § SBL framgår att indrivning inte får begäras av ett belopp som omfattas av anstånd.

Angående indrivning, se vidare avsnitt 17.

14.4 Omprövning och överklagande

17 kap. 11 § SBL

Om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl, får beslutet om anstånd omprövas. Detta gäller inte anstånd som har beviljats enligt 2 a §. *Lag (2003:212)*.

Skatteverket har inte laglig möjlighet att med stöd av 17 kap. 11 § SBL ompröva ett anstånd som medgetts med stöd av 17 kap. 2 a § SBL.

Omprövning av anstånd på Skatteverkets initiativ

Särskilda skäl att ompröva ett beslut om anstånd kan finnas, bl.a. i de fall den skattskyldiges betalningssvårigheter har varit en väsentlig grund för anståndet och fråga uppkommer om återbetalning av skatt till honom (prop. 1996/97:100 s. 616).

I vissa fall kan det också finnas skäl till omprövning och behov av att kräva säkerhet av den skattskyldige för fortsatt anståndsgivning.

Omrövning eller överklagande av den skattskyldige

Omrövning och krav på säkerhet bör aktualiseras, t.ex. om Skatteverket fått kännedom om att den skattskyldige har nytillkomna skulder hos KFM eller har ställt in sina betalningar m.m.

Enligt 10 kap. 24 § 2 st. SBL har Skatteverket möjlighet att ompröva ett medgivet anstånd innan anståndstiden har gått ut om förutsättningarna har ändrats, t.ex. att Skatteverket får vetskap om att kamreren på ett företag blivit frisk.

Om den skattskyldige inte är nöjd med Skatteverkets beslut kan han begära omrövning eller överklaga beslutet.

En begäran om omrövning eller ett överklagande av ett anståndsbeslut ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden eller klaganden fick del av beslutet (21 kap. 5 §, 22 kap. 4 § SBL).

14.5 Övrigt

Av 63 § SBF framgår att en underrättelse till den skattskyldige ska sändas i vanligt brev. Om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommer den skattskyldige eller annan till handa ska dock delgivning ske.

Om en skattskyldig ansöker om anstånd med att lämna skattedeklaration med stöd av 10 kap. 24 § SBL ska ansökan ha kommit in senast den dag då skattedeklarationen rätteligen skulle ha lämnats. Kommer ansökan in senare ska Skatteverket, i ett beslut med överklagandehänvisning, avvisa ansökan såsom för sent inkommen, såvida inte laga förfall föreligger. Avvisningsbeslutet kan överklagas till LR.

15 Ansvar för skatt

15.1 Allmänt

Betalningsansvar kan i vissa fall åläggas även annan person än den som primärt är skattskyldig enligt SBL. Bestämmelser om detta finns i 12 kap. SBL. Den primärt ansvarige benämns i SBL huvudbetalare medan den medansvarige benämns sidobetalare, 16 kap. 10 § SBL. Enligt SBL är medansvarsbeloppet att likställa med skatt, 1 kap. 4 § 2 st. 1 p. För vissa medansvariga finns även bestämmelser om regressrätt i 12 kap. SBL.

Nedan redogörs även för bestämmelserna om ansvar för betalning av skatt vad gäller representanter för enkla bolag och partrederier samt ombud för utländska företagare. Dessa bestämmelser återfinns i 23 kap. SBL.

I avsnittet behandlas enbart de bestämmelser som berör mervärdesskatt. Beträffande definitioner hänvisas till avsnitt 1. För ytterligare information om reglerna om företrädaransvar enligt SBL och reglerna om ansvar enligt associationsrättsliga regler hänvisas till SkatteverketsHandledning för företrädaransvar (SKV 443) samt solidariskt ansvar i handelsbolag (SKV 444).

15.2 Ansvar för företrädare för juridisk person

12 kap. 6 § SBL

Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en juridisk person i övrigt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt denna lag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. *Lag (2004:1345)*.

Betalningsskyldighet är, om inte annat följer av tredje stycket, knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap.

Vid ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod avses med förfallodag enligt andra stycket den förfallodag som beslutats med tillämpning av 11 kap. 2 § andra stycket. Beträffande slutlig skatt tillämpas den förfallodag som gäller

för det grundläggande beslutet om slutlig skatt enligt 16 kap. 6 § första stycket. *Lag (2003:747)*.

12 kap. 6 a § SBL

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta. *Lag (2003:747)*.

En företrädare för en juridisk person kan i vissa fall bli personligt betalningsansvarig för den juridiska personens obetalda skatter. Aktiebolag är den vanligaste typen av juridisk person.

Förutsättningar för ansvar

I 12 kap. 6 § 1 st. SBL anges under vilka förutsättningar en företrädare för en juridisk person kan åläggas betalningsskyldighet för belopp som den juridiska personen inte har betalat. Företrädaren ska uppsåtligen eller av grov oaktsamhet ha underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag eller att betala skatt enligt denna lag för att kunna åläggas betalningsskyldighet. Av andra stycket framgår att företrädaransvaret är knutet till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats. Härmed avses den tid för inbetalning av skatt som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. SBL och därtill anslutande förfallodagar enligt bestämmelserna i 16 kap. SBL.

Om Skatteverket med stöd av 11 kap. 2 § 1 st. SBL har hänfört skatten till en enda redovisningsperiod ska enligt 12 kap. 6 § 3 st. SBL betalningsskyldigheten knytas till den i enlighet med 11 kap. 2 § 2 st. SBL valda perioden.

I 12 kap. 6 a § SBL avses det fall då det i en skattedeklaration för en juridisk person har lämnats oriktiga uppgifter som föranlett att den juridiska personen har tillgodoförts överskjutande ingående mervärdesskatt med för stort belopp. Liksom vid betalningsskyldighet enligt 6 § måste för ansvar enligt detta stadgande krävas att företrädaren har handlat uppsåtligen eller grovt oaktsamt.

Vad som sägs i SBL om skatt gäller även skattetillägg, förseningsavgift och ränta, 1 kap. 4 § SBL. Betalningsskyldigheten enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar därför även skattetillägg och förseningsavgift. Att betalningsansvaret omfattar ränta framgår av lagtexten i 12 kap. 6 § och 6 a § SBL.

**Befrielse
från ansvar**

12 kap. 6 b § SBL

Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §. *Lag (2003:747)*.

Trots att förutsättningar för ansvar föreligger påförs inget ansvar om det finns särskilda skäl för att befria företrädaren från ansvar. Befrielse innebär att betalningsskyldigheten begränsas helt eller delvis. Befrielsemöjligheten har fått sitt närmare innehåll i rättspraxis (prop 2002/03:128 s. 53). Enligt praxis har företrädarens inflytande och ekonomiska intresse i bolaget samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga haft betydelse för frågan om befrielse. För ytterligare information om befrielsegrunder hänvisas till Skatteverkets Handledning för företrädaransvar (SKV 443).

RR har i RÅ 2006 not. 192 instämt i KR:s bedömning att en styrelseledamot i ett förvärvande bolag bort informera sig om de ekonomiska svårigheterna i bolaget i samband med inträdet som styrelseledamot. Hans underlåtenhet i detta avseende fick anses utgöra i vart fall grov oaktsamhet och den omständigheten att han förlitat sig på andra personer och inte själv tagit aktiv del i verksamheten utgjorde inte grund för befrielse. Bolagets ansökan om företagsrekonstruktion påverkade inte ansvaret eftersom inte ens förberedelserna för ansökan påbörjades före den sista av de i målet aktuella förfalldagarna.

Förfarandet

12 kap. 7 § SBL

En ansökan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § skall göras hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran.

Talan om betalningsskyldighet enligt första stycket får inte väckas om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 7 c § har träffats. En överenskommelse som har upphört att gälla enligt 7 e § andra stycket utgör dock inte hinder för ansökan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §. *Lag (2003:747)*.

Frågan om betalningsskyldighet väcks genom ansökan hos förvaltningsdomstol, dvs. hos länsrätt, 12 kap. 7 § SBL.

Fråga om företrädaransvar får inte väckas om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet har träffats.

**Behörig
företrädare
för staten**

Företrädaransvar för sådana fordringar som omfattas av SBL faller inom Skatteverkets verksamhetsområde. Därmed är det, enligt 2 § verksförordningen (1995:1322), Skatteverket som

företräder staten vid domstol i sådana ärenden. Skatteverket kan, med stöd av samma bestämmelse, uppdra åt KFM att föra Skatteverkets talan. Sådana uppdrag förekommer men är under avveckling. I prop. 2006/07:99 har föreslagits att Skatteverket fr.o.m. den 1 januari 2008 ska föra det allmännas talan i alla mål om tredjemansansvar beträffande sådana statliga fordringar som vid verksställighet hos KFM handläggs som allmänt mål.

Överenskommelse

12 kap. 7 c § SBL

Överenskommelse får träffas om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Överenskommelsen träffas av den eller de myndigheter som regeringen bestämmer. Om talan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § har väckts vid domstol när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet återkallats och målet avskrivits. *Lag (2003:747)*.

Skatteverket och KFM får träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. För att det inte ska anses olämpligt från allmän synpunkt bör det således föreligga handläggnings- eller processekonomiska skäl för att begränsa betalningsskyldigheten (prop. 2002/03:128 s. 54 f).

En överenskommelse innebär att parterna kan komma överens om att ansvaret ska inskränkas till ett annat belopp än det staten ursprungligen ansett kunna bli föremål för ansvar. En överenskommelse kan träffas även under process i domstol. Överenskommelsen får då inte verkan förrän målet återkallats och domstolen avskrivit målet. Enligt RÅ 2006 ref. 20 gäller möjligheten att träffa överenskommelse även vid process i överrätt. Överenskommelsen får då rättsverkan sedan Skatteverket återkallat sin talan i målet samt överinstansen undanröjt underinstansernas avgöranden och avskrivit målet från vidare handläggning.

Verkställighet

Domstolens beslut om företrädaransvar anses som ett beskattningsbeslut, 11 kap. 1 § 2 st. 1 p. SBL. Detta innebär bl.a. att SBL:s regler om verkställighet och anstånd blir tillämpliga. En överenskommelse om företrädaransvar är att anse som ett beskattningsbeslut först när företrädaren har fullföljt överenskommelsen, 11 kap. 1 § 2 st. 8 p. SBL.

15.3 Ansvar för delägare i handelsbolag

12 kap. 8 a § SBL

Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatt enligt denna lag. *Lag (2003:664).*

Vad som avses med handelsbolag och kommanditbolag finns beskrivet i avsnitt 34. Vad nedan sägs om ansvar för handelsbolag och bolagsman gäller i förekommande fall också för kommanditbolag och obegränsat ansvarig bolagsman, dvs. komplementär.

Solidariskt ansvar Enligt 2 kap. 20 § HBL svarar bolagsmännen i ett handelsbolag solidariskt för bolagets förpliktelser. Av 12 kap. 8 a § SBL, framgår att Skatteverket är behörigt att besluta om det solidariska ansvaret beträffande skatter som omfattas av SBL.

Ny bolagsman I 2 kap. 22 § HBL stadgas att den som inträder som ny bolagsman i handelsbolaget, även svarar för de förbindelser som bolaget ingått före hans inträde i bolaget. Detta innebär att ny bolagsman, solidariskt med handelsbolaget, kommer att ansvara för samtliga de skatteskulder som belastar handelsbolaget. Att skulderna ifråga uppkommit under tid då bolagsmannen inte ingått i bolaget saknar alltså betydelse för hans ansvarighet.

Avgående bolagsman Den som avgår som bolagsman svarar inte för de av bolagets förpliktelser som uppkommer efter avgången, om bolagets motpart kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått. Bestämmelsen, som innebär att en redan avgången bolagsman kan bli ansvarig för efter avgången uppkomna skulder, nämligen om motparten är i god tro, dvs. inte kände till eller borde ha känt till avgången, gäller inte då fråga är om skatteskulder. Detta framgår av RÅ 1990 ref. 50:

”Av handlingarna i målet framgår att Carl S avgått som bolagsman i handelsbolaget i september 1984 ehuru detta inte registrerats hos handelsregistret förrän i juli 1985. Ifrågavarande krav avser preliminär skatt för uppbringningsmånaderna februari–juni 1985 samt arbetsgivaravgifter för samma tid. Lokala skattemyndigheten kan visserligen inte anses ha känt till eller bort känna till Carl S avgång ur bolaget innan denna registrerats. Skattemyndighetens krav är emellertid oberoende av vem som är bolagsman och kan inte liknas vid de anspråk som en godtroende kontrahent till bolaget kan

ha att ställa på fullgörande av en avtalsförpliktelse. Betalningsskyldighet för arbetstagens skatt eller för arbetsgivaravgift bör bara komma ifråga gentemot den som faktiskt burit ansvaret för arbetsgivarens ekonomiska förpliktelser under aktuell period eller som därefter inträtt i detta ansvar. När det som i detta fall är ostridigt att en bolagsman avgått ur handelsbolaget innan skulden uppkom kan därför betalningsskyldighet inte åläggas denne, oavsett att avgången då ännu inte hunnit registreras.”

Skatteverket ska således, för delägare som avgått, begränsa ansvaret till skulder som uppkommit före hans faktiska utträde ur bolaget.

Det solidariska ansvar som kan åläggas bolagsman avser handelsbolagets alla skatter, dvs. dess avdragna skatter, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader, skattetillägg, kontrollavgift samt förseningsavgift.

15.4 Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

12 kap. 8 b § SBL

Om grupphuvudmannen har underlåtit att göra en föreskriven betalning av mervärdesskatten, är varje annan näringsidkare som ingår i gruppen tillsammans med grupphuvudmannen skyldig att betala skatten jämte ränta till den del skatten hänför sig till verksamhet som gruppen bedrivit under den tid näringsidkaren varit medlem i gruppen. *Lag (1998:347)*.

Vad som menas med mervärdesskattegrupp framgår av avsnitt 28.

Varje företag som ingår i mervärdesskattegruppen är solidariskt betalningsansvarigt gentemot staten för gruppens överskjutande utgående mervärdesskatt. Det betyder att om grupphuvudmannen inte betalar skatten kan betalning utkrävas hos var och en i mervärdesskattegruppen även om skulden inte härrör från just den gruppmedlemmen. Det solidariska betalningsansvaret kan även avse de företag i gruppen som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. En ordning med solidarisk betalningsskyldighet förhindrar att systemet missbrukas genom att betalningsansvaret förs över till något betalningssvagt företag i gruppen.

Den solidariska betalningsskyldigheten för en omsättning uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga företag i gruppen. Tidpunkten är den då redovisningsskyldigheten för mervärdesskattegruppen för en viss omsättning inträder enligt de allmänna bestämmelserna i 13 kap. ML.

Betalningsskyldigheten avser skatteskulder som uppkommit fram till dess att mervärdesskattegruppen upplösts. Betalningsansvar föreligger således inte för en mervärdesskatteskuld som uppkommit efter det att mervärdesskattegruppen avregistrerats enligt beslut som avses i 6 a kap. 5 § ML.

Utträde ur gruppen befriar inte från ansvar som uppkommit tidigare. Betalningsskyldigheten föreligger således för skatteskulder som uppkommit under den tid ett företag har varit medlem i mervärdesskattegruppen.

Det solidariska betalningsansvaret omfattar inte bara mervärdesskatten utan även den kostnadsränta som enligt 19 kap. SBL påförs gruppchefen. Eftersom medansvarsbeloppet enligt 1 kap. 4 § SBL är att likställa med skatt kan indrivning begäras enligt 20 kap. SBL mot medansvarig näringsidkare som inte betalar på Skatteverkets krav.

15.5 Ansvar för delägare i enkelt bolag eller partrederi

23 kap. 3 § 2 st. SBL

Ett beslut enligt första stycket innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt denna lag i de fall den som skall svara för redovisningen och betalningen inte fullgör sina skyldigheter. *Lag (1997:483).*

Ett enkelt bolag är ingen juridisk person, kan inte ikläda sig några rättigheter eller skyldigheter och är inte i något sammanhang skattskyldigt. Ett enkelt bolag kan inte heller vara arbetsgivare.

I de fall en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi är varje bolagsman ansvarig för sin del av verksamheten bl.a. vad gäller skyldigheten att redovisa och betala skatt enligt SBL.

Efter ansökan av samtliga delägare i det enkla bolaget får dock Skatteverket besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänförs till verksamheten. Den utsedde representanten ska

också i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör denna skatt (23 kap. 3 § SBL).

Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgängligt hos den till representant utsedde delägaren.

I 1 kap. 4 § SBL anges att den utsedde representanten likställs med skattskyldig.

Ett beslut om att representant ska svara för redovisning och betalning innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt SBL i de fall den som ska svara för redovisningen och betalningen inte fullgör sina skyldigheter.

Om den som delägarna valt som representant inte redovisar eller betalar in redovisade belopp ska Skatteverket följaktligen, i likhet med vad som gäller då någon representant inte har valts, kräva att alla delägarna var för sig redovisar och betalar sin del av skatten. Eftersom varje delägare då är deklARATIONSSKYLDIG kan de också var och en påföras förseningsavgifter vid för sent lämnad skattedeklaration och skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller vid skönsbeskattning.

I de fall en delägare utsetts till representant och sköter sina skyldigheter torde motsatsvis de övriga delägarna kunna anses befriade från motsvarande skyldigheter.

15.6 Ansvar för ombud för utländska företag

Enligt vad som närmare anges i 23 kap. 4 § SBL kan en utländsk företagare komma att utse ett befullmäktigat ombud som ska svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt, se avsnitt 27. Något betalningsansvar för det utländska företagets mervärdesskatt följer inte med ombudsförhållandet som sådant.

Är ombudet tillika företrädare för den juridiska personen kan dock företrädaransvar enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL komma att aktualiseras. I NJA 1998 s. 44 har nämligen HD klargjort att bestämmelserna om företrädaransvar gäller även beträffande företrädare för utländska juridiska personer. I rättsfallet var fråga om en person som varit styrelseledamot i ett danskt bolag och tillika utsedd representant enligt 2 § anv. p. 10 i 1968 års ML. HD konstaterade att personen ifråga

kunde bli betalningsskyldig såsom företrädare för bolaget, under förutsättning att underlåtenheten att för bolaget inbetala mervärdesskatten skett uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Härefter konstaterade HD att personen ifråga i sin egenskap av bolagets representant i Sverige hade ett direkt ansvar för redovisningen av mervärdesskatt avseende den verksamhet som skattskyldigheten omfattade. Med hänsyn härtill fann HD att underlåtenheten att i tid inbetala skatten måste tillskrivas företrädaren som grov oaktsamhet. Skäl för jämkning eller eftergift ansågs inte föreligga.

15.7 Dödsbo

Om en mervärdesskatteskyldig person avlider är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet, 6 kap. 4 § ML.

Enligt 12 kap. 9 § SBL är dödsboet även ansvarigt för sådan skatt enligt SBL som skulle ha betalats av (1) den avlidne eller (2) boet, såvitt avser den redovisningsperiod då dödsfallet inträffade.

Om dödsboet har skiftats, ansvarar dödsbodelägarna för skatten i den omfattning som föreskrivs i 21 kap. ÄB. Av förarbetena till sistnämnda lagstiftning följer att den som har en fordran mot den döde i princip inte bör kunna få ut mer än som svarar mot tillgångarna i boet (prop. 1980/81:48 s. 18). Detta innebär enligt föredragande statsrådet att borgenärerna, så länge boet inte har skiftats, i allmänhet får hålla sig till boet för betalning av sina fordringar.

Å andra sidan ska såväl den dödes som boets skulder betalas innan arvskifte får äga rum. Om bodelning eller arvskifte har ägt rum utan att borgenärerna fått betalt ska bodelningen eller skiftet gå åter, 21 kap. 4 § ÄB. Respektive dödsbodelägars personliga betalningsansvar begränsas härvid, bortsett från den skadeståndsskyldighet som följer av 18 kap. 6 § ÄB, till vederbörandes skifteslott. Förmår någon eller några dödsbodelägare härvid inte återbetala eller återlämna sin andel, ska de övriga delägarna täcka bristen med vad de har fått vid bodelningen eller skiftet i förhållande till vad var och en av dem sålunda har fått. Det bristtäckningsansvar som åvilar övriga delägare går således aldrig utöver respektive delägars egen skifteslott i dödsboet.

Om delägarna inte frivilligt medverkar till att reglera borgenärens fordran kan denne begära att en boutredningsman

tillsätts, 19 kap. 1 § ÄB. Boutredningsmannen har möjlighet att väcka talan mot delägare om återgång av skiftet. I prop. 2006/07:99 har föreslagits att Skatteverket fr.o.m. den 1 januari 2008 ska handha uppgiften för statens räkning begära förordnande av boutredningsman.

15.8 Regress

12 kap. 12 § 1 st. SBL

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt enligt 6, 6 a eller 7 c § har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet. *Lag (2003:747)*.

12 kap. 13 § SBL

Regressfordran enligt 10–12 §§ får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatt.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt första stycket. *Lag (1997:483)*.

En företrädare för en juridisk person som har betalat ett utdömt eller överenskommet ansvarsbelopp, har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet. Företrädaren träder alltså in som borgenär i stället för staten och kan få indrivning hos den juridiska personen på samma sätt som gäller för skatt. Det innebär att regressfordringen är omedelbart verkställbar och ska drivas in som ett allmänt mål hos KFM. Dock är regresskravet i grunden ingen skattefordran och mellan företrädaren och den juridiska personen gäller allmänna bestämmelser om tioårig preskription, där företrädaren kan hålla fordringen vid liv genom preskriptionsavbrott. I 12 kap. 13 § 2 st. SBL klargörs att bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen gäller även i detta fall, dvs. företrädaren har alltid, oavsett när huvudfordringen mot den juridiska personen uppkom, minst ett år på sig, räknat från betalningsdagen, för att kräva den juridiska person och därmed undgå att fordringen preskriberas.

16 Befrielse från betalningsskyldighet

16.1 Allmänt

Enligt 13 kap. 1 § SBL får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt om det finns synnerliga skäl. Bestämmelserna i 13 kap. 1 § SBL kan sägas utgöra en form av dispens.

Av 36 § SBF framgår att beslut om befrielse från betalningsskyldighet ska fattas av Skatteverket. Enligt Arbetsordning för Skatteverket fattas beslut i dessa ärenden av HK.

Frågan om när det kan föreligga skäl att befria från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter eller att göra skatteavdrag behandlas i SBLHL 2006, avsnitt 14.

16.2 Befrielse

13 kap. 1 § SBL

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt, om det finns synnerliga skäl.

Första stycket gäller även när skatt skall tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor och när punktskatt skall betalas till Tullverket. *Lag (2002:400)*.

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges beträffande skattetillägg, förseningsavgift och ränta. *Lag (1997:483)*.

Synnerliga skäl

Av 13 kap. 1 § 1 st. SBL framgår att om synnerliga skäl föreligger kan hel eller delvis befrielse från att betala bl.a. mervärdesskatt medges.

Befrielsemöjligheten enligt 13 kap. 1 § SBL, som tidigare fanns i ML och i GML, har införts för att det i sällsynta fall skulle vara möjligt att rätta till mervärdessbeskattningen i fall där beskattningsresultatet uppenbart blivit felaktigt även om

mervärdesskattebestämmelserna tillämpats korrekt. Tidigare har denna typ av ärenden benämnts ”nådeärenden”.

För att Skatteverket ska kunna pröva en ansökan krävs att den som ansöker om befrielse är skattskyldig för den aktuella transaktionen.

Befrielse från mervärdesskatt får ses som ett extraordinärt rättsmedel. De ordinära rättsmedlen ska används först. En prövning av en ansökan om befrielse bör därför inte ske om skattefrågan fortfarande kan prövas av Skatteverket, vid import Tullverket, eller allmän förvaltningsdomstol.

En grundläggande princip när det gäller mervärdesskatt är att den ska vara konkurrensneutral (skatteneutralitetsprincipen). Denna princip utgör bl.a. hinder för att liknande och således konkurrerande varor och tjänster behandlas olika. Detta måste beaktas även vid befrielse från mervärdesskatt. En förutsättning för befrielse är vidare att den skattskyldige inte har tagit ut skatten av sina kunder.

Ej skäl för befrielse

Med hänsyn till att mervärdesskatten ska vara konkurrensneutral kan befrielseinstitutet inte tillämpas på så sätt att vissa skattskyldiga kan sätta ned sina kostnader för verksamheten. Befrielse har därför inte medgivits för den som drabbats av svårigheter i affärsverksamheten på grund av en i och för sig ömmande omständighet. Ett företags ändamål, målsättning eller finansiering etc. anses inte vara skäl för befrielse eftersom konkurrensneutralitet ska råda mellan olika företag. Inte heller den omständigheten att en verksamhet bedrivs på ideell grund, utan ekonomisk vinst eller liknande, utgör därför skäl för befrielse.

Regeringen har i ett ärende från 2004 funnit att särskilda skäl för befrielse inte föreligger i ett ärende där sökanden anför att han erhållit felaktig information från Skatteverket om hur mervärdesskatten vid import ska redovisas. Regeringen kom till samma slutsats i ett ärende från 2005 där mervärdesskatteskulden hade sin grund i den skattskyldiges f.d. makes brottsliga verksamhet, som den skattskyldige inte haft kännedom om eller varit delaktig i.

Av prop. 1996/97:100 s. 596 framgår att som ett sådant synnerligt skäl som kan medföra befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder.

Importmoms

I enlighet med 13 kap. 1 § 2 st. SBL kan hel eller delvis befrielse medges även när skatt enligt ML tas ut vid import av varor.

Befrielse bör kunna medges t.ex. i det fall då en utländsk företagare, som inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, har betalat mervärdesskatt vid import av en vara och varan har levererats till ett företag i Sverige som senare försatts i konkurs utan att den utländske företagaren fått ersättning för mervärdesskatten.

**Skattetillägg,
förseningsavgift
och ränta**

Om beslut om befrielse fattas enligt 13 kap. 1 § 1 st. SBL får även befrielse från betalning av påfört skattetillägg, förseningsavgift och ränta medges enligt 13 kap. 1 § 3 st. SBL.

När det gäller befrielse från skattetillägg, förseningsavgift och ränta utan samband med ansökan om befrielse från mervärdesskatt, se avsnitt 16.4.

16.3 Överklagande

Skatteverkets beslut i fråga om befrielse från betalningsskyldighet kan enligt 22 kap. 1 § SBL överklagas hos regeringen.

Beslut enligt 13 kap. 1 § SBL fattar Skatteverket med stöd av 36 § SBF i regeringens ställe, vilket innebär att dessa beslut ska handläggas som förvaltningsärenden. Överklagandefristen för beslut om befrielse är därför tre veckor enligt 23 § 2 st. FL.

16.4 Andra bestämmelser om befrielse

13 kap. 2 § SBL

Bestämmelser om befrielse från skattetillägg, förseningsavgift och ränta finns även i 15 kap. 10 och 12 §§ samt 19 kap. 11 §. *Lag (2003:213)*.

Om den skattskyldige vill ansöka om befrielse från skattetillägg, förseningsavgift och ränta utan samband med ansökan om befrielse från att betala mervärdesskatt så är andra bestämmelser i SBL tillämpliga. I 13 kap. 2 § SBL hänvisas därför till bestämmelserna om befrielse från skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap. 10 och 12 §§ SBL samt om befrielse från kostnadsränta i 19 kap. 11 § SBL (se avsnitt 9).

Beslut enligt dessa bestämmelser fattas av det skattekontor som handlägger själva skatteärendet.

17 Indrivning

17.1 Allmänt

I 20 kap. SBL, i 57–60 §§ SBF och i 3–9 §§ indrivningsförordningen finns bestämmelser om vad som åligger Skatteverket i samband med att fordringar överlämnas för indrivning till KFM.

I indrivningslagen regleras KFM:s borgenärsuppgifter vid indrivning. Enligt förslag till lag om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, prop. 2006/07:99 övertar Skatteverket fr.o.m. 1 januari 2008 de s.k. offensiva borgenärsuppgifterna att ansöka om konkurs och likvidation, att bevaka fordringar i konkurs samt att företräda staten som borgenär vid företagsrekonstruktion och skuldsanering. KFM förlorar också behörigheten att på uppdrag av Skatteverket besluta om ackord. Reglerna i SBL om att skattefordringar ska överlämnas till indrivning ändras inte. KFM ska även i fortsättningen göra gäldenärsutredningar för att kunna välja indrivningsåtgärd. Åtgärderna är dock begränsade till verkställighet enligt utsökningsbalken, dvs. utmätning, samt uppskov och avbetalningsplan enligt indrivningslagen. Regeringen har förklarat att formerna för samverkan mellan Skatteverket och KFM ska regleras i förordning. Skatteutskottet har i betänkande 2006/07:SkU17 tillstyrkt prop. 2006/07:99.

Den 1 januari 2004 har förmånsrätten för skattefordringar avskaffats. Det är därför viktigt att Skatteverket så tidigt som möjligt identifierar, riskbedömer och kontrollerar skattskyldiga som inte redovisar eller betalar skatter i tid och att Skatteverket i samverkan med KFM vidtar nödvändiga borgenärsåtgärder.

Skatteverket ska fortlöpande lämna över underskott på skattekontot till KFM för indrivning. Överlämnade belopp registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Ansökan om indrivning anses gjord först när indrivningsuppdraget har registrerats i databasen (2 kap. 30 § 3 st. utsökningsbalken). Innan indrivning begärs ska den skattskyldige normalt upp-

manas att betala. I dagligt tal kallas detta överlämnande för restföring.

Om en uppgift i utsökningsregistret är felaktig ska rättelse göras. Det är KFM, Visbykontoret som beslutar om sådan rättelse.

Skyldigheten för Skatteverket att begära indrivning gäller även om skatten är föremål för omprövning eller överklagande (23 kap. 7 och 8 §§ SBL). Om Skatteverket har beviljat anstånd med betalning av skatten får indrivning inte begäras. Under vissa förutsättningar kan Skatteverket avvakta med att begära indrivning.

Skatteverket har i skrivelse 2006-05-03, dnr 269254-06/111, ”Utgör Skatteverkets åtgärd att begära indrivning hos Kronofogdemyndigheten enligt 20 kap. skattebetalningslagen (1997:483,SBL) ett överklagbart beslut?” gjort den bedömningen att Skatteverkets åtgärder enligt 20 kap. SBL är att betrakta som s.k. partsbesked. Skatteverkets beslut att restföra och snabbrestföra skattefordran samt att sänka restföringsgränsen respektive underlåta restföring är därmed inte överklagbara. Den skattskyldige har dock alltid rätt till partsinsyn i ärendet och Skatteverket måste kunna motivera beslutet.

Med indrivning avses KFM:s åtgärder för att utverka betalning av obetalda skatter. Ansvar för handläggningen av en fordran övergår från Skatteverket till KFM i och med att fordringen överlämnas för indrivning. Vilken indrivningsåtgärd som KFM vidtar styrs i princip av vad som bedöms vara mest fördelaktigt för staten i det enskilda ärendet.

Erfarenheten har visat att möjligheten att utverka betalning är störst om kravverksamhet och indrivningsåtgärder kan sättas in så snart som möjligt efter den ordinarie betalningsdagen. Det är därför angeläget att obetalda fordringar i rätt tid överlämnas till KFM. En viktig utgångspunkt för lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (indrivningslagen) är att det ska gälla en näst intill ovillkorlig skyldighet att begära indrivning av en obetald skatt (prop. 1992/93:198 s. 54 och prop. 1996/97:100 s. 350). Ett belopp som förfallit till betalning kan restföras omedelbart om bedömning görs att verkställighet hos KFM bör ske snabbt. RSV har meddelat rekommendationer m.m. om begäran om indrivning och annat överlämnande till kronofogdemyndigheten (RSV S 1998:34) samt Rutiner för Skatteverkets hantering av skattskyldiga i konkurs (RSV 251).

17.2 Beloppsgränser för begäran om indrivning

20 kap. 1 § SBL

Om ett skattebelopp inte har betalats i rätt tid skall, om inte särskilda skäl talar emot det, fordringen lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning, om det obetalda beloppet uppgår till *Lag (2006:727)*

1. minst 10 000 kronor i fråga om en skattskyldig som skall lämna skattedeklaration eller som, utan att vara skyldig att lämna sådan deklARATION, har F-skattsedel,

2. minst 500 kronor i fråga om andra skattskyldiga.

I fråga om en skattskyldig som avses i första stycket 1 skall fordringen också lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning, om ett belopp på minst 500 kronor varit obetalt under en längre tid. *Lag (2006:727)*.

I 20 kap. 1 § SBL regleras när en fordran enligt SBL ska överlämnas för indrivning. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avvakta med att begära indrivning (se avsnitt 17.6).

10 000 kronor

Två beloppsgränser är normalt avgörande för om en fordran ska lämnas till KFM för indrivning eller inte. I fråga om skattskyldig som ska lämna skattedeklaration eller som, utan att vara skyldig att lämna sådan deklARATION, har en F-skattsedel gäller att begäran om indrivning ska ske om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kronor. Detta gäller även den som ska lämna en skattedeklaration för ett helt beskattningsår.

500 kronor

I fråga om de skattskyldiga som inte uppfyller de ovanstående förutsättningarna gäller att det obetalda beloppet ska uppgå till minst 500 kronor. Detta innebär att för delägare i handelsbolag som debiterats särskild A-skatt är beloppsgränsen för indrivning 500 kronor, eftersom det är handelsbolaget som ska lämna skattedeklaration och inte delägaren.

500 kronor under lång tid

För skattskyldiga där den högre beloppsgränsen för begäran om indrivning (10 000 kronor) gäller ska mindre belopp lämnas för indrivning, om ett belopp på minst 500 kronor varit obetalt under en längre tid. Vad som menas med längre tid anges inte i lagen, men en utgångspunkt bör dock vara att med längre tid avses minst sex månader (prop. 1996/97:100 s. 628).

17.3 Betalningsuppmaning

20 kap. 3 § SBL

Innan indrivning begärs skall den skattskyldige uppmanas att betala skattebeloppet, om inte särskilda skäl talar mot det. *Lag (1997:483)*.

Om det har uppkommit ett underskott på skattekontot ska den skattskyldige genom en betalningsuppmaning ges tillfälle att betala sin skuld innan den överlämnas för indrivning. Om särskilda skäl finns får indrivning begäras utan att den skattskyldige först har uppmanats. Beträffande vad som kan avses med särskilda skäl, se avsnitt 17.4.2 om situationer när snabbrestföring kan ske.

Om betalningsuppmaningen inte får till följd att kontot är utjämnat vid nästa avstämning restförs skulden i samband med denna avstämning om det finns ett underskott som uppgår till ovan nämnda beloppsgränser. För att undvika att någon del av betalningsuppmanat belopp överlämnas för indrivning måste, förutom betalningsuppmanat belopp, alla under månaden förfallna skatter samt upplupen ränta vara betalda innan avstämningstidpunkten.

17.4 ”Snabbrestföring”

17.4.1 Allmänt

Begreppet ”snabbrestföring” finns inte i lagtexten utan är en benämning på när en skatteskuld överlämnas för indrivning före den tidpunkt då överlämnande normalt ska ske. Snabbrestföring kan ske på två sätt, dels genom att indrivning begärs avseende belopp även om beloppsvillkoren för överlämnande inte är uppfyllda, dels genom att någon betalningsuppmaning inte skickas till den skattskyldige innan indrivning begärs.

Förfallit till betalning

En första förutsättning för snabbrestföring är att förfalldagen har passerats. Skatt som ska betalas registreras på skattekontot på förfalldagen, 3 kap. 5 § SBL. Det belopp som kan snabbrestföras är det underskott som uppkommit fram till dagen för överlämnandet inklusive upplupen kostnadsränta.

Konkursansökan, konkurs eller särskilda skäl

Om villkoren för överlämnande för indrivning enligt 20 kap. 1 § SBL inte är uppfyllda (beloppsgränserna för överlämnande), får Skatteverket ändå begära indrivning om det kan antas att fordringen kommer att föranleda en konkursansökan, om den skattskyldige redan är försatt i konkurs, eller om det annars finns särskilda skäl (20 kap. 2 § SBL).

Ingen betalningsuppmaning

Som framgår ovan har Skatteverket möjlighet att begära indrivning utan att först sända ut en betalningsuppmaning om det finns särskilda skäl. De skäl som åsyftas är i huvudsak samma skäl som kan föranleda snabbrestföring enligt 20 kap. 2 § SBL (prop. 1996/97: 100 s. 628).

Sedan skattekontot infördes sker restföringen snabbare än tidigare. Snabbrestföring är därför mindre aktuell än tidigare. Som tidigare nämnts är möjligheten att få betalt störst om KFM:s indrivningsåtgärder kan sättas in så snart som möjligt efter den ordinarie betalningsdagen. För en effektiv indrivning kan det fortfarande i vissa fall vara angeläget för KFM att få uppgift om förfallna fordringar så fort som möjligt. För att KFM ska få behörighet och möjlighet att agera måste fordran överlämnas för indrivning. För att KFM, eller efter 1 januari 2008 Skatteverket, ska kunna bevaka statens fordringar i konkurs krävs inte att fordringarna är restförda. Alla fordringar som uppkommit före beslut om konkurs får göras gällande i konkursen, se avsnitt 17.14.

Även om fordringen är överlämnad för indrivning kan Skatteverket, som debiterande myndighet, ändra storleken på fordringen genom omprövning eller med anledning av överklagande. Skatteverket kan således fatta omprövningsbeslut avseende en period där krav tidigare bokförts på skattekontot och ingått i ett belopp som överlämnats för indrivning. Beslutet registreras på skattekontot och kan, om det innebär en nedsättning och skattekontot vid nästa avstämning visar ett överskott, påverka fordran hos KFM.

17.4.2 Situationer när snabbrestföring kan ske

20 kap. 2 § SBL

Indrivning får begäras även i andra fall än som anges i 1 §

1. om det kan antas att fordringen kommer att föranleda en konkursansökan,
2. om den skattskyldige redan är försatt i konkurs, eller
3. om det annars finns särskilda skäl. *Lag (1997:483).*

Punkt 1. och 2. ovan upphör att gälla 1 januari 2008 när Skatteverket övertar behörigheten att ansöka om konkurs och att bevaka fordringar i konkurs från KFM enligt förslag till lag om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, prop. 2006/07:99. Även 20 kap. 7 § SBL upphör att gälla.

Inför en eventuell konkursansökan

En konkursansökan kan vara en indrivningsåtgärd för att ta tillvara statens intresse. Genom ansökan eller hot om konkurs kan gäldenären förmås att betala sin skuld. En förutsättning för konkursansökan är att det finns skälig anledning att anta att gäldenären är på obestånd. Med obestånd avses att gäldenären inte rätteligen kan betala sina skulder allteftersom de förfaller till betalning och denna oförmåga inte är endast tillfällig. KFM:s konkursansökan ska grundas på vad som kommer fram

vid gäldenärsutredningen. För att denna utredning ska bli så bra som möjligt kan KFM behöva uppgift om Skatteverkets totala fordran mot gäldenären, dvs. även sådana fordringar som förfallit till betalning men som ännu inte har överlämnats för indrivning. Är gäldenären inte restförd för skatteskulder måste KFM få ett uppdrag för att få behörigheten att agera som borgenär. Är någon skatt förfallen till betalning kan detta ske genom att fordran snabbrestförs.

Efter beslut om konkurs

Om staten har en fordran mot en gäldenär som försatts i konkurs ska KFM göra fordran gällande i konkursen och även i övrigt bevaka den rätt som tillkommer det allmänna (16 § indrivningslagen). Detta gäller alla fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. När gäldenären är försatt i konkurs är det viktigt att KFM omedelbart får kännedom om alla skulder. Sedan staten numera förlorat sin förmånsrätt för skatter och blivit oprioriterad fordringsägare är det än viktigare att alla skatteskulder kommer med till den proportionella fördelning som kan komma att ske av utdelningsbart belopp till oprioriterade fordringsägare. Efter 1 januari 2008 kommer Skatteverket att ha motsvarande ansvar, vilket innebär att det kommer att skapas samverkansrutiner såväl inom Skatteverket som med andra myndigheter.

20 kap. 7 § SBL

Om den skattskyldige är försatt i konkurs, skall fordran på skattebelopp som inte har betalats lämnas till Kronofogdemyndigheten för åtgärder som avses i 16 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., även om förfalldagen ännu inte är inne. *Lag (2006:727).*

Om den skattskyldige är försatt i konkurs, ska Skatteverket överlämna fordran på obetalda skattebelopp till KFM, 20 kap. 7 § SBL. Alla ännu inte förfallna och förfallna ännu inte restförda skattebelopp som uppkommit före beslut om konkurs ska överlämnas till KFM. I de fall skatten har förfallit till betalning (och därmed registrerats på skattekontot) kan Skatteverket överlämna underskottet på skattekontot direkt genom snabbrestföring. Snabbrestföring behöver nödvändigtvis inte göras när konkursen är ett faktum då KFM har tillgång till belopp som förfallit till betalning via skattekontot. Om fordran inte har förfallit till betalning kan snabbrestföring inte användas då fordran ännu inte är registrerad på skattekontot. Uppgift om icke förfallna fordringar får manuellt överlämnas till KFM. Detta gäller även fordringar på skatt eller avgift

utanför skattekontosystemet. Se vidare i avsnitt 20.3.3 och SBLHL 2006 avsnitt 23.8.

Särskilda skäl för snabbrestföring

Lagstiftaren har, som exempel på särskilda skäl när indrivning kan begäras utan att villkoren för överlämnande (beloppsgränserna) är uppfyllda, angett att den skattskyldige systematiskt utnyttjar beloppsgränserna för överlämnande för att skaffa sig kredit. Ett annat exempel är fall där det är fara i dröjsmål därför att den skattskyldige är i färd med att göra sina tillgångar oåtkomliga för exekution (prop. 1996/97:100 s. 628). Den skattskyldige kan göra sina tillgångar oåtkomliga för exekution genom att avyttra tillgångarna, flytta dem utomlands eller själv vara på väg att lämna landet tillsammans med tillgångarna. Dessa skäl torde ha betydelse främst som grund för snabbrestföring enligt 20 kap. 3 § SBL och 3 § indrivningsförordningen, dvs. de utgör sådana skäl som medför att betalningsuppläggning kan underlåtas oavsett beloppets storlek.

KFM:s gäldenärsutredning

Ett annat exempel på när snabbrestföring kan ske är när det redan finns en fordran på den skattskyldige, men fordran understiger beloppsgränsen och den skattskyldiges betalningsförmåga för ett tillkommande ännu inte förfallet belopp ifrågasätts. I en sådan situation bör KFM snabbt få möjlighet att vidta indrivningsåtgärder beträffande det underskott som redan finns. Om KFM genom restföringen av ett belopp under restföringsgränsen får möjlighet att påbörja en gäldenärsutredning innan ett större belopp förfaller till betalning och eventuellt snabbrestförs, utan föregående betalningsuppläggning, kan indrivningsåtgärder avseende det tillkommande beloppet snabbt vidtas och bli effektivare.

Avbetalningsplan hos KFM

I samband med indrivningslagens införande diskuterades gränsen mellan den uppdragsgivande myndighetens verksamhet och indrivningsverksamheten. En olägenhet med överlämnandet som en skarp gräns mellan berörda myndigheter är att KFM inte kan agera samlat när så behövs. Om KFM har att pröva frågan om uppskov och möjligheten för gäldenären att betala enligt avbetalningsplan, kan det vara nödvändigt att även väga in obetalda fordringar som inte lämnats för indrivning. Det förhållandet att KFM har att pröva frågan om uppskov bör således utgöra skäl för snabbrestföring då KFM bara har möjlighet att medge avbetalningsplaner för restförda belopp. Om gäldenären underlåter att betala skatter och avgifter allteftersom de förfaller till betalning får beviljat uppskov återkallas av KFM. KFM har möjlighet att via skattekontosystemet se de belopp som förfallit till betalning men

som ännu inte har överlämnats för indrivning. Vill KFM ha uppgifterna om aktuella skulder överlämnade till sig inför beslut om återkallelse av en avbetalningsplan, bör Skatteverket normalt efterkomma KFM:s begäran och snabbrestföra beloppet.

Betalningssäkring Har Skatteverket utverkat betalningssäkring och överlämnat beslutet till KFM för verkställighet bör Skatteverket så fort skatten har fastställts och förfallit till betalning snabbrestföra uppkommet underskott.

Skattetillägg Skatteverket har i skrivelse 2005-01-26, dnr 16189-05/111, ”Är snabbrestförelse möjlig av belopp motsvarande tidigare betalningssäkrade skatte- och skattetilläggsfordringar?” gjort bedömningen att snabbrestförelse inte bör ske av belopp motsvarande tidigare betalningssäkrad skattetilläggsfordran. Detta ska ses mot bakgrund av den villkorlösa rätten till anstånd med betalning av skattetillägg som gäller när en skattskyldig begär omprövning av eller överklagat skattetilläggsbeslutet eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget.

Ackord Skatteverket får uppdra åt KFM att fatta beslut om att anta förslag om ackord avseende såväl förfallna som ännu inte förfallna skulder (2 § lag om ackord rörande statliga fordringar m.m.). Alla skattefordringar som ingår i ackordsbeslutet måste vara restförda för att KFM ska kunna registrera ett ackordsbeslut. Har förfalldagen passerats kan skatterna snabbrestföras.

Skatteverket bör inte uppdra åt KFM att fatta beslut om underhandsackord om det kan antas att det finns skäl att avvakta med att begära indrivning, se SBLHL 2006 avsnitt 24.1.

Företagsrekonstruktion eller skuldsanering Om den skattskyldige är föremål för företagsrekonstruktion eller om en ansökan om skuldsanering är under behandling hos KFM kan det i vissa fall finnas skäl att snabbrestföra förfallna skattebelopp. KFM ska bevaka samtliga skatter och avgifter som har uppkommit före beslut om företagsrekonstruktion respektive skuldsanering. I dessa fall är det KFM som initierar en snabbrestförelse.

Betalningsinställelse Har en skattskyldig meddelat att betalningarna ställts in kan det i bland finnas skäl för snabbrestförelse. Om Skatteverket bedömer att den skattskyldige är på obestånd bör KFM uppmärksammas på detta så att KFM kan gå in med en

konkursansökan. I samband med detta kan det finnas anledning att snabbrestföra.

I januari 2008 upphör KFM:s behörighet att på uppdrag av Skatteverket besluta om ackord och att företräda staten som borgenär vid företagsrekonstruktion och skuldsanering, enligt förslag till lag om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, prop. 2006/07:99. Skatteverket får ansöka om att den skattskyldige försätts i konkurs. Det kommer då att saknas anledning att snabbrestföra fordringar i samband med ackord, företagsrekonstruktion och skuldsanering.

Utmätning eller fara i dröjsmål

Skäl för snabbrestföring bör föreligga om KFM ska göra en utmätning eller om KFM anser att ett dröjsmål med indrivningen skulle äventyra indrivningen hos gäldenären. KFM kan samtidigt utmäta tillgångar för borgenärer i enskilda mål och som borgenär för staten i allmänna mål. För att staten ska kunna vara med och dela på betalningen måste KFM ha en verkställbar exekutionstitel, dvs. staten ska ha begärt indrivning av sina fordringar. Om Skatteverket inte skyndsamt överlämnar fordran för indrivning kan det få till följd att staten inte kommer att få betalt för sin fordran då gäldenärens tillgångar kan ha försvunnit eller förbrukats.

För att underskott på skattekontot ska kunna beaktas vid löneutmätning måste underskottet vara överlämnat för indrivning.

Sammanfattningsvis kan sägas att Skatteverket bör snabbrestföra underskott på skattekontot endast när man vet eller det finns starka skäl att tro att betalning inte kommer att erläggas enligt betalningsuppmaning och det har betydelse för KFM:s val av indrivningsåtgärd att skulden överlämnas för indrivning.

17.5 Tidigareläggning av förfallodag

När skatten ska vara betald regleras i 16 kap. SBL (se avsnitt 11.3).

Huvudregler

Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt ska ha betalats senast den förfallodag som infaller efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen, 16 kap. 6 § 1 st. SBL.

Skatt som bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd ska ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering avseende skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om

ansvar enligt 12 kap. SBL. Slutlig skatt behöver dock inte betalas förrän det gått 90 dagar från dagen för det grundläggande beslutet, 16 kap. 6 § 2 st. SBL.

Belopp som ska betalas registreras på skattekontot på förfalldagen, 3 kap. 5 § SBL. Om den skattskyldige inte betalar skatten och skattekontot efter den ordinarie avstämningen utvisar ett underskott, får den skattskyldige en betalningsuppmaning innan underskottet överlämnas för indrivning.

Särskilda skäl

Enligt 16 kap. 6 § 4 st. SBL har Skatteverket möjlighet att bestämma en annan förfalldag antingen före eller efter den förfalldag som följer av huvudregeln, om det finns särskilda skäl.

Det enda exempel som ges på ett sådant särskilt skäl är att Skatteverket, i samband med skönsbeskattning, finner att det finns risk att den skattskyldige undanskaffar tillgångar eller på annat sätt försvårar för staten att få betalt (prop. 1996/97:100 s. 607).

Vad som menas med ”på annat sätt försvårar för staten att få betalt” anges inte i förarbetena. Det torde innebära att det måste finnas en konstaterbar risk att indrivningen försvåras eller äventyras. I vilka fall sådan risk föreligger har beskrivits i avsnitt 17.4.2 angående situationer när snabbrestföreläggning kan ske.

Om det föreligger sådana omständigheter som kan föranleda betalningssäkring bör förfalldagen ändras till en tidigare förfalldag. Skatteverket har i en skrivelse 2005-03-31, dnr 176112-05/111, ”Tidigareläggning av förfalldag” bedömt att förfalldagen för betalning av skattetillägg inte ska tidigareläggas. Detta gäller även om beloppet tidigare har betalningssäkrats.

17.6 Särskilda skäl att avvakta med att begära indrivning

RSV har i RSV S 1998:34 avsnitt 5 lämnat rekommendationer om när myndigheten bör avvakta med att begära indrivning.

Särskilda skäl

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avvakta med att begära indrivning av obetalt belopp trots att beloppsgränsen för detta är uppnådd, 20 kap. 1 § 1 st. SBL.

Skyldighet att begära indrivning

Som tidigare nämnts är en viktig utgångspunkt för indrivningslagen att det ska gälla en nästan ovillkorlig skyldighet att begära indrivning av obetald skatt. Skatteverket får underlåta att begära indrivning bara om det finns förutsättningar för att

meddela anstånd eller eftergift eller på annat sätt formellt förfoga över fordringen (prop. 1996/97:100 s. 350). Bestämmelsen ger Skatteverket utrymme att – i enlighet med tidigare rutiner – avvakta med indrivning i det fall det har inkommit en anståndsansökan som inte hunnit behandlas (prop. 1996/97:100 s. 352).

Ansökan om anstånd med betalning

Har den skattskyldige ansökt om anstånd med betalning av skatten och Skatteverket inte har hunnit besluta i anståndsfrågan, men det finns skäl som talar för att anstånd kan komma att medges, får Skatteverket avvakta med att begära indrivning (prop. 1996/97:100 s. 628).

Skatteverket bör inte avvakta med begäran om indrivning i de fall den skattskyldige, i syfte att fördröja indrivningen, lämnar in en ansökan om anstånd sent. För att Skatteverket ska få avvakta med begäran om indrivning ska det finnas skäl som talar för att anstånd kan komma att medges.

Skattskyldig har överklagat beslut att inte medge anstånd

När det gäller skattetiläggsbelopp bör Skatteverket avvakta med att begära indrivning om Skatteverket har prövat anståndsfrågan men ett beslut att inte medge anstånd har överklagats. I andra fall bör Skatteverket avvakta med att begära indrivning endast om utgången i anståndsfrågan är osäker. Om överklagandet enbart gäller frågan om säkerhet för anståndsbeloppet kan det också finnas skäl att avvakta med indrivning om det inte bedöms som uteslutet att myndighetens beslut kan komma att ändras.

Befrielse

Finns det anledning anta att den skattskyldige kommer att medges befrielse bör Skatteverket avvakta med att begära indrivning. Detta gäller dock endast om det finns förutsättningar för att meddela anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. 1 p. eller 17 kap. 7 § SBL. Se vidare om anstånd i avsnitt 14.

Om det finns synnerliga skäl får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt (13 kap. 1 § SBL), se avsnitt 16 om befrielse från betalningsskyldighet.

Ackord

Ackord är en särskild form av befrielse. Om en tidigare inte restförd skattskyldig har ansökt om ackord och det finns skäl som talar för att ackord kommer att meddelas, kan Skatteverket avvakta med att begära indrivning om det inte finns förutsättningar för att meddela anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL.

Företagsrekonstruktion	Skatteverket har i skrivelse 2006-04-18, dnr 121160-06/111, ”Företagsrekonstruktion och överlämnande av fordringar för indrivning” bedömt att ett beslut om att inleda en företagsrekonstruktion i sig inte utgör sådana särskilda skäl som fordras för att Skatteverket ska kunna avvakta med att överlämna en obetald skattefordran till KFM för indrivning.
Höjd restföringsgräns	När Skatteverket avvaktar med begäran om indrivning innebär detta rent tekniskt att beloppsgränsen för när överlämnande ska ske höjs. Gränsen måste sättas så att beloppet även omfattar den kostnadsränta som belöper på det betalningsuppskottet fram till nästa avstämning samt eventuellt nya underskott jämte ränta som kan uppkomma vid denna avstämning. Om det sammanlagda underskottet vid nästa avstämning överstiger den höjda restföringsgränsen med en krona restförs hela det betalningsuppskottet.
Kostnadsränta	<p>En effekt av Skatteverkets avvaktande med att begära indrivning utan att medge anstånd är att den skattskyldige kommer att få betala kostnadsränta enligt reglerna för sen betalning (hög kostnadsränta på belopp över 10 000 kronor) i stället för den låga räntan.</p> <p>Skatteverket bör upplysa den skattskyldige om de räntekonsekvenser som kan bli följden av att Skatteverket avvaktar med att begära indrivning under tiden en anståndsansökan prövas. Om den skattskyldige då begär att beloppet ska överlämnas för indrivning bör Skatteverket göra detta.</p>
Restriktiv tillämpning	Som framgår ovan har Skatteverket möjlighet att avvakta med indrivning när det finns skäl att anta att betalningsskyldigheten kommer att undanröjas eller förfallodagen ändras. Att beloppet betalas i anslutning till avstämningen men så sent att beloppet inte hinner bokföras på Skatteverkets särskilda konto före restföringstidpunkten utgör inte skäl för att höja restföringsgränsen. Om pengarna har betalats in och den skattskyldige har gjort troligt att försummelsen är en engångsföreteelse kan dock Skatteverket vid ett enstaka tillfälle höja restföringsgränsen för att en skattskyldig, som ej tidigare varit restförd, inte ska bli registrerad hos KFM.
	17.7 Nedsättning av fordran som överlämnats för indrivning
Överskott på skattekontot	Enligt 16 kap. 9 § SBL ska ett inbetalt belopp avräknas från den skattskyldiges sammanlagda skuld enligt SBL. Även den

skuld som har överlämnats för indrivning till KFM ingår i det totala skattekontounderskottet. En inbetalning eller annan kreditering som genererat ett periodöverskott ska först avräknas internt i skattekontosystemet. Det innebär att överskott på Skatteverkets konto ska överföras till KFM och avräknas mot restförda skattekontoskulder. När en överföring av ett överskott sker kallas det i skattekontot för nedsättning. Detta sker i samband med avstämning av skattekontot. Återbetalning till den skattskyldige ska endast ske om det efter avstämning finns ett totalt överskjutande belopp på skattekontot, 18 kap. 1–2 §§ SBL. Finns det ett sådant återbetalningsbart belopp träder bestämmelserna om hinder för återbetalning (utbetalningsspärr) in enligt 18 kap. 7 § SBL.

Nedsättningen krediteras skattekontomålen hos KFM i åldersordning med det äldsta målet först. Efter en sådan nedsättning ska eventuell fordran som är föremål för indrivning endast omfatta vad som vid denna tidpunkt utgör den skattskyldiges totala underskott på kontot.

Betalning i tid

Ett korrekt överlämnande för indrivning av obetald skatt förutsätter bl.a. att hänsyn tagits till samtliga betalningar till skattekontot som kommit in till Skatteverket senast den dag då avstämning av kontot sker. Detta medför att det kan komma att finnas betalningar som är bokförda på Skatteverkets särskilda konto vid avstämningstidpunkten men som inte har hunnit krediteras den skattskyldiges skattekonto. I dessa fall kommer skattekontosystemet att, när betalningen krediteras på kontot, konstatera att överlämnat belopp avser ett ”felaktigt” belopp. Överlämnandet har gjorts på felaktiga grunder och en nedsättning av det restförda beloppet sker i samband med att betalningen registreras på kontot.

17.8 Avräkning av inbetalda belopp

Ingen avräkningsordning

Varje betalning som den skattskyldige gör bokförs på skattekontot. Betalningar och övriga krediteringar ska enligt huvudregeln bokföras utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på kontot. Inbetalt belopp räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt SBL, inklusive sådana skulder som överlämnats för indrivning, 16 kap. 9 § SBL.

Ett avstämt skattekontounderskott påverkas inte av att de i perioden ingående debiteringar eller krediteringar ändras. Ändringarna medför i stället debiteringar eller krediteringar på

senare perioder under vilka de nya beloppen ska betalas eller besluten fattas.

**Betalnings-
uppmaning**

Om den skattskyldige har uppmanats att betala ett underskott på skattekontot och betalar in ett belopp motsvarande betalningsuppmaningsbeloppet kan betalningen inte styras till att täcka just det betalningsuppmanade beloppet. Det belopp som betalningsuppmanats är inte en viss skatt eller avgift utan en generell skattekontoskuld. Inbetalt belopp avräknas mot den skattskyldiges sammanlagda skuld på kontot. Utvisar kontot fortfarande en brist vid nästa avstämning kommer ett belopp högst motsvarande det betalningsuppmanade beloppet att överlämnas till KFM för indrivning såvida förutsättningar för överlämnande i övrigt är uppfyllda.

**Fördelas
proportionellt**

Om det finns ett underskott på ett skattekonto och det behöver anges om en specifik skatt eller avgift är betald eller inte, ska underskottet i regel fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som påförts under den aktuella perioden (se avsnitt 11.5 om fördelning av skatteskuld).

Sidoansvar

Vid sidoansvar gäller dock att om sidobetalaren inte begär något annat ska betalningen som sidobetalaren gör räknas av från den skatt som också huvudbetalaren är skyldig att betala först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald, 16 kap. 10 § SBL.

17.9 Avräkningslagen

Innan belopp återbetalas enligt SBL m. fl. skattelagar ska den utbetalande myndigheten bereda KFM möjlighet att avräkna beloppet mot restförda belopp i allmänna mål som drivs in enligt indrivningslagen. Endast vad som överstiger det allmännas fordran, inklusive förrättningskostnader i målet, får utbetalas (2 § avräkningslagen). Avräkningen sker automatiskt.

Kvittning

Avräkningslagen är inte tillämplig på utbetalningar enligt lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen). Skatteverket kan dock ta i anspråk utbetalning enligt ersättningslagen genom kvittning, se Skatteverkets skrivelse 2005-06-23, dnr 355558-05/111, ”Kvittning av ersättning enligt ersättningslagen mot skatte- och avgiftsfordringar”. En kvittning får bara ske om skatte- och avgiftsfordran är förfallen till betalning. Har anstånd beviljats för skattebeloppet får kvittning inte företas.

17.10 Utmätning av överskott på skattekontot

Varje överskott

Den skattskyldiges fordran på skatt som ska återbetalas enligt SBL får utmätas, 18 kap. 9 § SBL. Detta innebär att utmätning får ske av varje överskott som uppkommit på skattekontot (prop. 1996/97:100 s. 620). När det gäller överskott vid den årliga avstämningen av skattekontot får utmätning ske först efter det att KFM getts tillfälle att ta fordringen i anspråk enligt avräkningslagen, 18 kap. 9 § 2 st. SBL.

Enligt 1 kap. 4 § 1 st. SBL likställs ränta med skatt. Utmätning får således omfatta även den intäktsränta som belöper på överskottet.

Som kan disponeras

Det måste dock vara fråga om ett utbetalningsbart överskott som kan disponeras av den skattskyldige. Den omständigheten att den skattskyldige begär att återbetalningsbart överskott ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder, 18 kap. 7 § 6 p. SBL, eller gör en inbetalning till kontot innan skatten förfallit till betalning hindrar inte att överskottet kan utmätas av KFM. Även om överskottet inte återbetalas till den skattskyldige är det ändå att anse som tillgängligt för lyftning. Det räcker med en begäran från den skattskyldige (prop. 1996/97:100 s. 620).

Ovanstående innebär att om den skattskyldige gör en s.k. kompletteringsbetalning i god tid innan skatten förfaller till betalning kan det överskott som uppkommer på kontot bli föremål för utmätning, om den skattskyldige har allmänna mål (inte skattekontounderskott) eller enskilda mål registrerade hos KFM.

17.11 Rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabasen

17.11.1 Allmänt

Skatteverket har i en skrivelse 2005-12-27 ”Rättelser av uppgifter i kronofogdemyndighetens databaser enligt PUL m.m.” som gäller fr.o.m. januari 2006 behandlat frågan om skyldigheten för den personuppgiftsansvarige att se till att KFM:s databaser inte innehåller oriktiga uppgifter. Det finns även en arbetsrutin för hanteringen av rättelseärenden.

Rättelseansvarig

Rättelse av uppgift i utsöknings- och indrivningsdatabasen görs i princip bara i undantagsfall och under förutsättning att uppgiften är oriktig och felaktigt har registrerats. Ansvar för att

rättelse sker ligger på KFM sedan 1 juli 2006 (1 kap. 5 § lag (2001:184) om behandling av uppgifter i Kronofogdemyndighetens verksamhet).

För fysiska personer följer rättelseskyldigheten av personuppgiftslagen (1998:204), PuL och beträffande juridiska personer följer skyldigheten närmast av allmänna rättsgrundsatser (se RÅ 2004 ref. 104).

KFM underrättas

Om en skattskyldigs betalningsskyldighet fallit bort eller satts ned ska Skatteverket skyndsamt underrätta KFM om detta. Detsamma gäller om det kommit fram att indrivning inte borde ha begärts (8 § indrivningsförordningen). Att betalningsskyldigheten bortfallit eller satts ner meddelas inte särskilt till KFM. Det får KFM veta endast om det vid en avstämning uppkommer ett överskott som sätter ned restförda skattekontoskulder. Om det framkommer att restföringen är felaktig ska däremot Skatteverket agera.

KFM beslutar

Det är KFM, Visbykontoret, som från och med mars 2006 fattar beslut om rättelse eller uteslutning av uppgifter i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Om en skattskyldig begär rättelse eller om Skatteverket efter utredning anser att ett belopp felaktigt överlämnats för indrivning ska ärendet överlämnas till KFM i Visby. Skatteverket ska i ett yttrande lämna objektiva uppgifter om vad som har hänt i ärendet och om restföringen är att betrakta som felaktig. Något ställningstagande i frågan om rättelse i utsöknings- och indrivningsdatabasen ska således Skatteverket normalt inte ta. De uppgifter som Skatteverket har lämnat ligger sedan till grund för KFM:s beslut.

Det är sedan KFM:s beslut om rättelse som ligger till grund för rättelse och gallring i kreditupplysningsföretagens register och i skatterregistret. Återtas en fordran som felaktigt överlämnats för indrivning och rättas därmed uppgiften i utsöknings- och indrivningsdatabasen meddelas samtliga kreditupplysningsföretag automatiskt att tidigare lämnad uppgift var felaktig och ska tas bort ur deras register. Samtidigt tar KFM bort grundavgiften på 500 kronor.

Om en skattskyldig inte har haft någon skuld hos KFM under en tvåårsperiod och om han betalar en ny skuld hos KFM innan myndigheten hinner påbörja exekutiva åtgärder för indrivning av skulden kommer skulden att sekretessbeläggas i indrivningsregistret och tas bort ur kreditupplysningsföretagens register. Sekretessmarkeringen av en skuld upphör om

en ny skuld restförs inom en tvåårsperiod. Uppgifterna tas inte bort om nedsättning sker av restfört belopp genom att ett överskott förs över till KFM.

17.11.2 Skäl för rättelse

Vilka uppgifter som ska betraktas som oriktiga ska avgöras med ledning av ändamålen med KFM:s databaser. Det saknas skäl att göra skillnad i tillämpning beroende på om det är fråga om uppgifter rörande fysiska eller juridiska personer. En registrerad uppgift om ett inkommet mål ska anses som riktig om det fanns grund för verkställighet enligt 3 kap. 21 § utsökningsbalken vid den tidpunkt då uppgiften infördes i databasen. Av avgörande betydelse är således om det fanns en skattefordran överlämnad för indrivning som Skatteverket begärt att KFM ska verkställa. Om beslutet är materiellt felaktigt eller tillkommit på ett formellt felaktigt sätt förtar det inte exekutionstitelns giltighet. Fram till dess att exekutionstiteln eventuellt undanröjs och ersätts med ett nytt beslut av annat innehåll kan inte KFM vägra verkställighet. Av samma anledning innebär bristande handläggning hos Skatteverket inte att uppgiften får ett oriktigt innehåll.

Felaktig restföring anses föreligga om skatten har betalats innan restföringstillfället, beslut om anstånd har meddelats innan restföringstillfället eller om fel skattskyldig har blivit påförd skatten.

En begäran om anstånd med betalning av skatt eller omprövning som inkommer till Skatteverket först efter det att beloppet överlämnats för indrivning eller i sådan tid att det inte finns möjlighet för Skatteverket att behandla ärendet medför inte att överlämnandet är att anse som felaktigt.

Rättelse bör ske skyndsamt då snabb handläggning kan förhindra att felaktiga uppgifter lämnas till kreditupplysningsföretagen.

I begreppet felaktig restföring ingår inte fel som förorsakats av den skattskyldige själv eller dennes revisor eller bokförare.

17.11.2.1 Skatten har betalats innan restföringstillfället

Enligt SBL anses skatten vara betald den dag då betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto, 16 kap. 3 § SBL. Inbetalning ska alltså göras genom en insättning på Skatteverkets plus- eller bankgirokonto (avsnitt 11.2 om inbetalning till särskilt konto).

**Överlämnande
i samband med
avstämning**

Felaktig restföring anses föreligga om full betalning har gjorts i rätt tid till Skatteverket, dvs. betalning har bokförts på Skatteverkets särskilda konto på ordinarie förfallodag eller senast dagen innan överlämnandet för indrivning, vilket normalt sker på avstämningsdagen. Betalningen ska avse samtliga fram till avstämningen förfallna skatter och upplupna räntor på skattekontot. Dock får det på kontot finnas ett underskott som understiger restföringsgränsen. I RÅ 2006 ref. 86 II, anger RR att skattekontosystemet innebär att en skattskyldig kan behöva betala avsevärda belopp som visserligen är förfallna till betalning men som inte omfattas av någon betalningsupplupning för att undvika att det belopp som angivits i betalningsupplupningen överlämnas till KFM för indrivning. Detta förfarande förutskickades i lagstiftningsärendet och är en konsekvens av de principer som bär upp skattekontosystemet och det förhållandet att det belopp som anges i betalningsupplupningen inte avser en viss skatt eller avgift utan ett underskott på skattekontot.

En betalning som har bokförts hos Skatteverket efter avstämningstidpunkten men innan skulden registrerats i utsöknings- och indrivningsdatabasen är inte att betrakta som betalning i rätt tid.

Det är den skattskyldige som står risken för att betalningen kommer in för sent. Det tar i normalfallet 2–3 dagar från det att betalningen gjorts via plus- eller bankgiro innan betalningen har bokförts på Skatteverkets särskilda konto. Har post eller bank orsakat en försenad betalning får den skattskyldige vända sig dit med eventuella anspråk på ersättning för den skada som kan ha uppkommit på grund av förseningen.

**Automatisk
rättelse**

En betalning som har bokförts på Skatteverkets särskilda konto i tid men som inte hunnit registreras på den skattskyldiges skattekonto vid avstämningen medför att rättelse sker automatiskt då betalningen registreras på kontot. Om rättelsen medför att det restförda beloppet understiger restföringsgränsen återtas hela indrivningsuppdraget från KFM.

Rättelsen medför att uppgifterna tas bort ur utsöknings- och indrivningsdatabasen, gallringsmarkeras, och meddelande skickas till samtliga kreditupplysningsföretag om att tidigare lämnad uppgift var felaktig och ska rättas i deras register. Även grundavgiften på 500 kronor hos KFM tas bort.

17.11.2.2 Beslut om anstånd har meddelats innan restföringstillfället

Normalt registreras anståndsbeslut av Skatteverket i ett debiteringssystem (t.ex. Moms AG systemet). Det kan finnas fall där anståndsbeslutet på grund av tekniska hinder inte kan registreras direkt utan ett särskilt beslut måste skrivas ut. Vidare kan domstol ha meddelat beslut om anstånd men Skatteverket har inte registrerat detta beslut i tid eller på ett korrekt sätt. Rättelse får ske i dessa fall. Bara det faktum att en skattskyldig kommer in med ansökan om anstånd med betalning av skatt innan restföringstillfället innebär inte att restföringen är felaktig.

17.11.2.3 Fel skattskyldig har blivit påförd skatten

Rättelse av restföring får ske om fel skattskyldig har påförts skatt på grund av att Skatteverket har gjort en felregistrering.

Om skattskyldigs eget agerande har föranlett indrivningsuppdraget anses inte skäl för rättelse föreligga.

17.12 Preskription av skattefordringar

Preskription innebär att staten förlorar sin rätt att kräva ut fordringen, dvs. någon åtgärd för att få betalt för fordringen får inte vidtas. Huvudregeln för skatt enligt SBL är att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning (registrerades i utsöknings- och indrivningsdatabasen). Beträffande preskription se vidare avsnitt 21.

17.13 KFM:s indrivning

20 kap. 4 § SBL

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske. *Lag (1997:483).*

20 kap. 5 § SBL

Bestämmelser om när ansökan om verkställighet skall anses gjord finns i 2 kap. 30 § tredje stycket utsökningsbalken. *Lag (1997:483).*

20 kap. 6 § SBL

Om en fordran på ett skattebelopp har lämnats för indrivning, skall Kronofogdemyndigheten också driva in räntan på beloppet. *Lag (2006:727).*

Kronofogdemyndigheten skall beräkna räntan för tiden efter det att fordringen har lämnats för indrivning.

Bestämmelser om hur räntan skall beräknas finns i 19 kap. 2, 3, 9 och 10 §§. *Lag (1997:483)*.

- Gäldenärsutredning** KFM:s arbete med skattefordringar styrs huvudsakligen av utsökningbalken och indrivningslagen. För att lämplig indrivningsåtgärd ska kunna bestämmas måste KFM göra en utredning om gäldenärens ekonomiska förhållanden (en gäldenärsutredning), 6 § indrivningslagen. Se vidare SBLHL 2006 avsnitt 22.1.
- Skattekontoskuld** En fordran i skattekontosystemet som överlämnas för indrivning är inte något annat än en fordran avseende skatter som ingår i systemet (ett belopp motsvarande ett visst samlat underskott på skattekontot) samt ränta på denna. Det finns således inte någon dom av förvaltningsdomstol eller något beslut av en förvaltningsmyndighet som direkt kan hänföras till en viss debitering på kontot att åberopa som exekutionstitel vid indrivningen. I SBL anges att vid indrivning får verkställighet enligt utsökningbalken ske, 20 kap. 4 § SBL. Det innebär att verkställighet får ske utan föregående dom. Fordringen, skattekontounderskottet, som lämnats för indrivning (restförts) utgör således en exekutionstitel. Enligt 23 kap. 8 § SBL behöver beslut som föranleder indrivningsåtgärden inte ha vunnit laga kraft, dvs. tiden för rätt att överklaga behöver inte ha gått ut.
- Indrivningsuppdrag** Varje ny fordran, dvs. underskott på skattekontot, som lämnas till KFM för indrivning betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag och åsätts ett eget skuldnummer. De belopp som överlämnats för indrivning förblir dock uppdebiterade hos Skatteverket och ackumuleras vid varje avstämning. Skatteverket har således uppgift om skuldens totala belopp registrerat hos sig.
- Avbrytande av indrivning** KFM har möjlighet att under vissa förutsättningar avbryta indrivningen. Att indrivningen avbryts betyder inte att betalningsskyldigheten faller bort. Gäldenären är fortfarande skyldig att betala och KFM har kvar möjligheten att vidta åtgärder för att framtvunga en betalning. Att KFM avbryter indrivningen innebär endast att KFM övergår från aktiv indrivning till passiv indrivning under vilken man endast bevakar fordringen. Om det efter en tid visar sig att betalning kan erhållas till skälig kostnad, ska indrivningsuppdraget återupptas.

**Skatteverkets
uppgiftsskyldighet**

Beträffande KFM:s indrivning hänvisas vidare till RSV:s publikation Utsökning & Indrivning (RSV 901).

Om Skatteverket har uppgifter om gäldenärens ekonomiska förhållanden, som kan antas vara av betydelse för indrivningen, ska KFM underrättas om detta när ansökan om indrivning görs eller så snart som möjligt därefter (7 § indrivningsförordningen).

Det kan t.ex. i ett anståndsärende ha framkommit uppgifter om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden som medfört att anstånd inte medgetts. Sådana uppgifter bör överlämnas till KFM snarast möjligt. Likaså kan uppgifter som legat till grund för Skatteverkets beslut om att återkalla en F-skattsedel vara av betydelse för indrivningen.

17.14 Skatteverkets åtgärder avseende skattefordringar efter beslut om konkurs

Skatteverkets Rutiner för Skatteverkets hantering av skattskyldiga i konkurs (SKV 251) ska vara vägledande för Skatteverkets åtgärder efter beslut om konkurs. Nya rutiner kommer att tas fram inför övergången 1 januari 2008 av uppgiften att bevaka statens fordringar i konkurs, enligt förslag till lag om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, prop. 2006/07:99.

Om staten har en skattefordran mot en gäldenär i konkurs ska KFM fram till 1 januari 2008 göra fordringen gällande i konkursen. Alla fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får göras gällande i konkursen (5 kap. 1 § KonkL). KFM ska bevaka statens fordringar i konkurs. Skatteverket ska informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Det gäller även om de inte är fastställda till sina belopp eller ännu inte har förfallit till betalning. Beskattningsbeslut måste däremot fastställas innan konkursen avslutas. Det beror på att en juridisk person som upplösts genom konkurs saknar rättskapacitet.

**Förfallet till
betalning**

KFM har genom skattekontot tillgång till och kan bevaka skattefordringar som förfallit till betalning. Snabbrestföring enligt 20 kap. 3 § SBL behöver normalt inte göras efter konkurs. KFM bör underrättas på annat sätt om skulder som inte framgår av skattekonto, se också avsnitt 17.4.2.

Inte fastställda skattefordringar

Något krav på att fordran måste vara fastställd finns inte. Två typer av uppkomna men ännu inte fastställda skattefordringar mot konkursgäldenären kan särskiljas.

Det kan vara uppkomna fordringar som är kända till sitt belopp men som ännu inte har fastställts. Som exempel kan nämnas att övervägande om beslut sänts ut eller att oredovisad skatt framkommit vid revision.

Det kan vara fordringar som är okända till sitt belopp, t.ex. då tidpunkt för redovisning ännu inte har inträffat, då skattskyldig inte har lämnat deklaration för redovisningsperioden eller då Skatteverket precis har påbörjat en revision.

Uppgift om uppkomna fordringar som ännu inte har fastställts och som kan antas komma att fastställas ska överlämnas till KFM snarast.

Twistiga fordringar

KFM och konkursförvaltaren bör snarast få kännedom om vilka skattefordringar som är föremål för omprövning eller överklagande och om det har medgetts anstånd med betalning. Konkursförvaltaren bör kontaktas för information i sakfrågorna samt för att efterhöra om han vill överta konkursgäldenärens talan i beskattningsärendet och anståndsärendet. Konkursgäldenären har talerätt i anståndsfrågan om han har talerätt i beskattningsärendet, RÅ 2006 ref. 12.

Anstånd

Skatteverket ska efter konkursbeslut pröva om grunderna för medgivna anstånd fortfarande föreligger. Om så inte är fallet ska anstånden hävas.

Rätt part

Så länge konkursgäldenären är part ska all kommunikation ske med denne. KFM ska hållas underrättad om utvecklingen i ärendet.

Har konkursförvaltaren tagit över talerätten eller väckt talan ska kommunikationen ske med denne.

Se vidare avsnitt 20.3 samt SBLHL 2006 avsnitt 23.8.

18 Omprövning

18.1 Allmänt

Bestämmelserna om omprövning finns i 21 kap. SBL. Enligt bestämmelserna i 1 kap. 4 § 1 st. 3 p. SBL gäller allt vad som sägs i SBL om skatt och skattskyldig också skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta. SBL:s bestämmelser om omprövning gäller dock endast för beslut som fattats enligt SBL. Beslut fattade enligt ML omprövas enligt bestämmelserna i ML eller förvaltningsrättsliga regler.

Verkställighet

Av 23 kap. 7 § SBL framgår att en begäran om omprövning av ett beslut om skatt eller ett taxeringsbeslut inte inverkar på skyldigheten att betala den skatt som begäran om omprövning gäller. Skatt ska således betalas även om den skattskyldige har begärt omprövning. En åtgärd enligt SBL får verkställas även om beslutet om åtgärden inte vunnit laga kraft (23 kap. 8 § SBL).

Beslut enligt ML

Det finns ett antal beslut som fattas med stöd av reglerna i ML, se avsnitt 2.2.1. Dessa beslut omprövas normalt inte, såsom de vanligaste beslutstyperna på mervärdesskatteområdet, enligt 21 kap. SBL. Att så är fallet beror på att ML, i motsats till vad som med vissa undantag gäller för överklagande enligt 20 kap. ML, inte hänvisar till SBL och gör dess bestämmelser tillämpliga. Vidare sägs i 21 kap. 1 § SBL att Skatteverket ska ”ompröva ett beslut enligt denna lag”, dvs. kapitlets omprövningsbestämmelser gäller enbart beslut fattade enligt SBL.

Med hänsyn härtill ska beslut fattade enligt ML i första hand omprövas enligt de bestämmelser i ML som reglerar omprövning, t.ex. 19 kap. 5 § ML. I andra hand, om ML saknar omprövningsbestämmelser för en viss beslutstyp, ska omprövning ske enligt förvaltningsrättsliga regler. Enligt 27 § FL är Skatteverket skyldigt att ompröva ett beslut om beslutet är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning, om beslutet kan ändras snabbt och enkelt och det kan ske utan att det blir till nackdel för någon enskild part. Om inte de specifika förhållanden som anges i 27 §

FL är för handen regleras omprövningen av praxis avseende förvaltningsbeslutens negativa rättskraft, dvs. om beslutet är orubbligt eller inte. Helt kort kan sägas att avgörande för om ett förvaltningsbeslut har negativ rättskraft är om det betraktas som gynnande, betungande eller ett avslag (se vidare härom prop. 1985/86:80 s. 38 och Hellners och Malmqvist, Förvaltningslagen med kommentarer, 2003, s. 315 ff.). De två sistnämnda beslutskategorierna saknar negativ rättskraft och kan således omprövas. Betungande beslut kan ändras både i skärpande och mildrande riktning. Det bör också nämnas att även gynnande beslut kan ändras i vissa undantagsfall. Mot denna bakgrund är det nödvändigt att bedöma till vilken av de tre kategorierna ett visst beslut hör. Som exempel kan nämnas att ett beslut om frivillig skattskyldighet för konstnärer enligt 1 kap. 2 b § ML är ett gynnande beslut.

18.2 Beslut som kan omprövas

21 kap. 1 § SBL

Skatteverket skall, om inte annat följer av 2 eller 3 §, ompröva ett beslut enligt denna lag i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. Att omprövning skall göras när den skattskyldige överklagat ett beslut följer av 22 kap. 6 §.

Om något beslut i en fråga enligt denna lag inte har fattats, får Skatteverket besluta i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning.

Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. *Lag (2003:664).*

Paragrafen innehåller lagens huvudregel om omprövning. Skatteverket ska, om inte annat följer av 21 kap. 2 och 3 §§ SBL, ompröva ett beslut enligt SBL som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller av andra skäl. Denna skrivning innebär att så gott som alla beslut som fattas enligt SBL kan bli omprövade.

Den typ av omprövning som regleras i 21 kap. 1 § SBL brukar benämnas vanlig omprövning för att den ska kunna särskiljas från s.k. obligatorisk omprövning enligt 22 kap. 6 § SBL, dvs. omprövning på grund av överklagande (se avsnitt 19.5). Även beslut om efterbeskattning utgör vanliga omprövningsbeslut.

Omprövning kan ske både på begäran av den skattskyldige och på Skatteverkets eget initiativ. Ett omprövningsbeslut kan följas av nya omprövningsbeslut rörande samma sakfråga,

såvida inte hinder mot omprövning föreligger av tidsskäl eller andra skäl (se avsnitt 18.3).

Ett omprövningsbeslut enligt 21 kap. 1 § 2 st. SBL behöver inte alltid föregås av ett beslut. Har inte beslut fattats så blir således det första beslutet rörande den skattskyldige att anse som omprövningsbeslut.

Skatteverket är i princip alltid skyldigt att ompröva ett beslut om förutsättningar för omprövning föreligger. För att Skatteverket inte ska behöva ompröva frågor avseende småbelopp har i 21 kap. 1 § 3 st. SBL införts en regel om att Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Någon motsvarande möjlighet för Skatteverket att låta bli att ompröva mindre belopp om den skattskyldige begär det finns inte.

Vad som är att anse som mindre belopp har inte angivits varken i SBL eller i förarbetena till SBL. I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 304) har departementschefen framhållit att det är ”tillräckligt att lagstiftningsvägen ge utrymme för skattemyndigheterna att underlåta att på eget initiativ ompröva beslut om omprövningen skulle avse ett mindre belopp”. Skatteverket anser att ett belopp som understiger 500 kronor är ett mindre belopp.

I de fall fråga avseende småbelopp förekommer i mer än en redovisningsperiod bör det som sägs i avsnitt 18.5.2.4 om belopp av någon betydelse i motsvarande situation kunna ge vägledning.

18.3 Hinder mot omprövning

18.3.1 Allmänt

21 kap. 3 § SBL

Om en fråga som avses i 1 § har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan.

Betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § får inte omprövas. *Lag (2003:747)*.

Trots bestämmelsen i första stycket får en fråga som har avgjorts av en länsrätt eller en kammarrätt genom beslut som fått laga kraft omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats efter beslutet. *Lag (1997:483)*.

Skatteverket har enligt SBL:s regler såväl befogenhet som skyldighet att ompröva sina egna beslut. Dessa regler innebär bl.a. att Skatteverket är oförhindrat att ompröva en viss fråga även om samma fråga tidigare varit föremål för prövning eller

omprövning av Skatteverket. En och samma fråga kan med andra ord omprövas hur många gånger som helst. Enligt huvudregeln föreligger hinder mot omprövning om en fråga är föremål för prövning av allmän förvaltningsdomstol (*litis pendens*) eller har avgjorts av sådan domstol (*res judicata*) såvida inte förhållanden som anges i 21 kap. 3 § 3 st. SBL är för handen. Ovanstående gäller dock inte betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL som inte får omprövas.

18.3.2 Omprövningsföremålet

- Sakprocess** På skatteområdet föreligger en renodlad sakprocess. Det sagda innebär för domstolarnas del att de enbart har att pröva den fråga som överklagandet gäller och att domstolen inte ska uttala sig om skatteberäkningen. Om domstolens beslut innebär att klaganden helt eller delvis vinner bifall till sin talan är det i stället Skatteverket som ska beräkna skatten i form av ett beslut om vissa debiteringsåtgärder enligt 11 kap. 20 § SBL.
- Två moment** För Skatteverkets del gäller dock att ett omprövningsbeslut, som innebär en ändring av tidigare ställningstagande, består av två moment. Det ena momentet utgör ett ställningstagande i själva sakfrågan eller sakfrågorna och det andra momentet utgör ett bestämmande av skatten (jfr prop. 1989/90:74 s. 293). Varje sakfråga kan bli föremål för omprövning.
- Periodens slutenhet** En viktig princip när det gäller att avgränsa saken är den om ”taxeringsårets slutenhet”, som i mervärdesskatterättsligt hänseende motsvaras av ”redovisningsperiodens slutenhet”. Detta innebär att saken bl.a. individualiseras av den redovisningsperiod till vilken den är hänförlig. Det innebär således att en skattskyldig utan hinder av att en viss fråga avseende exempelvis redovisningsperioden april 2006 blivit rättskraftigt avgjord i LR, kan begära omprövning av ”samma” fråga rörande annan redovisningsperiod.
- Skönsbeskattning** Har Skatteverket fattat ett beslut om skönsbeskattning, oavsett om deklaration lämnats eller inte, anses även ett skönsmässigt avdrag för den ingående mervärdesskatten ha medgetts. I prop. 1993/94:99 s. 210 sägs bl.a. att vid en skönsmässig fastställelse av skatt att betala görs en samlad bedömning av beloppets storlek, varvid inte bortses från förekomsten av ingående mervärdesskatt. Om den skattskyldige invänder mot skönsbeskattningsbeslutet att han har avdragsgill ingående mervärdesskatt att kvitta mot den utgående mervärdesskatten kan en sådan invändning således inte godtas, eftersom omprövningsföremålet i dessa fall utgörs av hela den fastställda skatten.

18.3.3 Res judicata

Skatteverket är förhindrat att ompröva en fråga som har avgjorts genom ett lagakraftvunnet beslut av allmän förvaltningsdomstol. Frågan är då res judicata och den får inte, enligt huvudregeln, omprövas på nytt. Detta innebär att vid bedömningen av om det föreligger hinder för omprövning måste Skatteverket beakta reglerna om en doms rättskraft. Rättskraftsinstitutet medför att parterna kan lita på och inrätta sitt handlande efter den meddelade domen utan att behöva riskera att ett nytt förfarande hos Skatteverket eller att en ny process hos domstol inleds om samma sak.

Har en fråga avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet beslut mister alla omständigheter, som hade kunnat åberopas i domstolen, sin rättsliga betydelse (prekluderas) genom domen. En begäran om omprövning av en fråga, som en domstol tidigare prövat, ska således avvisas på grund av att res judicata föreligger, även om den skattskyldige anför omständigheter eller kommer in med annan bevisning än vad han tidigare har gjort. Den skattskyldige kan således inte senare begära omprövning av eller överklaga samma fråga med yrkande att frågan ska bedömas annorlunda därför att han har kommit på en annan omständighet som talar för honom. Skulle däremot en ny relevant omständighet (s.k. facta superveniens) inträffa efter domen kan frågan omprövas (se vidare nedan).

I prop. 1989/90:74 s. 374 anges att "[n]är det gäller att bestämma en doms rättskraft är reglerna om taleändring av avgörande betydelse. En samstämmighet finns på det sättet att om åberopandet av en ny omständighet eller framställandet av ett nytt yrkande skulle innebära att en ny sak eller fråga väcks och därför utgör en otillåten taleändring, får den nya saken eller frågan inte avvisas som res judicata om den aktualiseras i ett nytt ärende ... Om frågan förs in i målet hos länsrätten men denna inte tillåter taleändringen, får frågan inte avvisas av skattemyndigheten om den kommer upp som ett ärende om omprövning".

En dom avseende en mervärdesskattefråga har endast rättskraft i mervärdesskattehänseende och rättskraften sträcker sig aldrig längre än den redovisningsperiod som varit föremål för prövning i domen. Samma fråga kan därför på nytt prövas såvitt avser ett annat skatteslag eller en annan redovisningsperiod. Domen kan dock ofta ha bevisverkan vid prövningen

av ett annat skatteslag eller senare redovisningsperioder om förutsättningarna är desamma.

Undantag från res judicata

En fråga, som har avgjorts av domstol, kan under vissa specifika förhållanden omprövas av Skatteverket, nämligen:

- då KR eller RR meddelat resning i ett mål och därefter överlämnat handlingarna i målet till Skatteverket för vidare handläggning,
- då nya relevanta omständigheter inträffat efter domstolens dom, s.k. facta superveniens, samt
- då 21 kap. 3 § 3 st. SBL är tillämplig, dvs. vid ändrad RR-praxis. Se nedan under kantrubriken ”Att bryta dom”.

För att ett factum superveniens ska föreligga är det inte tillräckligt att den nya omständigheten blivit känd för parterna först efter domen. Hittar den skattskyldige en tidigare bortglömd faktura eller företer han ett efter domen upprättat intyg som styrker att han är berättigad till ett av domstol vägrat avdrag, föreligger således inte ett factum superveniens. Sådana omständigheter omfattas alltså av den lagakraftvunna domens rättskraft.

Att bryta dom

Nya omständigheter som faktiskt inträffat efter en dom (facta superveniens) omfattas aldrig av domens rättskraft. Ny rättspraxis anses inte utgöra facta superveniens. För alla typer av sakprocesser gäller således generellt att en fråga som avgjorts genom en lagakraftvunnen dom inte, om vi bortser från ansökningsförfaranden, kan bli föremål för förnyad prövning även om avgörandet strider mot ett senare tillkommet prejudikat. Frågan är och förblir res judicata. Ett så strikt synsätt skulle emellertid, vad gäller bl.a. mervärdesskatteprocessen, kunna leda till stötande resultat. Utan hinder av att res judicata föreligger får Skatteverket därför ompröva en fråga som avgjorts av LR eller KR genom beslut som fått laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare meddelat avgörande från RR.

Bestämmelsen i 21 kap. 3 § 3 st. SBL är inte bara tillämplig då RR ändrar tidigare praxis utan också då RR för första gången tar ställning till hur en viss fråga ska bedömas.

Med hänsyn till hur lagrummet har utformats ligger det nära till hands att tro att Skatteverket på eget initiativ kan tillämpa den paragrafen också till den skattskyldiges nackdel. Så är emellertid inte fallet, vilket indirekt framgår av förarbetena till

motsvarande bestämmelse i TL som torde kunna ge ledning även vid tillämpning av SBL.

Den omständigheten att skattskyldig är berättigad till omprövning utan hinder av res judicata vid ny rättspraxis, innebär inte att Skatteverket har någon skyldighet att vid sådan ny praxis gå igenom gamla ärenden för att se om det finns avgöranden som strider mot det nya prejudikatet. Det ankommer i stället i dessa fall på de skattskyldiga att inom sexårsfristen begära omprövning.

Exempel

Undantaget i 21 kap. 3 § 3 st. SBL kan exemplifieras på följande sätt. Två företag överklagar var sitt beslut, enligt vilka identiska avdrag för ingående mervärdesskatt inte medgivits. LR bifaller, i enlighet med då gällande praxis, inte överklagandena. Det ena företaget nöjer sig med LR:s dom och domen vinner laga kraft. Det andra företaget överklagar hos KR och därefter hos RR. RR ändrar praxis och medger avdraget. Det företag som inte klagade på LR:s dom kan då med stöd av 21 kap. 3 § 3 st. SBL hos Skatteverket begära omprövning och utan hinder av res judicata få en omprövning till stånd. För att kunna prövas måste dock begäran om omprövning ha kommit in i rätt tid.

Avgörande från EG-domstolen = avgörande från RR?

KR i Göteborg har i beslut 2006-04-03, mål nr 408-06, prövat om ett avgörande från EG-domstolen är att jämställa med ett avgörande från RR vid tillämpningen av 21 kap. 3 § 3 st. SBL. KR fann att det saknades förutsättningar för att ompröva det aktuella beslutet. ”Texten i 21 kap. 3 § skattebetalningslagen är med avseende på den här frågan helt entydig. Den bestämmelsen ger – oavsett vilka metoder som används vid tolkningen av texten – inte något utrymme för att tillåta omprövning av ett lagakraftvunnet beslut pga. att beslutet strider mot ett senare meddelat avgörande från EG-domstolen.

Någon rätt till omprövning följer inte heller av EG-fördraget eller andra direkt tillämpliga EG-rättsliga bestämmelser.”

Bolaget har överklagat KR:s beslut. Frågan om prövnings-tillstånd är ännu inte avgjord.

Skatteverket har även i skrivelse 2005-10-03, dnr 530196-05/111, ”Skadestånd vid tillämpning av svensk rätt i strid med EG-rätten” behandlat frågan. Skatteverket uttalar att bestämmelsen i 21 kap. 3 § 3 st. SBL skulle kunna anses oförenlig

med EG-rättens likvärdighetsprincip i det avseendet att en dom från EG-domstolen inte bryter tidigare LR- eller KR-domars rättskraft. En rätt till skadeståndsprövning säkerställer dock även i dessa fall, dvs. när det föreligger domar från LR respektive KR, den enskildes rätt.

18.3.4 Litis pendens

Det är en grundläggande rättsprincip att hinder mot omprövning föreligger om det redan pågår en domstolsprocess om samma sak (litis pendens). Så är fallet då en skattskyldig har överklagat ett beskattningsbeslut till LR avseende en eller flera sakfrågor och handlingarna har översänts till LR men det ännu inte föreligger någon dom. Skatteverket är således förhindrat att företa en omprövning av samma sakfråga eller sakfrågor på grund av litis pendens.

Skatteverket ska i dessa fall, om omprövning begärts av den skattskyldige, avvisa dennes begäran. I de situationer där lagstiftaren har föreskrivit ett ansökningsförfarande, antingen direkt eller indirekt, får den skattskyldige, oavsett om en fråga avgjorts av domstol, komma in med i princip hur många nya ansökningar som helst, så länge eventuella tidsfrister för ansökningarnas ingivande inte är försuttna.

I de fall den skattskyldige skickar in en ny ansökan (i stället för att begära omprövning) kan Skatteverket utan hinder av litis pendens pröva ansökan om Skatteverket avser att helt eller delvis bifalla densamma, varvid kopia av beslutet bör tillställas domstolen. Om så ej är fallet bör Skatteverket avvisa ansökningen under åberopande av sistnämnda prövningshinder. I en res judicatasituation ska förnyad prövning ske oavsett om Skatteverket avser att bifalla eller avslå ansökningen. Se vidare SBLHL 2006 avsnitt 20.2.3.4.

18.4 Omprövning på initiativ av den skattskyldige

18.4.1 Allmänt

Ett syfte med omprövningsförfarandet är att LR inte i onödan ska belastas med otvistiga ärenden. Ett annat syfte är att ett ärende inte ska behöva avgöras på högre nivå än dess beskaffenhet kräver (se prop. 1989/90:74 s. 318). I vissa fall kan det vara oklart om den skattskyldige begär omprövning eller överklagar ett beslut. I dessa fall bör Skatteverket vara försiktigt med att tolka den skattskyldiges skrivelse som ett

överklagande (jfr prop. 1989/90:74 s. 319). Om den skattskyldiges skrivelse är tvetydig och svårtolkad bör dock Skatteverket utreda vad den skattskyldige önskar (jfr serviceskyldigheten enligt 4 § FL och JO:s uttalande i ärende 1995/96:JO1 s. 234 beträffande tolkning av skrivelse från skattskyldig).

18.4.2 Behörighet att begära omprövning

Enligt 21 kap. 1 § SBL ska Skatteverket ompröva ett beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Den som har rätt att begära omprövning är den skattskyldige eller behörig företrädare för denne. Vem som är skattskyldig framgår av 1 kap. 2 § ML.

Som allmänna förutsättningar för att föra talan i domstol gäller att den som för talan har partsbehörighet, processbehörighet och saklegitimation. Motsvarande förutsättningar gäller även för den som hos Skatteverket begär omprövning. Föreligger någon brist i sådant hänseende för den som begär omprövning ska, om inte den skattskyldige efter föreläggande avhjälpit bristen, en sådan begäran avvisas.

Partsbehörighet

Med partsbehörighet förstås förmågan att kunna vara part i ett ärende eller mål. Partsbehöriga är alla fysiska och i princip alla juridiska personer. Normalt har ett skattesubjekt, dvs. den fysiska eller juridiska personen som enligt skattelagstiftningen är skattskyldig, partsbehörighet.

Processbehörighet

Med processbehörighet förstås rätten att själv eller genom befullmäktigat ombud få föra sin talan vid domstol. När det gäller aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer företräds dessa normalt av den som enligt registreringsbevis eller stadgar är behörig firmatecknare. Aktiebolag som upplösts genom likvidation kan ändå ha processbehörighet, eftersom likvidationen enligt 25 kap. 44 § ABL ska fortsätta om talan väckts mot bolaget efter dess upplösning. Ett aktiebolag i konkurs företräds under konkursen av konkursförvaltaren respektive konkursgäldenären. När ett aktiebolag är upplöst på grund av att dess konkurs avslutats utan överskott saknar bolaget vanligtvis såväl parts- som processbehörighet, se vidare nedan i avsnitt 18.4.2.1.

När det gäller processbehörighet för juridiska personer hänvisas till Handledning för taxeringsprocess 1989, s. 184 f., TAXHL 1996, s. 239 ff., RSV:s skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, ”Behörighet att vid skattemyndighet och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom

fusion m.m.” samt RSV:s skrivelse 1997-02-26, dnr 1954-97/900, ”Behörighet att i bl.a. skatteärenden företräda ett upplöst aktiebolag som avförts ur aktiebolagsregistret enligt p. 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna (1994:802) till aktiebolagslagen (1975:1385) m.m.”.

Saklegitimation

Begreppet saklegitimation är ett uttryck för rätten att som part föra talan i en viss bestämd sak. För skatteprocessens del innebär detta att den skattskyldige, bortsett från fall av ombud eller ställföreträdarskap, inte kan föra talan om annat än den egna beskattningen.

**Behöriga
företrädare**

En fysisk person kan själv eller genom befullmäktigat ombud eller genom legal ställföreträdare begära omprövning. Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer företräds av sin styrelse eller, vilket är vanligt, firmatecknare. Handelsbolag företräds av bolagsmännen eller särskild firmatecknare. Skatteverket kan kontrollera vem som är behörig att företräda dessa juridiska personer, vilka naturligtvis även kan anlita ombud i skatteärenden. Enligt bestämmelsen i 23 kap. 6 § SBL förutsätts dock att de uppgifter som lämnats för en skattskyldig juridisk person får anses ha lämnats av den skattskyldige. Detta under förutsättning att det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. (Se avsnitt 4.3.11).

18.4.2.1 Konkurs m.m.

Sedan ett beslut om konkurs har meddelats får, enligt 3 kap. 1 § KonkL, gäldenären inte råda över egendom som tillhör konkursboet.

**Skattskyldig
initierat
omprövnings-
ärendet**

För det fall att en skattskyldig har initierat ett omprövningsärende och han försätts i konkurs under handläggningens gång bör Skatteverket kontakta konkursförvaltaren. Denne kan då välja att träda in som part i ärendet, vilket får till följd att den skattskyldiges partsbehörighet upphör. Om konkursförvaltaren väljer att inte inträda som part förblir den skattskyldige behörig att agera i ärendet (3 kap. 9 § 1 st. KonkL).

**Skatteverket
initierat
omprövnings-
ärendet**

I de fall där omprövning har skett på Skatteverkets initiativ och den skattskyldige försätts i konkurs under handläggningstiden bör Skatteverket i enlighet med 3 kap. 9 § KonkL bereda konkursförvaltaren möjlighet att inträda i ärendet vid sidan av gäldenären. Om han gör det blir både konkursförvaltaren och konkursgäldenären parter i ärendet och om han väljer att inte

inträda, är konkursgäldenären ensam part i ärendet, se även avsnitt 20.3.2.

**Initiera
omprövning efter
det att konkurs
har meddelats**

Om den skattskyldige är försatt i konkurs torde endast konkursförvaltaren vara behörig att begära omprövning och agera i målet. Avstår konkursförvaltaren från att föra talan torde dock konkursgäldenärens talerätt inte vara inskränkt. Rättspraxis på området gäller främst inkomsttaxering och talerätt i process. Denna rättspraxis bör dock vara analogt tillämplig på mervärdesskatteområdet och beträffande omprövningar.

Frågan om talerätten i process där talan mot gäldenären väckts först efter beslutet om konkurs, har prövats i RÅ 1996 ref. 7. Målet handlade om eftertaxering av ett bolag. Bolaget försattes i konkurs den 10 mars 1992 och SKM yrkade eftertaxering i ansökan den 7 december 1993. Ansökan delgavs konkursförvaltaren som uppgav att han inte hade för avsikt att inträda i rättegången. LR eftertaxerade i enlighet med ansökan om eftertaxering och påförde skattetillägg. Den fysiska personen bakom bolaget överklagade LR:s dom och anförde att SKM:s ansökan om eftertaxering inte hade delgivits honom och att han inte fått tillfälle att föra bolagets talan i målet. KR yttrade att enligt 3 kap. 1 § KonkL får konkursgäldenär efter det att beslut om konkurs meddelats inte råda över egendom som tillhör konkursboet. Härav följer, enligt KR:s mening, att talerätten i en process där talan mot gäldenären väckts först efter beslutet om konkurs, inte tillkommer gäldenären utan konkursboet. Konkursförvaltaren har således enligt KR exklusiv talerätt. KR avvisade därför överklagandet. Bolaget överklagade och RR anförde att varken det av KR åberopade stadgandet i 3 kap. 1 § KonkL som fråntar konkursgäldenären möjligheten att råda över egendom som tillhör konkursboet och att åta sig förbindelser som kan göras gällande i konkursen eller någon annan bestämmelse i KonkL hindrar att konkursgäldenären för talan i eftertaxeringsprocessen. Detta ställningstagande stod enligt RR inte i motsatsförhållande till utgången i RÅ 81 1:20 vari RR fann att utgången av ett mål angående konkursbolags inkomsttaxering hade en sådan betydelse för konkursboet att förvaltaren ägde föra konkursbolagets talan i taxeringsmålet för tid före konkursen.

**Upplösta bolag,
huvudregel**

Om ett aktiebolag är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott är bolaget enligt 25 kap. 50 § (tidigare 13 kap. 49 §) ABL upplöst när konkursen avslutas. Motsvarande regler finns i 2 kap. 44 § 2 st. HBL och för ekonomiska föreningar i 11 kap. 19 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Som huvudregel gäller att ett på sådant sätt upplöst aktiebolag saknar rättslig handlingsförmåga och därmed även behörighet att uppträda som part. Finns det vid upplösningstillfället ett anhängiggjort överklagande eller initieras ett sådant därefter bör, i vart fall som huvudregel, domstolen avvisa talan (jfr NJA 1982 s. 820, 1987 s. 552 och 1988 s. 374).

Från denna huvudregel har dock i praxis gjorts vissa undantag. Förhållandena har som regel varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ha legat i bolagets eller dess motparts intresse att en tvist får prövas av domstol efter det att bolaget formellt upplösts. När ett upplöst bolag undantagsvis tillerkänts partsbehörighet har bolaget företrätts av före detta ordinarie bolagsföreträdare.

**Undantag,
ny utdelning**

RR har i RÅ 1996 not. 192 tillerkänt ett genom konkurs upplöst aktiebolag partshabilitet. Den materiella frågan rörde ett aktiebolags rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för mottagna guldparter. I KR var bolaget klagande och fick bifall till sin talan trots att bolaget upplösts genom att konkursen under processen i KR avslutats utan överskott. RSV överklagade och yrkade i första hand att KR-domen skulle undanröjas på grund av att KR borde ha avvisat bolagets talan, eftersom bolaget efter avslutad konkurs saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet.

RR anförde följande i fråga om partshabiliteten:

”Om ett aktiebolag är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott är aktiebolaget enligt 13 kap. 19 § [numera 49 §] aktiebolagslagen upplöst när konkursen avslutas. I enlighet härmed har bolaget upplösts den 18 april 1994, dvs. under målets handläggning i kammarrätten. Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet. Från denna regel har emellertid i rättspraxis gjorts vissa undantag (se t.ex. NJA 1979 s. 700). Den skattefordran varom är fråga i målet avser redovisningsperioder som gått till ända före konkursbeslutet. Den skatt som kan komma att återbetalas till bolaget kan medföra en ny utdelning i konkursen. Med hänsyn till detta och övriga upplysta omständigheter får bolaget utan hinder av bestämmelserna i 13 kap. 19 § [numera 49 §] aktiebolagslagen anses ha partshabilitet i den nu förevarande processen. Regeringsrätten delar

därför inte RSV:s uppfattning att bolagets talan skulle ha avvisats i kammarrätten.”

Även RÅ 2002 not. 179 är ett exempel på att det förhållandet, att ett bifall till ett genom konkurs upplöst bolags talan kan medföra en ny utdelning i konkursen, gör att bolaget anses ha partshabilitet i processen. Avgörandena innebär avsteg från huvudregeln.

**Undantag,
pågående
ställföreträdar-
process**

Ytterligare ett avsteg från huvudregeln utgör RÅ 2000 ref. 41. Förhållandena i målet var att ett bolag försatts i konkurs den 10 september 1993. Konkursen avslutades den 18 januari 1995. SKM fattade beslut om att påföra ytterligare mervärdesskatt samt skattetillägg för redovisningsperioder under 1993. Bolaget överklagade till LR som avslog överklagandet. Bolaget överklagade till KR som avvisade bolagets talan på grund av att bolaget saknade partshabilitet.

Av det sistnämnda rättsfallet framgår även att staten vid tingsrätten stämt styrelseledamöterna i bolaget angående företrädaransvar enligt 48 § GML. RR gjorde den bedömningen att vissa undantag från huvudregeln, dvs. att ett bolag saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet när konkursen avslutas utan överskott, kan göras.

RR fann att det var ovisst om ställföreträdarna skulle få skattefrågan prövad i pågående process i tingsrätten. Ställföreträdarna får därför anses ha ett betydande intresse av att få skattefrågan överprövad i förvaltningsdomstol. Även rättssäkerhetsskäl talar för att en sådan prövning bör ske. RR fann därför att bolaget trots att det upplösts ska tillerkännas partshabilitet i den aktuella skatteprocessen.

RR har bekräftat detta synsätt i RÅ 2003 not. 25 och 26. I dessa mål var både bolaget och den fysiska personen, som företrädde bolaget, klagande. Eftersom bolaget tillerkändes talerätt förföll det i andra hand framställda yrkandet att den fysiska personen personligen skulle tillerkännas talerätt.

Ställföreträdaransvar prövas från och med den 1 januari 2004 av allmän förvaltningsdomstol (länsrätt) i stället för som tidigare av allmän domstol (tingsrätt), 12 kap. 7 § 1 st. SBL. När talan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller 6 a §§ SBL har väckts genom ansökan mot en företrädare för juridisk person, har företrädaren enligt 6 kap. 1 § 5 st. TL rätt att föra talan beträffande den skattefordran som betalningsskyldigheten grundas på. Författningsändringen kan sägas vara en kodifiering av RÅ 2000

ref. 41 men är mer omfattande eftersom talerätten inte förutsätter att bolaget är försatt i konkurs för att företrädaren ska få talerätt.

Skattetillägg

I RÅ 2002 ref. 76 utgick RR från att domstolen i RÅ 2000 ref. 66 I funnit att systemet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. RR konstaterade vidare att det svenska skattetilläggsystemets förenlighet med konventionen var avhängigt att den enskilde i efterhand har möjlighet att få ett skattetillägg prövat av en domstol som fullt kan tillgodose de rätts-säkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6. RR konstaterade också att Europadomstolen i två domar 2002-07-23, ansökan nr 36985/97 och 34619/97, (Västberga taxi AB och Vulic respektive Janosevic mot Sverige) intog samma ståndpunkt som RR när det gäller skattetillägg och prövningen av artikel 6.

Följden av det ovanstående är, enligt RR, att en skattskyldig alltid är berättigad till en överprövning i förvaltningsdomstol av påförda skattetillägg. Detta gäller även ett bolag som är upplöst efter avslutad konkurs och som av den anledningen annars saknar rättskapacitet och partshabilitet. I det aktuella avgörandet framhöll RR vidare att det därvid var nödvändigt, för att bolaget skulle tillförsäkras en rättssäker prövning av bl.a. aktuellt skattetillägg, att även av SKM på skönsmässig grund fastställda beslut avseende mervärdesskatt m.m. överprövades.

Detta synsätt är bekräftat i RÅ 2003 not. 182 och RÅ 2004 not. 119.

RR har i RÅ 2003 ref. 53 prövat om artikel 6 i Europakonventionen medför rätt till domstolsprövning i mer än en instans och kommit fram till att så inte är fallet. Den som av domstol dömts för brottslig gärning har dock enligt artikel 2 i det sjunde tilläggsprotokollet till konventionen rätt till överprövning i högre domstol. Undantag från den rätten får göras i fråga om mindre grova gärningar. Något avgörande från Europadomstolen om skattetillägg och undantagsregeln i artikel 2 finns ännu inte. Det har i doktrinen och den officiella kommentaren till det sjunde tilläggsprotokollet uttalats att med mindre grova gärningar avses sådana överträdelser som inte kan bestraffas med fängelse. Oavsett om artikel 2 skulle anses tillämplig på skattetillägg eller inte skulle därför en skattskyldig inte kunna grunda någon rätt till prövning i två domstolsinstanser på Europakonventionens regler.

Rätten till domstolsprövning innefattar inte en ovillkorlig rätt att få till stånd en prövning i sak. I RÅ 2003 not. 185 hade LR

avvisat ett bolags överklagande på grund av att det var behäftat med avgörande brister vilka bolaget, trots föreläggande, inte avhjälp. Bolaget överklagade till KR, därefter avslutades bolagets konkurs utan överskott. KR avvisade överklagandet på den grunden att bolaget som var upplöst därmed saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet. Regeringsrätten prövade om den omständigheten att bolaget påförts skattetillägg innebar att bolaget med tillämpning av Europakonventionen skulle vara berättigat till en prövning i kammarrätten i dessa delar. RR fann emellertid att ett upplöst bolags rätt till domstolsprövning av påförda skattetillägg inte sträcker sig längre än till att säkerställa att ett sådant bolag har möjlighet att uppträda som part i en domstolsinstans. RR fann att länsrättens avvisning av överklagandet på grund av avgörande brister i förutsättningarna för saklig prövning, vilka inte hängde samman med bolagets upplösning, inte inneburit att rätten till domstolsprövning hade kränkts och fastställde KR:s avvisningsbeslut.

Likvidation

Vid likvidation av ett aktiebolag har en likvidator övertagit styrelsens ställning som företrädare. När likvidationen är avslutad är bolaget upplöst varvid den rättsliga handlingsförmågan upphör. Om tillgångar yppas för bolaget efter dess upplösning eller om talan väcks mot bolaget eller det annars uppkommer behov av likvidationsåtgärd ska dock likvidationen enligt 25 kap. 44 § ABL fortsätta. En anmälan härom ska genast göras av likvidatorerna. I ett sådant fall är bolaget inte längre att anse som upplöst. När likvidationen fortsätter äger bolaget således rättskapacitet och partshabilitet i den omfattning som behövs för att avveckla det ifrågavarande rättsförhållandet.

I RÅ 1999 ref. 34 har RR tillerkänt ett upplöst bolag partshabilitet. I målet pågick vid tiden för bolagets upplösning en taxeringsprocess mellan bolaget och staten. Den vid tidpunkten för likvidationen pågående taxeringsprocessen innebar att det då och även senare förelåg behov av fortsatta likvidationsåtgärder. RR fann därför att bolaget, trots att upplösning skett och att likvidatorn inte funnit skäl att göra någon anmälan om fortsatt likvidation, skulle tillerkännas partshabilitet i taxeringsprocessen.

Fusion

Vid fusioner uppgår det överlåtande bolaget i ett annat bolag och existerar inte längre efter fusionen. Det överlåtande bolaget upplöses genom fusionen.

I RÅ 2002 ref. 82 konstaterade RR att ett bolag som upplösts genom fusion efter upplösningen saknar rättshandlingsförmåga och inte kan vara part i en process. Detta innebär dock inte, underströk domstolen, att en process avseende det upplösta bolagets inkomsttaxering som pågår då bolaget upplöses måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösta bolagets tillgångar och skulder övergått.

RR uttalade vidare att det är uppenbart att en fusion inte medför att en process som avser det upplösta bolagets inkomsttaxering för ett förflutet år kan omfatta också det övertagande bolagets inkomsttaxering för samma år. De båda bolagens taxeringar ska alltså hållas åtskilda. Utan hinder av att bolaget upplösts, ska processen därför även efter upplösningen avse det upplösta bolagets inkomsttaxering.

Se även RSV:s skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, ”Behörighet att vid skattemyndighet och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom fusion m.m.”.

18.4.3 Skriftlig begäran

21 kap. 4 § 1 st. första meningen SBL

En skattskyldig som vill begära omprövning skall göra detta skriftligt. *Lag (1997:483).*

En skattskyldigs begäran om omprövning av ett beslut ska göras skriftligt. Kravet på skriftlighet behöver inte innebära någon större formalism (se prop. 1989/90:74 s. 301). Är det fråga om en muntlig begäran som uppenbarligen ska bifallas är det inte något som hindrar att Skatteverket sedan verket har uppmärksammat på felaktigheten av den skattskyldige, företar rättelsen på ”eget initiativ” med stöd av sin rätt att inom sex-årsperioden fatta ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel.

En begäran om omprövning kan anhängiggöras i form av skrivelse, telegram eller telefax (jfr RÅ 1992 not. 571 där en besvärshandling inkom per fax). Ett telegram eller telefax ska dock alltid bekräftas med en underskriven handling senare. En begäran om omprövning kan således inte göras muntligt. När väl en skriftlig begäran om omprövning har inkommit till Skatteverket, kan dock den skattskyldige komplettera ärendet muntligt. Den skattskyldige har även möjlighet att muntligen inskränka och utvidga sina yrkanden beloppsmässigt. Eftersom

varje sakfråga ska ses för sig kan han inte muntligen föra in nya yrkanden och omständigheter som hänför sig till en ny sak. Däremot kan han göra detta skriftligt.

Om den skattskyldige skriftligen har begärt omprövning av t.ex. storleken av ett avdrag för ingående mervärdesskatt, uppfyller han inte formkravet om han därefter muntligen yrkar nedsättning av den utgående mervärdesskatten för att en däri ingående post avser en omsättning som inte är skattepliktig.

18.4.4 Tidsfrist

Omprövning ska ske inom vissa angivna tidsfrister. Vilka dessa är framgår av nedanstående avsnitt.

Sexårsfrist

21 kap. 4 § 1 st. andra meningen SBL

Begäran skall, om inte annat följer av 5 §, ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. *Lag (2003:664).*

En begäran om omprövning ska enligt huvudregeln ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Med beskattningsår avses det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller om räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret.

Exempel

Skatteverket har under 2003 påfört den skattskyldige ytterligare mervärdesskatt att betala för redovisningsperioden oktober 2002. Den skattskyldige kan begära omprövning intill utgången av 2008 (2002 + 6 år), om han har kalenderår som beskattningsår. Om han i stället har brutet räkenskapsår som går ut den 31 augusti så kan han begära omprövning intill utgången av 2009 (2003 + 6 år).

Förlängd sex- årsfrist

21 kap. 4 § 2 st. SBL

Även efter den tid som anges i första stycket får omprövning begäras av ett beslut som är till den skattskyldiges nackdel, om den skattskyldige gör sannolikt att han eller hon inte inom två månader före utgången av denna tid fått kännedom om beslutet eller om ett skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som skall betalas. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick sådan kännedom. *Lag (1997:483).*

En skattskyldig som gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av sexårsfristen fått kännedom om ett

beslut som är till hans nackdel eller skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som ska betalas, har alltid rätt att komma in med en omprövningsbegäran inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Exempel

Skatteverket har under 2003 påfört den skattskyldige ytterligare mervärdesskatt att betala för redovisningsperioden oktober 2002. Om den skattskyldige, som har kalenderår som beskattningsår, gör sannolikt att han inte fått kännedom om beslutet förrän den 20 december 2008 så går tiden för omprövningsbegäran ut först den 20 februari 2009, dvs. efter sexårsfristen.

Delgivnings- skyldighet

Motivet för denna bestämmelse är att lagstiftaren vill säkerställa en minimitid för att begära omprövning i fall då Skatteverkets beslut fattas sent under sexårsfristen. För att förvissa sig om att den skattskyldige verkligen får del av sent under ordinarie omprövningsperiod fattade beslut, har lagstiftaren vidare föreskrivit en delgivningsskyldighet vad avser dessa beslut. Denna skyldighet regleras i 63 § 3 st. SBF. Enligt denna bestämmelse ska beslut enligt SBL, som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär antingen att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att Skatteverket på eget initiativ omprövat beslut till den skattskyldiges nackdel, delges denne (se avsnitt 18.5.1.2).

Tvåmånadersfrist

21 kap. 5 § SBL

En begäran om omprövning skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet, om det gäller *Lag (2003:664)*.

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, *Lag (1997:483)*.
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, eller
8. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher. *Lag (2006:579)*.

När det gäller vissa beslut, som huvudsakligen avser preliminär skatt men även anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, ska begäran om omprövning ha kommit in

inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet. Begäran om omprövning av beslut som gäller anstånd med att lämna deklaration, anstånd med att betala deklarerat belopp eller anstånd vid omprövning eller överklagande ska således ha kommit in inom tvåmånadersfristen.

Inkommen handling

Frågan om när en handling kan anses ha kommit in till Skatteverket regleras i 10 § FL. Där anges i första stycket bl.a. att en handling anses ha kommit in den dag då den, eller en avi om en betald postförsändelse som innehåller handlingen, anländer till myndigheten eller kommer behörig tjänsteman tillhanda.

Kan det antas att handlingen eller en avi om denna en viss dag har lämnats i myndighetens lokal eller avskilt för myndigheten på posten, anses den ha kommit in den dagen om den kommer behörig tjänsteman tillhanda närmast följande arbetsdag (se 10 § 2 st. FL). Eftersom det har betydelse när en handling har kommit in till Skatteverket, t.ex. vid bestämmande av förseningsavgift, rättidsprövning etc., ska handlingar alltid ankomststämplas. Lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid är tillämplig vid bedömningen av om begäran om omprövning har kommit in i rätt tid.

Det ligger i den skattskyldiges intresse att visa att en begäran om omprövning getts in i rätt tid. Kravet på bevis för att en handling har kommit in i rätt tid belyses i RÅ 1991 ref. 90. (Se vidare avsnitt 19.5.2.)

För sent inkommen handling

Har en begäran om omprövning kommit in för sent ska den avvisas. Ett sådant avvisningsbeslut kan överklagas enligt 22 kap. 1 § SBL.

18.4.5 Felsända skrivelser

2 kap. 6 § SBL

Om den skattskyldige inom föreskriven tid har gett in en begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket ändå pröva ärendet. Begäran skall då omedelbart sändas över till verket med uppgift om den dag då begäran kom in till domstolen. *Lag (2003:664).*

Av 2 kap. 6 § SBL framgår att ett ärende ska prövas även om begäran om omprövning har lämnats till allmän förvaltningsdomstol, dock endast under förutsättning att den har lämnats in i rätt tid.

18.4.6 Egenhändigt undertecknande

21 kap. 6 § SBL

En begäran om omprövning skall vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller den skattskyldiges ombud. Är den inte det, får Skatteverket utfärda ett föreläggande om att den skall undertecknas. Föreläggandet skall innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas. *Lag (2003:664).*

Undertecknande eller ej

En begäran om omprövning ska vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller dennes ombud. Är den inte det, får Skatteverket utfärda ett föreläggande om att den ska undertecknas. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas. En inte undertecknad omprövningsbegäran utgör således i normalfallet ett direkt prövningshinder för Skatteverket. Skrivningen ”får Skatteverket utfärda” indikerar emellertid en möjlighet för verket att i vissa situationer underlåta föreläggande. En sådan situation kan vara då annat prövningshinder föreligger. Är omprövningsbegäran exempelvis för sent ingiven eller föreligger *res judicata*, skulle det vara tämligen poänglöst för Skatteverket att vid äventyr av avvisning förelägga skattskyldig att underteckna en omprövningsbegäran. Det skulle nämligen medföra att verket, om den skattskyldige läkte skadan genom ett undertecknande, likväl skulle avvisa omprövningsbegäran på någon av dessa andra grunder, dvs. såsom för sent ingiven respektive såsom varande *res judicata*. I nämnda fall bör Skatteverket följaktligen underlåta föreläggande om undertecknande och i stället direkt avvisa omprövningsbegäran på någon av dessa andra grunder.

En annan situation då Skatteverket kan underlåta att förelägga den skattskyldige att underteckna sin omprövningsbegäran, är då verket lätt kan konstatera att yrkandet helt eller delvis bör bifallas. Vid sådant förhållande skulle ju Skatteverket ändå vara skyldigt att på eget initiativ fatta ett beslut som är till fördel för den skattskyldige. Beslutet kan då lika gärna fattas med utgångspunkt i en inte undertecknad omprövningsbegäran. Samma princip bör tillämpas i situationer då Skatteverket lätt kan konstatera att yrkandet i en inte undertecknad begäran om omprövning inte till någon del kan bifallas, eftersom det ju knappast kan vara meningsfullt att pressa fram en underskrift från den skattskyldige för att därefter omedelbart avslå yrkandet.

**Avvisning om ej
undertecknad**

Som framgår av lagrummet ovan så måste Skatteverket för det fall det väljer att förelägga om undertecknande, i föreläggandet ange påföljden för underlåtelse att efterkomma föreläggandet, dvs. avvisning. För avvisning i denna situation krävs således ett formligt föreläggande om undertecknande vid äventyr av avvisning och att föreläggandet inte följts inom föreskriven tid. Har Skatteverket t.ex. bara uppmanat den skattskyldige att underteckna sin begäran eller har man förelagt honom därtill, utan att samtidigt ange att påföljden vid bristande hörsamhet utgör avvisning, föreligger inte grund för avvisning. Något krav på att ett föreläggande enligt 21 kap. 6 § SBL ska delges den skattskyldige respektive ombudet uppställs dock inte.

Som framgår ovan kan Skatteverket underlåta att förelägga om undertecknande dels i fall då andra prövningshinder redan föreligger, dels i fall då Skatteverket lätt kan konstatera att yrkandet helt eller delvis kan bifallas, dvs. fall där Skatteverket på eget initiativ hade kunnat pröva ärendet, dels i fall då verket lätt kan konstatera att yrkandet inte till någon del kan bifallas. I övriga situationer bör Skatteverket utfärda ett föreläggande med stöd av 21 kap. 6 § SBL, såvida det inte är ställt utom varje rimligt tvivel att den inte undertecknade inlagan med begäran om omprövning kommer från behörig person (jfr NJA 1991 s. 595). I det rättsfallet konstaterade nämligen HD att en inte undertecknad besvärslaga (överklagande), som enligt i det målet gällande rätt skulle vara egenhändigt undertecknad av klaganden eller hans ombud, likväl skulle godtas eftersom det inte rådde något tvivel om att den kom från behörig person. Besvärslagan bestod av en fotokopia av en handskriften, undertecknad besvärsskrift vartill hade fogats åtskilliga handlingar som var relevanta för prövningen av det överklagade beslutet. Därjämte förelåg vissa andra omständigheter som klart pekade på att besvärslagan härrörde från klaganden.

Har Skatteverket fått en undertecknad begäran om omprövning via t.ex. telefax innebär det att Skatteverket endast har fått en kopia av originalet (se avsnitt 19.4.1, jfr RÅ 1992 not. 571). Skatteverket bör behandla detta på samma sätt som en icke undertecknad begäran om omprövning. Skatteverket kan då förelägga den skattskyldige att underteckna sin begäran om omprövning enligt 21 kap. 6 § SBL enligt de grunder som redovisats ovan.

Fullmakt saknas

Enligt 49 § FPL ska en person, som uppger sig vara ombud för annan person, styrka sin behörighet med fullmakt. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i SBL eller FL, men regeln i

FPL bör vara vägledande vid handläggningen i omprövningsärenden hos Skatteverket. I prop. 1971:30 del 2, uttalade departementschefen att reglerna i 49 § FPL vid behov kunde tjäna till vägledning vid tillämpning av FL och att, i den mån dessa regler inte gav tillräcklig vägledning, ytterligare ledning kunde erhållas i de allmänna rättsgrundsatser om ombud och fullmakt som kommer till uttryck i 12 kap. RB. I dessa bestämmelser regleras bl.a. fullmaktens utformning och rättsverkan. Skriftlig fullmakt ska vara undertecknad av parten (12 kap. 8 § RB), den ska visas upp i original (12 kap. 9 § RB) och den ska innehålla ombudets namn och avse visst mål eller rättegång (12 kap. 12 § RB).

Om en begäran om omprövning inkommer undertecknad av en person som uppger sig vara ombud för en annan person och om det inte klart framgår att denne har fullmakt, ska fullmakt i original krävas in. Fullmakten kan avkrävas antingen det uppgivna ombudet eller den skattskyldige. Enligt praxis har myndigheterna också en skyldighet att vid behov bereda ett ombud tillfälle att styrka sin behörighet, se RÅ 1950 ref. 30 och JO 1974 s. 619.

Fullmakt bör krävas in om det inte klart framgår att det uppgivna ombudet har i uppdrag att föra den skattskyldiges talan. Om det på annat sätt framgår att den som för den skattskyldiges talan är behörig ska naturligtvis inte fullmakt infordras. Fullmakt behöver inte heller krävas in om det lätt kan konstateras att Skatteverket bör ändra sitt beslut så som den skattskyldige, genom ombudet, har begärt. Skatteverket har ju möjlighet att företa omprövning på eget initiativ inom de tidsfrister som gäller för omprövning till skattskyldigs fördel.

Om fullmakt krävs in ska det ske i ett formellt föreläggande av vilket det ska framgå att Skatteverket inte upptar begäran om omprövning, dvs. avvisar begäran, om föreläggandet inte följs. Saknas ett sådant föreläggande kan avvisning i avsaknad av fullmakt inte ske. Om en begäran om omprövning från ett uppgivet ombud, som inte bifogat någon fullmakt, kommer in i god tid inom den sexåriga omprövningstiden kan ett avvisningsbeslut fattas utan kommunikation med den skattskyldige. Han bör dock tillställas en kopia av beslutet. Har begäran om omprövning kommit in mot slutet av den sexåriga omprövningsfristen och är avvisning på grund av brister i fullmakt aktuell, bör den skattskyldige däremot få tillfälle att själv avhjälpa bristen. I sådant fall bör Skatteverket vända sig direkt till den skattskyldige för att få

in den efterfrågade fullmakten eller för att få den skattskyldige att själv underteckna begäran.

18.4.7 Omprövning av skattetillägg

21 kap. 7 § SBL

Även om tiden för begäran om omprövning har gått ut, får ett beslut om skattetillägg omprövas på begäran av den skattskyldige, så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft. *Lag (1997:483)*.

Om en skattskyldig har överklagat mervärdesskattefrågan men underlåtit att överklaga det skattetillägg som är hänförligt till mervärdesskattefrågan har han, så länge beslutet i huvudfrågan ännu inte vunnit laga kraft, möjlighet att begära omprövning av Skatteverkets beslut i vad det avser skattetillägg och detta även om ordinarie sexårsfrist för begäran om omprövning har löpt ut.

Vid sidan av möjligheten till omprövning av skattetillägget så länge huvudfrågan inte vunnit laga kraft enligt ovan finns ytterligare två möjligheter för den skattskyldige. Den skattskyldige kan med stöd av 22 kap. 5 § SBL överklaga beslutet om skattetillägg eller med stöd av 6 kap. 20 § TL till vilket 22 kap. 13 § SBL hänvisar, i "huvudmålet" föra in frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. Skattetilläggsfrågan kan i denna situation föras in i målet oavsett i vilken instans detta är föremål för prövning. Oavsett vilka av de tre möjligheterna den skattskyldige väljer – omprövning, överklagande eller att föra in skattetilläggsfrågan i huvudmålet – gäller som grundförutsättning för prövning av skattetillägget, att detta föranletts av den skattefråga som är föremål för domstolsprövning.

Den skattskyldige som missat sexårsfristen har ytterligare en möjlighet att få skattetillägget undanröjt nämligen genom bestämmelsen i 21 kap. 8 § 2 st. SBL, se avsnitt 18.5.1.1. Av förarbetena framgår klart att denna paragraf ska kunna tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av mervärdesskatt.

18.4.8 Oklara yrkanden och grunder

I SBL finns inte några regler om vad en begäran om omprövning ska innehålla eller hur den ska utformas. Vägledning kan dock fås genom den praxis som har utvecklats beträffande sakprövningsförutsättningarna för allmän förvaltningsdomstol vid tillämpningen av 5 § FPL. Enligt denna

rättspraxis ska en prövning i många fall ske trots att yrkandena är oklara och även i de fall när den skattskyldige inte har framfört några yrkanden. Helt avgörande för om prövning ska ske är dock att det med viss säkerhet går att sluta sig till vad den skattskyldiges avsikt är. I de fall Skatteverket inte kan sluta sig till vad den skattskyldige vill bör denne dock föreläggas att komplettera sin begäran vid påföljd att hans begäran annars kommer att avvisas.

Oavsett graden av klarhet i den skattskyldiges yrkanden och grunder måste naturligtvis Skatteverket ge den skattskyldige möjlighet att förtydliga sig. Inkommer inte den skattskyldige med begärd komplettering, men går det ändå med viss säkerhet att sluta sig till vad den skattskyldige vill uppnå, kan omprövning göras på befintligt material. Om det inte går att sluta sig till vad den skattskyldige vill och om den skattskyldige inte avhört kan Skatteverket påminna om komplettering och samtidigt om möjligt ange hur Skatteverket uppfattar yrkandet och att myndigheten vid utebliven komplettering avser att företa omprövning på befintligt material, alternativt att Skatteverket överväger att fatta ett avvisningsbeslut.

18.5 Omprövning på initiativ av Skatteverket

18.5.1 Ordinär omprövning

18.5.1.1 Omprövning till den skattskyldiges fördel

21 kap. 8 § SBL

Om Skatteverket självmant omprövar ett beslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. *Lag (2003:664).*

Sexårsfrist

Skatteverket har möjlighet att på eget initiativ till den skattskyldiges fördel ompröva tidigare beslut senast under sjätte året efter utgången av kalenderåret under vilket beskattningsåret har gått ut. Beslutet ska meddelas inom tidsfristen, se vidare avsnitt 18.6.

Exempel

Ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel avseende en eller flera redovisningsperioder under 2003

kan, om den skattskyldige har kalenderår som räkenskapsår, meddelas senast vid utgången av 2009 (2003 + 6 år).

Om han i stället har brutet räkenskapsår med bokslut den 30 april får omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden februari 2003 meddelas senast vid utgången av 2009 (2003 + 6 år). Omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden maj 2003 får meddelas senast vid utgången av 2010 (2004 + 6 år).

Infaller den tid, då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får enligt 2 § 1 st. lagen (1930:73) om beräkning av lagstadgad tid åtgärden vidtas nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, avses bl.a. meddelande av beslut. Denna s.k. söndagsregel innebär, eftersom sexårsfristen i 21 kap. 8 § 1 st. SBL alltid löper ut på nyårsafton, att ett av Skatteverket den första vardagen sjunde året efter beskattningsåret meddelat omprövningsbeslut, till den skattskyldiges fördel, bör anses vara meddelat i rätt tid.

Förlängd sexårsfrist

Enligt 21 kap. 8 § 2 st. SBL kan ett omprövningsbeslut meddelas även efter sexårsfristen. Omprövning till den skattskyldiges fördel får ske utan tidsbegränsning så snart det av det material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att Skatteverket har meddelat ett felaktigt beskattningsbeslut. I prop. 1996/97:100 s. 632 anges ett antal exempel när bestämmelsen blir tillämplig:

- slutlig skatt har fastställts till för högt belopp
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 14 § SBL har skett med ett för lågt belopp
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked
- skattetillägg som har sin grund i felaktig redovisning av mervärdesskatt
- det föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för annan redovisningsperiod eller annan skattskyldig.

Jfr vad som sägs i avsnitt 18.5.2.3 om följdändringsbeslut till nackdel för den skattskyldige.

Sista strecksatsen kan åskådliggöras genom nedanstående exempel.

Exempel

När ett beskattningsbeslut fattas för företag A framkommer att företag B felaktigt blivit beskattat för samma belopp. Skatteverket kan då genom omprövning i form av en följdändring rätta företag B:s skatt oavsett när felet upptäcks.

Någon tidsfrist inom vilken omprövning ska ha skett i ovanstående fall finns inte. Omprövning kan därför i dessa situationer ske i princip hur sent som helst, dock givetvis inte efter det att preskription inträtt för den aktuella skatten. Eftersom särskild preskriptionstid saknas gäller den allmänna 10-åriga preskriptionstiden.

18.5.1.2 Omprövning till den skattskyldiges nackdel

21 kap. 9 § SBL

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, utom i de fall som avses i andra stycket samt 11 och 12 §§. *Lag (1997:483)*.

Om en skattedeklaration inte har lämnats in i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in till Skatteverket, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. *Lag (2003:664)*.

I 21 kap. 9 § SBL finns bestämmelser om vad som gäller för omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige. Som nackdelsbeslut anses beslut som leder till mindre skatt att återfå alternativt högre skatt att betala för den skattskyldige (se prop. 1989/90:74 s. 308). Undantagsvis kan det dock finnas situationer där en skattskyldig anser att en skattesänkning i ett större ekonomiskt perspektiv innebär en nackdel. Ett sådant beslut får anses vara ett beslut till den skattskyldiges nackdel.

Tvåårsfrist

Om Skatteverkets beslut är till nackdel för den skattskyldige får beslut inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Exempel

Ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel avseende en eller flera redovisningsperioder under 2005

kan, om den skattskyldige har kalenderår som räkenskapsår, meddelas senast vid utgången av 2007 (2005 + 2 år).

Om den skattskyldige i stället har brutet räkenskapsår med bokslut den 30 april får omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden februari 2005 meddelas senast vid utgången av 2007 (2005 + 2 år). Omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden maj 2005 meddelas senast vid utgången av 2008 (2006 + 2 år).

Undantag från tvåårsfristen

Från tvåårsfristen finns två undantag.

- Ett undantag föreligger om den skattskyldige inte deklarerat i rätt tid. Vid sådant förhållande får Skatteverket meddela beslut till hans nackdel inom ett år från den dag deklarationen kom in till Skatteverket, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut.
- Det andra undantaget avser sådana fall då förutsättning för efterbeskattning föreligger.

Bestämmelsen i 21 kap. 9 § 2 st. SBL innebär att Skatteverket, inom tid som normalt gäller bara för efterbeskattning, har precis samma möjligheter att meddela omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel som Skatteverket har enligt 21 kap. 9 § 1 st. SBL. Fråga är här om en direkt förlängning av den ordinarie omprövningsfristen.

Exempel

Skattedeklaration för redovisningsperioden april 2005 inkommer först den 15 mars 2006. Enligt 21 kap. 9 § 2 st. SBL får Skatteverket meddela ett omprövningsbeslut till nackdel senast inom ett år från dagen för deklarationens inlämnande, dvs. i detta fall senast den 15 mars 2007. Enligt huvudregeln i 21 kap. 9 § 1 st. SBL får Skatteverket dock fatta ett dylikt omprövningsbeslut senast vid utgången av andra året efter beskattningsåret, dvs. i detta fall senast vid utgången av 2007. Bestämmelsen i andra stycket tillämpas således bara i fall då tvåårsfristen är försutten.

Skulle den skattskyldige överhuvudtaget inte ge in någon skattedeklaration gäller således de ordinära omprövningsreglerna till dess att sjätte året efter beskattningsåret löpt ut.

I de fall en skattedeklaration inte har kommit in kan man välja att tillämpa antingen 21 kap. 9 § eller 21 kap. 11 § 3 p. SBL. Av 21 kap. 11 § 3 p. SBL framgår att efterbeskattning får ske om den skattskyldige inte lämnat en skattedeklaration eller begärd uppgift och underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats. Detta innebär att Skatteverket i sådana fall då omprövningsbeslut kan fattas med stöd av 21 kap. 9 § 2 st. SBL skulle kunna välja att efterbeskatta enligt 21 kap. 11 § 3 p. SBL i stället.

Med hänsyn dock till att det i 21 kap. 13 § 1 st. SBL regleras att efterbeskattning endast ska ske om den avser belopp av någon betydelse, har Skatteverket inte alltid en valmöjlighet.

Föreligger förutsättningar för att tillämpa såväl 21 kap. 9 § 2 st. SBL som 21 kap. 11 § 3 p. SBL bör Skatteverket tillämpa 21 kap. 9 § 2 st. SBL. Skulle Skatteverket välja att efterbeskatta föreligger hinder för att senare återigen efterbeskatta samma fråga med hänsyn till bestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st. SBL.

Möjligheten till efterbeskattning med stöd av 21 kap. 11 § 3 p. SBL upphör så snart en skattedeklaration ges in (RÅ 2005 ref. 58). När en skattedeklaration väl getts in är Skatteverket således hänvisat till omprövning enligt 21 kap. 9 § 2 st. SBL om inte någon annan efterbeskattningsgrund föreligger.

Frågan om Skatteverket på oförändrat material kan företa omprövning enligt 4 kap. 7 och 14 §§ TL till nackdel för den skattskyldige har varit föremål för prövning i RÅ 1996 ref. 102, det s.k. Triljonemålet. RR kom i det målet fram till att en SKM med stöd av 4 kap. 7 och 14 §§ TL inom den ordinarie omprövningsfristen för beslut till den skattskyldiges nackdel på oförändrat underlag ägde rätt att till den skattskyldiges nackdel ändra ett taxeringsbeslut. Med hänsyn till att TL:s regler härvidlag i princip är identiska med SBL:s regler (21 kap. 1 och 9 §§) kan rättsfallet analogivis tillämpas på mervärdesskatteområdet.

Den s.k. söndagsregeln, dvs. 2 § 1 st. i lagen om beräkning av lagstadgad tid (jfr avsnitt 18.5.1.1), har i RÅ 2004 ref. 105 inte ansetts vara tillämplig på Skatteverkets nackdelsbeslut, se vidare avsnitt 18.6.

18.5.1.3 Konsekvensändringar

RSV har i skrivelse 2002-12-10, dnr 10086-02/100, ”Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen” närmare redogjort för sin syn på bl.a. frågan

om konsekvensändringar när exempelvis en process inom mervärdesskatteområdet framledes kan påverka en inkomst-taxering.

Av skrivelsen framgår RSV:s syn på vilka förutsättningar som krävs för att i efterhand justera det redovisade resultatet av näringsverksamhet vid taxeringen, när justering kan underlätas samt vilket år sådan ska göras.

18.5.2 Efterbeskattning

18.5.2.1 Allmänt

21 kap. 10 § SBL

Skatteverket får meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige efter utgången av den tid som anges i 9 § under de förutsättningar och på det sätt som anges i 11–20 §§ (efterbeskattning). *Lag (2003:664)*.

Den tidsfrist om två år efter beskattningsåret inom vilken Skatteverket normalt får fatta omprövningsbeslut till nackdel för skattskyldig kan utsträckas i enlighet med vad som sägs nedan. En dylik omprövning som sker efter ordinarie tvåårsfrist, benämns efterbeskattning.

SBL:s bestämmelser om efterbeskattning bygger på TL:s bestämmelser om eftertaxering.

Efterbeskattning utgör ett extraordinärt rättsmedel och för dess tillämpning fordras därför att vissa i lagen särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda. Förutsättningarna framgår av följande avsnitt.

18.5.2.2 Efterbeskattning om beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats

21 kap. 11 § SBL

Efterbeskattning får ske, om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige *Lag (1997:483)*.

1. i en skattedeklaration eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet, *Lag (2003:664)*.

2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål vid domstol om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag,

3. inte lämnat en skattedeklaration eller begärd uppgift, eller

4. inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § tredje stycket. *Lag (2002:400)*

Oriktig uppgift

I 21 kap. 11 § 1 p. SBL regleras den traditionella efterbeskattningsgrunden, nämligen den då ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige

lämnat oriktig uppgift i en skattedeklaration eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket. För att grund för efterbeskattning ska föreligga enligt nämnda lagrum är det inte tillräckligt att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Därjämte krävs att den oriktiga uppgiften föranlett ett felaktigt beskattningsbeslut eller att ett beskattningsbeslut inte fattats (orsakssamband).

Under förfarandet	Efterbeskattning kan, enligt 21 kap. 11 § 1 p. SBL, ske om den skattskyldige i en skattedeklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift under förfarandet. Detta innebär att uppgiften, förutom att den kan vara lämnad i en deklaration också kan vara lämnad i ett svar på en av Skatteverket utsänd förfrågan eller utsänt övervägande, i en begäran om omprövning eller i samband med en skatterevision (jmf prop. 1991/92:43 s. 115).
Till ledning för beskattningen	Den oriktiga uppgiften måste, enligt 21 kap. 11 § 1 p. SBL, ha lämnats till ledning för beskattningen. Detta innebär att uppgiften måste ha lämnats för beskattningen av mervärdesskatt. En oriktig uppgift som lämnats vid inkomsttaxeringen kan således inte anses lämnad till ledning för beskattningen vad gäller mervärdesskatt.
Mål om skatt	Enligt 21 kap. 11 § SBL kan efterbeskattning också ske när oriktig uppgift lämnats i mål om skatt.
Ej lämnad SKD eller uppgift	Efterbeskattning kan även ske då den skattskyldige inte lämnat skattedeklaration eller begärd uppgift.
Muntliga uppgifter	Det behöver inte vara fråga om en skriftlig uppgift utan till skillnad mot vad som gäller för skattetillägg kan således även en muntlig oriktig uppgift utgöra grund för efterbeskattning. Efterbeskattning är ju inte en sanktion utan endast en möjlighet för det allmänna att i efterhand åstadkomma ett korrekt beskattningsbeslut.
Utelämnade uppgifter	Med oriktig uppgift förstås inte bara lämnad felaktig uppgift utan även utelämnad uppgift vilken medfört att beskattningsbeslutet blivit felaktigt eller inte fattats. Den skattskyldige har en skyldighet att redovisa relevanta sakförhållanden. Har den skattskyldige redovisat de relevanta sakförhållandena på ett korrekt sätt men bedömt skattefrågan felaktigt är det normalt inte fråga om en oriktig uppgift. Kraven på den skattskyldige att redovisa betydelsefulla sakuppgifter på ett korrekt sätt är höga. Det innebär att den skattskyldige måste ha en uppfattning om vilka uppgifter som är nödvändiga för bedömningen av ett yrkande för att inte riskera att lämna en oriktig uppgift.

Uppsåt krävs inte För att efterbeskattning ska kunna ske krävs inte att den skattskyldige uppsåtligt lämnat den oriktiga uppgiften eller att han varit vårdslös. Samma sak gäller vid underlåtenhet att lämna deklaration eller en begärd uppgift. Det räcker således med att det objektivt går att konstatera att uppgiften är oriktig respektive att en sådan underlåtenhet som nämnts föreligger för att grundförutsättningarna för efterbeskattning ska vara uppfyllda.

Uppgiften lämnad av ställföreträdare Vanligtvis är det den skattskyldige själv som har lämnat den oriktiga uppgiften, men den oriktiga uppgiften kan även ha lämnats av en ställföreträdare. I 23 kap. 6 § SBL sägs således att vid tillämpning av bestämmelserna i SBL ska uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige (se avsnitt 4.3.11).

Företag som lämnar elektroniska skattedeklarationer kan utse ett ombud för att signera och lämna e-deklarationerna. Skattedeklaration som signerats av ett ombud anses underskriven och lämnad av den deklarationsskyldige. Den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter förändras inte på grund av den omständigheten att skattedeklarationen skrivits under och lämnats genom ett deklarationsombud. Lagen (2005:1117) om deklarationsombud trädde i kraft den 1 april 2006.

Utöver deklarationsombud kan ett befullmäktigat ombud visserligen inte fullgöra deklarationsskyldigheten åt den skattskyldige, men en oriktig uppgift lämnad av ett ombud kan ändå föranleda efterbeskattning av den skattskyldige. Departementschefen har nämligen i prop. 1977/78:136 s. 160 anfört, beträffande oriktig uppgift i mål om taxering, att en uppgift som lämnats av ett ombud inte bör behandlas på annat sätt än en uppgift som den skattskyldige själv lämnat. Detsamma gäller om ett ombud, sedan den skattskyldige lämnat deklaration till ledning för taxeringen, lämnar oriktig uppgift (RÅ 1980 1:47). Det nu sagda gäller visserligen eftertaxering enligt TL. Motsvarande regler torde dock med stor säkerhet gälla även vid efterbeskattning enligt SBL.

Begreppet oriktig uppgift förekommer inte bara i 21 kap. 11 § SBL. Samma begrepp förekommer också i 15 kap. 1 § SBL i fråga om skattetillägg. Rättspraxis som gäller skattetillägg kan

därför vara av intresse vid bedömningen av vad som utgör oriktig uppgift vid efterbeskattning.

**Oriktig uppgift –
oriktigt yrkande**

Någon oriktig uppgift föreligger inte om den skattskyldige öppet framställt ett yrkande även om yrkandet står i strid med författning eller praxis. Det är därför väsentligt att skilja på en oriktig uppgift och ett oriktigt yrkande. För att det inte ska vara fråga om en oriktig uppgift krävs att den skattskyldige åtminstone i någon form redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet. På skattedeklarationen kan den skattskyldige lämna upplysningar. Dessutom kan upplysningar lämnas i en till skattedeklarationen bifogad skrivelse eller annan handling, t.ex. en faktura.

**Oriktig uppgift
i omprövnings-
ärenden**

För efterbeskattning på grundval av oriktig uppgift i omprövningsärende krävs inte att den oriktiga uppgiften lämnats först i omprövningsärendet. Antag att den skattskyldige i sin skattedeklaration yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt. Skatteverket begär in underlag som styrker avdraget. Då inget underlag kommer in till Skatteverket vägras avdrag för ingående mervärdesskatt. I en begäran om omprövning vidhåller sedan den skattskyldige sitt avdrag för ingående mervärdesskatt och lämnar nu även in fakturor som styrker beloppet. Skatteverket medger avdraget. Skatteverket gör därefter en utredning varvid det visar sig att inlämnade fakturor är falska. Den skattskyldige lämnade således en oriktig uppgift redan när han lämnade sin deklaration. Genom att vidhålla sitt yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt vid omprövningsförfarandet har den skattskyldige på nytt lämnat en oriktig uppgift, nämligen oriktig uppgift i ett omprövningsärende. Förutsättningar föreligger därför att med stöd av 21 kap. 11 § SBL efterbeskatta den skattskyldige.

Den skattskyldige får under vissa förutsättningar föra in en ny fråga under pågående skatteprocess i LR (se 22 kap. 13 § SBL jfr med 6 kap. 19 § 2 st. TL). Innefattar då den skattskyldiges yrkande beträffande en sådan fråga en oriktig uppgift har han också lämnat en oriktig uppgift i skatteprocessen.

**Skönsmässig
efterbeskattning**

En efterbeskattning kan även åsättas efter skönsmässiga grunder. Därvid måste såväl förutsättningar för efterbeskattning enligt 21 kap. 11 § SBL som förutsättningar för skönbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL föreligga. Det är således inte tillräckligt att deklaration eller räkenskaper är så bristfälliga att de inte är trovärdiga, utan det ska dessutom vara

visat att oriktig uppgift lämnats beträffande belopp av någon betydelse.

Ett exempel på detta ges i RÅ 1988 ref. 97. Omständigheterna var i huvudsak följande. En skattskyldig, som var delägare i ett fåmansbolag som bedrev handel med livsmedel, hade tagit ut varor ur verksamheten för, enligt egen utsago, 1 500 kronor vederlagsfritt. Resterande varuuttag uppgavs ha betalats kontant i kassan. Inget uttag hade emellertid redovisats i deklarationen. Då den skattskyldige inte hade redovisat något uttag i deklarationen och då det fanns uppgift om att han gjort vederlagsfria uttag fick det anses klarlagt att han lämnat en oriktig uppgift om i vart fall 1 500 kronor. Bolaget hade inte sört för att underlag för kontroll fanns av vad den skattskyldige tagit ut och då annan tillförlitlig utredning om uttagen inte förelåg, ansåg RR att eftertaxering skulle ske efter skönsmässiga grunder, varvid värdet av varuuttag uppskattades till 11 090 kronor. Detta rättsfall är tillämpligt även på mervärdesskatteområdet då en motsvarande situation skulle kunna uppstå om t.ex. en skattskyldig tillgodogör sig varor ur verksamhet för privat ändamål.

Beträffande skönsmässig eftertaxering, se TAXHL 1996 avsnitt 13.6.

Avslutningsvis kan nämnas att 21 kap. 11 § 4 p. SBL saknar betydelse i mervärdesskattesammanhang. Den bestämmelsen avser nämligen efterbeskattning av skattskyldig för punktskatt som inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § 3 st. samma lag.

18.5.2.3 Efterbeskattning i övriga fall

21 kap. 12 § SBL

Efterbeskattning får också ske *Lag (1997:483)*.

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas, *Lag (2002:674)*.

2. när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig, *Lag (2004:1142)*.

3. när en ändring föranleds av Skatteverkets beslut enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag, eller *Lag (2005:809)*.

4. när en ändring föranleds av Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är tillämplig för den aktuella inkomsten. *Lag (2004:1142)*.

Enligt SBL kan efterbeskattning ske även om det inte föreligger några brister i form av oriktig uppgift i den skattskyldiges uppgiftslämnande. Bestämmelserna i 21 kap. 12 § SBL ger således Skatteverket rätt att genom efterbeskattning rätta felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Lagrummet ger också Skatteverket rätt att efterbeskatta när en ändring föranleds av ett beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig, dvs. genom ett s.k. följdändringsbeslut.

Felräkning och felskrivning

Med felräkning i 21 kap. 12 § SBL avses räknefel som Skatteverket gjort. Som exempel på felskrivning enligt ifrågasvarande lagrum kan nämnas att Skatteverket räknat rätt men skrivit fel. Siffror kan ha kastats om eller fallit bort. Även när ord har fallit bort och därigenom gett en annan mening än som var avsett, kan rättelse ske med hjälp av denna efterbeskattningsbestämmelse.

Ett beloppsmässigt för lågt beskattningsbeslut kan även ha sitt ursprung i en felräkning som den skattskyldige gjort. Ett sådant felaktigt beslut kan, under förutsättning att räknefelet framgått av deklaration eller annan handling som lämnats in till Skatteverket, rättas i efterhand med stöd av 21 kap. 12 § 1 p. SBL. Att felräkningen i ett sådant fall inte rättats i ordinär väg får anses ha sin grund i ett uppenbart förbiseende från Skatteverkets sida (jfr RÅ 1965 Fi 169). Har den skattskyldiges felräkning däremot gjorts i hans underlag till deklarationen eller har hans felskrivning skett vid överföring av belopp från deklaraionsunderlaget till deklarationen har den inte kunnat upptäckas av Skatteverket vid deklaraionsgranskningen. I ett sådant fall kan det beloppsmässigt för låga beskattningsbeslutet inte anses föranlett av något förbiseende fel från Skatteverkets sida. En dold felräkning eller felskrivning anses som en oriktig uppgift och ett beskattningsbeslut som blivit för lågt på grund härav kan rättas med stöd av efterbeskattningsbestämmelsen i 21 kap. 11 § 1 p. SBL.

Annat uppenbart förbiseende

Med annat uppenbart förbiseende avses andra handläggningsfel av Skatteverket än felskrivning och felräkning men som är av samma natur som de nämnda felen. Vad gäller den närmare innebörden av begreppet annat uppenbart förbiseende kan viss ledning hämtas i de rättsfall som finns på taxeringsområdet (se TAXHL 1996 avsnitt 13.8.2.3). Eftersom det är fråga om ändringar till den skattskyldiges nackdel, har denna rättspraxis

hittills varit tämligen restriktiv gentemot det allmänna. Det måste vara själva förbiseendet som är uppenbart. Felbedömningar, om än svåra, kan inte medföra efterbeskattning. Är det tveksamt om ett fel beror på felbedömning eller förbiseende kan felet inte anses bero på ”uppenbart” förbiseende.

Följdändring

Beskattningsbeslut har inte sällan direkta återverkningar på andra beskattningsbeslut rörande en och samma skattskyldig eller rörande någon annan skattskyldig. När en sådan s.k. följdändring aktualiseras kan emellertid den normala fristen för omprövning ha löpt ut och förutsättningarna för efterbeskattning med stöd av 21 kap. 11 § SBL kanske inte är för handen. Efterbeskattning kan emellertid i sådana fall ske med stöd av 21 kap. 12 § 2 p. SBL. Skatteverkets följdändringsbeslut måste dock vara en direkt logisk konsekvens av Skatteverkets beskattningsbeslut enligt SBL eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL och följdändringen måste, oavsett om följdändringen har sin grund i ett beslut av Skatteverket eller domstol, avse en annan redovisningsperiod för den skattskyldige eller avse annan skattskyldig. Följdändringsregeln gäller dock inte skattetillägg.

Beslut enl. lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting

Om ett beslut om ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting ändras efter omprövning av Skatteverket, eller efter överklagande hos allmän förvaltningsdomstol, kan det nya beslutet generera ett behov av följdändring av ett beskattningsbeslut enligt SBL. Så är fallet om det nya beslutet om ersättning innebär att kommunen får ersättning enligt lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner för sådan mervärdesskatt som kommunen redan dragit av enligt ML. Beskattningsbeslutet ska då ändras till kommunens nackdel. Av prop. 2001/02:112 s. 32 framgår att 21 kap. 12 § 3 p. SBL är avsedd att hantera den situationen att ett nackdelsbeslut måste fattas samtidigt som en oriktig uppgift inte föreligger (ett fördelsbeslut sker med stöd av 21 kap. 8 § 2 st. SBL).

Vad som gäller om ett beskattningsbeslut genererat ett behov av följdändring av ett beslut om ersättning, se prop. 2001/02:112 s. 32. Beträffande följdändringar i övrigt, se avsnitt 18.5.1.1.

Den sista punkten i 21 kap. 12 § SBL gäller inte mervärdesskatt och kommenteras inte här.

18.5.2.4 Gemensamma bestämmelser för efterbeskattning

21 kap. 13 § SBL

Efterbeskattning enligt 11 § eller 12 § 1 får ske endast om den avser belopp av någon betydelse. *Lag (1997:483).*

Efterbeskattning får inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga. *Lag (2003:664).*

Efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. *Lag (2003:212).*

Belopp av någon betydelse

Vid efterbeskattning enligt 21 kap. 12 § 2–4 p. SBL, bl.a. avseende följdändringsbeslut, finns inga beloppsmässiga begränsningar. Skatteverket kan således fatta sådana beslut oavsett hur litet belopp det är fråga om. För att Skatteverket i övrigt, dvs. enligt 21 kap. 11 § och 12 § 1 p. SBL, ska få fatta beslut om efterbeskattning krävs dock att det är fråga om ett belopp av någon betydelse.

Vad som är att anse som belopp av någon betydelse har inte angivits varken i SBL eller i förarbetena till SBL. Enligt 4 kap. 18 § 1 st. TL får, bortsett från följdändringsfall, eftertaxering ske endast om den avser belopp av någon betydelse. I förarbetena till TL (prop. 1998/90:74 s. 407) har i detta sammanhang uttalats, att en ändring av den taxerade inkomsten måste uppgå till ca 5 000 kronor för att den ska vara av någon betydelse. Skatten på en höjning av taxeringen med 5 000 kronor för en arbetstagare med normal lön i 1989 års penningvärde motsvarar ca 10 procent av då gällande basbelopp. Med hänsyn härtill anger Skatteverket i skrivelse 2005-06-21, dnr 358414-05/111, att beloppsgränsen för efterbeskattning enligt SBL bör motsvara tio procent av prisbasbeloppet. Efterbeskattning ska således inte ske om den skatt som den tilltänkta efterbeskattningen skulle medföra, uppgår till högst tio procent av det prisbasbelopp som gäller för det år under vilket skattedeklarationen rätteligen har eller skulle ha lämnats. Prisbasbeloppet för 2007 uppgår till 40 300 kronor.

Flera uppgifter

Förekommer flera olika oriktiga uppgifter avseende en och samma redovisningsperiod, ska dessa läggas samman när det gäller att avgöra om beloppskriteriet är uppfyllt, dock att sammanläggning inte ska ske mellan de tre olika ”skatteslagen” i skattedeklarationen.

Exempel

Detta innebär att en skattskyldig som i en skattedeklaration lämnat tre olika oriktiga uppgifter på vardera 3 000 kronor beträffande mervärdesskatt kan efterbeskattas för 9 000 kronor. En skattskyldig som lämnat tre olika oriktiga uppgifter om vardera 3 000 kronor beträffande mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt kan inte efterbeskattas, eftersom beloppet inom varje "skatteslag" inte utgör belopp av någon betydelse eftersom det inte överstiger 4 030 kronor.

Det är Skatteverkets uppfattning att, när det föreligger två eller flera oriktiga uppgifter i samma skatteslag, beloppsgränsen bör förskjutas uppåt, i analogi med vad som gäller på skatte-tillägsområdet i motsvarande situation. Skatteverket anser således enligt ovannämnda skrivelse att:

1. Om två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag och det sammanlagda undandragna skattebeloppet inte överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp ska efterbeskattning inte ske.
2. Om två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag och respektive undandraget skattebelopp inte överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp och det sammanlagda skattebeloppet inte överstiger 15 % av prisbasbeloppet ska efterbeskattning inte ske.
3. Har två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag och respektive undandraget skattebelopp inte överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp men det sammanlagda undandragna skattebeloppet överstiger 15 % av prisbasbeloppet kan efterbeskattning ske beträffande samtliga oriktiga uppgifter.
4. Har två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag är det tillräckligt att ett av de undandragna skattebeloppen överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp för att efterbeskattning ska kunna ske beträffande samtliga oriktiga uppgifter.

Flera perioder

Om den skattskyldige under en följd av redovisningsperioder lämnat oriktig uppgift avseende en och samma slags fråga bör efterbeskattning kunna ske även om beloppen för varje redovisningsperiod inte uppgår till sådana belopp att efterbeskattning för enstaka redovisningsperiod skulle vara möjlig.

Det sammantagna beloppet måste dock i inte obetydlig grad överstiga den beloppsgräns som gäller för ett enstaka år.

Exempel

Har en skattskyldig under fyra redovisningsperioder i rad lämnat oriktig uppgift beträffande mervärdesskatt med 3 000 kronor per redovisningsperiod, bör efterbeskattning således kunna ske för alla fyra redovisningsperioderna.

Av prop. 1989/90:74 s. 407 framgår att när oriktig uppgift lämnats under fler än ett taxeringsår beträffande samma slags fråga krävs det för eftertaxering inte att det undandragna skattebeloppet för något av åren uppgår till gällande beloppsgräns. Enligt Skatteverkets uppfattning måste uttalandet tolkas på det sättet att en förutsättning för eftertaxering i sådana fall är att det sammanlagda undandragna beloppet överstiger den beloppsgräns som gäller för ett enstaka år. Den beloppsgräns som gäller för enstaka år är, vilket framgår ovan, 10 % av aktuellt prisbasbelopp. Enligt Skatteverkets uppfattning bör, för att eftertaxering ska kunna ske, respektive undandraget skattebelopp uppgå till åtminstone hälften av det aktuella årets beloppsgräns samt det totala undandragna beloppet överstiga 15 % av det prisbasbelopp som gäller för det senast berörda året.

Motsvarande ordning bör gälla på skattebetalningsområdet dock med den skillnaden att hänsyn också måste tas till antalet berörda redovisningsperioder. Enligt Skatteverkets uppfattning bör, när fler än sex redovisningsperioder berörs, efterbeskattning kunna ske även avseende redovisningsperioder för vilka undandragna skattebelopp något understiger hälften av den för perioden gällande beloppsgränsen. Berörs fler än 12 redovisningsperioder kan gränsen för efterbeskattning sättas ytterligare något lägre.

Ovanstående innebär följande:

1. Har samma slags oriktiga uppgift lämnats för två eller flera taxeringsår och överstiger respektive undandraget skattebelopp 5 % av det för året gällande prisbasbeloppet och det totala undandragna skattebeloppet 15 % av det prisbasbelopp som gäller det senast aktuella året, kan eftertaxering ske för samtliga taxeringsår.
2. Har samma slags oriktiga uppgift lämnats för två eller flera, dock högst sex, redovisningsperioder och överstiger respektive undandraget skattebelopp för envar av

perioderna 5 % av det prisbasbelopp som ska tillämpas för perioden och det totala undanhållna skattebeloppet 15 % av det prisbasbelopp som ska tillämpas för den senast berörda perioden, kan efterbeskattning ske för samtliga redovisningsperioder.

3. Har samma slags oriktiga uppgift lämnats för fler än sex redovisningsperioder kan efterbeskattning ske dels för sådana perioder för vilka de undandragna skattebeloppen överstiger 5 % av för respektive period tillämpliga prisbasbelopp, dels för sådana perioder för vilka de undandragna skattebeloppen något understiger 5 % av för respektive period tillämpligt prisbasbelopp. Berörs fler än 12 redovisningsperioder kan gränsen för efterbeskattning sättas ytterligare något lägre.

Undanröja

Det åligger Skatteverket att ex officio undanröja ett efterbeskattningsbeslut om förutsättningar för efterbeskattning inte längre föreligger på grund av att beloppskravet inte längre är uppfyllt. Överklagar en skattskyldig ett efterbeskattningsbeslut i fråga om en eller flera poster och LR bifaller överklagandet, ska Skatteverket således helt undanröja efterbeskattningen om de återstående posterna inte uppfyller beloppskravet.

Uppenbart oskäligt

Av 21 kap. 13 § 2 st. SBL framgår att efterbeskattning inte får beslutas om det med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. I prop. 1991/92:43 s. 91 har departementschefen angett att denna bestämmelse bör ses som en ”ventil” för mycket speciella fall. Av uttalanden i nämnda proposition framgår vidare, att efterbeskattning inte är en sanktion utan en rättelse av ett felaktigt beslut. Den skattskyldige påförs ju den skatt som han borde påförts tidigare. För att ett efterbeskattningsbeslut ska anses vara uppenbart oskäligt krävs därför mycket speciella omständigheter, t.ex. att det skulle anses ”stötande för den allmänna rättskänslan” att efterbeskatta. Att en restriktiv tillämpning är avsedd kommer också till uttryck genom att det i lagtexten markeras att oskäligheten ska vara ”uppenbar” för att efterbeskattning ska kunna underlåtas.

Av prop. 1991/92:43 s. 91 f. framgår vidare, att vid bedömningen av skäligheten att fatta ett efterbeskattningsbeslut, är tidsaspekten viktig. Ett efterbeskattningsbeslut är dock inte oskäligt bara av den anledningen att beslutet meddelas sent under det sista efterbeskattningsåret. Har den skattskyldige på goda grunder trots sig ha lämnat tillräckliga uppgifter och

dessutom haft anledning att tro att Skatteverkets beslut varit riktigt samt kanske företagit andra dispositioner, kan det vara oskäligt att efterbeskatta. Det kan även te sig oskäligt om den oriktiga uppgiften rör en komplicerad eller ovanlig frågeställning eller om det är omständigheter som rör den skattskyldige själv, t. ex. sjukdom. Det kan slutligen vara värt att i detta sammanhang påpeka att den uppenbara oskälighet som kan aktualiseras vid efterbeskattning är en annan än den uppenbara oskälighet som kan komma ifråga vid befrielse från skattetillägg. Att så är fallet beror givetvis på att de två situationerna är olika och att referensramarna för vad som är uppenbart oskäligt därför inte är desamma.

Exempel

Bestämmelsen skulle kunna vara tillämplig i det fallet att Skatteverket som svar på en skriftlig förfrågan meddelat den skattskyldige att viss försäljning är undantagen från skatteplikt. Den skattskyldige har, i enlighet med beskedet från Skatteverket, inte debiterat utgående mervärdesskatt på försäljningen i fråga och följaktligen redovisat försäljningen som skattefri omsättning i sin skattedeklaration. Efter tvåårsfristen klagas genom ett avgörande i RR rörande en annan skattskyldig, som bedriver samma typ av verksamhet, att skatteplikt föreligger för ifrågavarande försäljningar. I detta fall kan det vara uppenbart oskäligt att efterbeskatta den skattskyldige för den oriktiga uppgiften som ju grundats helt och hållet på det besked som erhållits från Skatteverket. En ytterligare förutsättning för att underlåta efterbeskattning i denna situation är emellertid att efterbeskattningen aktualiseras sent under sexårsfristen.

Inte efterbeskattning två gånger avseende samma fråga

Enligt 21 kap. 13 § 2 st. SBL får efterbeskattning inte beslutas om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga. Ifrågavarande bestämmelse utgör inget hinder för Skatteverket att fatta ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel rörande samma fråga som varit föremål för ett efterbeskattningsbeslut. Ett sådant beslut till den skattskyldiges fördel är inte något beslut om efterbeskattning. Skatteverket kan således meddela ett omprövningsbeslut inom tidsfristen för omprövning till den skattskyldiges fördel som innebär att den efterbeskattning som Skatteverket åsatt sätts ner eller undanröjs. Detta förutsätter dock att domstol inte har

prövat efterbeskattningen. Efterbeskattningsfrågan är i det senare fallet *res judicata*.

Enligt Skatteverkets skrivelse 2006-02-07, dnr 62016-06/111, är ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel och som meddelas efter ordinarie omprövningsfrist i 21 kap. 9 § SBL alltid att anse som ett efterbeskattningsbeslut och detta alldeles oavsett om rekvisiten för efterbeskattning berörts i beslutet och oavsett om skattetillägg tagits ut genom beslutet.

Den omständigheten att Skatteverket i ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel efter ordinarie omprövningsfrist inte uttryckligen definierat den oriktiga uppgiften och tagit ställning till om skäl för efterbeskattning föreligger, kan inte anses innebära att beslutet saknar laga verkan. Uppmärksamma Skatteverket sådana brister i ett beslut bör dessa åtgärdas. Eftersom ett sådant beslut således får anses ha laga verkan ska det inte undanröjas och ersättas med ett nytt, bättre motiverat, beslut. En sådan åtgärd skulle nämligen innebära att två efterbeskattningsbeslut fattats avseende samma fråga, dels det undanröjda beslutet, dels det nya beslutet. Detta skulle strida mot förbudet att efterbeskatta samma fråga två gånger. Lagstiftningen hindrar emellertid inte Skatteverket från att ändra ett bristfälligt motiverat beslut om efterbeskattning såvida ändringen inte är till den skattskyldiges nackdel.

Normalt uppmärksamma Skatteverket nu berörda brister i ett beslut i anslutning till att den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat det beslutet. I sådana fall bör således Skatteverket i omprövningsbeslutet, oavsett om den skattskyldiges yrkande inte bifalls eller bifalls till viss del, ändra motiveringen så att den bättre motsvarar de krav som kan ställas. Bestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st. SBL innebär inte något absolut hinder för Skatteverket att meddela ett nytt beslut om efterbeskattning avseende en fråga beträffande vilken myndigheten redan meddelat ett efterbeskattningsbeslut. Bestämmelsen sätts nämligen ur spel om t.ex. LR undanröjer ett beslut om efterbeskattning avseende viss fråga och återförvisar ärendet till Skatteverket för ny handläggning. Ett efterbeskattningsbeslut kan även undanröjas genom att KR eller RR beviljar resning beträffande beslutet. Om KR eller RR i samband med undanröjandet överlämnar ärendet till Skatteverket för vidare handläggning kan verket givetvis, utan hinder av *res judicata* och inom de ramar som ges i resningsbeslutet, meddela ett nytt efterbeskattningsbeslut i den aktuella frågan. En dylik efterbeskattning torde enligt gällande praxis dock inte

kunna åstadkommas med mindre återförvisningen sker inom sexårsfristen.

Frågan huruvida ett beslut ska fattas om att Skatteverket inte vidtar en efterbeskattning är beroende av om den skattskyldige har anledning att förvänta sig ett besked av Skatteverket. Har således Skatteverket tillställt den skattskyldige ett övervägande om efterbeskattning och efterbeskattning av någon anledning inte ska ske, måste Skatteverket fatta ett beslut om att efterbeskattning inte vidtas. Ett sådant beslut är ett efterbeskattningsbeslut. I det fall en utredning läggs ner innan övervägande om beslut sänts ut till den skattskyldige, torde det inte föreligga någon skyldighet för Skatteverket att fatta ett formligt beslut att någon efterbeskattning inte kommer att vidtas. Det är då tillräckligt att Skatteverket upplyser om att utredningen lagts ner.

Efterbeskattningsbeslut som endast avser skattetillägg, förseningsavgift

Efterbeskattningsbeslut får inte enbart avse skattetillägg eller förseningsavgift. Ett skattetilläggsbeslut som blivit felaktigt på grund av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende kunde tidigare omprövas och rättas till den skattskyldiges nackdel före utgången av sjätte året efter det kalenderår under vilket beskattningsåret löpt ut, utan att någon beskattningsfråga samtidigt är föremål för prövning. Denna möjlighet har slopats från och med år 2004.

18.5.2.5 Tidsfrist

Normalfrist

21 kap. 14 § SBL

Skatteverkets beslut om efterbeskattning skall, om inte annat följer av 15–20 §§, meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. *Lag (2003: 664).*

I 21 kap. 14 § SBL anges vad som är normalfristen för att meddela ett efterbeskattningsbeslut. Ett beslut om efterbeskattning får normalt meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. För att ett beslut ska anses meddelat måste det ha undertecknats av behörig tjänsteman och skickats till den skattskyldige eller på annat sätt gjorts tillgängligt.

Undantag från normalfristen

Avvikelse från den ordinarie tidsfristen för efterbeskattning regleras i 21 kap. 15–18 §§ SBL. Dessa särskilda tidsfrister utsträcker tiden vid följdändringar, om oriktig uppgift lämnats i omprövningsärendet eller mål om betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige är misstänkt eller dömd för

skattebrott samt inskränker i vissa fall tidsfristen för efterbeskattning om den skattskyldige avlidit.

Vid följdändringsbeslut

21 kap. 15 § 1 st. SBL

Beslut om efterbeskattning enligt 12 § 2, 3 eller 4 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen. *Lag (2004:1142).*

Beslut om följdändring till nackdel för den skattskyldige eller annan skattskyldig får meddelas efter sexårsfristen men inom sex månader efter det att beslut som föranleder ändringen har meddelats.

Exempel

Om Skatteverket meddelar ett efterbeskattningsbeslut den 1 november 2007 avseende redovisningsperioden oktober 2001 som föranleder en följdändring av en annan skattskyldig avseende samma redovisningsperiod får ett sådant följdändringsbeslut fattas senast den 1 maj 2008 (1 nov 2007 + 6 mån).

Exempel

Om exemplet ovan ändras på så sätt att Skatteverket i stället meddelar efterbeskattningsbeslut den 1 februari 2007 avseende redovisningsperioden oktober 2001 som föranleder en följdändring av en annan skattskyldig avseende samma redovisningsperiod leder sexmånadersregeln i 21 kap. 15 § 1 st. SBL inte till någon utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln, varför Skatteverket enligt 21 kap. 14 § SBL har att meddela följdändringsbeslutet före utgången av 2007 (2001 + 6 år).

Vid oriktig uppgift i omprövningsärende, mål om betalning eller återbetalning

21 kap. 16 § SBL

Beslut om efterbeskattning på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag får meddelas efter den tid som anges i 14 eller 15 § men senast ett år från utgången av den månad då Skatteverkets eller domstolens beslut i ärendet eller målet fått laga kraft. *Lag (2003:664).*

Beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL får meddelas efter sexårsfristen, men senast inom ett år från utgången av den månad Skatteverkets eller domstols beslut vunnit laga kraft.

Vad som förstås med lagakraft framgår av avsnitt 19.5.5 Den förlängda tidsfristen blir aktuell endast om den oriktiga uppgiften lämnats i ett sent skede inom sexårsfristen. I annat fall löper den ordinarie tidsfristen på sex år.

Exempel

En skattskyldig har överklagat Skatteverkets beslut om vägrat avdrag för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioden september 2001. Skatteverket vidhåller sin uppfattning i det obligatoriska omprövningsbeslutet medan LR, sedan den skattskyldige gett in ytterligare bevismaterial till styrkande av sin talan, delvis bifaller överklagandet i dom 2004-03-14 som delges den skattskyldige 2004-03-20. Varken den skattskyldige eller Skatteverket överklagar domen varför den får laga kraft 2004-05-20.

Sedan domen fått laga kraft framkommer att viss del av den ingående mervärdesskatten som den skattskyldige processat om saknat verklighetsunderlag. Då Skatteverket vid sin omprövning inte till någon del bifallit den skattskyldiges yrkande och därför överlämnat överklagandet till LR för prövning, anses den oriktiga uppgiften beträffande den ingående mervärdesskatten i sin helhet lämnad i mål om mervärdesskatt. Vid tillämpning av undantagsregeln i 21 kap. 16 § SBL ska således ettårsregeln räknas från utgången av den månad då LR:s beslut fick laga kraft, dvs. från utgången av maj 2004. I förevarande fall aktualiseras emellertid inte någon tillämpning av nämnda undantagsregel, eftersom ettårsfristen löper ut redan 2005-05-31 medan Skatteverket enligt huvudregeln i 21 kap. 14 § SBL, har tid på sig till utgången av 2007 (2001 + 6 år) att meddela beslut om efterbeskattning på grund av den skattskyldiges oriktiga uppgift i mål om mervärdesskatt.

Exempel

Om förutsättningarna i exemplet ovan ändras så att LR:s dom i stället meddelas 2007-05-11, delges den skattskyldige 2007-05-18 och får laga kraft 2007-07-18, så leder en tillämpning av ettårsregeln däremot till en utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln. Ettårsregeln medför nämligen i detta fall att Skatteverket har tid på sig till och med 2008-07-31 att besluta om efterbeskattning.

Vid dödsfall

21 kap. 17 § SBL

Om den skattskyldige har avlidit, skall beslut om efterbeskattning meddelas senast under andra året efter utgången av det kalenderår då bouppteckningen efter den avlidne gavs in för registrering. *Lag (1997:483)*.

Har den skattskyldige avlidit måste beslut om efterbeskattning fattas senast vid utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter den skattskyldige gavs in för registrering till tingsrätt. Skulle en tilläggsbouppteckning komma att upprättas torde tidsfristen få räknas från det år då denna gavs in för registrering.

Efterbeskattningen ska avse den skattskyldige och inte dödsboet.

Exempel

En skattskyldig, som underlåtit att redovisa utgående mervärdesskatt för redovisningsperioden augusti 2001, avlider 2006 och bouppteckningen ges in för registrering samma år. Enligt den ordinarie tidsfristen kan efterbeskattning ske senast under 2007 (2001 + 6 år). Dödsfallsregeln kan inte tillämpas i detta fall eftersom den skulle innebära en förlängning av efterbeskattningsfristen, dvs. 2008 (2006 + 2 år).

Exempel

Om den skattskyldige i exemplet ovan i stället avlider 2003 och bouppteckningen inges för registrering samma år, så kan efterbeskattning inte ske efter utgången av år 2005 (2003 + 2 år). Här har dödsfallsregeln alltså förkortat huvudfristen med två år.

18.5.2.6 Tidsfrister vid skattebrott

21 kap. 18 § SBL

Om den skattskyldige på det sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69) delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser skatt enligt denna lag eller om åtal har väckts mot den skattskyldige för sådant brott, får ett beslut om efterbeskattning meddelas för den redovisningsperiod som brottet avser även efter utgången av den tid som anges i 14 eller 15 §. Detsamma gäller om tiden för att döma den skattskyldige till påföljd för ett sådant brott har förlängts genom beslut enligt 14 a § skattebrottslagen.

Beslut om efterbeskattning får i de fall som avses i 12 § skattebrottslagen också meddelas efter utgången av den tid som anges i 14 eller 15 §. *Lag (1997:483)*.

21 kap. 19 § 1 st. SBL

Beslut om efterbeskattning enligt 18 § första stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då någon av de där angivna åtgärderna först vidtogs. Beslut om efterbeskattning enligt 18 § andra stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69) vidtagits. Om den skattskyldige har avlidit, skall dock ett beslut om efterbeskattning meddelas inom sex månader från dödsfallet. *Lag (1997:483).*

Har den skattskyldige delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser skatt enligt SBL, eller har åtal väckts mot honom för sådant brott, får ett beslut om efterbeskattning meddelas för den redovisningsperiod som brottet avser även efter de sex åren. Skatteverkets efterbeskattningsfrist kan också utsträckas i fall då allmän domstol förlängt preskriptionstiden för brottet.

De brott som skulle kunna komma ifråga är skattebrott och vårdslös skatteuppgift.

Beslut om efterbeskattning i dessa situationer ska, enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL, meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då någon av de ovan angivna åtgärderna först vidtogs.

Exempel

En skattskyldig delges den 19 mars 2007 misstanke om brott som avser mervärdesskatt, som har sin grund i att han lämnat en oriktig uppgift i skattedeklarationen för redovisningsperioden augusti 2001. Skatteverket kan senast under 2008 (2007 + 1 år) meddela beslut om efterbeskattning avseende oriktigheten i skattedeklarationen från 2001. Efterbeskattningsfristen förlängs således med ett år i förhållande till den sexåriga normalfristen.

Exempel

Om exemplet ovan ändras så att den skattskyldige i stället delgetts misstanke om brottet den 19 mars 2006, så leder bestämmelserna i 21 kap. 18 § däremot inte till någon utvidgning i förhållande till normalfristen, varför Skatteverket i detta fall har att meddela efterbeskattningsbeslutet före utgången av 2007 (2001 + 6 år), dvs. inom sexårsfristen.

Frivilligt tillbakaträdande

Enligt 21 kap. 18 § 2 st. SBL får beslut om efterbeskattning meddelas även efter sexårsfristens utgång när den skattskyl-

dige frivilligt tillbakaträder från brott. I 12 § SkBrL sägs nämligen att den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp inte ska dömas till ansvar för skattebrott. För att sexårsfristen ska kunna utsträckas i fall av frivillig rättelse, måste förutsättningar för att döma den skattskyldige för skattebrott ha förelegat om frivillig rättelse inte hade skett.

Beslut om efterbeskattning vid frivilligt tillbakaträdande ska, enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL, meddelas före utgången av kalenderåret efter det år under vilket den frivilliga rättelsen gjorts.

Vid dödsfall

De angivna utsträckta efterbeskattningsfristerna vid skattebrott respektive frivilligt tillbakaträdande från sådant brott kan begränsas om den skattskyldige avlider. I sådant fall måste beslut om efterbeskattning, enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL, meddelas inom sex månader från dödsfallet.

Undanröjande av beslut om efterbeskattning

21 kap. 19 § 2 st. SBL

Beslutet skall, utom i fall som avses i 12 § skattebrottslagen, undanröjas av Skatteverket, om åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning eller, om åtal har väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del. *Lag (2003:664)*.

Beslut om efterbeskattning med stöd av 21 kap. 18 § 1 st. SBL ska, utom i de fall som avses i 12 § SkBrL, undanröjas av Skatteverket om åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslut om förlängning av preskriptionstiden eller, om åtal har väckts, åtalet läggs ner eller inte bifalls till någon del. Det är alltså Skatteverket som på eget initiativ ska undanröja beslutad efterbeskattning även om denna är eller har varit föremål för domstolsprövning. Detta ska ske så snart myndigheten blivit underrättad om att förutsättningar för undanröjande föreligger.

Särskilt om juridiska personer

21 kap. 20 § SBL

Bestämmelserna i 18 och 19 §§ tillämpas också på en juridisk persons beskattning, om en åtgärd som avses i 18 § första stycket har vidtagits mot den som har företrätt den juridiska personen eller om företrädaren frivilligt vidtagit någon åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69). *Lag (1997:483)*.

De tidsfrister som gäller för efterbeskattning av fysiska personer vid skattebrott och frivilligt tillbakaträdande från sådant brott gäller också juridiska personer vars ställföreträdare, i denna sin egenskap, gjort sig skyldig till skatte-

brott. Med uttrycket ”företrätt juridisk person” avses faktiskt ställföreträdarskap oberoende av formell behörighet (se prop. 1971:10 s. 264).

18.6 Expediering

Med beslutsfattande förstås ett ställningstagande i sakfrågan.

För att ett beslut ska anses meddelat räcker det inte att beslutet fått sin slutliga avfattning, undertecknats av behörig tjänsteman och av denne lämnats för expediering, utan det måste dessutom gjorts tillgängligt för den skattskyldige. I RÅ 2004 ref. 105 instämde RR i den bedömning som KR gjort. KR gjorde följande bedömning:

”I målet är ostridigt att den i målet aktuella underrettelsen avsänts från skattemyndigheten först den 2 januari 1996. Inget har i målet framkommit som visar att omprövningsbeslutet dessförinnan gjorts tillgängligt för E.D. eller någon utomstående på sådant sätt att beslutet därigenom skall anses ha meddelats. Med hänsyn härtill och med stöd av vad som ovan anförts finner kammarrätten att omprövningsbeslutet den 28 december 1995 inte har meddelats inom den i 4 kap. 14 § första stycket TL stadgade tiden.”

Fördelsbeslut

Infaller den tid, då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får, enligt 2 § 1 st. lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid, åtgärden vidtas nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, torde avses bl.a. meddelande av beslut. Detta innebär, eftersom sexårsfristen i 21 kap. 8 § 1 st. SBL alltid löper ut på nyårsafton, att ett på Skatteverkets eget initiativ den första vardagen sjunde året efter beskattningsåret till den skattskyldiges fördel meddelat, och därmed expedierat, omprövningsbeslut bör anses i rätt tid meddelat.

Nackdelsbeslut

Beslut om omprövning till den skattskyldiges nackdel som fattas i slutet av andra året efter beskattningsåret respektive sjätte året efter beskattningsåret ska skickas till den skattskyldige eller på annat sätt göras tillgängligt före utgången av respektive år i enlighet med ovan nämnda RÅ 2004 ref. 105.

Vanligt brev

En underrättelse till den skattskyldige ska sändas i vanligt brev. Om det är av betydelse att få bevis för att en handling

kommit den skattskyldige tillhanda ska delgivning ske (63 § SBF).

Delgivning

Enligt 63 § 3 st. SBF ska beslut som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut, delges om beslutet innebär att den skattskyldige inte fått fullt bifall till sin begäran om omprövning eller Skatteverket på eget initiativ omprövat ett beslut till nackdel för den skattskyldige.

19 Överklagande

19.1 Allmänt

Bestämmelserna om överklagande enligt ML finns i 20 kap. ML. Dessa bestämmelser hänvisar, med några undantag, till reglerna i SBL, vilket innebär att i princip alla beslut på mervärdesskatteområdet överklagas enligt SBL:s bestämmelser.

SBL:s regler om överklagande finns i lagens 22 kap. Bestämmelserna gäller i tillämpliga delar även för ränta, skattetillegg eller avgift (se 1 kap. 2 § SBL). Av 22 kap. 6 och 13 §§ SBL framgår att bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ TL gäller när en skattskyldig har överklagat ett beslut och att bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ TL ska tillämpas på mål enligt SBL.

FL innehåller grundläggande regler för förvaltningsförfarandet. I 3 § FL föreskrivs emellertid att om en annan lag eller förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från FL, så gäller den bestämmelsen. ML och SBL är specialförfattningar i förhållande till FL. ML:s och SBL:s regler gäller således framför reglerna i FL.

Lagen (1930:1973) om beräkning av lagstadgad tid gäller i samband med överklagande.

Skatteverkets beslut får, med vissa undantag, överklagas av skattskyldig hos allmän förvaltningsdomstol. Det är alltid LR som är överklagandeinstans i fråga om beslut som Skatteverket fattar med stöd av ML och SBL. Skatteverkets beslut får, med visst undantag överklagas också av allmänna ombudet hos Skatteverket (AO). LR:s beslut överklagas hos KR, vars beslut i sin tur överklagas hos RR. I RR, och i vissa fall i KR, fordras prövningstillstånd. Skatteverkets beslut får överklagas även om det inte är till nackdel för den skattskyldige. Vid överklagande av LR:s och KR:s beslut gäller emellertid att de får överklagas bara om de gått klaganden emot.

Vad som i det följande sägs om skattskyldig gäller även den som är berättigad till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. ML om inget annat påpekas.

Verkställighet

Om någon har överklagat ett mervärdesskattebeslut så inverkar inte detta på skyldigheten att betala den skatt, som överklagandet gäller, 23 kap. 7 § SBL. Enligt 23 kap. 8 § SBL får en åtgärd verkställas oavsett att det beslut som föranleder åtgärden inte har fått laga kraft.

19.2 Överklagande av Skatteverkets beslut

19.2.1 Allmänna regler

20 kap. 1 § 1 st. ML

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483). *Lag (2003:659)*.

22 kap. 1 § 1 st. SBL

Skatteverkets beslut får, utom i de fall som avses i 2 §, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige. Skatteverkets beslut i fråga om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b § får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den som ansökt om sådan återbetalning. Beslut som myndighet fattat enligt 13 kap. 1 § överklagas hos regeringen. Skatteverkets beslut får, utom i de fall som avses i tredje stycket, överklagas också av det allmänna ombudet hos Skatteverket. *Lag (2004:1157)*.

I 20 kap. 1 § 1 st. ML stadgas att beslut enligt ML – med undantag av beslut som behandlas i 20 kap. 1 § 2–4 st. ML (se avsnitt 19.2.2) – ska överklagas enligt bestämmelserna i SBL. Beslut enligt ML överklagas därigenom enligt 22 kap. SBL.

Enligt 22 kap. 1 § 1 st. SBL får Skatteverkets beslut överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Beslut som fattas av Skatteverket och som får överklagas ska således överklagas till LR. Vissa beslut får dock inte överklagas, se avsnitt 19.3.

Befrielseärenden enligt 13 kap. 1 § SBL överklagas hos regeringen.

Rätt att överklaga har den skattskyldige (se avsnitt 19.4) och AO (se avsnitt 19.6). Ett överklagande av Skatteverkets beslut ska ges in till Skatteverket.

Ett beslut kan bara överklagas av den det angår, dvs. klaganden ska vara saklegitimerad.

Av 22 kap. 15 § SBL framgår att i det fall talan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL har väckts mot en företrädare för en juridisk person, ska vad som sägs om skattskyldig och klagande i 22 kap. även gälla företrädaren.

Denne får således föra talan beträffande den grundläggande skattefordran när frågan om företrädaransvar väckts beträffande bl.a. mervärdesskatt.

Om Skatteverket avslår en ansökan om att lämna skattekundskattdokumentation i form av elektroniskt dokument är detta ett förvaltningsbeslut som kan överklagas till LR.

19.2.2 Särskilda regler om överklagande av vissa beslut som fattas enligt ML

20 kap. 1 § 2–6 st. ML

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupphuvudmannen. *Lag (2003:659)*.

Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet. *Lag (2003:1137)*.

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmänna talan av Skatteverket. *Lag (2003: 659)*.

Forum för överklagande

De flesta av de beslut som behandlas i 20 kap. 1 § 2 st. ML är sådana som skattekontoret Falun fattar. Beslut avseende återbetalning till utländska företag fattas dock av utlandsenheterna i Stockholm och Malmö. Samtliga dessa beslut får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. Av 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. framgår att även beslut enligt SBL i fråga om återbetalning av bl.a. mervärdesskatt enligt 18 kap. 4 b § SBL, beslut enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting samt beslut enligt ML som rör den som är mervärdesskatteskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 p. ML ska tas upp i Länsrätten i Dalarnas län.

Beslut om gruppregistrering följer de allmänna reglerna om överklagande i fråga om forum.

Tidsfrist för överklagande

Tidsfristen för överklagande av de beslut som behandlas i 20 kap. 1 § 2–4 st. SBL är två månader från den dag klaganden fick del av beslutet, se avsnitt 19.4.4.

**Övriga
förfaranderegler**

När det gäller förfarandet vid överklagande i andra avseenden än de som regleras i 20 kap. 1 § 2–5 st. ML, dvs. annat än forum och tidsfrist, gäller FL:s bestämmelser. Detta eftersom specialreglering, liknande det undantag som görs i lagrummets första stycke, saknas för de nu aktuella beslutstyperna. Se även avsnitt 19.5.1.

19.3 Beslut som inte får överklagas

22 kap. 2 § SBL

Beslut i fråga om

1. ...
2. skatterevision enligt 14 kap. 7 §,
3. ...
4. föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 §
får inte överklagas. *Lag (1997:483)*.

Beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket 8 får inte överklagas. *Lag (2005:1118)*.

Skatteverkets beslut om skatterevision och föreläggande vid vite får inte överklagas. Att ett beslut om skatterevision inte får överklagas ligger i sakens natur. Avsaknaden av möjlighet att överklaga ett föreläggande vid vite har sin förklaring i dels att vitesinstitutet annars skulle bli ineffektivt, dels att den skattskyldige har rätt att få såväl vitesföreläggandets laglighet som lämplighet prövat i mål om utdömande av vite. Enligt 11 kap. 1 § 2 st. 8 p. SBL anses en överenskommelse om betalningskyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL som fullföljts av företrädaren på överenskommet sätt inom rätt tid vara ett beskattningsbeslut. Ett sådant beskattningsbeslut får inte överklagas.

19.4 Den skattskyldiges överklagande

19.4.1 Förutsättningar

Talerätt

Som allmänna förutsättningar för att få föra talan i domstol gäller att den som för talan har partsbehörighet, processbehörighet och saklegitimation. Vad som avses med detta behandlas i avsnitt 18.3.2.

Formkrav m.m.

Av ML och SBL framgår inte vad ett överklagande ska innehålla. Detta framgår i stället av 3 och 4 §§ FPL. I 3 § FPL stadgas att ett överklagande ska vara skriftligt och vara egenhändigt undertecknat av den skattskyldige eller hans ombud. Detta formkrav är uppfyllt om överklagandet görs i en skrivelse, ett telefax eller elektronisk post. Formkravet anses uppfyllt om ett insänt telefax senare bekräftas med en skrivelse

i original (jfr RÅ 1992 not. 571). Detta gäller även för elektronisk post. Se vidare avsnitt 18.4.6.

I överklagandet ska dessutom, enligt 4 § FPL, anges vilket beslut som överklagas, vad som yrkas samt de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet. Det är således viktigt att klaganden klart anger yrkanden och grunder. Är överklagandet så ofullständigt att det inte kan prövas i sak ska domstolen förelägga klaganden att inom viss tid avhjälpa det som brister med risk att talan annars inte tas upp till prövning, 5 § FPL.

Överklagandet ska ställas till LR men ges in till Skatteverket (jfr 2 kap. 6 § SBL). Har ett överklagande inom överklagandetiden lämnats till allmän förvaltningsdomstol ska överklagandet anses ha kommit in i rätt tid.

Om den skattskyldige har fått en felaktig upplysning om överklagandetiden i överklagandehänvisning av Skatteverket anses ett överklagande som kommit in inom den tid som angetts i upplysningen som inkommet i rätt tid. Om den felaktiga upplysningen innebär att för kort tid angivits i överklagandehänvisningen har den skattskyldige ändå den tid på sig som är den korrekta överklagandetiden.

19.4.2 Forum för överklagande

22 kap. 1 a § SBL

Beslut som rör en fysisk person överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades.

Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet fattades. För den som var bosatt eller stadigvarande vistades här i landet under någon del av det år då beslut fattades, men som inte var folkbokförd här den 1 november föregående år, avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen först var bosatt eller stadigvarande vistades. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229), avses med hemortskommun den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före det år då beslutet fattades. *Lag (2003:664)*.

22 kap. 1 b § SBL

Beslut som rör juridiska personer överklagas enligt följande uppställning.

Beslut som rör	överklagas hos den länsrätt
1. ett handelsbolag	inom vars domkrets bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet fattades
2. en europeisk ekonomisk intressegruppering	inom vars domkrets intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
3. ett dödsbo	som senast var behörig att pröva ett överklagande som rörde den avlidne
4. någon annan juridisk person än som avses i 1–3	inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då beslutet fattades
5. en juridisk person som inte är ett dödsbo och som har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet fattades	inom vars domkrets huvudkontoret eller sätet var beläget eller, om huvudkontor och säte saknas, förvaltningen utövades då den juridiska personen bildades
6. en juridisk person som har upplösts	som senast var behörig.

Lag (2003:664).

22 kap. 1 c § SBL

Beslut som rör

1. företag eller annan näringsidkare inom en koncern och moderföretaget i koncernen,
 2. två eller flera företag eller andra näringsidkare inom en koncern,
 3. delägare i en juridisk person och den juridiska personen, eller
 4. två eller flera delägare i en juridisk person
- får överklagas hos den länsrätt som enligt 1 b § skall pröva moderföretagets respektive den juridiska personens överklagande, om överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund. *Lag (2003:664).*

22 kap. 1 d § SBL

Bestämmelserna i 1 a och 1 b §§ gäller inte, om regeringen för vissa ärenden föreskrivit att överklagande skall tas upp av annan länsrätt. *Lag (2004:1156).*

Av reglerna i 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL framgår till vilken LR överklagandet ska ske.

Rätt LR för fysiska personer

Beslut som rör en fysisk person överklagas hos den LR inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades. Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet fattades. För den som var bosatt eller stadigvarande vistades här i landet under någon del av det år då beslut fattades, men som inte var folkbokförd här den

1 november föregående år, avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen först var bosatt eller stadigvarande vistades. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 3 IL, avses med hemortskommun den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före det år då beslutet fattades.

**Rätt LR för
juridiska personer**

Beslut som rör ett handelsbolag överklagas hos den LR inom vars domkrets bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör en europeisk ekonomisk intressegruppering överklagas hos den LR inom vars domkrets intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör ett dödsbo överklagas hos den LR som senast var behörig att pröva ett överklagande som rörde den avlidne.

Beslut som rör annan juridisk person än ovan nämnda överklagas hos den LR inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör en juridisk person som inte är ett dödsbo och som har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet fattades, överklagas hos den LR inom vars domkrets huvudkontoret eller sätet var beläget eller, om huvudkontor och säte saknas, förvaltningen utövades då den juridiska personen bildades.

Beslut som rör en juridisk person som har upplösts överklagas hos den LR som senast var behörig.

**Rätt LR för
personer i
intressegemenskap**

Beslut som rör

1. företag eller annan näringsidkare inom en koncern och moderföretaget i koncernen,
2. två eller flera företag eller andra näringsidkare inom en koncern,
3. delägare i en juridisk person och den juridiska personen, eller
4. två eller flera delägare i en juridisk person

får överklagas hos den LR som ska pröva moderföretagets respektive den juridiska personens överklagande, om överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund.

LR i Dalarnas län

Forumbestämmelserna ovan gäller inte, om regeringen för vissa ärenden föreskrivit att överklaganden ska tas upp av annan LR. Sålunda har regeringen i 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. föreskrivit att beslut av Skatteverket som överklagas till LR ska tas upp av LR i Dalarnas län om beslutet avser ärenden enligt

1. SBL i fråga om punktskatt och om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b § samma lag,
2. författning som anges i 1 kap. 1 § 2 st. SBL (punktskatter),
3. kupongskattelagen (1970:624),
4. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
5. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
6. lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting, eller
7. mervärdesskattelagen (1994:200) som rör den som är mervärdesskatteskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 samma lag.

19.4.3 Tidsfrist – 6 år

22 kap. 3 § 1 st. SBL

Den skattskyldiges överklagande skall, om inte annat följer av 4 §, ha kommit in senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det sjätte året och klaganden har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. *Lag (1997:483).*

Överklagandefristen för den skattskyldige motsvarar den sex-åriga omprövningsfristen. Ett överklagande ska således ha kommit in inom sex år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Från denna huvudregel görs emellertid ett undantag. För det fall att Skatteverket har meddelat ett beskattningsbeslut efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår under vilket det beskattningsår som beslutet avser har gått ut och den skattskyldige fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. Denna regel innebär således att fristen för överklagande utsträcks utöver sexårsfristen.

Exempel

Ovan nämnda undantag innebär att om en skattskyldig får kännedom om ett beslut om mervärdesskatt avseende redovisningsperioden juni 2001 först den 20 december 2007, så går tiden för överklagande ut först den 20 februari 2008, dvs. efter sexårsfristen.

Nackdels- och fördelsbeslut

22 kap. 3 § 2 st. SBL

Den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne. *Lag (1997:483)*.

Den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte gått honom emot. Detta utgör en specialreglering i förhållande till FL:s regler.

19.4.4 Tidsfrist – 2 månader

När det gäller vissa beslut har lagstiftaren föreskrivit en kortare tid för ingivande av överklagande.

20 kap. 1 § 5 st. ML

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet. *Lag (2003: 659)*.

Överklagande av beslut som skattekontoret Falun och utlandsenheterna i Stockholm och Malmö har fattat enligt 20 kap. 1 § 2 och 4 st. ML ska ha kommit in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. Överklagande av Skatteverkets beslut om gruppregistrering, 20 kap. 1 § 3 st. ML, ska också ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick del av beslutet.

22 kap. 4 § 5 och 8 p. SBL

Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, om det gäller

...
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, *Lag (1997:483)*

...
8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap.
4 b §, eller
... *Lag (2006:579)*.

Ett överklagande av beslut om anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt samt beslut om återbetalning av bl.a. mervärdesskatt enligt 18 kap. 4 b § SBL ska, enligt 22 kap. 4 § SBL, ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fått del av beslutet. Övriga beslut som anges i paragrafen kommenteras inte här eftersom de inte berör mervärdesskatt.

19.4.5 Särskilt om skattetillägg

22 kap. 5 § SBL

Även om tiden för överklagande har gått ut, får ett beslut om skattetillägg överklagas så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft. *Lag (1997:483)*.

Om en skattskyldig överklagat ett beslut i sak, men underlåtit att överklaga det skattetillägg som är hänförligt till mervärdesskattefrågan har han, så länge beslutet i huvudfrågan (sakfrågan) ännu inte fått laga kraft, möjlighet att överklaga Skatteverkets beslut också avseende skattetillägg och detta även om ordinarie sexårsfrist för överklagande har löpt ut. Det torde däremot inte finnas någon möjlighet för AO att efter sin egen överklagandetids utgång kunna väcka liv i en lagakraftvunnen skattetilläggsfråga. Notera dock att Skatteverket under sexårsfristen kan ompröva sina skattetilläggsbeslut under förutsättning att det nya beslutet är till förmån för den skattskyldige. Se även avsnitt 18.4.7.

19.5 Förfarandet vid överklagande

19.5.1 Allmänt

22 kap. 6 § SBL

Bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller när en skattskyldig har överklagat Skatteverkets beslut. *Lag (2003:664)*.

Vid överklagande av beslut om debitering till följd av taxeringsbeslut gäller bestämmelserna i 6 kap. 3 § taxeringslagen. *Lag (1997:483)*.

Bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ TL gäller i fråga om förfarandet vid skattskyldigs överklagande. Skatteverket ska således pröva om överklagandet kommit in i rätt tid (6 kap. 5 § TL). Verket ska också ompröva det överklagade beslutet (6 kap. 6 § TL). Av 6 kap. 7 § TL framgår att Skatteverket ska överlämna överklagandet till LR om det inte avvisats enligt 6 kap. 5 § TL eller förfallit på grund av att Skatteverket helt

bifallit överklagandet vid omprövning enligt 6 kap. 6 § TL. Om det föreligger särskilda skäl får Skatteverket enligt 6 kap. 7 § TL överlämna överklagandet till LR utan föregående omprövning. Dessa bestämmelser behandlas närmare i avsnitt 19.5.2–19.5.4.

Beträffande omprövning vid AO:s överklagande, se avsnitt 19.5.3.

Skatteverket ska kontrollera om klaganden är taleberättigad (jfr avsnitt 18.4.2). Om annan än den skattskyldige själv under-tecknat överklagandet ska verket kontrollera om den som undertecknat har rätt att företräda den skattskyldige. Vidare måste Skatteverket kontrollera om det överklagade beslutet är överklagbart.

RSV har 2003-02-03, dnr 10310-02/100, utfärdat ”Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade beslut”.

**20 kap. 1 § 2–4 st.
ML**

Det bör i detta sammanhang noteras att de beslut som omnämns i 20 kap. 1 § 2–4 st. ML inte, enligt lagrummets första stycke, omfattas av vad som sägs om förfarandet vid överklagande nedan. För dessa beslut är det i stället förvaltningsrättsliga regler som styr förfarandet. Det kan särskilt nämnas att omprövningen vid överklagande enligt 27 § FL är mer begränsad än den s.k. obligatoriska omprövningen enligt 6 kap. 6 § TL (jfr 22 kap. 6 § SBL). Om de specifika förhållanden som anges i 27 § FL (paragrafen reglerar när en myndighet är *skyldig* att ompröva ett beslut) inte är för handen, ska Skatteverket regelmässigt utan föregående omprövning överlämna överklagandet och övriga handlingar i ärendet till högre instans. Skatteverket har dock i den mån allmänna principer om rättskraft medger en *möjlighet* att ändra beslutet även i andra fall än när det är skyldigt att göra det (se vidare Hellners och Malmqvist, Förvaltningslagen med kommentarer, 2003, s. 327 ff.).

**20 kap. 1 § 1 st.
ML**

Övriga beslut som fattas enligt ML hanteras enligt 20 kap. 1 § 1 st. ML i enlighet med överklagandebestämmelserna i 22 kap. SBL. Följaktligen gäller vad som sägs nedan för dessa beslutstyper.

19.5.2 Rättidsprövning (6 kap. 5 § TL)

En av de formella bedömningar som Skatteverket ska göra är att kontrollera om överklagandet har kommit in i rätt tid, 6 kap. 5 § TL. Har överklagandet kommit in inom överklagande-

fristen ska enligt huvudregeln Skatteverket företa en obligatorisk omprövning. Har överklagandet kommit in för sent ska Skatteverket avvisa det såsom för sent anført. Ett sådant avvisningsbeslut kan överklagas till LR enligt 22 kap. 1 § SBL.

I två fall ska överklagandet inte avvisas. Det ena är om förseningen beror på att Skatteverket lämnat en felaktig underrättelse om hur man överklagar. Det andra är om överklagandet inom överklagandetiden har kommit in till en allmän förvaltningsdomstol.

Om den skattskyldige överklagar Skatteverkets avvisningsbeslut och om LR finner att det av Skatteverket avvisade överklagandet är rättidigt anført återförvisas det till Skatteverket för obligatorisk omprövning. Bifaller inte Skatteverket därvid den skattskyldiges yrkanden ska överklagandet och samtliga handlingar på nytt översändas till LR.

I rättsfallet RÅ 1991 ref. 90 prövades om en överklagandehandling, som uppgavs ha sänts via telefax, hade kommit in till vederbörande myndighet i rätt tid. Klaganden ansågs inte ha förmått styrka att inlagan kommit in i rätt tid varför överklagandet av beslutet att avvisa talan på grund av för sent anført överklagande avsågs.

19.5.3 Obligatorisk omprövning (6 kap. 6 § TL)

Skatteverket ska, enligt 6 kap. 6 § 1 st. TL, ompröva ett av den skattskyldige till LR överklagat beslut. En sådan omprövning benämns i förarbetena till TL ”obligatorisk omprövning”. Syftet med den benämningen torde vara att man språkligt ska kunna skilja omprövningar efter överklagande från andra omprövningar.

Det kan i vissa fall vara oklart om den skattskyldige begär omprövning eller överklagar ett beslut. Skatteverket bör i ett sådant fall vara försiktigt med att tolka den skattskyldiges skrivelse som ett överklagande (se prop. 1989/90:74 s. 319 och avsnitt 18.4.1). Fråga om tolkningen av en skattskyldigs skrivelse har varit föremål för JO:s prövning (1995/96:JO s. 234). JO anförde att SKM:s tveksamhet om skrivelsens innebörd borde ha kunnat undanröjas på ett tidigare stadium än vad som skedde (först efter ca en månad). SKM borde ha inhämtat ett klart besked om avsikten med skrivelsen var ett överklagande utan denna tidsutdräkt.

När AO överklagar ska Skatteverket inte ompröva enligt SBL. I dessa fall gäller i stället 27 § FL. RSV har i skrivelse 1993-

06-30, dnr 21548-93/900, ”Skillnaden mellan omprövning av taxerings- och beskattningsbeslut och omprövning av förvaltningsbeslut”, redogjort för skillnaden mellan omprövning enligt FL och TL m.fl. I 27 § FL finns regler om omprövning som innebär att om myndigheten finner att dess beslut är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning, ska beslutet ändras om det kan ske snabbt, enkelt och utan nackdel för enskild part. Om dessa förutsättningar inte föreligger ska myndigheten utan föregående omprövning överlämna överklagandet jämte andra handlingar i ärendet till högre instans.

Skyndsamhetskravet

Skatteverket ska snarast företa en obligatorisk omprövning av det överklagade beslutet enligt 6 kap. 6 § 1 st. TL. Vad som kan anses utgöra en acceptabel handläggningstid har inte berörts i förarbetena till TL, men bestämmelsen kan dock knappast ges annan tolkning än att Skatteverket ska prioritera obligatoriska omprövningar. En sådan ordning torde dessutom följa av allmänna rättsprinciper. Den skattskyldige vill ha sin sak prövad av LR och Skatteverkets hantering dessförinnan är närmast att jämställa med beredande åtgärder inför den kommande processen. Skatteverkets ambition bör mot bakgrund därav vara att, i fall då yrkandet inte föranleder ytterligare utredning, det obligatoriska omprövningsbeslutet ska fattas senast en månad från det att överklagandet kom in. Beträffande vissa ärendegrupper, t.ex. anstånd, bör ännu kortare tid gälla. Blir å andra sidan ytterligare utredning nödvändig får naturligtvis kravet på skyndsamhet i viss mån vika. Ett obligatoriskt omprövningsbeslut bör i sådana utredningssituationer i normalfallet inte fattas senare än tre månader efter det att överklagandet kom in. Detta framgår av RSV:s skrivelse 2003-02-03, dnr 10310-02/100, ”Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade beslut”.

Hinder mot obligatorisk omprövning

Skatteverkets skyldighet att ompröva är inte undantagslös. Omprövning ska inte vidtas i följande fall

- överklagandet har kommit in för sent,
- det föreligger res judicata eller litis pendens,
- det finns särskilda skäl.

De två förstnämnda undantagen kommenteras under denna rubrik medan det sistnämnda undantaget kommenteras först i avsnitt 19.5.4 om bristande sakprövningsförutsättningar.

Om Skatteverket har konstaterat att ett överklagande är för sent inkommet ska någon obligatorisk omprövning inte ske enligt 6 kap. 6 § 1 st. TL. I stället ska Skatteverket fatta ett beslut om avvisning.

Skatteverket ska inte heller företa någon obligatorisk omprövning om frågan tidigare har avgjorts i allmän förvaltningsdomstol, dvs. om saken är res judicata. Ett annat hinder mot obligatorisk omprövning är om saken redan är föremål för domstols avgörande, dvs. att *litis pendens* föreligger. I prop. 1989/90:74 s. 403 sägs att en huvudregel i förvaltningsprocessen är att omprövning inte får ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till domstol för prövning.

Om Skatteverket inte ska ompröva det överklagade beslutet på grund av *res judicata* eller *litis pendens* bör Skatteverket i samband med att överklagandet och övriga handlingar i ärendet överlämnas till LR, i ett formligt beslut, förklara varför omprövning inte har vidtagits. I annat fall kommer såväl den skattskyldige som LR att sväva i tvivelsmål om anledningen härtill.

Om den skattskyldige överklagar dels en sakfråga som är föremål för LR:s prövning men innan dom fallit, dels en annan sakfråga har Skatteverket att fatta två beslut med anledning av överklagandet. Skatteverket ska fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut endast beträffande den fråga som inte redan är föremål för LR:s prövning och ska översända ärendet i denna del till LR efter sin prövning om den skattskyldiges yrkanden i denna del inte bifallits helt. Beträffande den fråga som redan tidigare har översänts till LR får inte Skatteverket fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut utan ska meddela den skattskyldige i beslut att man inte företar någon omprövning på grund av att frågan redan är föremål för domstolens prövning, varefter handlingarna översänds till LR.

Beträffande frågan om hur Skatteverket ska agera i det fallet att Skatteverket, i samband med en obligatorisk omprövning, finner att beslutet rörande den överklagade frågan i stället för att ändras på det sätt den skattskyldige yrkat bör ändras i motsatt riktning, se TAXHL 1996 s. 287 ff.

Hur Skatteverket bör agera i det fallet att myndigheten vid den obligatoriska omprövningen finner att den skattskyldige beträffande den aktuella sakfrågan bör tillgodoses i större omfattning än han yrkat, se TAXHL 1996 s. 290.

Om LR återförvisar en sakfråga till Skatteverket för förnyad prövning föreligger inte *litis pendens* eftersom frågan inte längre är föremål för domstolsprövning.

Helt bifall

Om Skatteverkets obligatoriska omprövning medför att den skattskyldiges yrkanden helt bifalls, förfaller den skattskyldiges överklagande enligt 6 kap. 6 § 2 st. TL och några handlingar ska inte översändas till LR. I ett sådant fall ska Skatteverket naturligtvis fatta ett formligt beslut i sakfrågan, som ska tillställas klaganden. LR ska emellertid inte på något sätt underrättas om överklagandet eller Skatteverkets beslut. Något särskilt avskrivningsbeslut ska inte fattas. Skatteverket bör dock i det obligatoriska omprövningsbeslutet upplysa om att överklagandet förfallit p.g.a. verkets beslut.

Delvis bifall

Resulterar den obligatoriska omprövningen endast delvis i bifall anses överklagandet avse de sakfrågor som inte har bifallits fullt ut. I samband med att ärendet översänds till LR ska den skattskyldige upplysas om att den fortsatta handläggningen av de tvistiga frågorna sker i LR. Någon överklagandehänvisning ska inte lämnas, eftersom överklagandet överlämnas till LR, vilket innebär att den skattskyldiges yrkanden automatiskt blir föremål för domstolsprövning.

För det fall att den skattskyldige därefter inkommer med ytterligare skriftväxling till Skatteverket ska denna översändas till LR med eller utan yttrande. I regel är det både smidigare och snabbare att Skatteverket avger yttrande i samband med att den ytterligare skriftväxlingen översänds till LR. Ett yttrande får dock inte fördröja översändandet.

Återkallelse av talan

Om t.ex. den skattskyldige återkallar sin talan under processen i LR eller om LR av något skäl avvisar dennes talan uppkommer ingen *res judicata*-situation. Det obligatoriska omprövningsbeslutet blir i sådana fall att jämställa med ett ”vanligt” omprövningsbeslut som kan överklagas respektive omprövas. Om ett obligatoriskt omprövningsbeslut är det senaste beslut som Skatteverket fattat rörande en viss sakfråga och det inte föreligger *res judicata* eller *litis pendens* bör med andra ord den skattskyldige rikta ett nytt överklagande rörande den sakfrågan mot det obligatoriska omprövningsbeslutet och inte mot Skatteverkets tidigare beslut i frågan.

Ofta torde ett obligatoriskt omprövningsbeslut medföra att den skattskyldige inte får eller endast delvis får bifall till sina yrkanden. Motiveringen i omprövningsbeslutet till varför det inte kunde bli fullt bifall till ändringsyrkandet är kanske så klar-

görande att den skattskyldige övertygas om att beslutet är riktigt eller så är restposten så liten att han tappar intresset för att driva sin sak i domstol. I sista stycket i 6 kap. 6 § TL ges Skatteverket möjlighet att bereda den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet. Detta gäller under förutsättning att Skatteverket har grundad anledning att tro att den skattskyldige inte längre är intresserad av att föra sin sak vidare, trots att ändring inte vidtagits i enlighet med hans yrkanden. Om den skattskyldige återkallar överklagandet innan det har överlämnats till LR, ska Skatteverket avskrivna ärendet och följaktligen inte vidarebefordra några handlingar till LR.

Av det sagda framgår att Skatteverket inte generellt ska bereda den skattskyldige tillfälle att återkalla sin talan. Några fasta regler för när så ska ske kan dock inte ställas upp utan det får avgöras från fall till fall. Återkallar den skattskyldige sin talan torde det normalt ske efter Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut men före det att Skatteverket överlämnat några handlingar till LR. Den skattskyldige kan naturligtvis också komma att återkalla sin talan innan Skatteverket hunnit fatta sitt obligatoriska omprövningsbeslut. I båda dessa fall ska Skatteverket fatta ett avskrivningsbeslut som, genom att myndigheten slutligen skiljer sig från ärendet eller del av ärendet, bör sättas upp särskilt. Återkallar den skattskyldige sin talan först efter det att Skatteverket överlämnat handlingarna i ärendet till LR, är endast LR behörig att fatta avskrivningsbeslutet.

Får den skattskyldige inte fullt bifall till sitt yrkande och bereder Skatteverket honom inte tillfälle att återkalla sin talan ska myndigheten överlämna handlingarna i ärendet till LR. Detta bör ske skyndsamt. Ges den skattskyldige tillfälle att återkalla sin talan ska han ges en viss tidsfrist därför. Lämpligen anges normalt ett datum cirka två veckor framåt i tiden räknat från dagen för utsändandet av beslutet. Om den skattskyldige inte återkallar sin talan eller inte hörs av senast den angivna dagen översänds Skatteverkets akt till LR.

19.5.4 Bristande sakprövningsförutsättningar (6 kap. 7 § TL)

I avsnitt 19.5.3 vid kantrubriken hinder mot obligatorisk omprövning har konstaterats att Skatteverket inte ska vidta någon obligatorisk omprövning om Skatteverket anser att överklagandet ska avvisas såsom för sent inkommet eller att res judicata eller litis pendens föreligger. I de fall res judicata eller

litis pendens föreligger ska således det till LR överlämnade materialet inte innehålla ett obligatoriskt omprövningsbeslut.

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket, enligt 6 kap. 7 § TL, överlämna överklagandet till LR utan föregående obligatorisk omprövning. Sådana särskilda skäl kan föreligga om

- överklagandet inte undertecknats,
- klaganden inte utvecklat sin talan, dvs. om överklagandet är så ofullständigt att det inte kan bli föremål för prövning i sak, eller
- fullmakt saknas för ombudet.

Innan handlingarna överlämnas till LR bör Skatteverket bereda den skattskyldige möjlighet att avhjälpa de bristande sakprövningsförutsättningarna genom att komplettera med t.ex. en fullmakt (prop. 1989/90:74 s. 319).

19.5.5 Överlämnande till LR

Efter det att Skatteverket har fattat det obligatoriska omprövningsbeslutet ska samtliga handlingar i ärendet överlämnas till LR, 6 kap. 7 § TL. Den skattskyldige meddelas att ärendet nu har överlämnats dit och att han ska vända sig till LR, och inte till Skatteverket, om han har något att erinra mot Skatteverkets beslut eller vill ge in komplettering. När ärendet har inkommit till LR och har anhängiggjorts där är det domstolen som leder processen. Den fortsatta kommunikationen sker nu genom LR, vilket gäller både för den skattskyldige och för Skatteverket.

Skatteverket får dock överlämna överklagandet till LR utan föregående omprövning om det föreligger *res judicata*, *litis pendens* eller om det finns särskilda skäl (se avsnitt 19.5.3 och 19.5.4). Skatteverket ska i dessa fall fatta beslut om överlämnande till LR och av detta beslut ska det framgå att någon obligatorisk omprövning inte har företagits. Den skattskyldige tillställs beslutet och akten med överklagandeskrivelsen och Skatteverkets beslut översänds till LR.

Handläggningen vid domstol

Vid den fortsatta handläggningen i domstol tillämpas vissa av TL:s regler (se 22 kap. 13 § SBL) men även FPL:s regler. Reglerna om taleändring, bevisupptagning, muntlig förhandling m.m. är således bestämmelser som ska tillämpas vid den fortsatta handläggningen.

Skatteverkets roll har genom överlämnandet av ärendet till LR ändrats från att ha varit beslutsmyndighet till att bli motpart till

den skattskyldige i målet. Processledningen sköts av domstolen. Genom den nu inledda processen har Skatteverket att yttra sig över den skattskyldiges inlagor i målet. Skatteverkets yttrande har, i motsats till dess beslut, inga rättsverkningar. Av den anledningen måste ett yttrande utformas annorlunda än ett beslut.

Sakprocess

Processen avseende mervärdesskatt är en sakprocess. Utmärkande för en sådan är att väckt talan inte får ändras, dvs. saken, processföremålet, måste förbli intakt under processens hela förlopp. Någon legal definition av sakbegreppet finns inte. Detta innebär att processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet, klagandens yrkande samt de omständigheter han åberopar till stöd för detta. I RÅ 2000 ref. 54 har RR uttalat att vid sakens avgränsning framförallt ska beaktas om det föreligger överensstämmelse i fråga om det händelseförlopp och de inkomster och utgifter som utgör underlag för bedömningen. Klaganden får således inte byta grund för sin talan och motparten får inte framställa äkta kvittningsinvändningar. Däremot får motparten framställa s.k. oäkta kvittningsinvändningar. Den oäkta kvittningen är emellertid inte någon kvittning i egentlig mening, utan endast ett åberopande av motfakta som hänför sig till just det yrkande som klaganden framställt. Vad som i processen ska anses utgöra en oäkta kvittning styrs således av hur väl saken har individualiserats.

Vad gäller inkomsttaxeringen har RR i RÅ 2003 ref. 15 funnit att det inte är en taleändring då SKM i KR ändrar grund för vägrat avdrag. Saken är fortfarande densamma.

När det gäller mervärdesbeskattningen har RR uttalat sig om sakens avgränsning i RÅ 2002 ref. 46 och RÅ 2004 not. 76.

I RÅ 2002 ref. 46 ansåg RR att redovisningen av mervärdesskatt ska ses som en och samma fråga i det fall att den skattskyldige i sin självdeklaration inte har redovisat några uppgifter om mervärdesskatt. Underlaget för skattetillägg utgörs därför av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

I RÅ 2004 not. 76 hade ett moderbolag gjort avdrag för ingående mervärdesskatt hänförligt till ett helägt dotterbolags verksamhet. Dotterbolaget tillhandahöll moderbolaget tjänster men var inte registrerat till mervärdesskatt och hade inte debiterat utgående mervärdesskatt. RR ansåg att om moderbolagets uppfattning att de tjänster som dotterbolaget utfört åt moderbolaget inte var skattepliktiga hade varit korrekt, hade

moderbolaget inte haft någon rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänförde sig till dessa tjänster. Vidare hade moderbolaget haft rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänförde sig till dotterbolagets förvärv för tillhandahållandet av tjänsterna under förutsättning att moderbolaget haft rätt till avdrag om det självt gjort förvärven (den s.k. slussningsregeln i 8 kap. 4 § 5 p. ML). Enligt RR:s mening hänför sig båda dessa avdrag till samma fråga, nämligen skatteplikten för de tjänster dotterbolaget tillhandahållit moderbolaget. Underlaget för skattetilägget avseende inte avdragsgill ingående mervärdesskatt hänförlig till dotterbolagets verksamhet ska minskas med den ingående mervärdesskatt som moderbolaget varit berättigad till enligt slussningsregeln.

Som ändring av talan anses inte det fallet att den skattskyldige begränsar sin talan. Inte heller en utvidgning av talan anses innebära en ändring av densamma, nämligen om fråga bara är om en beloppsmässig utvidgning. En skattskyldig som under processens gång t.ex. uppmärksammar att han yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt med för lågt belopp, får ändra sitt yrkande till att avse det högre beloppet. Beloppsmässiga utvidgningar kan ske i LR, KR och RR om det är fråga om samma sak. Det ligger vidare i sakens natur att återopande av nya fakta till stöd för ett och samma yrkande, oavsett om dessa nya fakta är hänförliga till bevisningen eller till den rättsliga argumentationen, inte innebär att talan ändras.

En närmare genomgång av sakproblematiken i taxeringsprocessen finns i TAXHL 1996 s. 217 ff. och i Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen (SKV 231) s. 177 ff. Nämnade handledningar är i tillämpliga delar även vägledande för process enligt SBL.

Utan hinder av förbudet mot taleändring i 6 kap. 18 § TL ges i samma kapitel 19 § utrymme för LR, men inte KR eller RR, att tillåta ändring av talan i visst fall och följaktligen pröva en ny fråga utan föregående omprövning. En första förutsättning härför är dock att det nya yrkandet kommit in inom överklagandetiden. Därtill kommer att den nya frågan måste ha ett samband med den fråga som överklagats och att några särskilda olägenheter inte uppkommer för LR genom att en ny fråga förs dit (jfr RÅ 2000 ref. 50). Bestämmelsen strider egentligen mot grundprinciperna för TL, men den har ansetts befogad främst med hänsyn till processekonomiska skäl, eftersom bestämmelsen möjliggör kumulation (sammanslagning)

av två mål som har samband med varandra utan att ett nytt överklagande måste ges in och processmaterialet dubbleras.

Som framgår ovan kan LR underlåta att ta upp en ny fråga till prövning. I sådana fall ska domstolen fatta ett formligt avvisningsbeslut. Vad gäller agerandet i övrigt i en sådan situation har domstolen fria händer. Den får i stället överlämna den nya frågan till Skatteverket för omprövning men man behöver inte göra det.

Frågan om när domstolen ska överlämna en avvisad talan till Skatteverket för omprövning är mycket sparsamt berörd i förarbetena till TL. I propositionens specialmotivering sägs således bara att rätten från fall till fall får bedöma om det med hänsyn till yrkandets beskaffenhet framstår som lämpligt att göra så (prop. 1989/90:74 s. 418). Grundar sig avvisningsbeslutet på det faktum att den nya frågan väckts för sent ska frågan naturligtvis inte överlämnas till Skatteverket. Om i stället avvisningsbeslutet grundar sig på det faktum att den nya frågan inte har tillräckligt nära samband med den fråga som är föremål för domstolens prövning kan det förefalla lämpligt att domstolen, i vart fall som en huvudregel, överlämnar den nya frågan för omprövning. Detta gäller inte minst i de fall då talan utvidgats i rätt tid men domstolens avvisningsbeslut fattas efter det att överklagandetiden gått ut. I sådana fall kan ju den skattskyldige inte på annat sätt få en omprövning till stånd. Ett undantag från denna huvudregel skulle kunna vara att talan rörande den nya frågan närmast är att karaktärisera som en misstagstalan. Grundar sig avvisningsbeslutet på att det skulle vara en olägenhet för domstolen att pröva den nya frågan, ligger det i sakens natur att frågan bör överlämnas till Skatteverket.

Väljer domstolen att överlämna frågan till Skatteverket ska omprövning, märkligt nog, ske enligt 21 kap. 4 § SBL och inte enligt 22 kap. 6 § SBL. Fråga blir då alltså om en ordinarie omprövning och inte om en s.k. obligatorisk sådan. Klaganden måste således ge in ett nytt överklagande om han inte är nöjd med det följande omprövningsbeslutet.

Exempel

En skattskyldig yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader för inköp av maskin A med 15 000 kronor. Skatteverket vägrar avdrag på grund av att den skattskyldige, trots anmaning härom, inte har styrkt avdraget för den ingående mervärdesskatten. Han

begär då omprövning och visar upp kvitton på 10 000 kronor och uppger att övriga kvitton har förkommit. Skatteverket medger avdrag med 10 000 kronor. Den skattskyldige överklagar till LR utan att styrka sina kostnader ytterligare. Vid den obligatoriska omprövningen ändrar inte Skatteverket det överklagade beslutet och överlämnar ärendet till LR. Under handläggningen hos LR specificerar den skattskyldige resterande 5 000 kronor genom att uppvisa fakturor för detta belopp. Därutöver företer han ett nytt kvitto avseende inköp av en maskin B och yrkar ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt med 1 000 kronor. Han uppger i LR att han förbisåg kostnaden men yrkar nu avdrag för den. Dessa båda avdragsyrkanden får anses ha ett nära samband med varandra men det nya avdragsyrkandet avser en ny fråga. LR har möjlighet att pröva även det nya yrkandet om det framställs inom tidsfristen för överklagande, men har också möjlighet att avvisa den nya frågan om rätten finner att det skulle vara förenat med någon olägenhet att till en gemensam handläggning ta upp båda frågorna.

Skönsbeskattningsfall

Saken vid skönsbeskattning beror på vilket material som beslutet har grundats på. Om Skatteverket har skönsbeskattat den skattskyldige i enlighet med inkomna handlingar eller en icke undertecknad deklARATION individualiseras processföremålet normalt på vanligt sätt genom det överklagade beslutet, klagandens yrkande och de omständigheter han åberopar till stöd därför.

När det gäller skönsbeskattning av mervärdesskatt i avsaknad av deklARATION och om underlag saknas är "saken" hela den skatt som därvid påförs (jfr prop. 1993/94:99 s. 248 och RÅ 2002 ref. 46). Om Skatteverket har vetskap om att den skattskyldige bedriver viss näringsverksamhet och skönsbeskattar den skattskyldige för just denna verksamhet är processföremålet begränsat till den verksamhet som den skattskyldige skönsbeskattas för.

Rättskraft

I 17 kap. 11 § 1 st. RB anges att en dom, sedan tid för talan har gått ut, har rättskraft såvitt därigenom avgjorts den sak varom talan väckts. Enligt paragrafens tredje stycke får en fråga som sålunda avgjorts inte på nytt tas upp till prövning. FPL har inte några motsvarande bestämmelser men för domar på förvaltningsområdet anses ändå principen i huvudsak vara densamma som för civilprocessen enligt RB.

Det är genom sin rättskraft som en dom är av betydelse för parterna. Med rättskraft avses att en fråga som prövats i en process genom lagakraftvunnet beslut eller dom blir bindande för parterna. En doms rättskraft sträcker sig inte längre än den rättsföljd som är i fråga i målet. Det blir således den avgränsade frågan avseende en viss redovisningsperiod som vinner rättskraft genom en lagakraftvunnen dom. Andra frågor hänförliga till samma redovisningsperiod kan både omprövas och överklagas inom omprövnings- och överklagandefristerna. Vidare kan en ny talan väckas om motsvarande fråga avseende annan redovisningsperiod.

I prop. 1989/90:74 s. 374 anges att ”[n]är det gäller att bestämma en doms rättskraft är reglerna om taleändring av avgörande betydelse. En samstämmighet finns på det sättet att om återopandet av en ny omständighet eller framställandet av ett nytt yrkande skulle innebära att en ny sak eller fråga väcks och därför utgör en otillåten taleändring, får den nya saken eller frågan inte avvisas som *res judicata* om den aktualiseras i ett nytt ärende. En ny fråga kan många gånger prövas antingen i samband med att länsrätten prövar en annan fråga eller i ett nytt, fristående ärende. Men om frågan väl har prövats, får den inte senare tas upp i ett nytt ärende.” Klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet enligt 6 kap. 19 § TL. Om en ny fråga förs in i ett mål hos LR men denna inte tillåter taleändringen, får frågan inte avvisas hos Skatteverket när frågan överlämnas av LR.

19.6 AO:s överklagande

19.6.1 Allmänt

Enligt bestämmelserna i 2 kap. SBL är Skatteverket beslutande myndighet i beskattningsärenden. Av allmänna rättsprinciper följer att en myndighet inte kan överklaga sina egna beslut. Skatteverket har således inte getts rätt att överklaga sina beslut hos LR. Ibland kan det emellertid vara nödvändigt att det allmänna kan överklaga ett beslut av Skatteverket. Det behovet tillgodoses genom att allmänna ombudet hos Skatteverket, enligt 22 kap. 1 § 1 st. SBL, har getts rätt att överklaga Skatteverkets beslut, se lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket.

Systemet med omprövningsförfarande gör att felaktigheter kan rättas av Skatteverket. Med hänsyn härtill bör AO:s överklagande av Skatteverkets beslut normalt endast ske undan-

tagsvis. Överklagande av det allmänna aktualiseras vanligtvis i prejudikatsfrågor. Överklagas Skatteverkets beslut kan AO föra talan såväl till den skattskyldiges för- som nackdel.

AO kan naturligtvis inte ta del av samtliga beslut som Skatteverket meddelar. Det är därför viktigt att AO underrättas om de beslut som kan komma i fråga för överklagande. Det kan därvid röra sig om t.ex. beslut som rör tillämpning av ny lagstiftning, beslut där ett prejudikat snabbt är nödvändigt eller beslut där rättstillämpningen bör ske på ett likformigt sätt (se prop.1989/90:74 s. 323 och 2002/03:99 s. 288). I Skatteverkets skrivelse 2005-01-04, dnr 765535-04/111, ”Riktlinjer för samarbetet inom Skatteverket samt mellan Skatteverket och allmänna ombudet avseende omprövningar och processföring” anges närmare vilka typer av ärenden och mål som AO ska underrättas om. AO:s överklagande ska ges in till Skatteverket som ska pröva om det kommit in i rätt tid. Om så inte är fallet ska Skatteverket avvisa det. Mot ett sådant avvisningsbeslut får AO föra talan inom tid som normalt gäller för AO:s överklagande. Någon omprövningsskyldighet motsvarande den som gäller vid skattskyldigs överklagande föreskrivs inte. Däremot kan enligt föredragande statsråd uppenbara felaktigheter rättas med stöd av 27 § FL. Utöver denna möjlighet har Skatteverket naturligtvis, efter överklagande av AO, möjlighet att på eget initiativ ompröva sitt beslut. Det kan emellertid ifrågasättas om Skatteverket bör utnyttja denna möjlighet. Föredragande statsråd har nämligen konstaterat att överklagande av det allmänna endast bör aktualiseras i prejudikatsfrågor och där oenighet förelegat vid beslutsfattandet. Syftet med AO:s talan skulle ju, särskilt om det är fråga om att få fram ett prejudikat, kunna förfelas om Skatteverket ändrade sitt beslut i enlighet med AO:s yrkande.

19.6.2 Överklagande beträffande mervärdesskattegrupp

20 kap. 1 § 3 och 6 st. ML

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupp huvudmannen. *Lag (2003:659)*.

...
Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmänna talan av Skatteverket. *Lag (2003:659)*.

Skatteverket fattar beslut som rör en mervärdesskattegrupp. AO har genom bestämmelserna i 20 kap. 1 § 6 st. ML getts möjlighet att överklaga ett beslut av Skatteverket om sådan grupp. Beträffande överklagandetid, se avsnitt 19.4.3. Se även avsnitt 19.2.2.

19.6.3 Tidsfrister

22 kap. 7 § SBL

Det allmänna ombudets överklagande skall ha kommit in inom den tidsfrist som enligt 21 kap. 8, 9 och 14–20 §§ gäller för beslut om omprövning på initiativ av Skatteverket eller efter sådan tid men inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades. *Lag (2003:664)*.

Om ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning överklagas och det begärs ändring till den skattskyldiges nackdel, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. *Lag (1997:483)*.

För bestämmande av tidsfristen för AO har hänvisning gjorts till bestämmelserna i 21 kap. 8–9 §§ och 14–20 §§ SBL. AO:s överklagande ska således enligt huvudregeln ha kommit in inom den tidsfrist som gäller för beslut om omprövning på initiativ av Skatteverket, dvs.

- tidsfrist att ompröva till den skattskyldiges fördel, 21 kap. 8 § SBL,
- tidsfrist att i ordinär ordning fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel, 21 kap. 9 § SBL,
- tidsfrister vid efterbeskattning, 21 kap. 14–20 §§ SBL.

Tidsfristen för AO är emellertid utsträckt i förhållande till dessa frister på så sätt att AO kan överklaga efter utgången av nämnda frister men senast inom två månader från den dag det överklagade beslutet meddelades. Anledningen härtill är att AO ska hinna överklaga beslut som har meddelats i slutet av Skatteverkets omprövningsfrist.

Ett överklagande av ett efterbeskattningsbeslut med yrkande om ändring till den skattskyldiges nackdel ska ha kommit in inom två månader från den dag beslutet meddelades. Med meddelandetidpunkt får här förstås den dag då handlingen som återger beslutet undertecknats och gjorts tillgänglig för den skattskyldige (se RÅ 2004 ref. 105).

Denna korta tidsfrist för AO:s överklagande vid efterbeskattningsbeslut innebär att Skatteverket måste snabbt hantera de

ärenden där AO ska överklaga för att inte tidsfristen ska hinna gå ut.

I RÅ 1997 ref. 57 har RR tagit ställning till vad som gäller beträffande tillämpningen av lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid när RSV överklagat SKM:s grundläggande beslut. RR fann därvid att lagen i fråga är tillämplig även på RSV:s överklagande.

19.6.4 Särskilt om skattetillägg och förseningsavgift

22 kap. 8 § 1 st. SBL

Om det allmänna ombudet har överklagat ett beskattningsbeslut, skall talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt. *Lag (2003:664).*

Om AO har överklagat ett beskattningsbeslut, ska talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt.

22 kap. 9 § SBL

Det allmänna ombudet får hos länsrätten begära att en arbetsgivare skall betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag samt att en skattskyldig skall betala mervärdesskatt och punktskatt.

Det allmänna ombudet får på det sätt som gäller för överklagande enligt denna lag hos länsrätten begära att skattetillägg tas ut. *Lag (2003:664).*

Om Skatteverket underlåter att göra en skattskyldig betalningsansvarig för mervärdesskatt på sätt AO anser riktigt, kan AO hos LR begära att sådan ansvarighet åläggs. Ett sådant yrkande ska ske inom tid som gäller för AO:s överklagande.

På samma sätt får AO, om Skatteverket underlåtit att påföra skattetillägg trots att så bort ske, inom överklagandefristerna, begära hos LR att skattetillägg tas ut.

19.7 Överklagande av LR:s och KR:s beslut

19.7.1 Allmänt

22 kap. 13 § SBL

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 § taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag. *Lag (1997:483).*

22 kap. 13 § SBL hänvisar till bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ TL. Dessa regler behandlar överklagande av LR:s och KR:s beslut och handläggningen vid domstol.

LR:s beslut avseende Skatteverkets beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen, får inte överklagas enligt 6 kap. 10 § TL.

I Skatteverkets skrivelse 2005-01-04, dnr 765535-04/111, ”Riktlinjer för samarbetet inom Skatteverket samt mellan Skatteverket och allmänna ombudet avseende omprövningar och processföring” anges bl.a. situationer då regionernas rättsliga specialister ska underrätta HK:s rättsavdelning. Som exempel kan nämnas att rättsavdelningen ska få underrättelse om kammarrättsdomar som enligt regionens mening bör överklagas. Av skrivelsen framgår också att regionernas kontakt med AO ska ske genom rättsavdelningen.

Tidsfrist

Den skattskyldiges överklagande av LR:s eller KR:s beslut ska ha kommit in senast två månader från den dag då han fick del av beslutet enligt 6 kap. 13 § 1 st. TL. Skatteverkets och allmänna ombudets tidsfrist löper enligt 6 kap. 13 § 2 st. TL från den dag då beslutet meddelades, vilket medför att Skatteverket har en kortare överklagandetid än vad som gäller för den skattskyldige.

**Anslutnings-
överklagande**

Anslutningsöverklagande regleras i 6 kap. 14 § TL där det anges att om någon har överklagat ett beslut av LR eller KR, får även någon annan som haft rätt att överklaga beslutet ge in ett överklagande, trots att överklagandetiden för honom har gått ut. Ett sådant överklagande ska ha kommit in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts. Om det första överklagandet förfaller eller återkallas förfaller även det senare.

**Företrädare för
det allmänna m.m.**

Om ett beslut överklagas av den skattskyldige förs det allmänns talan av Skatteverket i LR, KR och RR. Om AO har överklagat Skatteverkets beslut i LR, KR eller RR förs det allmänns talan av AO. Om såväl AO som den skattskyldige överklagat Skatteverkets beslut i samma sakfråga förs det allmänns talan av AO.

Skatteverkets möjlighet att föra talan till den skattskyldiges förmån regleras i 6 kap. 17 § TL, där det anges att detta får ske inom den tid som gäller för verkets överklagande. Samma villkor gäller om det är AO som för det allmänns talan.

Taleändring

I 6 kap. 18 § TL anges att talan inte får ändras i andra fall än vad som anges i 6 kap. 19 och 20 §§ TL. Som ändring av talan anses inte när klaganden inskränker sin talan eller, utan att

frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan (se även avsnitt 19.5.5).

I 6 kap. 19 § 1 st. TL framgår att klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. Av bestämmelsens andra stycke anges att i mål i LR får klaganden dessutom, inom den tid som gäller för överklagande, föra in en ny fråga som har samband med den fråga som ska prövas, om LR finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. LR kan således underlåta att pröva den nya fråga som förts in i målet om den finner att det inte kan ske utan olägenhet, t.ex. att ytterligare utredning erfordras. I sådana fall kan LR fatta ett formellt avvisningsbeslut men har även möjlighet att överlämna frågan till Skatteverket för omprövning (6 kap. 21 § TL). Domstolen har i princip fria händer att agera i en sådan situation, men om den nya frågan har väckts för sent, ska den inte överlämnas till Skatteverket utan avvisas på den grunden att det är fråga om för sent anfört överklagande. Är den skattskyldige inte nöjd med beslutet får han överklaga det i vanlig ordning.

Om den skattskyldige har överklagat ett beskattningsbeslut men inte beslutet om skattetillägg som hör till den aktuella frågan, kan han ändå ta upp frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan om skattetillägg kan prövas i målet utan olägenhet.

Om en part först i RR åberopar en ny grund för sin talan och denna grund i sig inte utgör ändring av talan kan RR ändå avvisa den nya grunden. Av 37 § FPL framgår nämligen att i mål, vari prövningstillstånd krävs, får omständigheter eller bevis som klaganden åberopar först i RR beaktas endast om det föreligger särskilda skäl.

Deldom

I 6 kap. 22 § TL finns en bestämmelse som säger att om det finns fler frågor i samma mål, särskilt beslut får meddelas i någon av dem trots att handläggningen i övrigt inte har avslutats, s.k. deldom. Deldomen skiljer sig härvidlag från mellandomen nedan, såtillvida som att domstolen i deldom slutgiltigt avgör en av flera frågor i avvaktan på prövning av övriga anhängiggjorda frågor, medan mellandom avser fall då domstolen inte slutgiltigt avgör en viss självständig fråga utan i stället fattar särskilt beslut beträffande en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet. I och för sig skulle det kunna ifrågasättas om man i skattebetalningsprocessen har behov av deldomsinstitutet,

eftersom varje fråga som väcks skulle kunna utgöra ett mål. Praktiska skäl talar dock för att olika skattebetalningsfrågor rörande en och samma skattskyldig och ett och samma beskattningsår (redovisningsperiod) i en och samma instans, oavsett om frågorna väckts vid ett eller flera tillfällen, kumuleras och att, om det blir aktuellt att döma i en eller flera frågor, avgörandet får formen av en deldom i stället för att frågan bryts ut till ett särskilt mål.

Som exempel på när det är motiverat att meddela deldom nämns i betänkandet (SOU 1998:21 s. 170) det fallet att en av flera frågor är otvistig. I propositionen 1989/90:74 s. 378 nämns det exemplet att en delfråga rör ett stort belopp. Är den frågan okomplicerad kan den lämpligen avgöras utan att man avvaktar den komplicerade utredning som krävs i övriga frågor.

För att deldom ska kunna meddelas krävs inte något yrkande härom från parterna utan domstolen kan besluta härom på eget initiativ om man finner en sådan ordning lämplig. En deldom kan överklagas på samma sätt som övriga domar. Beslutar rätten att avslå en begäran om deldom, är det emellertid fråga om ett sådant beslut under handläggningen som enligt 34 § FPL inte får överklagas särskilt utan endast i samband med överklagande av huvudbeslutet.

Mellandom

Av 6 kap. 23 § TL framgår att ”om det är lämpligt med hänsyn till utredningen, får särskilt beslut ges över en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet eller över hur en viss uppkommen fråga, som främst angår rättstillämpningen, ska bedömas vid avgörandet av saken”, s.k. mellandom. I ovannämnda proposition (s. 378) exemplifierar föredragande statsråd tillämpningsområdet för mellandomsinstitutet vad avser inkomsttaxeringen på följande sätt:

”Ett exempel då det kan vara lämpligt att meddela mellandom är då fråga är om någon är att anse som bosatt här i landet eller inte samtidigt som det råder tvist om de eventuella skattepliktiga inkomsternas storlek. Om den skattskyldige över huvudtaget inte ska beskattas här i landet kan utredningen om intäkternas storlek avvaras. Om bosättningsfrågan avgörs genom mellandom kan processen därefter koncentreras till just de frågor som därigenom blir aktuella i målet. Det innebär givetvis stora processekonomiska fördelar om parterna genom mellandomen inte behöver utreda eller

argumentera beträffande sådana omständigheter som sedan visar sig sakna betydelse i målet.”

När mellandom meddelas bestämmer rätten med hänsyn till omständigheterna om talan mot domen ska föras särskilt eller endast i samband med talan mot rättsens slutgiltiga avgörande i målet. I propositionen 1989/90:71 s. 48 sägs i detta avseende såvitt gäller civilmål i allmän domstol att avgörandet om mellandom som sådan ska vara överklagbar eller ej bör ske med utgångspunkt i hur säker domstolen är på att mellandomen är riktig. Har syftet med att meddela mellandom t.ex. varit att parterna inte vidare ska utreda eller argumentera i den delen av målet och tror rätten att domen kommer att stå sig i överrätt i denna del finns det ingen anledning att tillåta att mellandomen överklagas särskilt. Är emellertid utgången i mellandomsfrågan mer tveksam kan det vara av värde att få frågan lagakraftvunnet avgjord.

Om rätten beslutar att domen ska vara särskilt överklagbar gäller den i 6 kap. 13 § TL föreskrivna tvåmånadersfristen för överklagande. I sådana fall är det naturligt att rätten låter målet i övrigt vila till dess mellandomsfrågan är lagakraftvunnet avgjord. Det ligger också i sakens natur att en överklagad mellandom ska avgöras skyndsamt av överinstansen.

Mellandom kan beslutas på yrkande av part eller ex officio. Om rätten, efter att part yrkat mellandom, beslutar att inte meddela sådan, får detta beslut inte överklagas särskilt.

RR har i RÅ 2002 ref. 57 bedömt fråga om mellandom bort meddelas. Länsrätten hade i mellandom tagit upp frågan om det överklagade beslutet var så bristfälligt motiverat att det borde undanröjas på den grunden, om den skattskyldiges uppgifter i deklaration varit sådana att de borde ha föranlett skattemyndigheten att vidta en utredning av försäljning av konvertiblerna och om skattemyndigheten – genom granskning av bl.a. arbetsgivaren – måste anses ha haft kännedom om villkoren som var förenade med konvertiblerna och om detta i så fall var ett hinder för eftertaxering. RR anger följande:

”Vid eftertaxering uppkommer i första hand frågan om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller underlåtit att lämna uppgift trots att han är uppgiftspliktig. I denna del måste ställning även tas till vilket innehåll uppgiften rätteligen bort ha, dvs. hur beskattningsreglerna skall tolkas i det aktuella fallet (jfr RÅ 1987 ref. 97). I andra hand uppkommer frågan

om den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut blivit oriktigt eller inte fattats (jfr RÅ 1995 ref. 11). I denna senare del kan även sådana frågor uppkomma som om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med hjälp av tillgängligt kontrollmaterial m.m. I tredje hand skall – om förutsättningar för eftertaxering har befunnits föreligga – det eftertaxerade beloppet bestämmas.

En mellandom i ett eftertaxeringsmål bör, om den skall fylla den avsedda processekonomiska funktionen, avse någon eller några av de omständigheter eller rättsfrågor som i första hand utgör förutsättning för eftertaxering. Ett närliggande exempel kan vara att det i en mellandom prövas om det finns formella förutsättningar för eftertaxering innan ställning tas till en kanske komplicerad utredning om det eftertaxerade beloppets storlek. Ett annat tänkbart exempel kan vara att det i en mellandom prövas om en lämnad uppgift är att anse som oriktig eller inte, självfallet under den förutsättningen att detta i det särskilda fallet är lämpligare än att ta ställning till hela målet i ett sammanhang.

I förevarande fall kan den av länsrätten beslutade avgränsningen av mellandomen inte anses medföra några processekonomiska fördelar. I själva verket återstår att pröva hela den materiella frågan i målet, nämligen om det funnits förutsättningar för den beslutade eftertaxeringen av M.T. Prövningen av de frågor som upptagits i mellandomen förutsätter att hon anses ha lämnat en oriktig uppgift, inbegripet ett ställningstagande till hur inkomsten rätteligen bort beskattas. Skulle de lämnade uppgifterna inte befinnas oriktiga i här aktuella avseenden saknas anledning att över huvud taget pröva de frågor som behandlats i mellandomen. En sådan ordning är såväl ologisk som olämplig. Förutsättningar för att ge mellandom över de angivna frågorna har därför inte förelegat. Mellandomen bör på grund härav undanröjas och målet återförvisas till länsrätten för förnyad handläggning.”

19.7.2 Prövningstillstånd

22 kap. 11 § SBL

Överklagande av beslut av länsrätten i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,

3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
 4. verkställande av skatteavdrag,
 5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, *Lag (1997:483)*.
 6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §, *Lag (2003:212)*.
 7. överföring av skatt till en annan stat,
 8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., samt
 9. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, *Lag (2006:579)*.
- får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd. *Lag (1997:483)*.

**Prövningstillstånd
i KR**

I 22 kap. 11 § SBL finns bestämmelser om att vissa beslut fattade av LR får prövas av KR endast efter prövningstillstånd. Regleringen har utvidgats till att bl.a. avse samtliga beslut som anges i 22 kap. 4 § SBL, utom sådana som inte får överklagas enligt 22 kap. 10 § SBL.

Nedan anges under vilka förutsättningar prövningstillstånd kan medges när ett beslut överklagas till RR. Vad gäller överklagande till KR finns ytterligare en grund till prövningstillstånd. Prövningstillstånd meddelas nämligen om anledning förekommer till ändring i det slut vartill LR kommit (s.k. ändringsdispens), 34 a § FPL.

**Prövningstillstånd
i RR**

KR:s avgörande, inklusive dess beslut att vägra prövningstillstånd, får i sin tur överklagas till RR, varvid de vanliga reglerna om prövningstillstånd i 36 § FPL gäller. Dessa regler innebär att RR meddelar prövningstillstånd bara

1. om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas av RR (prejudikatsdispens) eller
2. om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i KR uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag (domvilla).

20 Konkurs, ackord m.m.

20.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas administrativa regler i samband med konkurs, ackord, likvidation m.m.

För ytterligare information om dessa områden hänvisas till följande publikationer och skrivelser:

- Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (SKV 900), avsnittet Konkurs,
- Skatteverkets skrivelse Handledning för ackord, dnr 708642-06/121 (finns endast i elektronisk form),
- Handledning för företrädaransvar (SKV 443),
- Handledning för skattebetalning 2006 (SKV 404) avsnitt 23 och 24, och
- Rutiner för Skatteverkets hantering av skattskyldiga i konkurs (SKV 251).

Beträffande ML:s bestämmelser om skattskyldighet och redovisningsskyldighet vid konkurs hänvisas till MOMSHL 2007 avsnitt 41.

Beträffande inkomstbeskattningen vid konkurs hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet, del 3 (SKV 336).

20.2 Försäljning av pantsatt egendom

I samband med att en pantsättare inte längre kan fullfölja sina åtaganden i samband med pantsättning av lös egendom uppstår ett antal frågor vilka har anknytning till ML:s bestämmelser. Beroende på pantsättarens mervärdesskatterättsliga status samt om pantsättaren försatts i konkurs eller ej uppstår olika situationer vilka ur mervärdesskattesynpunkt leder till olika rättsverkningar.

En panthavare som innehar lös egendom med handpanträtt får själv ombesörja att egendomen säljs. Dock måste panthavaren först ge eventuellt konkursbo möjlighet att lösa in egendomen. Vid realisation av panten, torde panthavaren ha bäst rätt till det influtna beloppet (inkl. mervärdesskatt om pantsättaren är skattskyldig) till den del det täcker hans fordran. Om överskott uppkommer vid försäljningen ska det redovisas till eventuellt konkursbo.

20.2.1 Skattskyldig pantsättare som ej är i konkurs

Vid försäljning av pantförskriften egendom åvilar skatt- och redovisningsskyldighet till mervärdesskatt pantsättaren. Detta gäller även om försäljningen ombesörjs av panthavaren som ett led i att han gör sin panträtt gällande.

I det fall panthavaren gör sin rätt gällande och kräver att panten realiserar sig före konkursutbrottet kommer panthavaren att kunna göra anspråk på och sannolikt också tillgodogöra sig hela den köpeskillning, inkl. mervärdesskatt, som inflyter vid pantens försäljning, såvida inte beloppet överstiger fordringsbeloppet.

Om försäljning sker före ett konkursutbrott, blir statens fordran avseende mervärdesskatt en konkursfordran. Är förvärvaren skattskyldig har han avdragsrätt för mervärdesskatten enligt ML:s allmänna regler. Det förutsätts att en verifikation upprättas där mervärdesskattens belopp har angetts.

Värt att notera i detta sammanhang är den särskilda bestämmelse i 3 kap. 24 § 3 st. ML, vari stadgas att ett finansieringsföretags omsättning av vara som återtagits med stöd av ett övertaget köpeavtal är skattepliktig omsättning för finansieringsföretaget. Försäljning av pantsatt gods och återtagande av vara med stöd av ett övertaget köpeavtal bedöms således olika ur mervärdesskattesynpunkt.

20.2.2 Skattskyldig pantsättare som är i konkurs

Om en skattskyldig pantsättare har försatts i konkurs efter pantsättning av egendom men före realisation av panten, är konkursboet, på likartat sätt som pantsättaren i avsnitt 20.2.1, redovisningsskyldigt för försäljningen trots att boet inte erhåller några kontanter. För statens del kommer denna fordran avseende mervärdesskatt att utgöra massafordran i konkursen eftersom försäljning sker efter konkursutbrottet.

20.2.3 Ej skattskyldig pantsättare

För en pantsättare som inte är skattskyldig uppkommer inte några mervärdesskatterättsliga effekter vid en eventuell realisation av panten. Några speciella problem från mervärdesskattessynpunkt torde inte heller uppkomma för säljaren och detta oavsett om pantsättaren är försatt i konkurs eller inte.

20.3 Konkurs

20.3.1 Allmänt om konkurs

Konkurslagen

Konkursförfarandet regleras i konkurslagen, KonkL.

Konkursreglerna syftar främst till att under ordnade former tillgodose konkursborgenärernas anspråk på att få betalt för sina fordringar i största möjliga utsträckning. Konkursborgenärer är de som har fordringar som uppkommit före beslutet om konkurs (konkursfordringar). I konkursen ska gäldenärens tillgångar säljas. Ett undantag från denna regel gäller egendom som utgör s.k. beneficium för gäldenärer som är fysiska personer. Det innebär att viss egendom som en sådan gäldenär och hans familj brukar och behöver inte får säljas. Vad som inflyter vid försäljningen fördelas mellan de konkurrerande borgenärerna. Vid konkurs är det regelmässigt så att borgenärerna inte kan tillgodoses helt. De olika fordringarnas inbördes företräde regleras genom bestämmelser i förmånsrättslagen, FRL. Om olika fordringar har lika förmånsrätt, sker utdelning i förhållande till fordringarnas storlek. Genom lagändring som trätt i kraft den 1 januari 2004 har statens förmånsrätt för skatter och avgifter avskaffats.

Beslut om konkurs

Beslut om konkurs fattas av tingsrätten efter skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenären själv. Under 2007 kan KFM i egenskap av företrädare för staten ansöka om att en gäldenär ska försättas i konkurs enligt bestämmelser i indrivningslagen (1993:891). F.r.o.m 1 januari 2008 ska Skatteverket ansöka om konkurs enligt förslag till lag om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, prop. 2006/07:99.

Led i skatteindrivningen

Syftet med en konkursansökan är att få gäldenären försatt i konkurs. I konkursen ges bättre möjligheter till insyn i och utredning av gäldenärens ekonomi. Kända och tidigare inte kända tillgångar kan tillgodogöras konkursboet eller bli föremål för återvinning och möjlighet att få del av tillgångar utomlands ökar. Konkurs är också ett medel att stoppa eller försvåra uppkomsten av ytterligare skatteskulder. En konkurs-

ansökan får ofta en betalningsframkallande effekt i de fall då gäldenären har vilja och möjlighet att skaffa medel att betala den konkursgrundande skulden.

Ett beslut om konkurs gäller omedelbart och gäldenären får sedan ett beslut om konkurs har meddelats inte råda över egendom som ingår i konkursboet. Konkursutbrottet inträffar således vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs.

Förvaltning av konkursboet

Förvaltningen av konkursboet omhändertas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Som TSM fungerar KFM. Konkursförvaltarens främsta uppgift är att verka för att konkursen ger bästa möjliga ekonomiska resultat för konkursborgenärerna. Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Konkursförvaltaren är skyldig att lämna skattedeklaration om denne fortsätter att driva en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt.

Äganderätt till egendom

Det förhållandet att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen. Innebörden är i stället att boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, är ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet, exempelvis när boet driver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undantaget gäldenärens rådighet. Även om konkursboet inte förvärvar äganderätten till den egendom som ingår i boet kan boet ådra sig skulder, sluta avtal och agera som part i domstol. Fordringar mot konkursboet kallas massafordringar. De ska betalas innan konkursborgenärerna får utdelning. Ett konkursbo som inte kan betala sina skulder kan försättas i konkurs.

Förbud mot att driva näringsverksamhet

Under konkursen får en gäldenär, som är fysisk person, inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL (6 kap. 1 § KonkL) eller vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 11 och 31 §§ ABL).

Skulderna finns kvar

En konkurs innebär inte att skulderna bortfaller. Konkursgäldenären har efter det att konkursförvaltaren har avslutat konkursen kvar de skulder som inte har blivit betalda genom utdelning. För en fysisk person som är konkursgäldenär innebär det att borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina

resterande fordringar och kan efter konkursen kräva betalning från gäldenären. Beträffande juridiska personer gäller dock att dessa är upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Något krav kan därför inte göras gällande mot dem sedan konkursen avslutats.

**Skattefordringars
uppkomst**

Tidpunkten för en fordrans uppkomst är avgörande för bedömningen om den kan göras gällande i konkursen. Endast fordringar som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades får göras gällande. Beloppet som sådant kan vid denna tidpunkt vara okänt eller ännu inte fastställt. Det finns alltså inget krav på att Skatteverket ska ha hunnit fatta ett beskattningsbeslut innan beslut om konkurs. Det räcker att fordran på skatt eller avgift har uppkommit.

**Mervärdesskatte-
fordringars
uppkomst**

Skattskyldigheten för mervärdesskatt inträder när en vara har levererats eller en tjänst tillhandahållits (1 kap. 3 § ML). Fordran på mervärdesskatt anses i princip ha uppkommit vid tiden för leverans av varan eller tillhandahållande av tjänsten (jfr Welamson, Konkursrätt s. 134).

**Mervärdesskatte-
fordrans
uppkomst vid
jämkning**

Från och med den 1 januari 2001 ska jämkning ske av avdrag för ingående mervärdesskatt om fastighetsägare, bostadsrätts-havare eller hyresgäst försätts i konkurs (8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML). Ändringen i ML har medfört en ändring i 5 kap. 1 § KonKL. Statens fordran på grund av sådan jämkning får göras gällande i konkursen trots att fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet.

**Skattskyldighet
enl. ML**

I ML finns speciella regler för konkurs. De innebär i korthet att den som har försatts i konkurs i och med denna ska avsluta mervärdesskatteredovisningen för sin verksamhet. Om konkursboet fortsätter eller avvecklar verksamheten ska konkursboet redovisa mervärdesskatt (6 kap. 3 § ML). Se vidare i avsnitt 41.3 i MOMSHL 2007.

**Redovisnings-
skyldighetens
inträde**

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisnings-skyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Om betalning för fordringar senare inflyter i konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären. Se vidare i avsnitt 41.3.1 i MOMSHL 2007.

Konkursgäldenären ska lämna skattedeklaration för alla transaktioner för vilka skattskyldighet har inträtt fram till konkursbeslutet.

20.3.2 Behörighet att föra talan i skatteprocess

Deklarations- och uppgiftsskyldighet som enligt skattelagstiftningen åvilar en skatt- eller uppgiftsskyldig ska fullgöras av denne och inte av konkursförvaltaren. Fram till beslut bör Skatteverket kommunicera med konkursgäldenären under ärendets handläggning. Om skattskyldig har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut upphör inte den skattskyldiges möjligheter att fortsätta processen om denne försätts i konkurs. Konkursförvaltaren har dock möjlighet att inträda som part i ärendet genom att överta gäldenärens talan.

Ett aktiebolag som har upplösts genom att konkurs avslutats utan överskott saknar som huvudregel rättslig handlingsförmåga och därmed även behörighet att uppträda som part, se vidare avsnitt 18.4.2.1 om behörighet att begära omprövning.

Omprövningsärenden som Skatteverket initierar under konkursen ska i första hand kommuniceras med den skattskyldige själv. Skatteverket bör då även kommunicera med konkursförvaltaren. Om Skatteverket för talan mot skattskyldig angående en fordran som kan göras gällande i konkursen, får konkursboet inträda i rättegången vid sidan av gäldenären (3 kap. 9 § 2 st. KonkL). Konkursboet går in som medpart i processen.

20.3.3 Skatteverkets åtgärder vid konkurs

Konkursgäldenären

Enligt 12 § konkursförordningen (1987:916) ska tingsrätten skicka en kopia av kungörelse om konkursbeslut till bl.a. Skatteverket. Med anledning av underrättelsen om konkursbeslutet ska Skatteverket omedelbart bl.a. avregistrera konkursgäldenären från redovisning av mervärdesskatt och, för gäldenär som är juridisk person, som särskild skatteadress ange adressen till c/o konkursförvaltaren. Detta för att utbetalningar efter konkursen inte ska gå till gäldenären. Dessutom ska kontrolleras att beskattning sker fram till konkursutbrottet och att Skatteverkets skattekrav lämnas för indrivning.

Under 2007 åligger det Skatteverket att informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Om den skattskyldige är försatt i konkurs ska fordran överlämnas till KFM för att göras gällande i konkursen, även om fordran inte är förfallen till betalning (20 kap. 7 § SBL).

Information om fordran ska således överlämnas även om fordran inte har förfallit till betalning. Överlämnandet tar sikte på sådana åtgärder som avses i 16 § indrivningslagen, dvs. åtgärder för att göra fordran gällande i konkursen (prop. 1994/95:209 s. 37), se avsnitt 17.13 om Skatteverkets åtgärder avseende skattefordringar efter beslut om konkurs. Fr.o.m. 1 januari 2008 ska Skatteverket bevaka sina fordringar i konkurs enligt förslag till lag om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter (prop 2006/07:99).

Konkursboet

Om konkursgäldenären drivit verksamhet för vilken skattskyldighet enligt ML förelegat ska konkursboet registreras. Det gäller även om gäldenären bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet, men underlåtit att registrera sig. Det torde därför ankomma på konkursförvaltaren, eventuellt i samråd med Skatteverket, att göra nödvändiga bedömningar och i förekommande fall insända registreringsanmälan för konkursboet till Skatteverket.

Skattskyldiga som inte är skyldiga att lämna särskild självdeklaration, t.ex. konkursbon, ska alltid redovisa mervärdesskatten i en skattedeklaration.

Konkursboet tilldelas som regel samma redovisningsmetod som konkursgäldenären. Har gäldenären inte bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet blir det som regel inte aktuellt att registrera konkursboet. Boet har då inte någon avdragsrätt för mervärdesskatt på förvaltararvodet.

20.3.4 Deklarationsskyldighet och redovisningstidpunkt

Konkursgäldenären

Den som är redovisningsskyldig ska lämna skattedeklaration för varje redovisningsperiod fram till dess redovisningsskyldigheten upphör. En konkursgäldenärs räkenskapsår avslutas vid konkursutbrottet. Konkursgäldenärens sista skattedeklaration ska därför omfatta tiden från den senast utgångna redovisningsperioden fram till dagen för konkursutbrottet. Försätts en skattskyldig i konkurs inträder enligt 13 kap. 10 och 21 §§ ML redovisningsskyldighet för alla omsättningar och förvärv som har medfört skattskyldighet, samt avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- eller acontobetalningar under tiden innan han försattes i konkurs. Sådan ännu inte redovisad utgående eller ingående skatt ska redovisas i den sista deklarationen som avser tiden fram till dagen för konkursutbrottet. Enligt 13 kap. 25 § 2 st. ML gäller en specialregel vid senare förluster på

fordringar, erhållna bonus eller återtaganden av vara som avser omsättningar för vilka gäldenären varit skattskyldig. Regeln säger att gäldenärens sista deklaration före konkursutbrottet i sådana fall ska rättas.

För att kunna upprätta deklaration behöver konkursgäldenären ha tillgång till räkenskaper. Konkursgäldenären bör därför få ta del av dessa hos konkursförvaltaren.

Konkursförvaltaren

Konkursförvaltaren ska lämna deklaration avseende den ingående och utgående skatt för vilken redovisningsskyldighet inträffar för konkursboet, dvs. från dagen för konkursutbrottet. Se vidare MOMSHL 2007 avsnitten 18.4.2 och 41.3.1.

Gäldenären och förvaltaren bör samråda vid upprättandet av sina deklarationer. Om gäldenären inte deklarerar bör Skatteverket upplysa konkursförvaltaren om detta.

20.3.5 Expediering av beslut som avser konkursgäldenär

Efter ett konkursutbrott saknar konkursgäldenären rådighet över sin egendom. Konkursboets rättigheter av skilda slag bevakas av konkursförvaltaren. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin uppgift krävs att kopior av alla beslut som avser gäldenärens redovisning av mervärdesskatt tillställs honom. Exempel på sådana beslut är beskattningsbeslut och beslut om anstånd. Kopia av andra skrivelser från Skatteverket, som har betydelse för redovisningen av mervärdesskatt, bör också tillställas konkursförvaltaren.

Konkursförvaltarens rätt att få del av handlingar i ett revisionsärende framgår av avsnitt 22.5 angående sekretess.

20.3.6 Återbetalning av mervärdesskatt

Vid återbetalning av bl.a. mervärdesskatt gäller bestämmelser om avräkning. Avräkning innebär att staten har möjlighet att kvitta återbetalningsbart belopp mot obetalda skatter och avgifter. Avräkning innebär således att den skattskyldige bara har rätt att få ut vad som återstår efter betalning av samtliga skatteskulder.

Överskott på skattekontot

Överskott på skattekontot får användas för betalning av skatter enligt SBL. Kvittning sker på skattekontot i samband med avstämningen. Överskott efter avstämningen avräknas mot skattekontoskulder som överlämnats till indrivning hos KFM.

**Avräkning
hos KFM**

Överskott på skattekontot och andra återbetalningar kan också avräknas hos KFM enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter (avräkningslagen). Ett återbetalningsbart belopp får användas för betalning av statens samtliga fordringar som är restförda. Innan avräkning enligt avräkningslagen sker får Skatteverket avräkna belopp för betalning av fordran som inte är registrerad i utsökningsregistret, se vidare avsnitt 17.9 om avräkning av inbetalda belopp.

**Utbetalning till
konkurs-
förvaltaren**

Om Skatteverket efter konkursutbrottet återbetalar mervärdesskatt för en redovisningsperiod som avser tid före konkursutbrottet ska beloppet, efter avräkning av konkursgäldenärens skulder betalas ut till konkursförvaltaren. Återbetalningar som avser konkursboets mervärdesskatteredovisning görs till konkursboet. Innan återbetalning sker ska avräkning för konkursboets skulder göras som för andra skattskyldiga.

20.3.7 Felaktig inbetalning av mervärdesskatt

Det kan förekomma att inbetalning som avser konkursboet felaktigt sätts in på gäldenärens skattekonto. I avsnitt 13.11 ”Felaktig återbetalning” anges under vilka förutsättningar återbetalning kan ske.

20.3.8 Konkursbos försäljning av fordran

Konkursboets försäljning av fordringar medför inte skatt- och redovisningsskyldighet för boet, eftersom dessa skyldigheter inträtt redan för konkursgäldenären. För den gäldenär som redovisar mervärdesskatt enligt faktureringsmetoden har redovisningsskyldigheten inträtt när fakturan bokförts eller borde ha bokförts och för den som redovisar enligt bokslutsmetoden har redovisningsskyldigheten inträtt senast vid konkursutbrottet.

20.4 Ackord

20.4.1 Allmänt

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär och hans borgenärer med syfte att undanröja en obeståndssituation. Uppgörelsen innebär nästan alltid att borgenärerna sätter ned sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen, varvid särskilda villkor ofta ställs beträffande rekonstruktionsåtgärder och betalningstider. Fordringarna faller bort till den del de överstiger ackordslikviden. Undantagsvis kan ackord gå ut på enbart betalningsanstånd eller särskilda villkor för erläggande av betalning, s.k. moratorieackord.

Underhandsackord	Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord, som är den vanligaste ackordsformen, är inte lagreglerat. Underhandsackord innebär en frivillig uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer. Varje borgenär är således oförhindrad att ställa egna krav för sitt samtycke. Underhandsackordet utgör alltså en uppgörelse mellan gäldenär och dennes borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer.
Offentligt ackord	Offentligt ackord kan förekomma under en konkurs och under en företagsrekonstruktion. Offentligt ackord rör enbart borgenärer vilkas fordringar saknar förmånsrätt. Det förutsätts att borgenärer med förmånsrätt får full betalning. Offentligt ackord kan genomföras under medverkan av en majoritet av de oprioriterade borgenärerna. Eftersom sådant ackord kan påtvingas vissa borgenärer betecknas ackordsformen ibland som tvångsackord. Offentligt ackord kommer till stånd efter en ackordsförhandling. Borgenärer vars fordran är förenad med förmånsrätt kan delta i offentligt ackord genom att avstå från sin förmånsrätt.
Gäldenären bibehåller rådighet över tillgångar	Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den verksamhet som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas under gynnsammare ekonomiska villkor av gäldenären själv eller den, till vilken verksamheten överläts. Vid ackord undviks vanligen den värdeförstöring som en konkurs ofta innebär.
Skuldsanering	Vad gäller fysiska personer kan dessa numera ansöka om nedläggning av fordran om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen är uppfyllda (se avsnitt 20.6).
Statens deltagande i ackord	Bestämmelser om handläggning av offentligt ackord finns i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion och KonKL. Bestämmelser om ackord gällande skatter finns i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m. (SkatteackordsL). Fr.o.m. 1 januari 2008 kommer bestämmelserna om ackord avseende skatt och andra fordringar till det allmänna att finnas i lag om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, enligt förslag i prop. 2006/07:99. För information om handläggning av ackordsärenden hänvisas till SkatteverketsHandledning för ackord, dvs. Skatteverkets skrivelse 2006-11-20, dnr 708642-06/121 (finns endast i elektronisk form).

20.4.2 Förutsättningar för ackord enligt SkatteackordsL

Förslag om ackord får godtas om det kan anses ekonomiskt fördelaktigt för det allmänna och det inte med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Ackord får antas endast om övriga borgenärer som ackordet angår godkänner det (3 § SkatteackordsL). Förutsättningarna för antagande av ackord gäller i fråga om skatter, avgifter, böter eller annan till staten tillkommande fordran som vid indrivning handläggs som allmänt mål.

20.4.3 Skatter och avgifter vid ackord

Allmänt sett är staten restriktiv vid prövningen av ett ackordsförslag som omfattar skatter och avgifter. I motsats till vad som gäller vid en konkurs innebär ett ackord en definitiv eftergift av betalningsskyldigheten. Det är endast under särskilda förhållanden som en skattskyldig ska få sin skatteskuld reducerad genom ackord. Det bör påpekas att ackord är ett medgivande från staten, inte en rättighet för gäldenären.

Ackord bör normalt omfatta fordringar på skatter och avgifter som är fastställda och förfallna till betalning. Detta gäller oavsett om de överlämnats för indrivning eller inte. Av praktiska skäl kan gäldenären få betala latent skattefordringar fullt ut.

20.4.4 Skattemässiga konsekvenser

Ackordsvinst ej skattepliktig

Ackordsvinst, dvs. den vinst som ackordsgäldenären får genom att hans skulder till borgenärerna definitivt faller bort, är inte skattepliktig (se bl.a. RÅ 1929 Fi 2032). Den klagande anförde i fallet bl.a. att den vinst handelsböckerna för i fallet aktuella taxeringar utvisade, uppkommit på grund av att klaganden under räkenskapsåret beviljats ackord, varigenom klagandens skulder efterskänkts till belopp, överstigande den av prövningsnämnden beräknade inkomsten, samt att den vinst, som sålunda framkommit i bokföringen, icke vore att anse såsom skattepliktig inkomst. RR undanröjde de överklagade taxeringarna. En förutsättning är att den som erhållit ackord verkligen varit på obestånd.

Gäldenärens mervärdesskatte-redovisning

En vinst som uppkommer när ett ackord beviljas behöver inte medföra minskning av tidigare avdragen ingående mervärdesskatt, om ackordet har beviljats av affärsmässiga skäl eller om det är fråga om ett offentligt ackord (jfr RÅ 1963 ref. 48).

Detta fall beskriver ett rörelseidkande bolags hyresskuld som till följd av bolagets bristande betalningsförmåga blivit nedsatt genom överenskommelse med borgenären. Den därigenom för bolaget uppkommande bokföringsmässiga vinsten har icke ansetts utgöra skattepliktig intäkt.

**Borgenärens
mervärdesskatte-
redovisning**

När en borgenär drabbas av en kundförlust på grund av ett offentligt ackord eller ett ackord som har beviljats av affärsmässiga skäl betingat av gäldenärens betalningsförmåga, och inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan, har han rätt att minska sin fordran i räkenskaperna och att minska tidigare redovisad utgående mervärdesskatt i motsvarande mån. Om borgenären redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden behöver det förlorade beloppet inte tas med bland utestående fordringar vid redovisningen av mervärdesskatt för den sista redovisningsperioden för beskattningsåret. Se vidare MOMSHL 2007, avsnitt 12.6 och 18.4.5.

20.5 Företagsrekonstruktion

20.5.1 Allmänt

Lagens syfte

Lagen om företagsrekonstruktion ger företag som råkar i ekonomiska svårigheter en möjlighet till överlevnad. Syftet med förfarandet är att åstadkomma en rekonstruktion såväl sakligt som finansiellt av verksamheten. Några av skälen till lagens införande var dels att företag med ekonomiska svårigheter borde omstruktureras innan företaget blivit konkursmässigt, dels att konkursförfarandet är noga reglerat och därför tenderar till att dra ut på tiden och bli kostsamt.

Omfattning

Gäldenärer som, enligt huvudregeln, kan komma ifråga för företagsrekonstruktion är näringsidkare, oberoende av verksamhetens omfattning och associationsform. Med begreppet näringsidkare avses varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig. Skuldsaneringslagen (2006:548) kan emellertid tillämpas även på näringsidkare om det finns särskilda skäl med hänsyn till näringsverksamhetens ringa omfattning och enkla beskaffenhet (se avsnitt 20.6).

Beslut om företagsrekonstruktion fattas av tingsrätt efter ansökan av gäldenären eller en av dennes borgenärer. Samtidigt utses en rekonstruktör.

Under 2007 företräder KFM staten som borgenär vid företagsrekonstruktion. Fr.o.m 1 januari 2008 företräder Skatteverket staten som borgenär, enligt förslag i prop. 2006/07:99 om lag om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter.

20.5.2 Skatter och avgifter

Företagsrekonstruktion medför en form av betalningsanstånd under den tid förfarandet pågår vad gäller de skulder som gäldenären har ådragit sig innan beslut om företagsrekonstruktion meddelades.

En företagsrekonstruktion omfattar alla skulder som uppkommit före ansökan om företagsrekonstruktion.

Ett beslut om företagsrekonstruktion påverkar inte gäldenärens skyldighet att redovisa skatter och avgifter. Skatter och avgifter för perioder efter tidpunkten för ansökan om företagsrekonstruktion ska redovisas och betalas löpande.

Ett beslut om företagsrekonstruktion hindrar inte Skatteverket från att genomföra kontroll av företagets redovisning. Om det vid kontrollen framkommer uppgifter som har betydelse för handläggningen av rekonstruktionen ska uppgifterna lämnas till KFM.

Se vidare Skatteverkets skrivelser ”Företagsrekonstruktion och överlämnande av fordringar för indrivning” 2006-04-18 (dnr 121160-06/111) och ”Företagsrekonstruktion och anstånd” 2006-04-20 (dnr 214825-06/111).

20.6 Skuldsanering

20.6.1 Allmänt

Regler om skuldsanering infördes 1994. Nya regler har införts från och med den 1 januari 2007 genom skuldsaneringslagen (2006:548).

Skuldsanering innebär att en person helt eller delvis befrias från betalningsansvaret för sina skulder. I regel fastställs en femårig avbetalningsplan för den del av skulden som inte efterges.

Endast fysiska personer

Skuldsanering får beviljas en fysisk person om han är på obestånd och så skuldsatt att han inte kan antas ha förmåga att betala sina skulder inom en överskådlig tid och det är skäligt med hänsyn till gäldenärens personliga och ekonomiska förhållanden att skuldsanering beviljas. Vid skälighetsbedöm-

ningen ska särskilt beaktas skuldernas ålder, omständigheterna vid deras tillkomst och de ansträngningar gäldenären gjort för att fullgöra sina förpliktelser och det sätt på vilket gäldenären medverkat under handläggningen.

Näringsidkare

En näringsidkare kan bara få skuldsanering om det föreligger särskilda skäl. Näringsverksamheten ska då vara av ringa omfattning och av enklare beskaffenhet.

Den stora skillnaden mellan konkurs och skuldsanering för fysiska personer är att obetalda skulder kvarstår efter konkurs men de faller bort i den mån de omfattas av skuldsaneringen.

Ansökan

Gäldenären ansöker skriftligen om skuldsanering hos KFM i den region där han är bosatt. KFM ska tillsammans med gäldenären upprätta ett förslag till skuldsanering. Förslaget sänds till samtliga kända borgenärer. KFM:s beslut att inleda skuldsanering och det slutliga beslutet om skuldsanering får överklagas till tingsrätten.

20.6.2 Skatter och avgifter

Beslut om skuldsanering omfattar alla fordringar som uppkommit före beslut om att inleda skuldsanering. Beslutet omfattar även de fordringar som inte var kända vid beslutet, men som om de hade varit kända skulle ha ingått i beslutet (fordringarna är prekluderade).

Beslut om nedsättning av fordran bör omfatta gäldenärens samtliga skulder till staten vid tidpunkten för beslutet. Skattefordringar som omfattas av skuldsaneringen behandlas på samma sätt som andra fordringar.

Twistiga fordringar

Twistiga fordringar omfattas inte av en skuldsanering. En fordran är twistig så fort gäldenären helt eller delvis bestrider den. Skattefordringar som grundar sig på skönsbeskattningar talar starkt mot att bevilja skuldsanering. Det bör normalt krävas att gäldenären först lämnar skattedeklaration innan skuldsaneringsförfarandet inleds. För att KFM ska få uppgift om vilka fordringar som grundar sig på skönsbeskattningar bör Skatteverket lämna uppgift om detta.

Fordran på skatt eller avgift som uppkommit efter beslut om skuldsanering ska redovisas och betalas i vanlig ordning.

20.7 Likvidation

20.7.1 Allmänt

Likvidation kan sägas vara den avveckling som normalt måste föregå upplösningen av en juridisk person. Innebörden av likvidation är att verksamheten avvecklas, tillgångarna förvandlas till pengar och skulderna betalas. Eventuellt överskott utskiftas på delägarna.

Den juridiska personens rörelse får fortsättas, om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda ska få skäligt rådrom för att skaffa sig nya anställningar.

Likvidation av handelsbolag

I 2 kap. HBL finns vissa regler om när handelsbolaget ska träda i likvidation. Delägarna kan enhälligt besluta att bolaget ska träda i likvidation. Har avtal träffats på bestämd tid ska bolaget likvideras när denna tidpunkt inträffat. Om avtalet är slutet för obestämd tid ska bolaget träda i likvidation sex månader efter det att avtalet sagts upp om ingen annan tid har avtalats. Är avtalet slutet för bestämd tid och fortsätter bolagets rörelse efter utgången av den tiden, anses avtalet därefter slutet för obestämd tid.

Om bolagsman väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet, eller om det finns en annan viktig grund för bolagets upplösning, ska bolaget träda i likvidation om någon annan bolagsman begär det. Bolaget ska också träda i likvidation om en bolagsman försätts i konkurs om det inte har avtalats att bolagsmannen eller hans rättsinnehavare i stället ska utträda eller uteslutas ur bolaget. Avlider en bolagsman ska bolaget träda i likvidation om inget annat har avtalats.

Om antalet bolagsmän gått ned till en ska bolaget anses ha trätt i likvidation när detta förhållande har bestått under sex månader, om bolaget inte tidigare trätt i likvidation.

Likvidation av aktiebolag och ekonomiska föreningar

Reglerna om likvidation finns i 25 kap. ABL och 11 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Bolagsstämman och föreningsstämman kan besluta att ett aktiebolag respektive en ekonomisk förening ska träda i likvidation. Ett beslut om frivillig likvidation får i regel omedelbar verkan. Vid sidan om frivillig likvidation finns bestämmelser om tvångslikvidation. Tvångslikvidation beslutas av Bolagsverket eller av tingsrätt.

Om stämman beslutat om likvidation ska beslutet anmälas till, beträffande aktiebolag Bolagsverket och, beträffande ekonomiska föreningar, tingsrätten. Bolagsverket eller tingsrätten ska därefter utan dröjsmål utse en eller flera likvidatorer. När det gäller aktiebolag kan antingen Bolagsverket eller tingsrätt fatta beslut om tvångslikvidation beroende på likvidationsgrund. Samtidigt som beslut fattas utses en eller flera likvidatorer.

Enligt 25 kap. 18 § ABL kan ett bolags företrädare åläggas personlig betalningsskyldighet för bolagets skulder om det inte vidtagits likvidationsåtgärder eller upprättats kontrollbalansräkning m.m. när det funnits skäl att anta att bolagets egna kapital understeg hälften av aktiekapitalet. Detsamma gäller om verksamheten fortsätter efter att KFM har gjort ett resultatöst utmätningsförsök.

Företrädare för ekonomisk förening kan bli personligt betalningsskyldig om antalet medlemmar i föreningen minskar till färre än tre.

20.7.2 Skatter och avgifter

Enligt 23 kap. 5 § SBL jämfört med 19 kap. 1 § 4 p. LSK är det bolagets eller föreningens legale ställföreträdare som är behörig att lämna skattedeklaration och andra uppgifter. Då likvidatorn träder i styrelsens ställe vid likvidation av aktiebolag eller ekonomisk förening är det likvidatorn som ska lämna skattedeklaration. Verksamheten under likvidationen fortsätter dock som tidigare vilket innebär att någon förändring avseende företagets registrering till mervärdesskatt inte behöver ske.

21 Preskription

21.1 Allmänt

Preskription innebär att staten förlorar sin rätt att kräva ut fordran, dvs. någon åtgärd för att få betalt för fordran får inte vidtas.

Regler om preskription av fordringar finns i preskriptionslagen (1981:130). För skatter och avgifter gäller dock särskilda regler om preskription i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. (SPL).

21.2 Skattefordringar inom skattekontosystemet

21.2.1 Preskriptionstiden

5 år

För skattefordringar gäller enligt 3 § SPL en fast preskriptionstid på fem år .

Beräkning av ordinarie preskriptionstid

Huvudregeln för skatt som påförs enligt SBL är att den fem-åriga preskriptionstiden enligt 3 § 3 st. SPL räknas från utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning, dvs. registrerades i utskökningsregistret.

Indrivningsuppdrag som återtas

Skulle ett indrivningsuppdrag återtas av Skatteverket, upphör enligt 3 § 3 st. SPL beräkningen av preskriptionstiden för det belopp som omfattas av återkallelsen. Skäl till att återkalla ett indrivningsuppdrag är om det är fråga om en felaktig restföring. Ett annat skäl till att indrivningsuppdraget återtas helt eller delvis kan vara att Skatteverket har medgett anstånd med betalning (prop. 1996/97:100 s. 647). Om Skatteverket ger anstånd med betalning av skatt krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Denna kreditering avräknas mot periodens debiteringar på vanligt sätt. Uppstår det ett överskott vid avstämningen och det inte finns något hinder mot återbetalning avräknas överskottet mot restförda skattekontoskulder. Restförda belopp nedsätts med belopp motsvarande överskottet. Att Skatteverket återtar det restförda beloppet innebär inte att uppgiften rättas i utsköknings- och indrivningsdatabasen.

- Anstånd** Om Skatteverket har återtagit ett belopp på grund av att anstånd har meddelats och något belopp kvarstår obetalt vid anståndstidens utgång kan det leda till att ett nytt underskott på skattekontot lämnas för indrivning. Ny preskriptionstid beräknas då från tidpunkten för överlämnandet.
- Förlängning** På ansökan av KFM kan preskriptionstiden enligt 7 § SPL i vissa fall förlängas genom beslut av LR. Det gäller bl.a. om gäldenären gör sig av med egendom för att försvåra indrivningen, om gäldenären vistas utomlands eller om gäldenären försöker hålla sig undan. Förlängningen gäller till utgången av femte året efter det år när preskriptionen annars skulle ha inträtt. Regeringen har i prop. 2006/07:99 föreslagit att behörigheten att ansöka om förlängd preskriptionstid ska övergå från KFM till Skatteverket den 1 januari 2008.
- Frivillig betalning** Frivillig betalning av gäldenären, för en skuld eller ett skattekontounderskott som är preskriberad, tas emot av KFM och krediteras skulden på vanligt sätt. En sådan frivillig betalning återbetalas inte.

Om betalning sker efter det att en betalningsuppmaning felaktigt har skickats ut, är betalningen inte att betrakta som frivillig och återbetalas följaktligen.

21.2.2 Särskilt om företrädaransvar

Förutsättningarna för företrädaransvar behandlas i avsnitt 15 angående ansvar för skatt.

Talan om betalningsskyldighet får inte väckas om skattefordran mot den juridiska personen har preskriberats. Skatteverkets debiteringsåtgärd med anledning av domstols beslut är ett beskattningsbeslut som följer de vanliga preskriptionsreglerna. En fordran på skatt mot den juridiska personen kan således preskriberas innan företrädarens betalningsskyldighet upphör genom preskription enligt 3 § SPL.

21.3 Preskriptionstiden för skattefordringar utanför skattekontosystemet

Huvudregeln för skattefordringar utanför skattekontosystemet är enligt 3 § 1 st. SPL att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår när skatten förföll till betalning. Har fordringen blivit fastställd till sitt belopp (1) efter det att den förföll till betalning eller (2) sedan föreskriven tid för avlämnande av deklaration eller annan redovisning för

fordringen gått ut, räknas preskriptionstiden i stället från utgången av det kalenderår då fastställelsebeslutet meddelades, dock bara den del av beloppet som inte var indrivningsbar redan dessförinnan. Se vidare SBLHL 2006 (SKV 404).

21.4 Automatisk preskriptionsförlängning

Enligt 4–7 §§ SPL kan i vissa fall preskriptionsförlängning inträda automatiskt, beroende på att en i lagen angiven omständighet inträffat. Det ska observeras att beräkningen av ordinarie preskriptionstid enligt 3 § SPL inte påverkas av en sådan förlängning.

Anstånd	Har anstånd med betalning helt eller delvis medgetts, preskriberas skatten enligt 4 § SPL tidigast två år efter utgången av det kalenderår när anståndet upphörde att gälla. Vad nu sagts gäller inte beträffande fordringar som påförts enligt SBL. Detta sammanhänger med att det inte finns någon avräkningsordning i skattekontosystemet och att ett anståndsbelopp i detta system krediteras på samma sätt som en inbetalning, dvs. mot den sammanlagda skatteskulden. Krediteringen på kontot kan men behöver inte leda till att indrivningen återtas för ett belopp motsvarande anståndsbeloppet.
Företagsrekonstruktion	Har beslut om företagsrekonstruktion meddelats på grund av en ansökan som gjorts innan fordringen har preskriberats, preskriberas fordran enligt 5 § SPL normalt tidigast två år efter utgången av det kalenderår då företagsrekonstruktionen upphört eller ett ackord ska vara fullgjort.
Skuldsanering	Skatter som omfattas av skuldsanering preskriberas enligt 5 § SPL tidigast två år efter utgången av det kalenderår då beslutet om att inleda skuldsanering meddelats eller, om skuldsanering beslutats, då återstående skuldbelopp senast skulle ha betalats.
Uppskov med betalning	Medger KFM skriftligen uppskov med betalning (se 7 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.) preskriberas fordringen enligt 6 § SPL tidigast vid utgången av det kalenderår då betalningen ska vara fullgjord. Maximal förlängningstid är dock 10 år efter utgången av den ordinarie preskriptionstiden.

22 Sekretess

22.1 Allmänt

Bestämmelser om utlämnande av allmän handling finns i 2 kap. tryckfrihetsförordningen. Bestämmelser om sekretess (förbud att lämna ut allmän handling och tystnadsplikt) finns i sekretesslagen (1980:100), SekrL, sekretessförordningen (1980:657) och i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, SdbL. Dessa författningar innehåller även bestämmelser om undantag från sekretess. Sådana bestämmelser kan finnas även i andra författningar.

Sekretessbestämmelserna behandlas utförligt i Skatteverkets publikation Offentligt eller hemligt (SKV 148) och i Sekretesslathund (SKV 205). Hantering av sekretessärenden finns beskriven i verkets Sekretessrutin, dnr 230273-07/111.

22.2 Sekretessbelagda uppgifter

På mervärdesskatteområdet gäller s.k. absolut sekretess för uppgifter i verksamhet som omfattas av 9 kap. 1 och 2 §§ SekrL. Någon prövning av huruvida ett utlämnande är förenat med skada eller men ska därför inte göras.

Beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs är offentliga (jfr 9 kap. 1 § 3 st. SekrL).

För beslut som avser annat än skatt, t.ex. redovisningsskyldighet, redovisningsperiod och redovisningsmetod, särskilda skäl (uppbyggnadsskede), godkännande av ombud för utländsk företagare, grupphuvudman för mervärdesskattegrupp samt frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal gäller sekretess. Vad som gäller avseende frivillig skattskyldighet kommenteras närmare i avsnitt 25.9. Beslut om skatterevision samt om betalningssäkring och åtgärd enligt den s.k. tvångsåtgärdslagen, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, omfattas också av

sekretess. Sekretessen kan här också gälla mot den granskade till skydd för Skatteverkets verksamhet (jfr 4 kap. 2 § SekrL).

Uppgifterna på samtliga rader förutom rad 49 i skattekundens deklaration omfattas av sekretess enligt 9 kap. 1 § SekrL och kan således inte lämnas ut till tredje man. För rad 49 i deklarationen gäller följande. Enligt 11 kap. 16 § SBL anses beskattningsbeslut ha fattats i enlighet med deklarationen om denna har lämnats i rätt tid. Kommer deklarationen in för sent ska beslut anses ha fattats i enlighet med deklarationen om inte ett omprövningsbeslut dessförinnan har fattats enligt 11 kap. 18 § SBL. Om beslut har fattats i enlighet med deklarationen är uppgiften på rad 49 offentlig.

22.3 Offentliga uppgifter

Huvudregeln är att sekretess inte gäller till skydd för den enskilde själv eller mot part i ärende (14 kap. 4 och 5 §§ SekrL) och att sekretessen kan efterges. I vissa fall gäller dock sekretess till skydd för Skatteverket, t.ex. om uppgiften hänför sig till en pågående granskning eller förundersökning (4 kap. 2 § och 5 kap. 1 § SekrL).

För uppgifter i skattedatabasen som förs med stöd av SdbL, råder med undantag för uppgifter som avses i 2 kap. 5 § SdbL absolut sekretess. Bestämmelsen har följande lydelse:

Uppgifter som får lämnas ut enligt SdbL

Från databasen får nedan angivna uppgifter lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

Uppgifter får lämnas ut om

1. namn och personnummer,
2. organisationsnummer, namn, firma och juridisk form samt i fråga om handelsbolag och andra juridiska personer sådana uppgifter om huvudkontor och säte som avses i 22 kap. 1 b § SBL,
3. registrering enligt skattebetalningslagen samt särskilt registrerings- eller redovisningsnummer,
4. på vilket sätt den preliminära skatten skall betalas för en fysisk person,
5. registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter,

6. slag av näringsverksamhet och
7. beslut om likvidation eller konkurs.

**Skatteverkets
beslut**

Skatteverkets beslut i ärenden om skatt och betalning av skatt omfattas inte av sekretess (9 kap. 1 § 3 st. SekrL). Beslutade belopp om skatt att betala eller återfå i en deklaration omfattas inte av sekretess, men andra uppgifter i en deklaration, som belopp om ingående och utgående mervärdesskatt och omsättningsbelopp, är hemliga.

VAT-nummer

För uppgifter om redovisningsnummer avseende mervärdesskatt i annat EG-land (VAT-nummer) gäller enligt 2 kap. 1 § SekrL utlandssekretess liksom vid handräckningsärenden. Skatteverket kan därför endast lämna ut uppgifter om huruvida den efterfrågade personen vid den aktuella tidpunkten har ett giltigt VAT-nummer samt om angivna namn och adressuppgifter stämmer eller inte. Följande uppgifter kan lämnas ut

- efterfrågat VAT-nummer finns inte registrerat,
- efterfrågat VAT-nummer finns registrerat,
- efterfrågat VAT-nummer finns registrerat, och att namn- eller adressuppgift avviker från vad som uppgivits.

22.4 Sekretessbrytande regler

Sekretessbelagda uppgifter kan i vissa fall lämnas ut till andra myndigheter, t.ex. om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning (14 kap. 1 § SekrL) eller om det är fråga om misstanke om vissa brott m.m. (14 kap. 2 § SekrL). Enligt den s.k. generalklausulen (14 kap. 3 § SekrL) gäller dessutom att en sekretessbelagd uppgift får lämnas till annan myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda.

Sekretessbelagda uppgifter kan med stöd av 1 kap. 5 § SekrL lämnas till andra myndigheter och enskilda om det är nödvändigt för att den utlämnande myndigheten ska kunna fullgöra sin verksamhet.

**Information
från andra
myndigheter**

Av 14 kap. 8 § SBL som hänvisar till 3 kap. 16 § TL framgår att Skatteverket har rätt att från andra myndigheter få uppgifter som behövs för Skatteverkets verksamhet. Utlämnandet sker då med stöd av den sekretessbrytande regeln i 14 kap. 1 § SekrL.

Information hos Tullverket De handlingar som en skattskyldig lämnar till Tullverket vid export kan exempelvis användas vid mervärdesskattekontroll av redovisad exportomsättning i en skattedeclaration.

Sekretess vid internationellt samarbete När det gäller sekretess vid internationellt samarbete hänvisas tillHandledning för informationsutbyte med andra stater samtHandledning för internationell beskattning avsnitt 10.1.7.

22.5 Övrigt

Konkursförvaltare Av 9 kap. 1 § 4 st. och 9 kap. 2 § 4 st. SekrL framgår att uppgifter i ärende om revision får lämnas till en förvaltare i den reviderades konkurs utan hinder av sekretessen. Utlämnande av uppgifter kan göras med förbehåll (14 kap. 9 § SekrL). Ett sådant kan vara att utlämnade uppgifter bara får användas i enlighet med förbehållet. En förutsättning för detta är att myndigheten fattar särskilt beslut avseende förbehållet.

Likvidator Enligt 13 kap. 7 § ABL träder av tingsrätten förordnad likvidator i styrelsens och verkställande direktörens ställe. Detta innebär att denne har samma möjligheter som andra företrädare för part att få ut hemliga handlingar.

Överklagande Bestämmelser om överklagande av en myndighets beslut att vägra lämna ut en allmän handling finns i 15 kap. 7 och 8 §§ SekrL.

23 Brottsanmälan

23.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas Skatteverkets skyldighet att anmäla misstänkt skattebrott m.m. enligt Skattebrottslagen (1971:69), SkBrL. I Handledning i skatterevision, Särskild del 5, Samarbete med åklagare – polis (SKV 623), finns närmare beskrivning dels av de olika brotten enligt SkBrL, dels av andra brott inom och utom skatteområdet. I ”Minneslista vid anmälan av misstänkt skattebrott m.m.”, minneslistan, (SKV 6014) finns kortare beskrivningar av brotten samt uppgift om beloppsgränser.

23.2 Anmälan om misstänkt skattebrott

Anmälnings- skyldighet

Enligt 17 § SkBrL ska Skatteverket göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning anta att brott enligt SkBrL har begåtts. Anmälan kan underlåtas endast om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. I praktiken innebär detta att anmälan kan underlåtas endast vid ringa belopp.

Samtliga omständigheter

I brottsanmälan ska redogöras för samtliga omständigheter som grundar brottsmisstankarna och sedan är det åklagarens sak att ta ställning till själva brottsrubriceringen. Det är lämpligt att i brottsbeskrivningen, som går med som bilaga, beskriva vad som faktiskt har hänt utifrån de objektiva rekvisiten i aktuell straffbestämmelse. Med anmälan som grund ska åklagaren besluta om förundersökning ska inledas eller ej och hur denna i så fall ska bedrivas. Därför är det angeläget att anmälan är komplett och att alla adekvata omständigheter bifogas anmälan. I förekommande fall ska det av anmälan även framgå den skatt eller avgift som undanhållits.

Vad avser de subjektiva rekvisiten bör man ha i åtanke att allt som kan styrka uppsåt respektive grov oaktsamhet är information som kan vara betydelsefull för åklagaren. Exempel på vad som kan vara betydelsefullt är

- att information lämnats skriftligen eller muntligen om skyldigheter att t.ex. lämna skattedeklaration,
- förelägganden som sänts ut,
- tidigare anmälningar,
- tidigare domar,
- om det felaktiga förfarandet har skett upprepade gånger.

Vad avser de objektiva och subjektiva rekvisiten för olika straffbestämmelser hänvisas till den s.k. Minneslistan.

Även information som framkommer efter en brottsanmälan och som kan ha betydelse för målet ska skickas över som komplettering.

Anmälan övriga brott

Med vissa undantag föreligger inte skyldighet för Skatteverket att anmäla brott utanför skatteområdet. Skatteverket har dock möjlighet att anmäla brott, se vidare Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

23.3 Situationer då brottsanmälan kan aktualiseras

23.3.1 Allmänt

SkBrL tillämpas generellt på alla skatter till det allmänna, dock endast på svenska skatter. Annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt omfattas av SkBrL endast om det föreskrivs särskilt i respektive författning.

De olika brotten i SkBrL är

- skattebrott (2 § SkBrL),
- skatteförseelse (3 § SkBrL), åtal endast om det är påkallat av särskilda skäl (13 § SkBrL),
- grovt skattebrott (4 § SkBrL),
- vårdslös skatteuppgift (5 § SkBrL),
- skatteavdragsbrott (6 § SkBrL),
- skatteredovisningsbrott (7 § SkBrL),
- vårdslös skatteredovisning (8 § SkBrL),
- försvårande av skattekontroll (10 § SkBrL).

23.3.2 Skatte- och avgiftsanmälan

Mervärdesskatt

Oriktig uppgift i skatte- och avgiftsanmälan avseende registrering till mervärdesskatt eller underlåtenhet att låta registrera sig som skattskyldig till mervärdesskatt omfattas av straffbestämmelserna i 2–4 §§ samt 7 § SkBrL.

F-skattsedel

Oriktiga sakuppgifter som ligger till grund för beslut om F-skattsedel kan också föranleda brottsanmälan, t.ex. uppgifter som oriktigt visar att näringsverksamhet föreligger eller uppgifter som genom sin oriktighet döljer återkallelsegrunder enligt 4 kap. 13 § SBL.

23.3.3 Skattedeklaration

Underlåtelse att lämna skattedeklaration liksom oriktig uppgift i lämnad deklaration innebärande fara för att skatt undandras, kan aktualisera en brottsanmälan enligt SkBrL.

Varje period ett brott

Om den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter i flera skattedeklarationer eller underlåter att lämna skattedeklarationer för flera redovisningsperioder så är det ett brott för varje redovisningsperiod. Brottet fullbordas när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift passerat utan att skyldigheten fullgjorts. För anmälan krävs i princip utredning om hur mycket skatt och avgifter som rätteligen skulle ha redovisats för just den eller de månader anmälan avser. Enligt 11 kap. 2 § 2 st. SBL får Skatteverket i vissa fall hänföra ändringar till sista eller senaste redovisningsperioden, se avsnitt 8.2 om innebörden av beskattningsbeslut.

Exempel

Följande situationer bör föranleda brottsanmälan

- skattskyldig lämnar en skattedeklaration, i vilken den ingående mervärdesskatten felaktigt angivits till ett för högt belopp eller den utgående mervärdesskatten felaktigt angivits till ett för lågt belopp,
- skattskyldig underlåter att inge skattedeklarationer avseende avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

23.3.4 Preliminär självdeklaration

Skattskyldig som lämnar oriktiga uppgifter till grund för debitering av preliminär skatt eller underlåter att lämna preliminär självdeklaration kan göra sig skyldig till brott enligt SkBrL.

Av 10 kap. 1–5 §§ SBL framgår när skyldighet att lämna preliminär självdeklaration föreligger.

23.3.5 Kontrolluppgift

Att arbetsgivarna lämnar kontrolluppgifter och att dessa är korrekta är helt avgörande för flertalet löntagares taxering, pensionsgrundande inkomst och gottskrivning av avdragen skatt.

Om en arbetsgivare underlåter att till Skatteverket lämna kontrolluppgifter för sina anställda eller lämnar oriktiga kontrolluppgifter kan detta föranleda ansvar enligt SkBrL.

23.3.6 Oriktig uppgift till myndighet vid utredning

Lämnas oriktig uppgift till Skatteverket under utredning kan brottsanmälan bli aktuell. Huruvida kontrollen görs som förfrågan, föreläggande, besök eller revision är oväsentligt. Det som krävs är att den oriktiga uppgiften lämnats på annat sätt än muntligen.

Exempel

Oriktig uppgift får anses föreligga bl.a. när en näringsidkare lämnar en skattedeclaration, i vilken den ingående mervärdesskatten felaktigt angivits till ett för högt belopp. För att styrka den ingående mervärdesskatten har näringsidkaren företett vissa fakturor, som sedermera visar sig vara förfalskade.

23.3.7 Oriktig uppgift till arbetsgivare eller annan

Lämnas oriktig uppgift till arbetsgivare eller annan, kan straffansvar bli aktuellt enligt 7–8 §§ SkBrL.

F-skattsedel

F-skattsedeln har i princip absolut rättsverkan när det gäller skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter. Uppgift om F-skattsedel på faktura, anbudshandling eller avtal får nämligen godtas (5 kap. 5 § SBL) och någon undersökningsplikt för utbetalaren föreligger inte.

I prop. 1995/96:170 s. 121 anges bl.a. följande: ”Av prop. 1991/92:112 om F-skattebevis framgår bl.a. att den som lämnar ett uppdrag åt någon ska få lita på uppgifter som motparten lämnar om sin skattsedel på preliminär skatt i en faktura. Man får annars ett alltför krångligt system. Åberopas en F-skattsedel ska den alltså i princip gälla. Genom att en företagare på detta sätt enkelt kan ange innehav av F-skattsedel är det mycket viktigt att missbruk kan stävjas. Annars är det stor risk att systemet urholkas. Då det i många fall kan vara

svårt att bevisa uppsåt när oriktig uppgift lämnats om F-skattsedel och då det i detta fall får anses lika straffvärt att lämna oriktig uppgift av grov oaktsamhet får det anses angeläget att straffbelägga även sådana fall”.

Uppgifter som är viktiga att inkludera i anmälan till åklagaren är t.ex. antalet fakturor och hur stora skattebelopp som skulle ha innehållits.

23.4 Sammanställning

I sammanställningen tas upp de brott som sannolikt kan komma ifråga avseende de vanligaste deklARATIONERNA och uppgifterna.

	2 §	3 §		4 §	5 §	7 §	8 §
Brottsrubricering	Skattebrott	Skatteförseelse		Grovt skattebrott	Vårdslös skatteuppgift	Skatteredovisningsbrott	Vårdslös skatteredovisning
Subjektivt rekvisit	Uppsåt	Uppsåt		Uppsåt	Grov oaktsamhet	Uppsåt	Grov oaktsamhet
Fara krävs?	Ja	Ja		Ja	Ja	Nej	Nej
Påföljd	Fängelse max 2 år	Böter		Fängelse min 6 mån max 6 år	Böter eller fängelse max 1 år	Böter eller fängelse max 6 mån	Böter eller fängelse max 6 mån
SoA	oriktig	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
	saknas	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
SKD	oriktig	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
	saknas	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
PD	oriktig	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
	saknas	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
KU	oriktig	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
	saknas	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
Uppgift till arbetsgivare eller annan	oriktig	Nej	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja
	saknas	Nej	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja
Oriktig uppgift till myndighet	Ja	Ja		Ja	Ja	Ja	Nej

SoA Skatte- och avgiftsanmälan

SKD Skattedeclaration

PD Preliminär självdeklaration

KU Kontrolluppgift

24 Förhandsbesked

24.1 Allmänt

Bestämmelser om förhandsbesked avseende mervärdesskatt finns i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor och i förordningen (1998:196) om förhandsbesked i skattefrågor. Enligt nämnda lag kan förutom den skattskyldige även allmänna ombudet hos Skatteverket (AO) söka förhandsbesked. Någon avgift tas inte ut för ett förhandsbesked avseende mervärdesskatt.

Ansökningar om förhandsbesked handläggs av Skatterättsnämnden (SRN). SRN:s adress är Brunnsgård 4, 111 30 Stockholm. SRN är en särskild från Skatteverket fristående nämnd.

Till ansökningen ska fogas all den utredning i ärendet som står sökanden till buds. Finner SRN att förhandsbesked inte bör meddelas avvisas ansökningen. Ett beslut om avvisning kan inte överklagas.

Överklagande

Av 22 § lag om förhandsbesked i skattefrågor framgår att förhandsbesked får överklagas hos RR av såväl sökanden som Skatteverket. Oavsett om förhandsbeskedet gått Skatteverket emot eller ej kan Skatteverket begära fastställelse av beslutet hos RR. Om AO ansökt om förhandsbesked har AO samma rätt. Något prövningstillstånd behövs inte.

RÅ 2001 ref. 23

RR har i RÅ 2001 ref. 23 prövat frågan om RR endast kan bifalla eller avslå yrkandet eller om RR också kan ändra förhandsbeskedet om RSV överklagat detta och begärt fastställelse. Frågan har avgjorts i plenum av RR som kom fram till att RR utan hinder av bestämmelsen i 29 § FPL kan ändra förhandsbeskedet trots att något uttryckligt yrkande om detta inte framställts.

Sekretess

Förhandsbesked är sekretessbelagda. Skatteverket eller andra kan således inte ta del av förhandsbeskedet förrän sökanden framställt yrkande om att det ska tillämpas eller godkänt att det publiceras. När RR meddelar dom i ett överklagat förhandsbeskedsärende är domen sekretessbelagd om RR förordnar det.

Eftersom sekretesskyddet avser uppgifter om sökanden eller andra är det dock möjligt att publicera den rättsliga bedömningen i ett förhandsbesked i den mån detta kan ske utan risk för att någon som berörs av beskedet kan identifieras.

24.2 Skattskyldigs ansökan

Förutsättningar

Enligt 5 § ovannämnda lag kan SRN på ansökan av den som är eller kan komma att bli skattskyldig meddela förhandsbesked i frågor som avser den sökandes skattskyldighet. Förhandsbesked får meddelas om det är av vikt med hänsyn till den sökandes intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rätts-tillämpning.

Tidsfrist

En ansökan om förhandsbesked ska vara skriftlig och ha kommit in innan den första redovisningsperiod har börjat som berörs av den fråga som förhandsbeskedet gäller. Av praktiska skäl meddelas dock oftast förhandsbesked även i de fall där den verksamhet som ansökningen avser har pågått under en längre tid.

SRN inhämtar yttrande från Skatteverkets HK. Sökanden får del av yttrandet och lämnas möjlighet att komma in med erinringar.

Avvisning

Avvisning av ett förhandsbesked kan ske genom s.k. direktavvisning. SRN beslutar då att avvisa förhandsbeskedet utan att först lämna ansökan för yttrande till Skatteverket.

Skatteverket är skyldigt att följa ett förhandsbesked om sökanden yrkar det. Ett sådant yrkande kan endast framställas av sökanden. Ett förhandsbesked avseende mervärdesskatt är tidsbegränsat på sätt som anges i förhandsbeskedet. Förhandsbeskedet är dock inte längre tillämpligt om någon författningsändring har gjorts som kan påverka bedömningen i beskedet. Normalt sett kan dock ett förhandsbesked tillämpas även efter det att giltighetstiden för det löpt ut under förutsättning att rättsläget är oförändrat.

24.3 AO:s ansökan

Förutsättningar

Av 6 a § lag om förhandsbesked i skattefrågor framgår att efter ansökan från AO får förhandsbesked lämnas om frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos Skatteverket och som har gått honom emot samt att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rätts-tillämpning att förhandsbesked lämnas. Det måste kunna

dokumenteras att den enskilde har framställt ett yrkande och att Skatteverket avslagit det. Se RSV:s skrivelse 1998-07-01, dnr 5103-98/900, ”Ansökan av Riksskatteverket om förhandsbesked i skattefrågor”.

För de fall då AO söker förhandsbesked är det ett betydelsefullt krav att frågan ska vara av vikt för en enhetlig lagtolkning. AO kan inte söka förhandsbesked enbart för att frågan är intressant, lagtexten svårtolkad eller att en tvist föreligger mellan Skatteverket och den enskilde. Institutet förhandsbesked är avsett att användas för konkreta rättsliga problem där sakförhållandena är givna, t.ex. om en viss omsättning är undantagen från skatteplikt eller inte. Förhandsbesked meddelas i regel inte i ärenden som avser bevisfrågor. Inte heller meddelas förhandsbesked i frågor som är under utredning av Skatteverket genom t.ex. en skatterevision. Sammanfattningsvis kan sägas att som en riktlinje gäller att frågan bör vara av sådan karaktär att det i en ordinarie process skulle varit möjligt att få prövningstillstånd i RR.

AO får ansöka om förhandsbesked även sedan den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett taxerings- eller beskattningsbeslut under förutsättning att överklagandet ännu inte anhängiggjorts vid LR.

Tidsfrist

Vad gäller AO:s ansökan om förhandsbesked måste denna ha kommit in före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått ut, eller om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen inträffat.

24.4 SRN:s status enligt EG-domstolen

**C-134/97,
Victoria Film**

Frågan om SRN:s status har varit föremål för EG-domstolens bedömning. I samband med ett förhandsbesked ställde SRN ett antal frågor till domstolen. Av EG-domstolens dom C-134/97, Victoria Film framgår att SRN inte har rätt att inhämta förhandsavgörande från domstolen när den avgör ärenden om förhandsbesked. Det är således endast domstolar som kan inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

25 Uthyrning av verksamhetslokal

Vem som kan medges frivillig skattskyldighet

25.1 Allmänt

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet kan medges fastighetsägare, första- och andrahandshyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. ML. För mervärdesskattegrupp gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet ska inges av gruppchefen, 9 kap. 1 § ML, 3 kap. 3 § 2 st. och 3 st. 1 och 2 p. ML. Se vidare i MOMSHL 2007 avsnitt 21.2.1.

Frivillig skattskyldighet kan i vissa fall medges innan uthyrning påbörjats (s.k. uppförandeskede). De som kan beviljas frivillig skattskyldighet i dessa fall är fastighetsägare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML, 9 kap. 2 § ML och 3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML. Se vidare i MOMSHL 2007 avsnitt 21.2.2.

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet vid överlåtelsefallet går den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och beslut över på förvärvaren av fastigheten såvida inte parterna begärt att så inte ska ske.

Den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning av verksamhetslokal är förenad med en rad materiella och administrativa bestämmelser som måste iakttas av den som vill bli eller är frivilligt skattskyldig. Det gäller särskilt vid förändringar i ägandet och i skattskyldigheten. De materiella bestämmelserna beskrivs närmare i MOMSHL 2007, avsnitt 21. Se även Skatteverkets broschyr SKV 563.

25.2 Ansökan om frivillig skattskyldighet

25.2.1 Uthyrning av fastighet

9 kap. 1 § 1 st. första meningen ML

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse

som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast om Skatteverket har beslutat om detta efter ansökan (frivillig skattskyldighet). *Lag (2003:659)*.

Ansökan om skattskyldighet

Av 9 kap. 1 § ML framgår att frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse kan medges efter ansökan. En sådan ansökan lämnas på blankett SKV 5704.

Om den frivilliga skattskyldigheten ska omfatta mer än en fastighet ska en ansökan lämnas för varje byggnad eller anläggning som ska omfattas av skattskyldigheten.

När det gäller uthyrning i andra och tredje hand bör ansökan avse varje lokal som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig avgör själv vilka lokaler etc. som – under de förutsättningar som gäller för frivillig skattskyldighet – ska omfattas av skattskyldigheten.

25.2.2 Uppförandeskede

9 kap. 2 § 1 st. första meningen ML

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. *Lag (2003:659)*.

Ansökan om skattskyldighet

Av 9 kap. 2 § ML framgår att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede kan medges efter ansökan. En sådan ansökan lämnas på blankett SKV 5704. På ansökningsblanketten anges att ansökan avser skattskyldighet under uppförandeskede

25.2.3 Övriga gemensamma bestämmelser

Ansökningsblankett

En ansökan om frivillig skattskyldighet ska lämnas på blankett SKV 5704.

Uthyrningsbar yta

På ansökningsblanketten ska bl.a. uppgift om totalt uthyrningsbar yta lämnas. Detta gäller såväl i uthyrningsfallen som för uppförandeskede.

Med uthyrningsbar yta avses sådana ytor som är avsedda för uthyrning. Hit hör således som regel inte sådana ytor som är gemensamma för samtliga lokaler i fastigheten eller som används för service, drift eller underhåll av övriga lokaler i fastighet. Gemensamma eller allmänna ytor som trapphus, korridorer, hissar, värmecentral, pannrum, fläktrum eller skyddsrum utgör exempel på sådana ytor som normalt inte

ingår i den uthyrningsbara ytan. Se vidare MOMSHL 2007 avsnitt 21.2.1.1.

Exempel

En fastighetsägare har en fastighet med följande ytor:

– Verksamhetslokaler	200 kvm
– Tandvårdslokaler	100 kvm
– Bostäder	400 kvm
– Trapphus	40 kvm
– Pannrum	10 kvm

Trapphuset är gemensamt för samtliga lokaler i fastigheten. Pannrummet används för uppvärmning av hela fastigheten. Trapphus och pannrum är således sådana gemensamhetsytor som inte ska ingå i den uthyrningsbara ytan. Den totalt uthyrningsbara ytan omfattar därför verksamhetslokalerna, tandvårdslokalerna och bostäderna. I rutan för total uthyrningsbar yta ska således anges 700 kvm (200 + 100 + 400). Frivillig skattskyldighet kan i detta fall medges för verksamhetslokalerna under förutsättning att hyresgästerna bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet i lokalerna. I beslutet anges i sådant fall att skattskyldigheten omfattar 200 kvm av total yta om 700 kvm.

Utökad skattskyldighet

Om frivillig skattskyldighet önskas för ytterligare lokaler ska ny ansökan lämnas om detta på blankett SKV 5704 och Skatteverket fattar nytt beslut om frivillig skattskyldighet avseende fastighetsuthyrning eller under uppförande.

Registrering till mervärdesskatt

Den som ansöker om frivillig skattskyldighet ska även lämna in en skatte- och avgiftsanmälan (SKV 4620) om han inte är registrerad till mervärdesskatt sedan tidigare, se vidare avsnitt 25.6.

25.2.4 Beslut om skattskyldighet

Skatteverket fattar – om förutsättningar för skattskyldighet för fastighetsuthyrning eller under uppförandeskede föreligger – särskilt beslut om skattskyldighet för varje sådan ansökan. Av beslutet ska bl.a. framgå hur stor yta den frivilliga skattskyldigheten omfattar. Om Skatteverket anser att omständigheterna är sådana att frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning eller under uppförandeskede inte bör medges, med-

delar Skatteverket avslagsbeslut. Sådana beslut kan överklagas till länsrätten.

Om Skatteverket har fattat beslut om skattskyldighet under uppförandeskede, men förutsättningarna härför inte längre föreligger får Skatteverket, enligt 9 kap. 6 § 2 st. ML fatta beslut om upphörande av skattskyldigheten, se vidare i MOMSHL 2007 avsnitt 21.9.

Om Skatteverket vid den obligatoriska omprövningen efter ett överklagande, t.ex. på grund av att nya fakta kommit fram – finner skäl att bifalla ansökan bör den frivilliga skattskyldigheten gälla fr.o.m. den dag ansökan ursprungligen kom in till Skatteverket eller den senare dag som sökanden önskar att skattskyldigheten ska inträda.

25.3 Anmälan om överlåtelse av fastighet

9 kap. 7 § 1 st. ML

En överlåtelse av fastighet skall anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren. *Lag (2003:659).*

Skattskyldigheten övergår automatiskt

Då fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts, övergår den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och beslut på den nye ägaren. Det gäller såväl onerösa som benefika fall. Även fusioner och verksamhetsöverlåtelser omfattas av dessa bestämmelser. Den nye ägaren behöver alltså inte lämna ansökan om frivillig skattskyldighet. Om den nye ägaren önskar att ytterligare lokaler ska omfattas av frivillig skattskyldighet måste han dock ansöka om skattskyldighet för dessa lokaler (blankett SKV 5704) och Skatteverket fatta beslut om den utökade skattskyldigheten.

Anmälan från säljare och köpare

Av 9 kap. 7 § 1 st. ML framgår dock att en sådan överlåtelse ska anmälas till Skatteverket av såväl den tidigare som den nye ägaren. Anmälan, som ska lämnas skriftligt, kan göras av överlåtaren på blankett SKV 5722 och av förvärvaren på blankett SKV 5721. Var och en av dem lämnar anmälan till Skatteverket. Skatteverket behöver dock inte fatta något formellt beslut med anledning av anmälan. I stället skickas meddelanden till köparen respektive till säljaren om att skattskyldigheten har övergått till köparen.

Registrering

Köpare som inte redan är registrerad för mervärdesskatt ska också anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Sådan anmälan sker på blankett SKV 4620.

I det fall överlåtelsen av fastigheten innebär att säljaren inte längre bedriver någon mervärdesskattepliktig verksamhet ska han anmäla detta till Skatteverket så att avregistrering till mervärdesskatt kan ske, se avsnitt 25.6.2.

Transportköp

Skatteverket anser att vid s.k. transportköp kan den frivilliga skattskyldigheten gå över från den förste till den siste i kedjan om den siste förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den förste i kedjan frånträder. Om det uppkommer ett tidsmässigt glapp bör inte gälla att den frivilliga skattskyldigheten går över direkt från den förste till den siste i kedjan. Det kan i sådana situationer krävas en fullständig omgång av registrering och överföring av jämkningsskyldighet.

25.4 Anmälan om ändrad användning

9 kap. 7 § 2 st. ML

En fastighetsägare är skyldig att till Skatteverket anmäla sådant förhållande som enligt 6 § första stycket medför att skattskyldigheten upphör. *Lag (2003:659)*.

Anmälan

Om förhållandena ändras så att förutsättningar för frivillig skattskyldighet föreligger i mindre omfattning än tidigare eller upphör ska den som är frivilligt skattskyldig underrätta Skatteverket om de ändrade förhållandena enligt 9 kap. 7 § 2 st. ML. Den frivilliga skattskyldigheten upphör utan föregående ansökan och beslut från Skatteverket enligt 9 kap. 6 § ML när fastigheten övergår till att användas i annan verksamhet än skattepliktig uthyrning eller uthyrning inte kan ske på grund av brand eller annan orsak som uthyraren inte råder över eller på grund av rivning. Anmälan görs på blankett SKV 5723.

Om frivilligt skattskyldig förstahandshyresgästs eller bostadsrättsinnehavares uthyrningsförhållanden ändras så att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för denne upphör, bör han genast anmäla det till fastighetsägaren. I vissa fall kan sådana förändringar påverka fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet och medföra jämkningsskyldighet för denne, se MOMSHL 2007 avsnitt 21.10.3.

25.5 Ansökan om upphörande av skattskyldighet

Gemensam ansökan

9 kap. 6 § 3 st. ML

Skatteverket skall, om en fastighet överläts, besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse skall upphöra vid tillträdet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. *Lag (2003:659)*.

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet övergår den frivilliga skattskyldigheten på förvärvaren av fastigheten utan särskild ansökan (jfr dock vad som sägs ovan angående skyldigheten att anmäla en sådan överlåtelse). Det finns emellertid en möjlighet för parterna att låta den frivilliga skattskyldigheten upphöra vid den nye ägarens tillträde till fastigheten. Skatteverket beslutar att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid den nye ägarens tillträde om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta innan den nye ägarens tillträde av fastigheten, 9 kap. 6 § 3 st. ML. Sådan ansökan görs på blankett SKV 5724. För sådant upphörande räcker det således inte med en anmälan att fastigheten överlåts.

Bestämmelsen om upphörande av skattskyldighet förutsätter att säljaren och köparen gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. Detta innebär enligt Skatteverkets uppfattning att ansökan ska ha kommit in till Skatteverket senast dagen före tillträdesdagen.

Skatteverket fattar – om förutsättningar för skattskyldighetens upphörande föreligger – särskilt beslut om detta.

25.6 Registrering till mervärdesskatt

25.6.1 Anmälan om registrering till mervärdesskatt

Den som ansöker om att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal ska utöver sådan ansökan även anmäla sig för registrering hos Skatteverket om han inte redan är registrerad för mervärdesskatt, 3 kap. 2 § 1 st. SBL. Anmälan sker på blankett SKV 4620, Skatte- och avgiftsanmälan.

Enligt 3 kap. 2 § 2 st. SBL ska en anmälan lämnas för varje särskild verksamhet som den skattskyldige bedriver. Om en fastighetsägare ska vara skattskyldig för flera av sina fastigheter behöver han dock endast lämna en registreringsanmälan. Se vidare avsnitt 3.

25.6.2 Anmälan om avregistrering

I de fall den frivilliga skattskyldigheten har upphört antingen på grund av överlåtelse av fastighet eller ändrad användning och uthyrningen var den enda mervärdesskattepliktiga verksamhet som uthyraren bedrev ska uthyraren dessutom enligt 3 kap. 3 § SBL anmäla sig för avregistrering ur mervärdesskatteregistret. Se avsnitt 3.4.3. Registreringen till mervärdess-

skatt ska dock kvarstå om skyldighet att jämka tidigare avdragen ingående mervärdesskatt föreligger. Bestämmelserna i 10 kap. 37 § SBL och 7 § SBF är således tillämpliga vid frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. Se avsnitt 3.8.

25.7 Redovisning i skattedeklaration

Av Skatteverkets skrivelse 2005-11-25, dnr 624795-05/111, framgår att det vid s.k. frivillig skattskyldighet föreligger sådana särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration som anges i 10 kap. 11 § SBL oavsett omsättningens storlek. Detta innebär att den som blir skattskyldig för fastighetsuthyrning alltid ska lämna redovisning i en skattedeklaration oavsett omsättningens storlek. Skälen till detta är att den frivilliga skattskyldigheten utgör ett avsteg från huvudregeln att uthyrning och upplåtelse av fastighet är undantagen från skatteplikt och att skattskyldighet medges först efter ansökan samt de strikta krav som kringgärdar förutsättningarna för denna skattskyldighet. De särskilda reglerna om denna skattskyldighet i 9 kap. ML är också komplexa, särskilt vid överlåtelse av fastighet och skattskyldighetens upphörande. KR i Stockholm ansåg i dom 2003-09-29 (mål nr 5317-2001) att särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration fortfarande som regel ska anses föreligga vid frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal. Se vidare i avsnitt 4.3.4.

Redovisningsperiod

Mervärdesskatten kommer således i dessa fall som regel att redovisas för en kalendermånad enligt bestämmelserna i 10 kap. 14 § SBL. För det fall förutsättningarna enligt 10 kap. 15 § SBL är uppfyllda kan redovisning dock ske för helt beskattningsår i skattedeklaration.

Det kan förekomma att Skatteverket fattar beslut om frivillig skattskyldighet vid en sådan tidpunkt att beslutet ska gälla för tid innan beslutsdagen men inte innan ansökningsdagen. I sådana fall ska, enligt 13 kap. 28 b § ML, uthyrarens utgående respektive ingående mervärdesskatt som belöper på tid mellan skattskyldighetens inträde och beslutsdagen redovisas för den redovisningsperiod som infaller närmast efter den månad då beslutet fattades. Bestämmelsen påverkar dock inte företagets redovisningsperioder, varför den skattskyldige kommer att erhålla skattedeklarationer avseende tid fr.o.m. den månad under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt.

Skatteverket har i skrivelse 2005-11-22, dnr 624144-05/111 ansett att retroaktivt avdrag får ske för den redovisningsperiod

under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Se även MOMSHL 2007 avsnitt 21.7.

Exempel

Ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal och anmälan om registrering till mervärdesskatt kommer in till Skatteverket 2007-02-01. Hyresgästen har då tillträtt lokalen.

Skatteverket fattar beslut 2007-03-15 att frivillig skattskyldighet ska gälla fr.o.m. 2007-02-01 och registrerar den skattskyldige till mervärdesskatt. Den första redovisningsperioden kommer, eftersom skattskyldigheten gäller fr.o.m. 2007-02-01, att avse kalendermånaden februari.

Den utgående respektive ingående mervärdesskatt som belöper på tiden fr.o.m. den 1 februari t.o.m. den 15 mars ska redovisas i skattedeklarationen som avser redovisningsperioden april. Den utgående respektive ingående mervärdesskatt som belöper på tiden fr.o.m. den 16 mars t.o.m. den 31 mars redovisas i redovisningsperioden mars. I det fall företaget yrkar retroaktivt avdrag får detta redovisas i redovisningsperioden februari.

25.8 Representantredovisning

Vid en samägd fastighet i ett s.k. enkelt bolag är huvudregeln, enligt 6 kap. 2 § ML, att var och en av delägarna, efter ansökan och beslut, är frivilligt skattskyldiga för sin del av verksamheten och att de således ska redovisa mervärdesskatt för sin del av fastigheten.

Skatteverket får dock enligt 23 kap. 3 § SBL, efter ansökan av samtliga delägare, besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatten för hela verksamheten (representantredovisning). Representantansökan, som ska vara undertecknad av samtliga delägare, lämnas på blankett SKV 5711.

Ett beslut om representantredovisning innebär dock ingen ändring vad gäller den frivilliga skattskyldigheten. Det är fortfarande delägarna i det enkla bolaget som är skattskyldiga i förhållande till sin andel i det enkla bolaget. Fastighetens samtliga delägare ska således lämna i var sin ansökan om frivillig skattskyldighet (SKV 5704). Beslut om frivillig skatt-

skyldighet ska också – om förutsättning finns för sådan skattskyldighet – fattas för respektive delägare.

Utöver ansökan om frivillig skattskyldighet och representantansökan ska en skatte- och avgiftsanmälan (SKV 4620) lämnas, se vidare avsnitt 25.6.

25.9 Sekretess

Beslut enligt 9 kap. ML

Ärenden om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal omfattas av sekretess enligt 9 kap. 1 § SekrL. Detta innebär att ansökan, beslut samt övriga handlingar och uppgifter avseende frivillig skattskyldighet är hemliga. Uppgifter som framgår av dessa handlingar, t.ex. vilken fastighet eller lokal som omfattas av frivillig skattskyldighet, får därmed inte lämnas ut.

Nödvärdigt uppgiftslämnande

I anslutning till handläggningen av ett skatteärende kan det dock uppkomma situationer som gör det nödvändigt att i t.ex. en utredning eller ett beslut åberopa viss hemlig information som finns i en akt om frivillig skattskyldighet, s.k. nödvändigt uppgiftslämnande enligt 1 kap. 5 § SekrL. En sådan situation kan exempelvis vara att avdragsrätten för den som hyr en verksamhetslokal ifrågasätts med hänvisning till att uthyraren inte är registrerad för frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt avseende den uthyrda lokalen.

Registrering till mervärdesskatt enligt 3 kap. SBL

Av 2 kap. 5 § 2 st. 3 p. SdbL framgår att registrering enligt SBL i princip är offentlig. Med hänsyn till bakgrunden till den aktuella sekretessbrytande regeln – nämligen allmänhetens berättigade krav på att kunna kontrollera att en avtalspart är registrerad för uppgiven verksamhet bör ordet registrering anses inkludera uppgiften om att registreringen avser frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt avseende uthyrning av verksamhetslokal. Den uppgiften är därför offentlig. Däremot kan uppgift om t.ex. fastighetsbeteckning och uppgift om vilken lokal det är fråga om inte anses ingå i begreppet registrering enligt 2 kap. 5 § SdbL. Dessa uppgifter är därför inte offentliga, se ovan.

26 Nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

26.1 Allmänt

Den som förvärvar varor i ett annat EG-land betalar normalt mervärdesskatten i det landet. Från denna regel finns vissa undantag, bl.a. förvärv av nytt transportmedel och förvärv av punktskattepliktiga varor.

I MOMSHL 2007 avsnitt 10 beskrivs reglerna om handel mellan EG-länderna. Avsnitten 10.4.2.2 och 10.4.2.3 behandlar bestämmelserna angående förvärv av nytt transportmedel respektive punktskattepliktiga varor.

Förvärv som görs från andra länder än EG-länder beskattas i samband med importen. Beskattningsmyndighet är Tullverket.

26.2 Förvärv av nytt transportmedel

Vad som förstås med nya transportmedel framgår av 1 kap. 13 a § ML. Definitionen av ett nytt transportmedel motsvaras av artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet. (Jfr även Skatteverkets skrivelse 2006-07-05, dnr 605460-05/111, ”Gemenskapsinternt förvärv av nytt transportmedel”).

Inköp av nytt transportmedel som stadigvarande ska användas i Sverige ska alltid beskattas i Sverige. Om inköpet gjorts i annat EG-land är det förvärvaren som ska beskattas för mervärdesskatten genom s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF, 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML). Beskattning till mervärdesskatt i Sverige ska ske oberoende av säljarens och köparens status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett om köparen är näringsidkare, institution, privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EG-landet är bilförsäljningsföretag, annan näringsidkare, privatperson eller annan.

Av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatt på förvärvet. Den som inte är skattskyldig för

annan verksamhet utan endast på grund av inköp av nytt transportmedel ska enligt 10 kap. 32 § SBL redovisa mervärdesskatten på förvärvet i en särskild skattedeklaration. Enligt samma paragraf får endast ett förvärv redovisas per deklaration. Deklarationen ska inlämnas senast 35 dagar efter förvärvet. Om förvärvaren redan är skattskyldig till mervärdesskatt på grund av annan verksamhet redovisar han förvärvet i sin vanliga mervärdesskatteredovisning (skattedeklaration eller självdeklaration). Den som enbart är skattskyldig för förvärvet ska inte registreras till mervärdesskatt för förvärvet enligt 3 kap. 1 § 2 p. SBL.

Det är Skatteverket, skattekontoret Falun som handlägger ärenden avseende sådana förvärv av nya transportmedel som ska redovisas i en särskild skattedeklaration.

Anmälan om förvärv av nytt transportmedel i annat EG-land görs på blankett SKV 5934. Närmare information om detta finns i Skatteverkets broschyr ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556) som även innehåller anmälningsblankett.

26.3 Förvärv av punktskattepliktiga varor

Med punktskattepliktiga varor förstås i detta sammanhang sådana alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt EG:s punktskatte regler (1 kap. 13 b § ML). Definitionen av punktskattepliktiga varor motsvaras av artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet.

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EG-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller annan juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt (GIF) här i landet. Detta framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML.

Av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatt på förvärvet. Den som inte är skattskyldig för annan verksamhet utan endast på grund av inköp av punktskattepliktiga varor ska enligt 10 kap. 32 § SBL redovisa mervärdesskatten på förvärvet i en särskild skattedeklaration. Den särskilda skattedeklarationen som ska användas i de här fallen är ”Moms på förvärv av punktskattepliktiga varor i annat EG-land” (SKV 5283). Enligt samma paragraf får endast ett

förvärv redovisas per deklaration. Deklarationen ska inlämnas senast 35 dagar efter förvärvet. Om förvärvaren redan är skattskyldig till mervärdesskatt på grund av annan verksamhet redovisar han förvärvet i sin vanliga mervärdesskatteredovisning (skattedeklaration eller självdeklaration).

Den som enbart är skattskyldig för förvärvet ska inte registreras till mervärdesskatt för förvärvet enligt 3 kap. 1 § 2 p. SBL.

Det är Skatteverket, storföretagsskattekontorets Ludvikaenhet, som handlägger ärenden avseende sådana förvärv av punktskattepliktiga varor som ska redovisas i en särskild skattedeklaration.

Ytterligare information finns i Skatteverkets broschyr ”Punktskatter” (SKV 505)

27 Utländska företagare

27.1 Allmänt

Utländsk företagare

En näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här, anses vara en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Se vidare avsnitt 1 och MOMSHL 2007 avsnitt 40.1.

Innebörden av begreppen utländsk företagare och fast etableringsställe har betydelse för om återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML blir tillämplig. Begreppen kan även bl.a. ha betydelse för om registrering till mervärdesskatt ska göras i Sverige enligt 3 kap. 1 § SBL.

I detta avsnitt används begreppet utländsk företagare enligt den definition begreppet har i ML. I övrigt används benämningen företagare från annat land. I avsnitt 30 beskrivs en särskild beskattningsordning som får tillämpas av företagare från land utanför EG som tillhandahåller elektroniska tjänster till privatpersoner inom EG. För att kunna utnyttja denna möjlighet får inte företagaren ha något fast etableringsställe inom EG och inte heller vara bosatt eller stadigvarande vistas inom EG.

Fast etableringsställe

Skatteverket har i skrivelse 2006-12-13, dnr 553736-06/111, gjort bedömning av vad som utgör fast etableringsställe. Tre förutsättningar krävs för att ett fast etableringsställe ska föreligga.

- Det ska finnas någon slags etablering som drivs av människor, dvs. personella resurser.
- Det ska finnas tekniska resurser, såsom t.ex. lokal eller maskiner, som kan hänföras till etableringen.
- Den ifrågavarande etableringen ska vara så pass stadigvarande att etableringen kan tillhandahålla eller förvärva varor eller tjänster.

**Utländsk företags-
etablering i
Sverige**

Vid en bedömning i det enskilda fallet ska samtliga dessa tre kriterier vara uppfyllda för att ett fast etableringsställe ska anses föreligga. Se vidare MOMSHL 2007 avsnitt 40.2.

En utländsk företagare kan bilda en svensk juridisk person som i likhet med övriga svenska juridiska personer har sitt säte i Sverige. Detta svenska bolag behandlas på samma sätt som andra företag med säte i Sverige och berörs inte i detta avsnitt.

Om en företagare från annat land har en fast etablering i Sverige ska denna etablering behandlas på samma sätt som svenska företagare med undantag av att företagaren ska registreras vid Skatteverkets utlandsenheter.

I vissa fall kan en utländsk företagare vara skyldig att registrera sig i Sverige. Registrering ska ske vid Skatteverkets utlandsenheter.

Utländska företagare kan få återbetalning av mervärdesskatt på varor och tjänster som de köper här, se avsnitt 27.3.

27.2 Registrering

27.2.1 Registrering av företagare från annat land

En företagare från annat land som har fast etablering i Sverige, se MOMSHL 2007 avsnitt 40.2, ska registreras till mervärdesskatt om han är skattskyldig till mervärdesskatt här i landet för den bedrivna verksamheten, 3 kap. 1 § 2 p. SBL. Ansökan görs på blanketten ”Skatte- och avgiftsanmälan”, SKV 4620. Se Skatteverkets broschyr ”Så fyller du i Skatte- och avgiftsanmälan”, SKV 418.

Deklaration

Redovisning av mervärdesskatten ska normalt ske i en skattedeklaration. Om företagaren är skyldig att lämna självdeklaration kan redovisning ske i denna under vissa förutsättningar, se vidare avsnitt 4.3.2, 4.3.4 och 4.4.1. Skattedeklaration kan lämnas antingen på pappersblankett eller elektroniskt, se avsnitt 4.3.10. Om skattedeklarationen lämnas elektroniskt kan företagaren utse ett ombud för att signera och lämna e-deklarationen, se avsnitt 4.3.11.

27.2.2 Registrering av utländsk företagare

En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför skattskyldighet även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet. En utländsk företagare som har omsättning i Sverige

**Omvänd
skattskyldighet**

kan bli skyldig att registrera sig till mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § 2 p. SBL.

En utländsk företagare är dock inte alltid skattskyldig för omsättning inom landet eftersom det i vissa fall vid s.k. omvänd skattskyldighet är förvärvaren som är skattskyldig, se 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3, 4 a och 4 b p. ML. Bestämmelsen i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML motsvaras fr.o.m. den 1 juli 2007 av 4 c p. i samma bestämmelse.

Omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3 och 4 a p. ML är obligatoriskt.

Den omvända skattskyldigheten i 4 b p. får inte tillämpas avseende personbefordran, tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML t.ex. kulturella aktiviteter och idrott och inte heller på uthyrning av fastighet med frivillig skattskyldighet. Om den utländske företagaren begär att själv få vara skattskyldig för omsättning som avses i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML ska detta gälla alla omsättningar som avses i denna punkt (1 kap. 2 d § ML). Se även MOMSHL 2007 avsnitt 4.3.1.

Från och med den 1 juli 2007 innehåller 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML regler om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. En obligatorisk omvänd skattskyldighet införs när särskilt uppräknade tjänster tillhandahålls vissa uppräknade förvärvare. Se vidare MOMSHL 2007 avsnitt 19.4.3. Tillhandahåller en utländsk företagare sådana tjänster åt en sådan förvärvare kan den utländske företagaren inte längre välja att vara skattskyldig för denna omsättning.

**Utländske
företagaren är
skattskyldig**

I de fall den utländske företagaren är skattskyldig för sin omsättning i Sverige ska han registrera sig till mervärdesskatt. Detta gäller även utländska företagare som fr.o.m. den 1 juli 2007 köper sådana i 1 kap. 2 § 2 st. ML uppräknade tjänster avseende fastighet i Sverige, under förutsättning att han är en sådan förvärvare som anges i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML (i bestämmelsernas nya lydelse). Den utländske företagaren är i detta fall skattskyldig för sitt förvärv.

**Varor till och från
annat EG-land**

Av 3 kap. 1 § 4 p. SBL framgår att den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML ska registreras till mervärdesskatt i Sverige. Detta innebär bl.a. att en utländsk företagare som här i landet endast utför sådana varuomsättningar som är undantagna enligt 3 kap. 30 a § ML ska registreras till mervärdesskatt, eftersom rätt till

återbetalning föreligger enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML. Jämför prop. 2001/02:127 s. 163.

Enligt 3 kap. 1 § 5 p. SBL ska registrering till mervärdesskatt i Sverige också ske vid utländsk företagares överföring av varor. Detta gäller trots att överföringarna som utgör GIF inte ska beskattas enligt 3 kap. 30 d § ML.

Skatteanmälan

Utländska företagare ska anmäla sig för registrering till mervärdesskatt på blanketten ”Skatteanmälan för utländska företagare”, SKV 4632. Se Skatteverkets broschyr SKV 419.

Det är den utländske företagaren som ska lämna anmälan och underteckna denna. Om den utländske företagaren är juridisk person ska registreringsbevis som utvisar behörig firmatecknare bifogas. En enskild näringsidkare ska bifoga kopia på pass.

Ombud

23 kap. 4 § SBL

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall utse ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet skall enligt fullmakt av den utländska företagaren svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos ombudet. *Lag (2003:664)*.

Vad som anges i första stycket gäller inte om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land i vilket den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse skall ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i *Lag (2001:970)*

– rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder,

– rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier, och i

– rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordningen (EEG) nr 218/92. *Lag (2004:500)*.

En utländsk företagare får utse ett sådant ombud som anges i första stycket även om Sverige har en överenskommelse av det slag som anges i andra stycket. *Lag (2001:970)*.

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare ska företagaren enligt 23 kap. 4 § 1 st. SBL företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud.

Enligt 23 kap. 4 § 2 st. SBL gäller inte kravet på ombud företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Detta är fallet med länder och områden som omfattas av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976, 77/799/EEG av den 19 december 1977 och förordningen 1798/2003 av den 7 oktober 2003. Överenskommelser gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Exempel på sådana överenskommelser är de avtal som finns med de nordiska länderna om utbyte och handräckning och som innefattar Danmark, Finland inklusive Åland, Färöarna, Grönland, Island, Norge, och Sverige.

En utländsk företagare har alltid oavsett om krav på detta föreligger eller ej rätt att utse ett ombud enligt 23 kap. 4 § 3 st. SBL.

Som ombud godtas fysisk person som är stadigvarande bosatt inom landet eller, i fråga om juridisk person, den som har styrelse eller fast etableringsställe i Sverige.

Ombudet ska svara för redovisningen av mervärdesskatten och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet. Ombudet är inte betalningsskyldigt för den utländske företagarens mervärdesskatt i Sverige. Det är i stället den utländske företagaren som ensam är betalningsskyldig för denna.

Ombudet ska styrka sin behörighet att på ovan angivet sätt företräda den utländske företagaren genom en fullmakt. Skatteverkets blankett ”Power of attorney/Vollmacht/Procuration/Fullmakt” SKV 5703, kan användas för att ge fullmakt.

Om ombud utsetts ska fullmakten bifogas skatteanmälan. Skatteanmälan kan skrivas under antingen av den utländske företagaren eller av ombudet.

Importombud

Utländska företagare som avser att, enligt undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 § 2 st. ML, importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML ska registreras till mervärdesskatt med stöd av 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL. Genom ett särskilt stadgande i 6 § SBF får registrering ske på det sättet att ett sådant ombud för företagaren som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en full-

makt från företagaren, registrerar sig i eget namn för dennes räkning.

Ombudet, vilket oftast är en svensk speditör som handhar importen och den vidare transporten av varan, får under ett och samma registreringsnummer företräda flera utländska företagare.

Från och med den 1 januari 2007 gäller nya regler för de ombud som lämnar skattedeklaration och periodiska sammanställningar för fler än en utländsk företagare under ett och samma registreringsnummer. Ombuden ska i fortsättningen lämna detaljerade uppgifter om de transaktioner som ligger till grund för de periodiska sammanställningarna (kvartalsredovisningarna). Skyldigheten regleras i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2006:15) om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:12) om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning m.m.

Deklaration

Redovisning av mervärdesskatten ska normalt ske i en skattedeklaration. Om företagaren är skyldig att lämna självdeklaration kan redovisning ske i denna under vissa förutsättningar, se vidare avsnitt 4.3.2, 4.3.4 och 4.4.1. Skattedeklaration kan lämnas antingen på pappersblankett eller elektroniskt, se avsnitt 4.3.10. Om skattedeklarationen lämnas elektroniskt kan företagaren utse ett ombud för att signera och lämna e-deklarationen, se avsnitt 4.3.11. Möjligheten att ha deklara-tionsombud finns inte för ombud enligt 23 kap. 4 § SBL.

27.2.3 Registreringsort

Registrering till mervärdesskatt av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag och andra utländska juridiska personer sker hos Skatteverkets utlandsenheter. Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller inte. Registrering av utländska företagare genom importombud sker också hos Skatteverkets utlandsenheter.

Skatteverkets utlandsenheter

Företagare från Danmark, Färöarna, Island, Grönland, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien, Tyskland och Österrike ska vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Malmö. Företagare från övriga länder vänder sig till Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm.

27.3 Återbetalning

Inte registrerade i Sverige

Utländska företagare, som varken är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige kan få återbetalning av mervärdesskatt på varor och tjänster som de köper här. Bestämmelserna om detta finns i 10 kap. 1–4 a §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML. Se vidare avsnitt 13.2. Ansökan om återbetalning sänds till Skatteverkets utlandsenheter på speciella blanketter.

Företagare från Danmark, Färöarna, Island, Grönland, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien, Tyskland och Österrike ska vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Malmö, blankett SKV 5811. Företagare från övriga länder vänder sig till Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm, blankett SKV 5801.

Registrerade i Sverige

19 kap. 1 § 2 st. ML

Utländska företagare som är eller skall vara registrerade enligt 3 kap. 1 § första stycket 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) skall dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§. *Lag (2003:392)*.

Utländsk företagare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt och som därmed är skyldig att lämna deklaration ska i denna även redovisa sådana återbetalningar som medges enligt 10 kap. 1–4 §§ ML i stället för att ansöka om återbetalning.

28 Mervärdesskattegrupp

28.1 Allmänt

Bestämmelserna om gruppregistrering i mervärdesskattesystemet avser företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Syftet med bestämmelserna om gruppregistrering är att finansiella företag i en sådan grupp kan undgå en annars inte avdragsgill ingående mervärdesskatt vid förvärv från övriga företag i gruppen.

En mervärdesskattegrupp bildas genom att Skatteverket fattar ett särskilt beslut om att registrera en sådan grupp (gruppregistrering) enligt 6 a kap. 4 § ML. Av detta beslut framgår också vem som utsetts till grupphuvudman. Gruppregistreringen består enligt 6 a kap. 5 § ML till dess Skatteverket har beslutat att den ska upphöra. Verket kan också enligt samma lagrum besluta om ändring i gruppens sammansättning och byte av grupphuvudman.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter gruppregistrering som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. Gruppregistrering innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Detta bedöms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Se vidare RSV:s promemoria 1998-10-15, dnr 9115-98/900, ”Gruppregistrering enligt 6 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML”.

Ärenden om gruppregistrering, ändring eller upphörande av gruppregistrering handläggs av det skattekontor som enligt arbetsordningen ska fatta beslut avseende den som ska fungera som grupphuvudman. Beslutsfattare är normalt det skattekontor inom Skatteverket där grupphuvudmannen har sitt säte eftersom det är grupphuvudmannen som registreras under gruppens registreringsnummer till mervärdesskatt.

Bestämmelser om mervärdesskattegrupp och grupphuvudman finns i 3, 12 och 23 kap. SBL. Beträffande definitionen av grupphuvudman hänvisas till avsnitt 1.

28.2 Registrering och skattekonton

Grupphuvudman

3 kap. 1 § 2–3 p. SBL

Skatteverket skall registrera *Lag (2003:664)*.

- ...
2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap, 3 § första stycket 1 och 2 nämnda lag, och
 3. den som är grupphuvudman, *Lag (2001:970)*.

I de fall den verksamhet som en mervärdesskattegrupp bedriver medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML ska registrering till mervärdesskatt ske. I fråga om mervärdesskattegrupper är det gruppen som är skattskyldig till mervärdesskatt men grupphuvudmannen likställs med skattskyldig och är den som ska företräda gruppen i frågor som rör mervärdesskatt. Det är således grupphuvudmannen som är skyldig att anmäla mervärdesskattegruppen för registrering. Skatteverket ska registrera mervärdesskattegruppen till mervärdesskatt i grupphuvudmannens namn. Jämför prop. 1997/98:148 s. 47.

Skattekonto

3 kap. 5 § 2 st. SBL

Skatteverket får besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto. För en grupphuvudman skall det upprättas ett särskilt skattekonto för registrering av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt. *Lag (2003:747)*.

Ett särskilt skattekonto ska upprättas för grupphuvudmannen för registrering och inbetalning av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt. Härigenom undviks en sammanblandning av medel som härrör från gruppens mervärdesskatt och sådana som avser grupphuvudmannens egna skatter.

Registreringsnummer

Skatteverket tilldelar varje mervärdesskattegrupp ett särskilt registreringsnummer (tio siffror).

I det fall mervärdesskattegruppen också registreras som skattskyldig till mervärdesskatt tilldelas gruppen även ett registreringsnummer för mervärdesskatt (tolv siffror), som utfärdas på grupphuvudmannen.

Det är det för gruppen tilldelade registreringsnumret för mervärdesskatt som ska användas av gruppen, t.ex. på de fakturor som sänds ut från i gruppen ingående företag. Det är också registreringsnumret för mervärdesskatt som ska uppges vid gemenskapsintern handel och som uppgiftslämnare vid kvartalsredovisningen.

Vid redovisning av mervärdesskatt i skattedeclaration ska det tiosiffriga registreringsnumret användas.

Befintliga registreringsnummer för mervärdesskatt för i gruppen ingående företag avregistreras från den tidpunkt gruppen anses bildad och är inte giltiga för tid därefter.

Överklagande

Beslut som Skatteverket fattar om gruppregistrering – bildande, ändring eller upphörande – får enligt 20 kap. 1 § 3 st. ML överklagas till LR. Det är alla berörda parter som har rätt att överklaga. Även det allmänna ombudet hos Skatteverket har sådan rätt. Tidsfristen för överklagande är 2 månader. Se vidare avsnitt 19.2.2.

Beskattningsbeslut överklagas av gruppen genom grupphuvudmannen.

Tidsfristen beträffande dessa överklaganden är 6 år.

Ändrade förhållanden

23 kap. 3 b § SBL

Om ett förhållande som legat till grund för gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) har ändrats, skall grupphuvudmannen underrätta Skatteverket om ändringen. Om inte något hindrar det skall underrättelsen lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade.

Om grupphuvudmannen inte lämnar underrättelse enligt första stycket, får Skatteverket förelägga honom att göra detta. *Lag (2003:644).*

Ändras förhållande i en mervärdesskattegrupp ankommer det på grupphuvudmannen att underrätta Skatteverket om ändringen. Underrättelsen ska lämnas inom två veckor från det ändringen inträffade. Skatteverket kan förelägga grupphuvudmannen att lämna sådan underrättelse.

Av 6 a kap. 5 § 3 st. ML framgår att ett beslut om ändring av en gruppregistrering gäller från och med dagen för beslutet eller den senare dag som Skatteverket bestämmer.

28.3 Redovisning och deklaration

Skattedeklaration

10 kap. 9 § 1 st. 4–5 p. SBL

En skattedeklaration skall lämnas av

...

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § nämnda lag, allt om inte annat följer av 31 eller 32 §, *Lag (1998:347)*.

5. den som är grupphuvudman,
... *Lag (2001:970)*.

10 kap. 17 § 2 st. SBL

En skattedeklaration som skall lämnas av en grupphuvudman skall innehålla de uppgifter som avses i första stycket 1, 2, 5 och 6 samt omfatta hela gruppen. *Lag (1998:347)*.

10 kap. 31 § SBL

Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag eller grupphuvudman, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om Skatteverket inte beslutat annat enligt 11 §. *Lag (2003:664)*.

I fråga om förfarandet vid mervärdebeskattningen gäller då bestämmelserna i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt taxeringslagen (1990:324). *Lag (2001:1239)*.

Det är grupphuvudmannen som är deklarationsskyldig för den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver. Redovisningen ska göras i en skattedeklaration. En mervärdesskattegrupp kan således inte lämna sin redovisning i en självdeklaration.

Skattedeklarationen ska innehålla nödvändiga identifieringsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas samt de uppgifter om mervärdesskatt som ingår i deklarationen.

Kvartalsredovisning

Grupphuvudmannen ska för mervärdesskattegruppens räkning även lämna uppgifter om varuhandel med andra EG-länder i periodiska sammanställningar (s.k. kvartalsredovisningar) enligt 10 kap. 33 § SBL.

23 kap. 3 a § SBL

Grupphuvudmannen skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt som hänför sig till den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver och i övrigt företräda mervärdesskattegruppen i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos gruppövudmannen. *Lag (1998:347)*.

Det ankommer på gruppövudmannen att svara för redovisningen och betalningen av den mervärdesskatt som hänför sig till mervärdesskattegruppens verksamhet.

Det åligger gruppövudmannen att hålla underlaget för mervärdesskattegruppens mervärdesskatteredovisning tillgängligt för Skatteverkets kontroll.

28.4 Ansvar för skatt

Varje företag i gruppen är solidariskt betalningsansvarigt för skatten. Se vidare avsnitt 15 om ansvar för skatt.

28.5 Återbetalning av skatt

Bestämmelserna om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt behandlas i avsnitt 12 om återbetalning.

28.6 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet för uthyrning respektive uppförande av verksamhetslokal enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML kan medges för en mervärdesskattegrupp. Ansökan görs i så fall av gruppövudmannen och beslutet om skattskyldighet avser denne. Se vidare MOMSHL 2007 avsnitt 21.

29 Representant för enkelt bolag och partrederi

29.1 Allmänt

En delägare i ett enkelt bolag är enligt huvudregeln i 6 kap. 2 § första meningen ML skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget. På ansökan av samtliga delägare kan Skatteverket besluta att en av delägarna (representanten) ska svara för redovisning och betalning av skatter för det enkla bolaget. Samma bestämmelser som för enkelt bolag gäller även partrederi. I avsnitt 34 redogörs närmare för vad som menas med enkla bolag. Se även MOMSHL 2007 avsnitt 9.4.

29.2 Redovisning och betalning

6 kap. 2 § andra meningen ML

I 23 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) finns bestämmelser om att Skatteverket får besluta att en av delägarna skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt. *Lag (2003:659)*.

23 kap. 3 § SBL

Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår tillsvidare skall svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådan skatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos delägaren. *Lag (2003:664)*.

Ett beslut enligt första stycket innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt denna lag i de fall den som skall svara för redovisningen och betalningen inte fullgör sina skyldigheter. *Lag (1997:483)*.

Representant

Skatteverket kan enligt 23 kap. 3 § SBL besluta att en person (fysisk eller juridisk) ska vara representant och svara för redovisning och betalning av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för ett enkelt bolags hela verksamhet och i övrigt företräda bolaget i frågor som rör sådan skatt. Beslut om representantredovisning innebär ingen ändring

vad gäller skattskyldigheten. Det är fortfarande delägarna som enligt 6 kap. 2 § ML är skattskyldiga i förhållande till sin andel i det enkla bolaget.

Ansökan om representantredovisning för enkelt bolag eller partrederi ska göras gemensamt av samtliga delägare i bolaget (blankett SKV 5711). Samtliga delägare ska underteckna ansökan.

Registrering

Utöver representantansökan ska även en skatte- och avgifts-anmälan lämnas avseende den verksamhet som det enkla bolaget eller partrederiet bedriver. Denna lämnas i representantens namn och undertecknas av honom. I 3 kap. 1 § SBL, som anger vem som ska registreras till mervärdesskatt, saknas särskilda bestämmelser om registrering av representant för enkelt bolag och partrederi. Enligt 1 kap. 4 § 3 st. 4 p. SBL jämställs dock sådan representant med skattskyldig. Representanten kan därför registreras till mervärdesskatt på denna grund för det enkla bolagets räkning, allt under förutsättning att den verksamhet som det enkla bolaget bedriver omfattas av skattskyldighet enligt ML. Registrering görs hos Skatteverket i den region där representanten finns.

Registreringsnummer och skattekonto

Representanten tilldelas ett särskilt registreringsnummer för redovisning och betalning avseende det enkla bolaget. Under detta registreringsnummer sker mervärdesskatte- och arbetsgivarredovisning för det enkla bolaget eller partrederiet. Ett särskilt skattekonto upprättas för representanten för registrering och inbetalning av det enkla bolagets mervärdesskatt och i förekommande fall arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Skattedeklaration

Vid representantredovisning ska mervärdesskatt alltid redovisas i en skattedeklaration, eftersom det inte föreligger någon skyldighet för representanten att lämna självdeklaration för det enkla bolagets räkning.

Skattedeklaration ska lämnas för varje månad. Även om det inte föreligger någon skyldighet för representanten att lämna självdeklaration för det enkla bolagets räkning kan helårsredovisning i skattedeklaration inte medges. Detta följer av att det inte är representanten för det enkla bolaget som är skattskyldig enligt ML utan han ska bara svara för redovisningen. En representant är således inte en sådan "mervärdesskatte-skyldig" som enligt 10 kap. 15 § SBL kan medges helårsredovisning.

Ansvar för redovisning och betalning

Samtliga delägare är ansvariga för sin andel om inte representanten fullgör sina åtaganden. Genom registrering av en representant överförs alltså inte ansvar för redovisning och betalning på representanten, utan delägarna är redovisnings- och betalningsansvariga om representanten inte sköter sina åtaganden. Om så är fallet ska varje delägare registreras för sin andel av det enkla bolaget. Om delägaren inte redovisar kan han bli föremål för skönsbeskattning. Se vidare avsnitt 15.

Uthyrning av verksamhetslokal

Om två eller flera delägare bedriver uthyrning av verksamhetslokaler i enkelt bolag kan beslut om representantredovisning medges. Detta beslut innebär dock ingen ändring vad gäller den frivilliga skattskyldigheten. Det är fortfarande delägarna i det enkla bolaget som är skattskyldiga. Beslut om frivillig skattskyldighet ska – om förutsättning härför finns – fattas för respektive delägare som ansökt om sådan skattskyldighet. Se vidare i avsnitt 25 och MOMSHL 2007 avsnitt 21.

30 Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster

30.1 Allmänt

Från och med den 1 juli 2003 kan en näringsidkare från ett land utanför EG använda en särskild, förenklad, ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt om han säljer elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land.

EG-rätt

Denna särskilda ordning motsvarar den särskilda ordning som föreskrivs i artiklarna 357–369 i mervärdesskattedirektivet. Denna beskattningsordning är dock tidsbegränsad. Genom direktiv 2006/138/EG ska den särskilda ordningen för elektroniska tjänster tillämpas till och med den 31 december 2008. Avsikten är att medlemsstaterna (MS) efter denna tidsperiod ska ha kommit överens om en ordning som bygger på långtgående tekniska lösningar. Bestämmelser avseende den särskilda ordningen finns också i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 (rådsförordningen).

Tillämpningsföreskrifter

Den särskilda ordningen innebär att ett EG-land ska ta in deklara-tionsuppgifter och betalningar för de andra EG-ländernas räkning. Eftersom det med anledning härav är viktigt att reglerna tolkas lika i alla MS har särskilda tillämpningsföreskrifter fastställts genom artikel 20 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Se även RSV:s skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100, ”Elektronisk handel – riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté den 8 januari 2003”.

Beskattningsordning för tjänster enligt 5 kap. 7 § ML

Elektroniska tjänster som tillhandahålls köpare i Sverige av säljare i ett land utanför EG ska enligt 5 kap. 7 § ML beskattas här. Om köparen är en näringsidkare är det denne som blir skattskyldig för förvärvet enligt de allmänna reglerna för förvärv av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML. Köparen ska då redovisa mervärdesskatt för förvärvet i sin deklaration. Om köparen inte är en näringsidkare här i landet, t.ex. en privatperson, blir säljaren skattskyldig i Sverige. Det finns då två alternativa sätt

för näringsidkaren från tredjeland att redovisa mervärdesskatten. Det första alternativet innebär att säljaren följer de allmänna reglerna. Han ska då registreras här samt deklarerar och betala mervärdesskatt i Sverige för de omsättningar som skett till icke näringsidkare som är bosatta här. Han ska också på motsvarande sätt registreras, deklarerar och betala mervärdesskatt i varje annat EG-land där han har omsatt elektroniska tjänster. Det andra alternativet innebär att säljaren väljer att tillämpa den särskilda ordningen för redovisning och betalning av mervärdesskatt. Denna ordning är avsedd att underlätta för de skattskyldiga näringsidkarna från tredjeland att fullgöra sina åligganden inom EG. Ordningen innebär att även om näringsidkaren har omsatt tjänster i flera EG-länder kan han välja att bara ha ett land som kontaktpunkt inom EG och identifiera sig där. Deklaration och betalning av mervärdesskatt för alla försäljningar till privatpersoner (icke näringsidkare) bosatta inom EG lämnas då till myndigheten i det landet.

Skattesats

Alla elektroniskt levererade tjänster ska beskattas med normalskattesatsen i respektive MS. För de MS som i likhet med Sverige har reducerad skattesats för t.ex. tidningar och böcker i pappersform, innebär det att normalskattesatsen ska tillämpas när motsvarande information tillhandahålls på elektronisk väg. För Sveriges del ska således skattesatsen 25 % tillämpas på elektroniskt tillhandahållna tjänster.

Hanteringsordning

Hanteringsordningen för den särskilda beskattningsordningen är följande:

1. En näringsidkare från tredjeland ansöker om att få tillämpa den särskilda ordningen i en MS, identifieringslandet.
2. Myndigheten i identifieringslandet beslutar att tillåta detta och identifierar näringsidkaren genom ett identifieringsbeslut.
3. Myndigheten tilldelar samtidigt näringsidkaren ett identifieringsnummer.
4. Myndigheten lagrar uppgifterna om företagaren i ett särskilt nationellt register.
5. Myndigheten informerar samtliga övriga MS om åtgärden.
6. Näringsidkaren från tredjeland redovisar och betalar mervärdesskatten till identifieringslandet.

7. Myndigheten i identifieringslandet sänder deklarationsuppgifterna vidare till övriga MS. De betalningar som avser andra MS överförs dit.

**Elektroniskt
förfarande**

Enligt bestämmelserna i rådsförordningen ska anmälan för identifiering och e-handelsdeklaration lämnas på elektronisk väg. Detsamma gäller informationsutbytet mellan MS.

**Skatteverkets
utlandsenheter**

Ärenden avseende tredjelandsföretags beskattning i Sverige av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg ska enligt Arbetsordning för Skatteverket handläggas av Skatteverkets utlandsenheter.

30.2 Identifieringsbeslut

30.2.1 Allmänt

10 a kap. 2 § SBL

Skatteverket skall fatta ett beslut om att identifiera en icke-etablerad näringsidkare som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel (*identifieringsbeslut*) om *Lag (2003:664)*.

1. näringsidkaren ansöker om det,
2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av elektroniska tjänster,
3. tillhandahållandena skall beskattas i Sverige eller i ett annat EG-land,
4. tjänsterna tillhandahålls en person som inte är näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land,
5. det inte redan fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EG-land, och
6. näringsidkaren inte är eller skall vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EG-land. *Lag (2003:222)*.

Av 10 a kap. 2 § framgår att en icke-etablerad näringsidkare kan få redovisa och betala mervärdesskatt enligt den särskilda ordning som regleras i 10 a kap. SBL om vissa angivna förutsättningar är uppfyllda.

30.2.2 Ansökan

Om näringsidkaren vill tillämpa den särskilda ordningen, ska han ansöka om det hos Skatteverket.

**Elektronisk
ansökan**

Av artikel 29 i rådsförordningen framgår att den icke-etablerade näringsidkaren ska lämna informationen på elektronisk väg. En näringsidkare som vill identifiera sig i Sverige gör detta via ett formulär på Skatteverkets webbplats.

Uppgifter som ska lämnas

För att Skatteverket ska kunna fatta ett identifieringsbeslut behövs ett antal uppgifter. I syfte att förenkla hanteringen för såväl näringsidkaren som myndigheter har antalet uppgifter inskränkts så mycket som möjligt. Vilka uppgifter som näringsidkaren ska uppge i ansökan framgår av 26 b § SBF.

30.2.3 Beslut

Om de i 10 a kap. 2 § SBL angivna förutsättningarna är uppfyllda fattar Skatteverket ett s.k. identifieringsbeslut. Sådant beslut får endast fattas om den icke-etablerade näringsidkaren omsätter elektroniska tjänster till personer som inte är näringsidkare inom EG, t.ex. privatpersoner eller juridiska personer som inte är näringsidkare, såsom myndigheter. Definitionen av icke-etablerad näringsidkare i 1 § medför att ett identifieringsbeslut endast får omfatta näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast etableringsställe inom EG och som inte är bosatta eller stadigvarande vistas inom EG. Reglerna om den särskilda ordningen för redovisning och betalning av skatt gäller således för näringsidkare från tredjeland som levererar tjänster elektroniskt till framför allt privatpersoner i EG.

Ett identifieringsbeslut får enligt 10 a kap. 2 § 5 p. SBL inte fattas om näringsidkaren redan har anmält sig och blivit identifierad enligt en motsvarande särskild ordning för elektronisk handel i ett annat EG-land. Ett identifieringsbeslut får enligt 10 a kap. 2 § 6 p. SBL inte heller fattas om näringsidkaren från tredjeland redan är registrerad till mervärdesskatt inom EG, eller är skyldig att registrera sig inom EG. Då ska all mervärdesskatt i stället redovisas enligt de allmänna reglerna. Vad gäller tjänster som levereras elektroniskt till privatpersoner, innebär detta att registrering och betalning i sådant fall ska ske i varje land där kunderna finns.

Bestämmelsen i 10 a kap. 2 § SBL motsvarar artikel 359 samt till viss del definitionen av icke-etablerad beskattningsbar person i artikel 358.1 i mervärdesskattedirektivet.

Information till näringsidkaren

Skatteverket ska på elektronisk väg underrätta den skattskyldige om identifieringsbeslutet, 26 d § SBF.

Ej tillämpa den ”vanliga” ordningen

10 a kap. 3 § SBL

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut skall inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt övriga bestämmelser i denna lag för de tjänster som beslutet avser. *Lag (2003:222).*

Den särskilda ordningen får, enligt 10 a kap. 3 § SBL, inte tillämpas av den som är registrerad eller skyldig att registrera sig för mervärdesskatt inom EG. Motsatsvis gäller också att den som är identifierad enligt den särskilda ordningen inte ska redovisa och betala mervärdesskatt enligt den vanliga beskattningsordningen. Den som är identifierad enligt den särskilda ordningen ska därmed inte heller behandlas som ett EG-företag vad gäller förvärv inom EG. Det ska således inte vara möjligt för denna typ av näringsidkare att göra gemenskapsinterna förvärv av varor eller att köpa tjänster från EG-företag med tillämpning av den normala beskattningsordningen som gäller för handel mellan EG-företag.

Bestämmelserna om skatteombud för utländska företagare gäller inte den som väljer att använda den särskilda ordningen.

Den som använder sig av den särskilda ordningen har inte avdragsrätt i deklarationen för ingående mervärdesskatt. I stället återbetalas mervärdesskatt efter ansökan enligt reglerna för återbetalning till utländska företagare.

I det här sammanhanget kan det särskilt noteras att begreppet registrering inte ska användas i samband med den särskilda ordningen då det som avses enligt 10 a kap. är något helt annat än den registrering som enligt 3 kap. SBL sker av dem som är skattskyldiga för mervärdesskatt.

Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 358.1 och 359 i mervärdesskattedirektivet.

Identifierad i ett annat EG-land

10 a kap. 4 § SBL

Om den som är skattskyldig i Sverige med avseende på tjänster som omfattas av 2 § innehar ett identifieringsbeslut i ett annat EG-land, skall han redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i detta land. *Lag (2003:222).*

En icke-etablerad näringsidkare som levererar elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige (och därmed är skattskyldig här) har möjlighet att välja ett annat land än Sverige som kontaktpunkt i EG. Säljaren ska då fullgöra sina skyldigheter vad gäller redovisning och betalning av svensk mervärdesskatt till det landet, 10 a kap. 4 § SBL. Säljaren anses ha fullgjort sina skyldigheter i Sverige om det skett genom att en särskild ordning i det andra landet motsvarande den i 10 a kap. SBL har tillämpats. Deklarationsuppgifterna och betalningarna ska överföras av det landets myndigheter till de svenska myndigheterna. Hur detta ska gå till framgår av rådsförordningen.

Eftersom Sverige är beskattningsland för de omsättningar i Sverige som redovisas enligt den särskilda ordningen i ett annat EG-land, ska de förfaranderegler som gäller i Sverige även i vissa delar gälla för skatt som redovisas i det andra EG-landet, se 17, 19 och 21 §§.

30.2.4 Identifieringsnummer

10 a kap. 5 § SBL

När Skatteverket fattar ett identifieringsbeslut skall näringsidkaren tilldelas ett individuellt nummer (*identifieringsnummer*). *Lag (2003:664)*.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om identifieringsnumrets utformning. *Lag (2003:222)*.

I samband med att ett identifieringsbeslut fattas tilldelas den som identifieras ett identifieringsnummer, 10 a kap. 5 § SBL. Identifieringsnumret inleds med bokstäverna EU, som kan betraktas som en generell landskod, vilken ska utvisa att näringsidkaren är identifierad inom EU. Efter bokstäverna följer nio siffror, varav de tre första är en numerisk landskod för identifikationslandet. Se vidare bilaga 5.

Identifieringsnumret är utformat på ett sådant sätt att det inte ska kunna förväxlas med ett vanligt registreringsnummer för mervärdesskatt/VAT-nummer och kunna utnyttjas för att göra skattefria förvärv inom EG. Numret är inte heller tillgängligt via VIES.

Skatteverket får enligt 26 c § SBF meddela närmare föreskrifter om utformningen av identifieringsnumret. Av Arbetsordning för Skatteverket framgår att det är huvudkontoret som har föreskriftsrätten.

Information till näringsidkaren

Näringsidkaren ska på elektronisk väg underrättas om tilldelat identifieringsnummer, 26 d § SBF.

Bestämmelsen motsvarar artikel 362 i mervärdesskatte-direktivet.

30.2.5 Ändringsanmälan och återkallelse av identifieringsbeslut

Ändringsanmälan

10 a kap. 6 § SBL

Om en näringsidkares verksamhet har ändrats på ett sådant sätt att han inte längre får omfattas av ett identifieringsbeslut eller om verksamheten har upphört, skall näringsidkaren underrätta Skatteverket om ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifiering har ändrats. *Lag (2003:664)*.

Sedan identifiering skett, ska näringsidkaren underrätta Skatteverket om eventuella förändringar av de uppgifter som lämnats, 10 a kap. 6 § SBL. Skatteverket ska också underrättas om verksamheten förändras eller upphör så att den särskilda ordningen inte längre får tillämpas.

Återkalla beslut

10 a kap. 7 § SBL

Skatteverket skall fatta ett beslut om att återkalla ett identifieringsbeslut om näringsidkaren *Lag (2003:664)*.

1. anmäler att han inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller det på annat sätt kan antas att denna verksamhet har upphört,
2. inte längre uppfyller de övriga krav som anges i 2 §, eller
3. vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna i detta kapitel. *Lag (2003:222)*.

När den skattskyldige blivit identifierad enligt den särskilda ordningen, består identifieringen tills Skatteverket beslutar att den ska upphöra. Skatteverket ska, enligt 10 a kap. 7 § SBL, återkalla ett beslut om identifiering i följande fall:

- när näringsidkaren anmäler att han inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller när det på annat sätt kan antas att hans verksamhet avslutats,
- när han inte uppfyller kraven för att få använda den särskilda ordningen, eller
- när han missköter sig och vid upprepade tillfällen underlåter att följa reglerna i den särskilda ordningen.

Beslutet kan omprövas av Skatteverket och överklagas till allmän förvaltningsdomstol enligt reglerna i 10 a kap. 15 och 16 §§ och 18 §.

Se även artikel 20.1 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

30.2.6 Information till övriga EG-länder

När Skatteverket har identifierat en näringsidkare enligt den särskilda ordningen och tilldelat honom ett identifieringsnummer ska uppgifterna sändas vidare till övriga EG-länder inom 10 dagar från utgången av den månad då informationen mottogs. Informationen ska sändas på elektronisk väg, artikel 29.2 i rådsförordningen. Skatteverket ska också utan dröjsmål på elektronisk väg informera övriga EG-länder om en näringsidkare stryks ur identifieringsregistret, artikel 29.3 i rådsförordningen.

Den stat som näringsidkaren valt att identifiera sig i är endast en kontaktpunkt, en förmedlare av uppgifter och betalningar.

Det är fortfarande de länder där omsättningarna sker, dvs. konsumtionsländerna, som är beskattningsländer för dessa omsättningar. Det är därför viktigt att alla uppgifter som kommer in från näringsidkaren snabbt sänds vidare till respektive konsumtionsland.

30.3 Redovisning och betalning

30.3.1 Redovisning

E-handelsdeklaration

10 a kap. 8 § SBL

En näringsidkare som omfattas av ett identifieringsbeslut skall för varje redovisningsperiod lämna en e-handelsdeklaration.

En e-handelsdeklaration skall lämnas även om näringsidkaren inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden. *Lag (2003:222)*.

Av bestämmelsen i 10 a kap. 8 § SBL framgår att mervärdesskatt ska redovisas i en e-handelsdeklaration. Därmed menas enligt definitionen i 1 § en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel. Av kontrollskäl ska en e-handelsdeklaration lämnas för varje redovisningsperiod, även om någon omsättning inte förekommit och det därför inte finns någon skatt att redovisa. Bestämmelsen motsvarar därmed vad som gäller för mervärdesskatteredovisning i skattedeklarationer i Sverige, jfr 10 kap. 13 § SBL.

Redovisningsperiod

10 a kap. 9 § SBL

En redovisningsperiod omfattar ett kalenderkvartal. *Lag (2003:222)*.

Av 10 a kap. 9 § SBL framgår att redovisningsperioden är ett kalenderkvartal.

Uppgifter i deklara-tionen

10 a kap. 10 § SBL

En e-handelsdeklaration skall ta upp

1. identifieringsnumret,
2. följande uppgifter för Sverige eller varje annat EG-land där tillhandahållanden av elektroniska tjänster skall beskattas:
 - a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för dessa tjänster under redovisningsperioden,
 - b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på tjänsterna, och
 - c) tillämplig skattesats, samt
3. det sammanlagda beloppet av den mervärdesskatt som skall betalas för redovisningsperioden. *Lag (2003:222)*.

I 10 a kap. 10 § SBL anges vilka uppgifter e-handelsdeklarationen ska innehålla. Eftersom det endast ska lämnas en deklaration per period för alla e-handelsomsättningar inom

EG, måste den innehålla uppgifter om omsättningar i alla EG-länder. För varje EG-land ska därför anges dels det sammanlagda värdet (exklusive mervärdesskatt) av elektroniska tjänster som tillhandahållits till köpare i detta land, dels det sammanlagda beloppet av skatten på dessa omsättningar, dels tillämplig skattesats i landet. Till skillnad mot redovisningen i skattedeklarationen ska det exakta mervärdesskattebeloppet anges. Det är alltså inte tillåtet att avrunda mervärdesskattebeloppen i en e-handelsdeklaration till heltal. Se artikel 20.4 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Deklarationen ska dessutom innehålla näringsidkarens identifieringsnummer i Sverige och det totala skattebelopp som ska betalas för alla omsättningar inom EG. Fler uppgifter har inte ansetts behövliga. Genom identifieringsnumret kan man få fram de andra identifieringsuppgifter som näringsidkaren lämnat vid identifieringen, eftersom de enligt artikel 31 i rådsförordningen ska sparas av MS. Deklarationen kommer därmed att innehålla färre uppgifter än vad en skattedeklaration gör enligt 10 kap. 17 § SBL. En orsak till detta är att EG-länderna har velat förenkla hanteringen så mycket som möjligt för de näringsidkare i tredjeland som ska redovisa mervärdesskatt i EG utan att vara etablerade här.

Valuta

10 a kap. 11 § SBL

Belopp som redovisas i en e-handelsdeklaration skall anges i euro.

Om de tillhandahållna tjänsterna har fakturerats i en annan valuta, skall beloppet räknas om till euro. Omräkningen skall göras enligt den växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken för den sista dagen i redovisningsperioden, eller, om någon kurs inte har offentliggjorts för den dagen, enligt den växelkurs som offentliggörs närmast därefter. *Lag (2003:222)*.

Av artikel 366 i mervärdesskattedirektivet framgår att deklaration ska göras i euro och att betalning ska göras till ett bankkonto i euro. De länder som inte har euro som nationell valuta, får dock begära att den nationella valutan ska tillämpas i stället. Även om Sverige inte är med i det europeiska valutamarbetet ska euro tillämpas i detta sammanhang enligt 10 a kap. 11 § SBL.

I bestämmelsen anges också hur omräkning ska ske till euro för de fall försäljning skett i annan valuta.

När deklarationen ska lämnas

10 a kap. 12 § SBL

En e-handelsdeklaration skall ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. *Lag (2003:664)*.

Av 10 a kap. 12 § framgår att e-handelsdeklarationen ska ha inkommit till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Bestämmelsen motsvarar artikel 364 i mervärdesskattedirektivet.

Deklaration i rätt tid

10 a kap. 13 § SBL

Om en e-handelsdeklaration har lämnats, anses ett beslut om mervärdesskatten ha fattats i enlighet med deklARATIONEN. Detsamma gäller i fråga om en deklARATION som har lämnats till myndighet i ett annat EG-land i enlighet med de motsvarande bestämmelser som gäller i detta land. *Lag (2003:222)*.

I 10 a kap. 13 § SBL anges att när en e-handelsdeklARATION lämnas in, anses skatten beslutad i enlighet med redovisningen i deklARATIONEN. Det gäller även när motsvarande deklARATION lämnats till en skattemyndighet i ett annat EG-land. Detta innebär att Skatteverket inte aktivt behöver fatta ett beskattningsbeslut när en e-handelsdeklARATION kommer in, jfr vad som anges i 11 kap. 16 § SBL för skattedeklARATIONER.

30.3.2 Betalning

10 a kap. 14 § SBL

Mervärdesskatt som skall redovisas i en e-handelsdeklARATION skall ha betalats till Skatteverket senast den dag då deklARATIONEN skall ha kommit in enligt 12 §.

Inbetalning skall göras genom insättning på Skatteverkets särskilda konto i euro för skatteinbetalningar som görs enligt detta kapitel. Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på kontot. *Lag (2003:664)*.

Skatten ska ha betalats senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, dvs. senast samtidigt som deklARATIONEN ska ha kommit in till Skatteverket, 10 a kap. 14 § SBL. Den ska betalas till ett särskilt konto i euro hos Skatteverket. Skatten anses betald samma dag den bokförs på verkets konto (jfr bestämmelsen i 16 kap. 3 § SBL som avser andra skatteinbetalningar).

Bestämmelsen motsvarar i huvudsak artikel 367 i mervärdesskattedirektivet.

30.3.3 Återbetalning

Näringsidkare som använder den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i deklARATIONEN. I stället finns möjlighet att begära återbetalning av mervärdess-

Ingen återbetalning i e-handelsdeklARATIONEN

skatten enligt det förfarande som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (se artikel 368 i mervärdesskattedirektivet).

Orsakerna till att bestämmelserna konstruerats på det sättet är flera. Det har befarats att systemet skulle kunna komma att användas för skattebedrägerier om det fanns möjligheter till återbetalning av ingående mervärdesskatt genom en lämnad deklaration. Dessutom har det antagits att de näringsidkare som kommer att använda den särskilda ordningen normalt inte har större summor att återfå eftersom de är etablerade i tredjeland och tillhandahåller sina tjänster elektroniskt. Det normala torde vara att de inte har några utgifter för ingående mervärdesskatt inom EG. Systemet med en gemensam deklaration skulle dessutom försvåras om avdrag medgavs för ingående mervärdesskatt som betalats i de olika länderna. Det skulle krävas fler uppgifter i deklarationen och större kontrollinsatser.

**Återbetalning från
Skatteverkets
utlandsenheter**

Återbetalning av mervärdesskatt ska ske enligt de förfaranderegler som tillämpas för återbetalning till utländska företagare. För sådan mervärdesskatt som den icke-etablerade näringsidkaren har erlagt i Sverige får han alltså ansöka om att återfå från Skatteverkets utlandsenheter.

Den valda återbetalningsordningen innebär att näringsidkaren får ansöka om återbetalning i varje land där han haft utgifter för ingående mervärdesskatt. Ansökan och återbetalning sker alltså utanför den särskilda ordningen.

30.3.4 Information till övriga EG-länder

**Deklarations-
uppgifter**

När deklarationsuppgifterna har kommit in till myndigheten i en identifieringsstat, ska de sändas vidare till behöriga myndigheter i övriga EG-länder. Detta ska ske senast tio dagar efter utgången av den månad då deklarationen mottogs, vilket framgår av artikel 30 i rådsförordningen.

De uppgifter som identifieringsstaten får in från näringsidkarna vad gäller identifieringen och deklARATIONERNA ska lagras i en elektronisk databas för att kunna användas vid skattekontroller. Detta framgår av artikel 31 i rådsförordningen.

Betalning

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut ska betala hela skatten till den stat i vilken han är identifierad enligt den särskilda ordningen. När myndigheten i identifieringsstaten fått in betalningen ska de betalningar som avser andra EG-länder överföras dit. Det ska enligt artikel 32 i rådsförordningen ske senast tio dagar efter utgången av den månad då betalningen

mottogs. Myndigheterna i de olika EG-länderna ska informera varandra om vilka konton pengarna ska sättas in på, artikel 33 i rådsförordningen.

Det kan förekomma att en icke-etablerad näringsidkare betalar in ett lägre belopp än han deklarerat. Av artikel 32 andra stycket i rådsförordningen framgår att det då ska ske en proportionering. Den kontaktstat där den skattskyldige är identifierad ska fördela inkommen betalning på de belopp som deklarerats samt informera berörda konsumtionsstater om att så skett.

Exempel

Om den skattskyldige t.ex. har deklarerat skatt med 100 euro till land A, 200 euro till land B och 300 euro till land C, men bara betalat totalt 300 euro, blir fördelningen 50 euro till land A, 100 euro till land B och 150 euro till land C. Skulle ytterligare betalning inflyta för samma period, ska en proportionering göras även av det beloppet.

Av artikel 20.2 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 framgår hur återbetalning av överskjutande belopp ska ske då en näringsidkare betalat in ett för högt belopp.

30.4 Omprövning

30.4.1 På initiativ av den skattskyldige eller Skatteverket

10 a kap. 15 § SBL

Skatteverket skall ompröva ett beslut i fråga om identifiering enligt 2 § eller ett beslut om återkallelse enligt 7 § av ett identifieringsbeslut om den näringsidkare som beslutet gäller begär det eller om det finns andra skäl.

Den som vill begära omprövning får göra detta på elektronisk väg. Begäran skall ha kommit in till Skatteverket senast tre veckor från den dag då beslutet meddelades. *Lag (2003:664).*

Bestämmelserna i 21 kap. 3 § gäller också för fråga enligt första stycket som avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 15 § SBL regleras möjligheten till omprövning av de beslut som rör rätten att redovisa skatten enligt den särskilda ordningen. Ett identifieringsbeslut får omprövas på begäran av näringsidkaren eller om det finns andra skäl (jfr 21 kap. 1 § SBL). Det kan således även ske på Skatteverkets

eget initiativ. Omprövning kan också begäras av ett beslut enligt 10 a kap. 7 § SBL att återkalla ett identifieringsbeslut.

Begäran om omprövning får lämnas på elektronisk väg.

30.4.2 Tidsfrister

Den skattskyldige

Begäran om omprövning av ett identifieringsbeslut ska enligt 10 a kap. 15 § 2 st. SBL ha kommit in senast tre veckor från den dag då beslutet för vilket omprövning begärs har meddelats.

Skatteverket

10 a kap. 16 § SBL

Om Skatteverket självmant omprövar ett beslut som avses i 15 § första stycket, skall beslut meddelas senast tre veckor från den dag då det omprövade beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till fördel för den som beslutet gäller får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att det beslut som omprövas är felaktigt. *Lag (2003:664).*

I de fall Skatteverket självmant omprövar ett identifieringsbeslut eller återkallelse av ett sådant beslut ska omprövningsbeslutet, enligt 10 a kap. 16 § SBL, ha meddelats senast tre veckor från den dag det omprövade beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till näringsidkarens fördel får på initiativ av Skatteverket meddelas även efter denna tid om det av det material som är tillgängligt för verket framgår att det ursprungliga beslutet är felaktigt (jfr 21 kap. 8 § andra stycket SBL).

30.4.3 Övriga förfarandebestämmelser vid omprövning

10 a kap. 17 § SBL

Bestämmelserna om omprövning i 21 kap. 1, 3–6 och 8–14 §§, 15 § första stycket samt 16–20 §§ gäller även för beskattningsbeslut avseende skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 17 § SBL finns hänvisningar till vissa bestämmelser om omprövning i 21 kap. SBL. Bestämmelserna kommer att gälla sådan skatt för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige, dvs. i de fall tjänsten enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML är omsatt inom landet. De kommer således dels att gälla sådan svensk mervärdesskatt som redovisas i en e-handelsdeklaration som lämnas här, dels sådan svensk mervärdesskatt som redovisas i en motsvarande e-handelsdeklaration hos ett annat EG-land.

30.5 Överklagande

Vem som får överklaga

10 a kap. 18 § SBL

Beslut av Skatteverket i fråga om identifiering enligt 2 § eller beslut om återkallelse enligt 7 § av ett identifieringsbeslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket. *Lag (2003:664).*

Överklagandet skall ha kommit in senast tre veckor från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Bestämmelserna i 22 kap. 1 § första stycket andra meningen, 2 § 2, 6 § första stycket samt 13 § gäller också för beslut som avses i första stycket. *Lag (2003:222).*

Av 10 a kap. 18 § 1 st. SBL framgår att ett beslut som avser identifiering eller återkallelse av identifieringsbeslut får överklagas. Överklagande får göras av den icke-etablerade näringsidkaren som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet (AO) hos Skatteverket.

Tidsfrist

Ett överklagande ska ha kommit in senast tre veckor från den dag då det överklagade beslutet meddelades (10 a kap. 18 § 2 st. SBL).

Hänvisningar till 22 kap. SBL

I 10 a kap. 18 § 3 st. SBL finns hänvisningar till vissa bestämmelser i 22 kap. SBL som ska gälla även i dessa fall.

Övriga överklagande-bestämmelser

10 a kap. 19 § SBL

Bestämmelserna om överklagande i 22 kap. 1 § första stycket, 2–4 §§, 6 § första stycket samt 7, 9, 11 och 13 §§ gäller även för beskattningsbeslut avseende skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land. *Lag (2003: 222).*

I 10 a kap. 19 § SBL finns hänvisningar till vissa bestämmelser i 22 kap. SBL om överklagande som även ska gälla beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt som ska tas ut enligt ML och som har redovisats enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

30.6 Tillämpning av bestämmelser i andra kapitel i SBL

10 a kap. 20 § SBL

I fråga om identifiering enligt 2 § och återkallelse enligt 7 § av ett identifieringsbeslut gäller, utöver bestämmelserna i detta kapitel, endast följande bestämmelser i denna lag: 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 och 6 §§ samt 7 § första stycket samt 23 kap. 5, 6, 8 och 9 §§. *Lag (2003:222).*

I 10 a kap. 20 § SBL anges vilka andra regler i SBL som ska tillämpas även för beslut i fråga om identifiering eller återkallelse av identifieringsbeslut.

10 a kap. 21 § SBL

I fråga om redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land gäller, utöver bestämmelserna i detta kapitel, endast följande bestämmelser i denna lag: 1 kap. 1 och 3 §§, 2 kap. 5 och 6 §§ samt 7 § första stycket, 10 kap. 37 §, 11 kap. 1, 2 och 20 §§, 12 kap. 6 och 7 §§, 12 § första stycket och 13 §, 13 kap. 1 § första stycket, 14 kap. 1 §, 2 § första stycket och 4–8 §§, 16 kap. 6 § andra stycket första meningen samt tredje och fjärde styckena samt 13 §, 17 kap. 2, 3 och 8–11 §§, 18 kap. 8 och 9 §§ samt 10 § andra stycket, 20 kap. 1–5 §§ och 7 § samt 23 kap. 5–9 §§. *Lag (2003:222)*.

I 10 a kap. 21 § SBL anges vilka övriga regler i SBL som ska tillämpas när svensk mervärdesskatt redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

10 a kap. 22 § SBL

Om Skatteverket begär det, skall näringsidkaren göra sådant underlag som avses i 14 kap. 2 § första stycket tillgängligt på elektronisk väg för verket. *Lag (2004:500)*.

Underlaget skall bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes. *Lag (2003:222)*.

Underlag

I 10 a kap. 22 § 1 st. SBL hänvisas till reglerna i 14 kap. 2 § 1 st. SBL. Där stadgas att den skattskyldige ska se till att det finns underlag för fullgörandet av deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten. Den skattskyldige ska även se till att det finns underlag för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Om Skatteverket begär det, ska den skattskyldige göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg för Skatteverket.

Arkivering

Av 10 a kap. 22 § 2 st. SBL framgår att underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Bestämmelsen motsvarar artikel 369 i mervärdesskatte-direktivet.

31 Kommunkontosystemet

Det s.k. kommunkontosystemet är ett kompensationsystem för kommuners, landstings och kommunalförbunds ingående skatt i icke mervärdesskattepliktig verksamhet. Systemet finansieras av staten, vilket innebär att uttagen från systemet avräknas direkt mot en inkomstitel på statsbudgeten. Utgångspunkten för kommunkontosystemet är dock att kommuner och landsting ska bära kostnaden för mervärdesskatten i icke mervärdesskattepliktig verksamhet på motsvarande sätt som gäller för privata aktörer som bedriver icke mervärdesskattepliktig verksamhet. För att denna princip inte ska urholkas vägs utvecklingen av ersättningarna in som en faktor i samband med den årliga bedömningen av nivån på statsbidragen till kommuner och landsting.

Kommunkontosystemet regleras fr.o.m. den 1 januari 2006 i lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting samt i förordning (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Rätt till ersättning

Kommuner, landsting och kommunalförbund har enligt 2 § nämnda lag efter ansökan rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av eller inte medför rätt till återbetalning enligt ML.

Om det inte går att fastställa fördelningen mellan ingående skatt som får dras av enligt ML och ingående skatt för vilken ersättning kan erhållas enligt kommunkontosystemet, får fördelningen göras efter skälig grund (3 § nämnda lag).

Avdragsförbuden i ML gäller, med undantag för vissa boendeformer (visst ”socialt boende”), även i kommunkontosystemet (4 § nämnda lag).

Rätt till ersättning föreligger enligt 5 § nämnda lag också för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning samt vid hyra av lokal för vissa boendeformer. Sådan ersättning utgår med de schablonbelopp som anges i 1 § nämnda förordning.

- Ansökan** Ansökan om ersättning ska vara undertecknad och ha kommit in till Skatteverket, skattekontoret Falun, senast andra året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser (7 § nämnda lag).
- Ansökan ska avse en ersättningsperiod på en kalendermånad eller tre på varandra följande kalendermånader under samma kalenderår. Ansökan ska lämnas på fastställt formulär (SKV 5933).
- Årsuppgift** För varje kalenderår lämnas en årsuppgift (8 § nämnda lag). I årsuppgiften lämnar kommunen uppgift om vad som bokförts, dvs. dels det belopp som bokförts på konton för sådan mervärdesskatt som berättigar till ersättning, dels sådana schablonbelopp som utgår för viss upphandling.
- Årsuppgiften ska vara undertecknad och ha kommit in till Skatteverket senast före utgången av juni året efter det kalenderår som uppgiften avser. Årsuppgift ska lämnas på fastställt formulär (SKV 5939).
- Elektroniskt dokument** Ansökan och årsuppgift får efter medgivande lämnas i form av ett elektroniskt dokument (9 § nämnda lag). Medgivande kan ges i enskilda fall men också generellt genom föreskrifter.
- Beslut** Skatteverket, skattekontoret Falun, fattar beslut om ersättning (10 § nämnda lag). Ett sådant beslut får omprövas av Skatteverket om detta begärs av kommunen eller om det finns andra skäl. En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser (18–19 §§ nämnda lag). Kommunen kan överklaga ett ersättningsbeslut till allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till KR (20–21 §§).
- Kontroll** Skatteverket får förelägga kommuner och landsting att lämna uppgifter, visa upp handling eller lämna över kopia av handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning. Kontroll kan genomföras som ett mervärdesskattebesök eller genom revision (13–16 §§ nämnda lag). Se avsnitt 6.5.6.
- Ränta** Kostnadsränta tas ut på ersättning som kommunen ska betala tillbaka efter beslut av Skatteverket och beräknas från den dag beloppet betalades ut till och med den dag beloppet återbetalas. Intäktsränta betalas på ersättning som ska betalas tillbaka till kommunen och beräknas från utgången av första månaden efter den månad då ansökan om ersättning kom in till Skatteverket och till och med den dag beloppet betalas ut (17 § nämnda lag).

32 Beräkning av mervärdesskattebaserad EU-avgift

Av 1 § förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket framgår att verket är central förvaltningsmyndighet bl.a. för frågor som rör den mervärdesskattebaserade avgiften till EU-budgeten. Skatteverket ansvarar för beräkningsunderlagen m.m. för denna avgift i enlighet med rådets förordning (EEG) nr 1553/89. Genom förordningen (2004:1333) om administration av den svenska avgiften till Europeiska gemenskapens budget, m.m., regleras vilka myndigheter som ansvarar för den svenska avgiften till EU:s budget. Av 6 § denna förordning framgår att Skatteverket administrerar den mervärdesskattebaserade delen av den svenska avgiften till EG. Statistiska Centralbyrån administrerar dock, med bistånd från Skatteverket, beräkningen av den viktade genomsnittssatsen för mervärdesskatten. Vidare sammanställer Ekonomistyrningsverket statens inkomster av mervärdesskatt.

Beräkning av enhetlig mervärdesskattebas

Beräkningen av den enhetliga mervärdesskattebasen, som utgår från den rådsförordning som angetts i föregående stycke, innebär i korthet följande.

1. Beräkningen utgår från de intäkter av mervärdesskatt som redovisas i statsbudgeten, dvs. inkomstitel 1411 (eventuellt kompletterat med underkonton i redovisningssystemet). Då ML på vissa punkter avviker från det mervärdesskatte-direktivet behöver intäkterna dock korrigeras, t.ex. ska statens ingående mervärdesskatt uppskattas och dras bort.
2. När det finns mer än en skattesats ska en viktad genomsnittlig skattesats beräknas. Denna genomsnittliga skattesats beräknas utifrån nationalräkenskapernas input-output tabeller.
3. Den intermediära basen beräknas sedan genom att de totala nettointäkterna av mervärdesskatt (punkt 1) divideras med den genomsnittliga skattesatsen (punkt 2).

4. Därefter identifieras skillnader mellan Sveriges mervärdesskatteregler och reglerna i mervärdesskattedirektivet. Den slutliga mervärdesskattebasen erhålls genom att den intermediära basen justeras med ”positiva och negativa komensationer” som svarar mot dessa skillnader.

EU-avgift

Den EU-avgift som Sverige betalar utgör en viss procentandel (0,5 % fr.o.m. år 2004; för 2007 har avgiften i EU-budgeten beräknats till 0,33 % av underlaget) av den enhetligt beräknade mervärdesskattebasen. Den mervärdesskattebaserade avgiften uppgår för närvarande till ca 4 miljarder kronor.

Bemyndigande

Varje år ska en ny mervärdesskattebas beräknas (år 2007 beräknas 2006 års mervärdesskattebas) och en rapport ska skrivas och skickas till kommissionen senast den 31 juli. Bemyndigande för valda beräkningsmetoder måste sökas senast april månad året innan beräkningen ska utföras. Ändringar i ML måste meddelas kommissionen senast i april månad. Vartannat år gör kommissionen ett revisionsbesök och går igenom underlagen för de gjorda beräkningarna.

33 Internationellt samarbete

Avsnittet utgår då en särskild handledning om internationellt samarbete kommer att ges ut.

34 Olika skattesubjekt m.m.

34.1 Allmänt

Alla fysiska och juridiska personer, svenska och utländska, kan vara skattesubjekt och omfattas av reglerna om skattskyldighet och återbetalning i ML och mervärdesskattedirektivet. En juridisk person är ett enda subjekt även om verksamheten är uppdelad på olika enheter inom och utom landet. I detta avsnitt behandlas särskilda bestämmelser avseende vissa skattesubjekt. Se även MOMSHL 2007 avsnitt 9.

34.2 Företagsformer och skattesubjekt som beskrivs i 6 kap. ML

34.2.1 Handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering

6 kap. 1 § ML

För omsättning i den verksamhet som ett handelsbolag bedriver är bolaget skattskyldigt. För omsättning i den verksamhet som en europeisk ekonomisk intressegruppering bedriver är grupperingen skattskyldig. *Lag (1994:1893).*

Handels- och kommanditbolag

Handelsbolag är juridiska personer som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. I ett handelsbolag är delägarna personligen och solidariskt ansvariga för bolagets åtaganden. I ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, måste det finnas minst en delägare som är obegränsat ansvarig för bolagets åtaganden (komplementär). Övriga delägare (kommanditdelägare) ansvarar inte med mer än vad var och en satt in i bolaget.

Enligt 1 kap. 1 § HBL föreligger ett handelsbolag om två eller flera personer har avtalat att gemensamt driva näringsverksamhet i bolag och bolaget förts in i handelsregistret. Ett bolag som inte registrerats hos Bolagsverket blir enkelt bolag.

Enligt 6 kap. 1 § ML är handelsbolaget skattskyldigt för omsättning i den verksamhet som handelsbolaget bedriver. Vid inkomsttaxeringen är det däremot bolagets ägare som är skatte-

subjekt. Ett handelsbolag betraktas som skattesubjekt vid inkomsttaxeringen i fråga om statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel samt särskild löneskatt på pensionskostnader. Trots att dessa handelsbolag ska lämna självdeklaration ska mervärdesskatten inte redovisas i denna utan ska alltid redovisas i skattedeklaration enligt 10 kap. 31 § SBL.

Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)

Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en företagsform inom EU och regleras i rådsförordningen 2137/85. EEIG är en associationsform skapad med syfte att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta samarbete över gränserna. Från den dag grupperingen är registrerad kan den förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter och är därmed en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt. Medlemmarna i en EEIG ska bestå av minst två fysiska eller juridiska personer och komma från olika stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

En EEIG som levererar varor eller tillhandahåller tjänster mot vederlag till medlemmar eller tredje parter är en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, (artikel 2 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 som trädde i kraft den 1 juli 2006). I 1 kap. 5 § SBL framgår att vad som sägs i SBL angående handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även EEIG.

En gruppering ska registreras i den stat där den enligt avtalet har sitt säte. Bolagsverket för register över dessa EEIG. En sådan intressegruppering ska ha sitt säte i en angiven kommun.

34.2.2 Enkelt bolag och partrederi

6 kap. 2 § första meningen ML

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. *Lag (2003:659).*

Enkelt bolag

Enligt 1 kap. 3 § HBL föreligger ett enkelt bolag om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Det enkla bolaget kan inte ikläda sig skyldigheter eller förvärva rättigheter, dvs. är inte en juridisk person. Till skillnad från handelsbolag är varje delägare i ett enkelt bolag skattskyldig till mervärdesskatt i förhållande till sin andel i bolaget. Detta innebär att det är delägaren och inte bolaget som är skattskyldigt till mervärdesskatt. Även när det gäller inkomstbeskattning beskattas delägarna i ett enkelt bolag och inte bolaget som sådant.

Som exempel på enkla bolag kan nämnas fiskelag och konsortier (i första hand byggkonsortier). Vid samäganderätt, dvs. när en viss egendom, t.ex. en fastighet, ägs gemensamt av två eller flera delägare, behandlas delägarna på samma sätt som i ett enkelt bolag.

Partrederi

Enligt 5 kap. 1 § sjölagen (1994:1009) föreligger ett partrederi om flera överenskommit att under delad ansvarighet gemensamt idka sjöfart med eget fartyg. En särskild anmälan om partrederiavtal ska lämnas till den registreringsmyndighet som anges i sjölagen. För förpliktelser som uppkommer för partrederiet svarar varje redare i förhållande till sin andel i fartyget i den mån han inte åtagit sig större ansvarighet. För partrederi kan väljas en huvudredare.

I fråga om mervärdesskatt är, i likhet med vad som gäller för enkla bolag, varje delägare i ett partrederi skattskyldigt i förhållande till sin andel i rederiet. Detta innebär att det är delägaren och inte rederiet som är skattskyldigt till mervärdesskatt.

34.2.3 Representantredovisning

6 kap. 2 § andra meningen ML

I 23 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) finns bestämmelser om att Skatteverket får besluta att en av delägarna skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt. *Lag (2003:659)*.

Mervärdesskatt för delägarna i enkla bolag och partrederier kan under vissa förutsättningar redovisas gemensamt av en representant, se vidare avsnitt 29.

34.2.4 Konkursbo

6 kap. 3 § ML

Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. *Lag (1994:200)*.

Har en skattskyldig försatts i konkurs blir konkursboet skattskyldigt om boet fortsätter verksamheten eller avvecklar densamma.

Konkursgäldenärens skyldighet att redovisa mervärdesskatt omfattar tiden fram till konkursutbrottet, dvs. dagen före konkursbeslutet. Konkursboets redovisningsskyldighet gäller fr.o.m. konkursutbrottet.

Ett konkursbo är inte skyldigt att lämna självdeklaration. Redovisning av mervärdesskatt ska därför alltid göras i en skatte-deklaration, se vidare avsnitten 4.3 och 20 samt Skatteverkets rutiner för hantering av skattskyldiga i konkurs, SKV 251.

34.2.5 Dödsbo

6 kap. 4 § ML

Om en skattskyldig har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet. *Lag (1994:200)*.

Om en skattskyldig avlider är dödsboet skattskyldigt för omsättning som sker i verksamheten efter dödsfallet. Beträffande bestämmelserna om ansvar för skatt i dessa fall, se avsnitt 15.7.

34.2.6 Affärsverk

6 kap. 6 § ML

För omsättning i den verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt. *Lag (1994:200)*.

I mervärdesskattehänseende utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning.

Enligt 1 kap. 16 § ML omfattar begreppet staten inte de statliga affärsverken. Statliga affärsverk är således särskilda skattesubjekt och skattskyldiga för sin omsättning. För närvarande finns enligt regeringens webbplats (www.regeringen.se) fyra affärsdrivande verk, Statens järnvägar, Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska Kraftnät.

34.2.7 Förmedling i eget namn

6 kap. 7 § ML

Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman. *Lag (1994:200)*.

6 kap. 8 § ML

Vad som sägs om skattskyldighet i 7 § skall vid ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion gälla producentföretaget och producenten.

Med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte. *Lag (1994:200)*.

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för mervärdesskatt (6 kap. 7 § ML). Förmedlaren blir under dessa förutsättningar jämställd med en återförsäljare och blir skattskyldig för den förmedlade

varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Huvudmannen blir skyldig att redovisa utgående mervärdesskatt på den ersättning han får från förmedlaren. Den som i egenskap av kommissionär omsätter varor för en kommittents räkning förmedlar varorna i eget namn på det sätt som nu beskrivits.

Handhas en auktionsförsäljning av ett företag, som har bildats av producenter (producentauktioner) för avsättning av deras varor eller tjänster eller annars har tillkommit för sådant syfte, betraktas auktionsföretaget som en skattskyldig återförsäljare.

Se även MOMSHL 2007 avsnitt 9.7.

34.3 Upphovsman eller dennes dödsbo

1 kap. 2 b § ML

På begäran av den som enligt 2 a § inte är skattskyldig skall Skatteverket besluta att skattskyldighet skall föreligga oavsett beskattningsunderlagens storlek. Skatteverkets beslut gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades. *Lag (2003:659)*.

Enligt 1 kap. 2 a § ML föreligger undantag från skattskyldighet för konstnärers omsättning av egna konstverk om beskattningsunderlagen understiger 300 000 kronor för beskattningsåret. Bestämmelsen gäller även sådan omsättning som görs av upphovsmannens dödsbo.

En konstnär kan hos Skatteverket begära att få bli skattskyldig även om omsättningsgränsen inte uppnåtts (1 kap. 2 b § ML). Ett sådant beslut om skattskyldighet gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades. Denna frivilliga skattskyldighet gäller från dagen för beslutet, eller – på den skattskyldiges begäran – från annan tidpunkt (se prop. 1994/95:202 s. 74). Se vidare i MOMSHL 2007 avsnitt 4.4.

34.4 Skatteupplag

Import, omsättning och gemenskapsinternt förvärv (GIF) av sådana varor som anges i 9 c kap. 9 § ML undantas från mervärdesskatt om dessa varor ska placeras i eller redan finns i ett skatteupplag. Bestämmelserna om denna skattefrihet finns införda i 9 c kap. ML. Frågor om godkännande och återkallelse av upplagshavare och av skatteupplag prövas av Skatteverket enligt 9 c kap. 8 § ML. Ansökan görs på särskild blankett, SKV 5937 vad gäller godkännande av upplagshavare och SKV 5938 vad gäller godkännande av skatteupplag. Upplagshavaren ska vara registrerad för mervärdesskatt avseende lagringsverksamheten.

Som upplagshavare får enligt 9 c kap. 7 § ML godkännas den som i större omfattning yrkesmässigt lagrar varor som anges i 9 c kap. 9 § ML och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden i övrigt är lämplig som upplagshavare. Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av Skatteverket, om förutsättningarna för godkännandet inte längre finns.

Ytterligare bestämmelser om varor i vissa lager finns i 18 a–18 b §§ MF. Se även MOMSHL 2007, avsnitt 38.

34.5 Nystartade verksamheter

Den som påbörjat en verksamhet har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt hänförlig till verksamheten innan skattepliktig omsättning förekommit. Bedömningen av huruvida sådan avdragsrätt kan medges ska göras i enlighet med vad som framgår av avsnitten 16.4 och 8 i MOMSHL 2007.

34.6 Viss EG-handel m.m.

Utöver de generella bestämmelserna om skattskyldighet, redovisningsskyldighet och därmed sammanhängande registreringsskyldighet finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet i vissa fall för den som bedriver handel med andra EGländer

Varuförvärv

För en näringsidkare gäller i vissa fall, enligt 2 a kap. 3 § ML, en s.k. förvärvströskel på 90 000 kr innan varuförvärven utgör ett gemenskapsinternt förvärv (GIF). Näringsidkaren har dock möjlighet att hos Skatteverket begära att dessa förvärv ska anses som GIF även om beloppsgränsen inte har överskridits, 2 a kap. 4 § ML. Motsvarande gäller för juridiska personer som inte är näringsidkare. Se MOMSHL 2007 avsnitten 4.4 och 10.4.2.4.

Distansförsäljning

Vid vissa fall av s.k. distansförsäljning gäller, enligt 5 kap. 2 § ML, en omsättningströskel om 320 000 kr innan varorna anses omsatta i Sverige. Den utländske företagaren har dock möjlighet att få bli skattskyldig i Sverige för dessa försäljningar även om beloppsgränsen inte har överskridits. Se MOMSHL 2007 avsnitt 10.2.2.4.

Förvärv av tjänster från utlandet

Tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. ML kan under vissa förutsättningar anses som omsatta i Sverige och förvärvet av en sådan tjänst ska beskattas här i landet. Om sådana tjänster förvärvas av en näringsidkare som inte är registrerad till mer-

värdesskatt måste registrering ske för att svensk mervärdesskatt ska kunna redovisas. Som exempel på sådana förvärvare kan nämnas försäkringsbolag. Dessa organisationer bedriver normalt inte verksamhet som medför skattskyldighet. Se MOMSHL 2007 avsnitt 11.

Ombud för utländsk företagare

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare ska denne enligt 23 kap. 4 § SBL i vissa fall företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud. Även om sådan skyldighet inte föreligger kan den utländske företagaren begära att få företrädas av ett ombud. Se avsnitt 27.

Importombud för utländska företagare

Under vissa förutsättningar kan en utländsk företagare företrädas av ett importombud, se avsnitt 27 och MOMSHL 2007 avsnitt 40.5.1.

Nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

För den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av nya transportmedel eller vissa punktskattepliktiga varor gäller särskilda regler, se avsnitt 26.

34.7 Exportbutiker

Regeringen får bevilja flygplatshållare tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Flygplatshållaren kan upplåta denna rätt till någon annan. Den som bedriver verksamhet i exportbutik måste dock vara godkänd upplagshavare och exportbutikerna godkända skatteupplag för alkohol- och tobaksvaror.

Ansökan om godkännande som upplagshavare och skatteupplag görs hos Skatteverket enligt allmänna regler.

I en exportbutik får, med vissa begränsningar, obeskattade gemenskapsvaror säljas utan mervärdesskatt och punktskatter till flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde. Försäljning av beskattade varor kan inte ske i en exportbutik.

Varor får levereras mervärdesskattefritt till en sådan butik som avses i exportbutikslagen.

Om varor tas ut för privat ändamål eller förs över till en verksamhet som inte alls medför skattskyldighet/ återbetalningsrätt till mervärdesskatt, ska mervärdesskatt redovisas på uttaget eller överföringen.

Se MOMSHL 2007 avsnitt 10.7.4.

35 Bokföring av mervärdesskatt m.m.

35.1 Allmänt

Från och med den 1 januari 2007 har reglerna i BFL om löpande bokföring och krav på upprättande av årsbokslut ändrats. Samtidigt har reglerna i ML om bokslutstmetoden för redovisning av mervärdesskatt ändrats och anpassats till de ändrade bokföringsreglerna. De nya reglerna är beskrivna i MOMSHL 2007 avsnitt 18.

Bestämmelser om redovisning av utgående mervärdesskatt finns i 13 kap. 6–15 a §§ ML och i 13 kap. 16–23 a §§ ML finns bestämmelser om redovisning av ingående mervärdesskatt. I vissa fall gäller särskilda redovisningsregler såsom för förskotts- eller a conto-betalning vid byggnads- och anläggningsentreprenader (13 kap. 14 och 20 §§), tullräkning (13 kap. 23 §), jämkning av ingående mervärdesskatt hänförlig till investeringsvaror (8 a kap.) och gemenskapsinterna förvärv (13 kap. 8 b § och 18 a §). Reglerna om redovisning av mervärdesskatt är beskrivna i MOMSHL 2007 avsnitt 18.

Enligt SBL ska mervärdesskatten redovisas antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration, se avsnitt 4.

35.2 Bokföringslagen m.m.

35.2.1 Grundläggande bestämmelser

Bokföringsskyldigheten är reglerad i 4 kap. 1 § BFL och innebär bl.a. att den bokföringsskyldige löpande ska bokföra alla affärshändelser, att det ska finnas verifikationer för alla bokföringsposter och att räkenskapsinformation ska bevaras.

Vad som utgör räkenskapsinformation och som därmed omfattas av bevarandekravet är reglerat i 1 kap. 2 § p. 8 BFL. En faktura enligt 1 kap. 17 § ML är inte med i uppräkningslistan av vad som utgör räkenskapsinformation enligt BFL. Däremot faller en faktura enligt ML definitionsmissigt in under begreppet

Bevarande av fakturor

pet *verifikation*, som enligt 1 kap. 2 § 7 p. BFL utgör de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse. Fakturor enligt ML utgör därmed räkenskapsinformation enligt BFL.

I 11 kap. 8 § ML är reglerat i 13 punkter vilka uppgifter som en faktura i förekommande fall ska innehålla. Enligt 11 kap. 9 § ML får i vissa fall en förenklad faktura upprättas, vilket innebär ett begränsat krav på uppgifter. Kraven på uppgifter i fakturor gäller oavsett i vilken form dessa presenteras (dokument, mikroskrift eller i elektronisk form). Bestämmelserna om fakturor är beskrivna i MOMSHL 2007 avsnitt 17.

I ML finns inte några bevaranderegler för fakturor. För företag som är bokföringsskyldiga följer dock att fakturor ska bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades, se 7 kap. 2 § BFL.

I 14 kap. 2 a § SBL är reglerat att den som enligt 11 kap. ML ska säkerställa att faktura utfärdas även är skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Om fakturan lagras i elektronisk form (maskinläsbart medium) ska även säkerställas att uppgifterna är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden. Kravet att fakturorna ska vara oförändrade och läsbara under hela lagringstiden har sin motsvarighet i kraven i 7 kap. 1–2 §§ BFL att räkenskapsinformation ska vara läsbar och varaktig.

I 14 kap. 2 § SBL föreskrivs en lagringstid om sju år efter utgången av det kalenderår som redovisningsskyldigheten för mervärdesskatten avser. Denna bevarandetid av fakturor gäller för de som är skattskyldiga för mervärdesskatt, men som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL. Det kan t.ex. vara fallet med stiftelser eller ideella föreningar. Det kan vara den som inte driver näringsverksamhet men som blir skyldig att betala mervärdesskatt på grund av import eller gemenskapsinternt förvärv. Ett annat exempel är den som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet i ML t.ex. 4 kap. 1 § 2 ML (jämförlig verksamhet) eller 4 kap. 3 § ML.

Av 14 kap. 2 b § SBL framgår att för företag som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL – men som är faktureringskyldiga enligt ML – gäller att de omfattas av bestämmelserna i BFL om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § 2 st. och 6 § BFL samt av reglerna om plats för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ BFL.

**Former för
bevarande av
fakturor**

Enligt 7 kap. 1 § 1 st. BFL ska räkenskapsinformation bevaras i (1) vanlig läsbar form (dokument), (2) i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller (3) annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i vanlig läsbar form eller i mikroskrift.

Enligt 7 kap. 1 § 1 st. BFL ska dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

10 år

Enligt 7 kap. 2 § BFL ska dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förvaras Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. De ska bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

**Förstöring av
elektroniska
fakturor**

Enligt 7 kap. 6 § BFL får ett företag förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan och är av det slag som företaget normalt bevarar på maskinläsbart medium, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. För företag som normalt tillämpar elektronisk fakturering och som har upprättat rutiner för hur maskinläsbar räkenskapsinformation ska bevaras innebär fyraårsregeln att en inkommen faktura i elektronisk form (t.ex. en bilaga i ett e-postmeddelande) måste bevaras i elektronisk form under denna tid. För företag som har en pappersbaserad fakturahantering får däremot den mottagna elektroniska fakturan direkt förstöras om den ersätts med en utskrift på papper.

**Tillstånd till
förstöring av
fakturor**

Enligt 7 kap. 7 § BFL får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tioåriga bevarandetiden. För tillämpningen av bestämmelsen har Skatteverket gett ut all-

männas råd SKV A 2005:29 med tillhörande information SKV:M 2005:25. För företag som står under Finansinspektionens tillsyn fattar inspektionen beslut om tillstånd till sådan förtida förstöring.

**Tillfällig förvaring
av fakturor
utomlands**

Enligt 7 kap. 3 § BFL får ett dokument som innefattar en verifikation tillfälligt förvaras utomlands. En förutsättning är att det finns särskilda skäl och att det är förenligt med god redovisningssed. Bestämmelsen är tillämplig på fakturor enligt ML. Bokföringsnämnden har gett ut allmänna råd BFNAR 2000:5 med tillhörande vägledning *Räkenskapsinformation och dess arkivering*. Av punkt 7 i de allmänna råden framgår att med särskilda skäl avses (a) när dokumentet behövs för att kunna återkräva skatt eller av annat skäl behöver uppvisas i original eller (b) när dokumentet behövs för att bokföring ska kunna ske i utlandet. Av punkt 8 framgår att när ett dokument tillfälligt förvaras utomlands för att uppvisas i original så ska en kopia av dokumentet bevaras i Sverige, vilket inte behövs när dokumentet behövs utomlands för att bokföras. Av punkt 9 framgår att så snart bokföring skett ska dokumentet återföras till Sverige. Förvaring ska ske i Sverige så snart redovisningsperioden avslutats och avstämningskontrollerna genomförts. Det är inte tillåtet att förvara fakturor utomlands tills bokslutsarbetet avslutats.

**Förvaring av
elektroniska
fakturor inom EU
och i vissa länder**

Enligt 7 kap. 3 a § BFL får ett företag – under vissa förutsättningar – förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom Europeiska unionen. Förutsättningarna är (1) att företaget till Skatteverket – eller till Finansinspektionen (för företag som står under inspektionens tillsyn) – anmäler platsen för förvaringen, (2) att företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål och (3) att företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i vanlig läsbar form eller i mikroskrift. För tillämpningen av bestämmelsen har Skatteverket gett ut allmänna råd SKV A 2004:17 med tillhörande information SKV M 2005:1. Bestämmelsen gäller även vid förvaring i ett land utanför EU med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidig bistånd med en räckvidd som är likartad med i lagtexten angivna EG-direktiv. Av punkt 3.6 i SKV M 2005:1 framgår att med sådana med EU-länder jämställda länder avses Norge och Island (februari 2005).

Förvaring av elektroniska fakturor utanför EU

Enligt 7 kap. 4 § BFL kan Skatteverket, om det finns särskilda skäl, tillåta att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands även om förutsättningarna enligt 7 kap. 3 a § BFL inte föreligger. För tillämpningen av bestämmelsen har Skatteverket gett ut allmänna råd SKV A 2004:16 med tillhörande information SKV M 2005:2. För företag som står under Finansinspektionens tillsyn fattar inspektion beslut om tillstånd till sådan förvaring.

35.2.2 Redovisning i euro

Av 4 kap. 6 § BFL framgår att affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlemsbanker, understödsföreningar, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro. Av 1 kap. 4 kap. ABL framgår att aktiekapitalet ska vara bestämt i aktiebolagets redovisningsvaluta.

Omräkning från euro till SEK

De uppgifter om mervärdesskatt som lämnas i skattedeklaration eller kvartalsredovisning ska vara uttryckta i svenska kronor, se 1 kap. 7 § SBL. För företag som har euro som redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § BFL ska lag (2006:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro m.m., omräkningslagen, tillämpas. Enligt 15 § omräkningslagen ska uppgifter om mervärdesskatt enligt bestämmelserna i SBL räknas om med tillämpning av den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser. På Skatteverkets webbplats publiceras växelkurser för detta omräkningsförfarande. Se även avsnitt 1.7.

35.2.3 BFL:s regler om löpande bokföring, årsredovisning och årsbokslut

Kontantmetoden i den löpande bokföringen

Enligt 5 kap. 2 § BFL ska kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Det sistnämnda innebär att fordringar och skulder ska bokföras löpande under året. Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får dock i den löpande bokföringen dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker (kontantmetoden). Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Kontantmetoden får tillämpas också av andra företag om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten

och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

BFNAR 2001:2

Bokföringsnämnden har gett ut allmänna råd BFNAR 2001:2 med tillhörande vägledning *Löpande bokföring*. Enligt BFN får frågan – vad som utgör ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och att fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp – avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. När dessa kriterier kan anses vara för handen får, enligt BFN, avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet sett över en längre tidsperiod. Beloppsgränsen ska ses i relation till verksamhetens omfattning.

**Avslutande
av den löpande
bokföringen**

Från den 1 januari 2007 ska alla företag avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, ett årsbokslut eller med ett förenklat årsbokslut.

Årsredovisning

En årsredovisning ska upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i ÅRL eller i förekommande fall enligt ÅRKL eller enligt ÅRFL. Enligt 2 kap. 1 § ÅRL ska en årsredovisning bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. I större företag ska det även ingå en finansieringsanalys. Vad som avses med större företag har Bokföringsnämnden uttalat sig om i allmänna råd BFNAR 2006:11 med tillhörande vägledning *Gränsvärden*.

Enligt 6 kap. 1 § BFL ska följande företag avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
4. företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL,
5. vissa stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt BFL,
6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a. medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
 - b. balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 25 miljoner kronor,
 - c. nettoomsättningen har för vart och ett av två senaste räkenskapsåren överstigit 50 miljoner kronor,

7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
 - b. koncernföretagens balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 25 miljoner kronor,
 - c. koncernföretagens nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50 miljoner kronor.

Årsbokslut

Företag som inte måste upprätta en årsredovisning får istället avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Enligt 6 kap. 4 § BFL ska ett årsbokslut bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Vid upprättandet av ett årsbokslut ska, enligt 6 kap. 4–6 §§ BFL, ett flertal av ÅRL:s bestämmelser om årsredovisning tillämpas.

Förenklat årsbokslut

Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL och vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får avsluta den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut. Enligt 6 kap. 10 § BFL ska ett förenklat årsbokslut bestå av en resultaträkning och en balansräkning och de ska upprättas enligt god redovisningssed i vanlig läsbar form. Bokföringsnämnden har tagit fram allmänna råd BFNAR 2006:1 med tillhörande vägledning *Enskilda näringsidkare* för de som får upprätta ett förenklat årsbokslut.

Gemensam broschyr – Skatteverket och BFN

Enligt 14 kap. 2 § IL ska ett förenklat årsbokslut ligga till grund för företagets inkomstdeklaration. Det är bakgrunden till att Skatteverket och BFN tillsammans gett ut en broschyr om de regler som gäller för enskilda näringsidkares bokföring och förenklat årsbokslut, SKV 282.

35.3 Mervärdesskattelagens redovisningsregler

Från och med den 1 januari 2007 har reglerna i ML om redovisningsmetoder ändrats och anpassats till BFL:s regler om möjligheter att använda den bokföringsmässiga kontantmetoden i den löpande bokföring.

Faktureringsmetoden Huvudregeln, enligt 13 kap. 6 § ML, är att redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden.

Bokslutsmetoden För företag som inte är skyldig att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL och om värdet av den sammanlagda omsättningen här i landet normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får, enligt 13 kap. 8 § ML, redovisa den utgående skatten den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Alla företag har dock möjlighet att få tillämpa bokslutsmetoden om det endast förekommer ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Vid tillämpningen av det sistnämnda presumerar Skatteverket att så är fallet för företag med begränsad verksamhet, dvs. i normalfallet vid omsättning upp till en miljon kronor. Den tillämpade redovisningsmetoden (faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden) styr i stor utsträckning när skyldigheten att redovisa mervärdesskatt respektive rätten till avdrag eller återbetalning inträder. Se MOMSHL 2007 avsnitt 18.3.

35.4 Bokföring på olika mervärdesskattekonton

35.4.1 Allmänt om användning av konton i bokföringen

BAS-kontoplanen Enligt 5 kap. 1 § BFL ska ett företag kunna presentera affärsändelserna i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Av detta följer att den bokföringsskyldige måste ha en för företaget ändamålsenlig kontoplan. Det finns inte något krav på att ett företag måste använda en viss kontoplan. Den kontoplan som utgör standard i Sverige är dock BAS-kontoplanen. BAS-kontoplanen uppdateras årligen och den innehåller ett omfattande kontosystem för bokföring som anpassats till gällande regler för redovisning av mervärdesskatt. På www.bas.se kan man kostnadsfritt ladda hem olika BAS-kontoplaner. På nämnda webbplats finns också kopplingstabeller mellan olika BAS-konton och koder i SRU-schemat.

Brytdagsredovisning I många företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som ska lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin

fakturaregistrering. Brytdagen brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Kundfordringar och leverantörsskulder – som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag. Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer – som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen efter något annat underlag, såsom leveranssedlar, offerter eller ett eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder behandlas i huvudboken normalt som interimsposter.

Företag som upprättar ett förenklat årsbokslut kan inte tillämpa brytdagsredovisning. För bokslutsmetoden – i de fall ett förenklat årsbokslut upprättas – gäller därför att redovisning av mervärdesskatt istället ska ske när betalning erhålls eller lämnas i de fall då faktura inte utfärdats/mottagits vid räkenskapsårets utgång.

Konton

I bokföringen används normalt tre mervärdesskattekonton, nämligen konto för Utgående mervärdesskatt, konto för Ingående mervärdesskatt samt konto för Mervärdesskatteredovisning. Vid kontantmetoden kan ytterligare konton förekomma i syfte att särskilja mervärdesskatt på fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång.

Verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning

Mervärdesskatten ska i normalfallet bokföras så att den inte påverkar resultatet. Av 16 kap. 16 § IL framgår nämligen den grundläggande bestämmelsen att ingående mervärdesskatt som är avdragsgill i mervärdesskatteredovisningen inte utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen. Motsvarande bestämmelse om utgående mervärdesskatt återfinns i 15 kap. 6 § IL. I bokföringen uppnås detta genom att utgående mervärdesskatt och avdragsgill ingående mervärdesskatt samlas upp på ett eller flera mervärdesskattekonton. Vid redovisningsperiodens slut förs saldot på respektive konto för utgående och ingående mervärdesskatt över till ett redovisningskonto. Saldot på detta konto motsvarar det belopp som ska betalas till eller återfås från statsverket. Följden härav blir alltså att inkomster och utgifter bokförs exklusive mervärdesskatt på intäkts- och kostnadskonton.

Verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning

Den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning ska däremot bokföra den mervärdesskatt som belöper på förvärven för verksamheten som en kostnad eller i förekommande fall föra den till ett avskrivningsunderlag. Mervärdesskatten kommer därigenom att påverka inkomsttaxeringen.

Blandad verksamhet – förskott och a conton

Vid blandad verksamhet bör bokföringen ske så att endast avdragsgill mervärdesskatt bokförs på mervärdesskattekonton. Mervärdesskatt på förskotts- och a conto-fakturor är avdragsgill först i samband med betalning av fakturan. Mervärdesskatt på sådana fakturor bokförs därför vanligtvis på ett konto för vilande mervärdesskatt till dess betalning skett.

Skattekontot

I BFN U 97:2 behandlas konsekvenser för bokföringen med anledning av skattekontot. För bokföringsskyldiga juridiska personer som är skattesubjekt ska det av räkenskaperna framgå vilka transaktioner som påverkat skattekontot och om det finns en fordran eller skuld i förhållande till Skatteverket. I bokföringen kan detta visas genom ett avräkningskonto. Ett sådant avräkningskonto ska alltid stämma överens med skattekontot hos Skatteverket. För fysiska personer (enskilda näringsidkare) omfattar skattekontot både privata och rörelserelaterade poster. I bokföringen däremot ska endast tas med poster som är relaterade till verksamheten. I princip saknas därför förutsättningar för att uppnå överensstämmelse mellan saldot på skattekontot och bokföringen för näringsverksamheten.

35.4.2 Faktureringsmetoden

Vid faktureringsmetoden sker löpande eller periodisk bokföring av fakturor på konton. Följande schematiska bild åskådliggör detta.

Ingående mervärdesskatt

Ingående mervärdesskatt som är avdragsgill i mervärdesskatteredovisningen	Ingående mervärdesskatt på kreditnotor från leverantörer
---	--

Utgående mervärdesskatt

Utgående mervärdesskatt på kreditnotor till kunder	All utgående mervärdesskatt
Mervärdesskatt på kundförluster	

Mervärdesskatteredovisning

Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående mervärdesskatt	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående mervärdesskatt
Till statsverket inbetald mervärdesskatt	Från statsverket återbetald mervärdesskatt

35.4.3 Bokslutsmetoden

Vid bokslutsmetoden bokförs under löpande räkenskapsår endast kontanta in- och utbetalningar. Först vid räkenskapsårets utgång bokförs obetalda fakturor. Följande schematiska bild åskådliggör detta.

Ingående mervärdesskatt

Mervärdesskatt som är betald och som inte har redovisats tidigare	Mervärdesskatt på kreditnotor om mervärdesskattebeloppet på ursprungsfakturan tidigare har bokförts
---	---

Utgående mervärdesskatt

Mervärdesskatt på kreditnotor till kunder	Mervärdesskatt som erhållits och som inte har redovisats tidigare
Mervärdesskatt på kundförluster förutsatt att mervärdesskatten på ursprungsfakturan tidigare har bokförts	

Mervärdesskatteredovisning

Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående mervärdesskatt	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående mervärdesskatt
Till statsverket inbetald mervärdesskatt	Från statsverket återbetald mervärdesskatt

För att undvika risk för dubbelbokföring av mervärdesskatt på fakturor som vid räkenskapsårets utgång är obetalda är det vanligt att företag hanterar dessa enligt särskilda rutiner, t.ex. genom att det på fakturorna markeras att mervärdesskatten är redovisad. Mervärdesskatten bokförs därefter på kontona för utgående mervärdesskatt respektive ingående mervärdesskatt.

När betalning av en sådan faktura sker, ska bokföring göras så att redovisningen av mervärdesskatt inte påverkas.

35.4.4 EG-handel

Reglerna avseende mervärdesskatt vid handel med andra EG-länder ställer krav på ökat uppgiftslämnande både i skattekunde-klarationen, självdeklarationen och i kvartalsredovisningen. Detta medför ökade krav på företagets bokföring. I BAS-kontoplanen finns särskilda konton för bokföring av EG-handel. Bestämmelserna om redovisningsskyldighet avseende gemenskapsinterna förvärv (13 kap. 8 b och 18 a §§ ML) beskrivs i MOMSHL 2007 avsnitt 18.4.10.

35.5 Redovisningsfrågor – VMB

Tre system

Den som redovisar mervärdesskatt både enligt de allmänna bestämmelserna i ML och enligt bestämmelserna om VMB, måste enligt bestämmelserna i 9 a kap. 15 § ML ha sin bokföring upplagd så att de olika transaktionerna kan särskiljas. Detta innebär att en skattskyldig återförsäljare kan komma att tillämpa tre olika system i sin redovisning av mervärdesskatt. Ett system för ML:s allmänna regler, ett för normal VMB och ett för förenklad VMB. Detta innebär att en återförsäljare därför kan vara skyldig att ha en mer omfattande eller mer detaljerad bokföring än vad bokföringslagen och god redovisningssed föranleder. Jfr MOMSHL 2007 avsnitt 34. I BAS-kontoplanen finns särskilda konton för bokföring av VMB.

35.5.1 Normal VMB

Beskattningsunderlaget vid normal VMB har sin grund i vinstmarginalen för varje enskild vara. Detta innebär att varan måste kunna identifieras till såväl inköpspris som försäljningspris. För varor som till skillnad mot exempelvis bilar saknar registreringsnummer eller inte kan särskiljas genom sin unika karaktär, måste en märkning göras på annat sätt.

Exempel

	Inköp	Försäljning	Vinstmarginal	Besk. und.	Utg. mervärdesskatt
Vara A	10 000	40 000	30 000	24 000	6 000
Vara B	20 000	20 000	0	0	0
Vara C	30 000	50 000	20 000	16 000	4 000
Vara D	40 000	30 000	0	0	0

För varorna B och D uppkommer ingen vinstmarginal. Följaktligen ska ingen mervärdesskatt redovisas för dessa försäljningar. Den negativa marginalen för vara D får inte påverka mervärdesskatteredovisningen.

Exempel

Bokföring av inköp och försäljning av en begagnad vara.

Varan har köpts under period 1 för 10 000 kr från en allmännyttig ideell förening. Varan säljs period 2 för 20 000 kr till en privatperson. Betalning sker i båda fallen över postgiro.

Konto	Debet	Kredit
Inköp av VMB-varor, normal metod	10 000	
Postgiro		10 000
Försäljning av VMB-varor, normal metod		20 000
Postgiro	20 000	
Inköp av VMB-varor, normal metod		10 000
Sålda VMB-varors kostnad, normal metod	10 000	
Positiv vinstmarginal, normal metod, omföringskonto	10 000	
Positiv vinstmarginal, normal metod	2 000	10 000
Utgående mervärdesskatt		2 000

Mervärdesskattebeloppet 2 000 kronor ska inte ingå i resultatet. Periodens intäkter måste således minskas med beloppet.

35.5.2 Förenklad VMB

Förenklad VMB innebär att vinstmarginalen utgörs av den sammanlagda vinstmarginalen för sålda och köpta varor under en redovisningsperiod. Underskott får överföras till följande redovisningsperiod. Det föreligger inte någon begränsning av rätten att rulla underskott framåt i tiden.

Exempel

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	10 000	40 000
Vecka 2	20 000	50 000
Vecka 3	30 000	60 000
Vecka 4	35 000	5 000

Periodens vinstmarginal uppgår till 60 000 kronor (155 000–95 000). Mervärdesskatten beräknas till 12 000 kronor (20 % beräknat på 60 000).

Exempel

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	40 000	10 000
Vecka 2	30 000	40 000
Vecka 3	60 000	30 000
Vecka 4	100 000	70 000

Periodens marginal uppgår till – 80 000 kr (150 000–230 000).

Någon mervärdesskatt ska därför inte erläggas för perioden. Underskottet får överföras till följande period men får däremot inte avräknas mot vinstmarginal som redovisas enligt normal VMB eller mot mervärdesskatt som redovisas enligt de allmänna reglerna.

Exempel

Bokföring av inköp och försäljning av diverse begagnade böcker.

Ett parti böcker köps in under period 1 för sammanlagt 10 000 kronor.

Under perioden säljs ur partiet ett antal böcker i klump för sammanlagt 8 000 kronor.

Under period 2 köps ett nytt parti begagnade böcker för sammanlagt 5 000 kronor. Periodens försäljning av böcker uppgår till 7 500 kronor. Inga andra affärshändelser har inträffat under de båda perioderna.

Period 1

Konto	Debet	Kredit
Kassa	8 000	10 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod	10 000	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod		8 000
Inköpsöverskott, förenklad metod		2 000
Negativ vinstmarginal, förenklad metod	2 000	

Period 2

Konto	Debet	Kredit
Kassa	7 500	5 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod	5 000	
	2 000	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod		7 500
Positiv vinstmarginal, förenklad metod, omföringskonto	500	
Positiv vinstmarginal, förenklad metod	100	500
Utgående mervärdesskatt		100

Saldot på konto

Negativ vinstmarginal, förenklad metod, från period 1, 2 000 kr, rullas vidare till konto Inköp av VMB-varor, förenklad metod, period 2. Mervärdesskattebeloppet 100 kr ska inte inräknas i resultatet. Periodens intäkt måste följaktligen minskas med beloppet.

Valfrihet

Enligt 9 a kap. 3 § ML får en skattskyldig återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML på en omsättning som annars omfattas av bestämmelserna i 9 a kap. ML. Detta innebär att den som tillämpar förenklad VMB kan välja att vid enstaka tillfälle ta ut mervärdesskatt på hela omsättningen. Det bör observeras att inköpskostnaden i så fall inte får ingå i underlaget för beräkning av vinstmarginalen vare sig under aktuell period eller tidigare. Se MOMSHL 2007 avsnitt 34.

Särskilda frågor uppkommer vid export i de fall förenklad VMB tillämpas. Om en vara exporteras som varit föremål för förenklad VMB måste inköpskostnaden korrigeras, dvs. sänkas för vad som belöper på en sådan vara.

35.6 Ändringar av inkomsttaxeringen

Rättelser i efterhand av redovisning av mervärdesskatt innebär ofta att korrigering måste göras även av beslutad inkomsttaxering. Den skattskyldige kan t.ex. ha gjort avdrag i deklARATIONEN för mervärdesskatt avseende förvärv av personbil. Om Skatteverket beslutar att vägra avdraget i skattedeklarationen, har den skattskyldige rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen. Alternativt ska avskrivningsunderlaget ökas med motsvarande belopp. Rättelser i efterhand av taxeringsbeslut för det aktuella beskattningsåret kan ske genom att den skattskyldige begär

omprövning eller att Skatteverket omprövar taxeringsbeslutet på eget initiativ.

Rättselsetidpunkt

RSV har i skrivelse 2002-12-10, dnr 10086-02/100, ”Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen”, uttalat som sin mening att inkomsttaxeringen ska justeras för det beskattningsår under vilket felaktigheten i mervärdesskatteredovisningen uppkommit. Redovisningsmässigt kommer ändringen inte att ske förrän det år felaktigheten konstaterats. Ändringen ska då ske på så sätt att det som felaktigt redovisats som exempelvis ingående mervärdesskatt i stället ska dras av som en kostnad. Denna kostnad är vid inkomsttaxeringen inte avdragsgill, eftersom avdrag redan gjorts vid det tidigare taxeringsår som felet hänför sig till. Motsvarande korrigerings ska göras om det i stället är fråga om återbetalning av mervärdesskatt.

Exempel

Vid skatterevision år 3 konstateras att den skattskyldige gjort ett felaktigt avdrag vad gäller ingående mervärdesskatt med 50 000 kr i period 6 år 1. Skatteverket fattar beslut i november år 3 att den skattskyldige ska betala ytterligare 50 000 kr i mervärdesskatt och att inkomsttaxeringen år 2 ska sänkas med 50 000 kr. Den skattskyldige betalar sin skatteskuld i december år 3. Den enda åtgärden den skattskyldige genomför i sin redovisning är att bokföra betalningen av sin skatteskuld genom att kreditera ett likvidkonto och debitera ett kostnadskonto, dvs. resultatet för år 3 kommer att minska med 50 000 kr. Någon korrigerings av redovisningskonto för mervärdesskatt kan inte göras under år 3 eftersom felaktigheten redovisningsmässigt hör hemma i period 6 år 1. Om den skattskyldige trots detta skulle ha bokfört betalningen på exempelvis ett redovisningskonto för mervärdesskatt måste detta senast i samband med bokslutet utjämnas mot ett kostnadskonto för att bokföringen överhuvudtaget ska stämma. Vid inkomsttaxeringen för år 4 måste den skattskyldige lägga till 50 000 kr avseende skattemässigt ej avdragsgilla kostnader.

I de fall skattedomstolarna senare skulle dela den skattskyldiges bedömning att inbetald mervärdesskatt varit för hög kommer den tidigare inbetalda mervärdesskatten att återbetalas. Redovisningsmässigt ska den återbetalda mervärdes-

skatten bokförs som en intäkt. Eftersom den skattskyldige tidigare fått avdrag vid inkomsttaxeringen med belopp motsvarande den felaktiga mervärdesskatten bör, enligt Skatteverkets mening, den senare erhållna intäkten avseende den återbetalda mervärdesskatten ses som en skattepliktig intäkt det år då intäkten ska redovisas i bokföringen. Det finns därför ingen anledning att korrigera inkomsttaxeringen för det år då avdraget motsvarande felredovisad mervärdesskatt medgavs. Av av skälet finns det heller inte något behov av att hålla den taxeringen öppen genom ett överklagande från Skatteverkets sida. Fortfarande kvarstår detta alternativ om den skattskyldige av någon anledning uttryckligen önskar korrigering vid det tidigare årets taxering.

35.6.1 Jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt

Korrigering mot avskrivningsunderlag

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML (MOMSHL 2007 avsnitt 23) kan avdrag för ingående mervärdesskatt komma att jämkas. Särskilda jämningsregler för uthyrning av verksamhetslokal finns i 9 kap. 9–13 §§ ML (MOMSHL 2007 avsnitt 21.10)

Jämningsreglerna är till för att korrigera avdragen ingående mervärdesskatt så att avdraget ska motsvara en tillgångs användning i skattepliktig verksamheten. Jämkning kan ske i båda riktningarna, dvs. ett tidigare medgivet avdrag kan sänkas eller höjas. En korrigering av den ingående mervärdesskatten genom jämkning påverkar även inkomsttaxeringen.

Av 16 kap. 16 § IL framgår bl.a. att avdrag vid inkomsttaxering inte får göras för ingående mervärdesskatt för vilken det finns avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt ML. Vidare framgår av 14 kap. 5 § IL att om det bokförda resultatet påverkats av att det bland kostnaderna har tagits upp belopp som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, ska resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt IL. Motsatsvis får anses gälla att ingående mervärdesskatt som är hänförlig till verksamheten och som inte är avdragsgill i mervärdesskatteredovisningen i stället utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen alternativt bör tillföras ett avskrivningsunderlag. Följaktligen bör ingående mervärdesskatt som jämkats föranleda motsvarande justering av underlaget för inkomstkatten. Ett genom jämkning förhöjt avdrag för ingående mervärdesskatt ger således en höjning av den taxeringsmässiga inkomsten (sänkt avskrivningsunderlag)

och ett sänkt avdrag för ingående mervärdesskatt en motsvarande sänkning (höjt avskrivningsunderlag) vid inkomsttaxeringen.

Rättelsetidpunkt

Jämkning av den ingående mervärdesskatten ska enligt 13 kap. 28 a § ML göras den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett. Den taxeringsmässiga korrigeringen bör anses hänförlig till det räkenskapsår då jämningshändelsen inträffat.

36 Beskattning vid import

36.1 Inledning

Enligt 1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML). Varan ska rent fysiskt transporteras till Sverige från tredjeland. Varan kan dock vid transitering transporteras genom annat EG-land.

När varan förs in till Sverige från tredjeland ska mervärdesskatt betalas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML. Det finns också andra undantag från skyldigheten att betala mervärdesskatt i samband med import, se MOMSHL 2007 avsnitt 10.8.3.

I detta avsnitt behandlas vilken myndighet som är beskattningsmyndighet vid import av varor och de förfaranderegler som gäller sådan beskattning.

Tullverket är central förvaltningsmyndighet för tullfrågor. EG-rättens regelverk på tullområdet utgör kärnan i den svenska tullagstiftningen. Några mot EG-rätten stridande nationella föreskrifter får inte förekomma. EG:s regelverk på tullområdet avser endast relationen med tredjeland, eftersom EG utgör en tullunion. Regelverket kompletteras med ett flertal svenska författningar. De centrala är i första hand tullagen (2000:1281) och tullförordningen (2000:1306).

36.2 Beskattningsmyndighet

Tullverket

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara från tredjeland. Mervärdesskatt för vara som importeras från länder utanför EG fastställs och uppbärs av Tullverket i den ordning som gäller för tull.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även Skatteverket vara beskattningsmyndighet, se MOMSHL 2007 avsnitt 38.

36.3 Godkänd tullbehandling

36.3.1 Allmänt

Godkänd tullbehandling

Godkänd tullbehandling är det överordnade begreppet som omfattar dels alla tullförfaranden, dels former av godkänd tullbehandling som inte utgör tullförfaranden. Godkänd tullbehandling innebär att varor

- hänförs till ett tullförfarande,
- förs till en frizon eller ett frilager,
- återexporteras från gemenskapens tullområde,
- förstörs,
- överlåts till statskassan.

36.3.2 Tullförfarande

Tullförfarande

Med tullförfarande menas följande

- övergång till fri omsättning,
- transitering,
- lagring i tullager,
- aktiv förädling,
- bearbetning under tullkontroll,
- temporär import,
- passiv förädling,
- export.

Tulldeklaration

När någon ska hänföra en vara till ett tullförfarande ska en tulldeklaration lämnas. En tulldeklaration kan lämnas

- skriftligt (normalt på enhetsdokumentet-ED),
- genom elektronisk överföring till tulldatasystemet (TDS),
- muntligt,
- genom annat handlande (t.ex. genom att passera tullfilter).

Enhetsdokumentet, EDI

All kommersiell import av varor ska deklarerars på ED eller genom elektronisk uppgiftslämning (EDI-Electronic Data Interchange). En deklaration enligt normalförfarandet ska innehålla samtliga uppgifter medan tulldeklarering med användande av

förenklade förfaranden innebär att deklaranter inte behöver lämna alla uppgifter eller handlingar innan varan frigörs. Följande tre typer av förenklade förfaranden finns

- ofullständig deklaration,
- förenklat deklaraionsförfarande,
- lokalt klareringsförfarande.

När förenklade förfaranden används inleder deklaranter tulldeklareringen genom att agera enligt någon av de tre förfarandetyperna. Därefter fullföljer deklaranter tulldeklareringen genom att lämna en kompletterande deklaration.

36.4 Övergång till fri omsättning (förtullning)

36.4.1 Allmänt

Övergång till fri omsättning

Övergång till fri omsättning (förtullning) innebär att importören fritt kan förfoga över de importerade varorna. Avsikten är att varornas tullstatus ska ändras från att vara icke-gemenskapsvara till att bli gemenskapsvara. När detta skett kan varan utan hinder röra sig fritt inom gemenskapens tullområde.

Normalförfarandet och förenklat deklaraionsförfarande för importörer är de vanligast förekommande sätten att hänföra varor till förfarandet övergång till fri omsättning.

Tulldeklarationen för övergång till fri omsättning lämnas vanligtvis genom elektronisk uppgiftslämning eller på enhetsdokumentet (blad 6 och ev. 8). En tulldeklaration kan också lämnas genom ett ombud. Ombudet ska vara registrerat hos Tullverket. Det är dock alltid deklaranter (normalt importören) som är ansvarig för tulldeklarationen.

36.4.2 Normalförfarande

Normalförfarande

Normalförfarandet innebär att vid frigörandet av varorna lämnas en komplett tulldeklaration, inklusive de handlingar som krävs.

Tulldeklaration lämnas på ED. Till tulldeklarationen ska bifogas s.k. styrkande handlingar, vilka utgörs av

- faktura,
- i vissa fall en tullvärdedeklaration,
- eventuella ursprungsintyg,

- övriga handlingar.

Transportdokument och/eller packlista kan krävas av Tullverket.

Fakturan ska innehålla uppgift om

- säljarens och köparens namn och adress,
- fakturadag, fakturanummer,
- kollis antal, slag, bruttovikt, märke och nummer,
- varans benämning och kvantitet,
- pris för varje varuslag,
- eventuella rabatter, leveransvillkor, betalningsvillkor.

Avlämnade handlingar behålls av Tullverket. Lämnas tulldeklarationen elektroniskt behöver några styrkande handlingar inte lämnas. Sådana handlingar ska dock bevaras hos deklaranter i fem år efter det år då tulldeklarationen togs emot av Tullverket.

36.4.3 Förenklade förfaranden

En tulldeklaration enligt någon av typerna av förenklade förfaranden ska följas av en kompletterande deklaration.

Ofullständig deklaration

En ofullständig deklaration får lämnas efter Tullverkets medgivande om deklaranter har avsevärd svårighet att lämna en fullständig deklaration omedelbart. Den ofullständiga deklarationen lämnas elektroniskt eller på enhetsdokumentet, blad 6 och ev. 8. Faktura måste bifogas i de fall deklarationen lämnas på enhetsdokumentet, annars räcker det om den finns tillgänglig hos deklaranter. Den kompletterande deklarationen ska lämnas senast onsdagen i andra veckan efter det varorna frigjorts.

Förenklat deklara-tions-förfarande

Ett förenklat deklara-tions-förfarande kan användas av en importör eller ett ombud. Såväl förenklat deklara-tions-förfarande för importör som förenklat deklara-tions-förfarande för ombud kräver tillstånd av Tullverket. För att få sådant tillstånd krävs att man ska vara bokföringsskyldig eller vara annan svensk juridisk person. Ett villkor för att få tillstånd att använda förenklat deklara-tions-förfarande är att man är kredithavare hos Tullverket.

Den förenklade deklarationen lämnas på enhetsdokumentet, blad 6 och ev. 8 eller genom ett elektroniskt dokument. En kompletterande tulldeklaration som upprättas på enhetsdokumentet ska lämnas till Tullverket senast tio dagar efter den dag då varan frigjordes. Faktura och övriga handlingar ska lämnas tillsammans med deklarationen enligt samma regler

som gäller vid normalförfarandet. En kompletterande tulldeklaration som lämnas elektroniskt ska överföras till TDS senast elva dagar efter den dag då varan frigjordes.

Lokalt klareringsförfarande

Lokalt klareringsförfarande innebär att tulldeklareringen inleds genom att varorna införs i bokföringen hos företaget. Tillstånd från Tullverket krävs för att få använda lokalt klareringsförfarande. Förutsättningar för tillstånd är bl.a. att man är kredithavare hos tullverket och att den kompletterande tulldeklarationen lämnas elektroniskt till Tullverket.

36.5 Tull- och skattefrihet

Tull- och skattefrihet

Följande gäller för tull- och skattefrihet vid import av vara från tredje land. Skattefrihet enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. medges i regel för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som befriar en tullpliktig vara från tull enligt rådsförordningen (EEG) nr 918/83, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som har meddelats med stöd av dessa. Detta innebär, med vissa undantag, att om en vara blir tullfri enligt nu redovisade regler behöver inte heller mervärdesskatt betalas.

36.6 Tullförfarande med ekonomisk verkan

36.6.1 Allmänt

Vissa av tullförfarandena kallas tullförfarande med ekonomisk verkan. För att använda dessa förfaranden krävs tillstånd från Tullverket. Följande tullförfarande hör till denna kategori

- lagring i tullager,
- aktiv förädling,
- bearbetning under kontroll,
- temporär import,
- passiv förädling.

36.6.2 Tullager

Tullager

Med tullager avses varje av Tullverket godkänt och övervakat ställe, där varor får lagras enligt fastställda villkor. Det finns alltså tre villkor

- Tullverket måste ge sitt tillstånd

- tullagret måste stå under Tullverkets övervakning
- varor får lagras på de villkor som Tullverket fastställer.

Ett tullager, som kan vara antingen allmänt tullager eller privat tullager, kan tjäna bl.a. följande syften

- icke-gemenskapsvaror kan lagras på tullager utan att importtullar och andra skatter och avgifter tas ut,
- icke-gemenskapsvaror kan läggas upp och förvaras på tullager utan att samtliga importrestriktioner är uppfyllda,
- vissa gemenskapsvaror kan läggas upp på tullager i avvaktan på export till tredjeland.

Uppläggning på tullager av icke-gemenskapsvaror kan ske enligt normalförfarandet eller något förenklat förfarande.

Tullagerförfarandet avslutas genom att varan anmäls till en ny godkänd tullbehandling.

36.6.3 Aktiv förädling

Aktiv förädling

Med aktiv förädling avses ett tullförfarande där varor importeras till gemenskapen för att genomgå någon förädlingsprocess och därefter återexporteras som förädlingsprodukter. För tillämpning av detta tullförfarande krävs tillstånd av Tullverket.

Tullförfarandet aktiv förädling delas in i suspensionssystemet och restitutionssystemet. Suspensionssystemet innebär temporär befrielse från importtullar och handelspolitiska åtgärder. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt. Restitutionssystemet innebär att importtullar betalas vid importtillfället för att sedan återbetalas, efter ansökan, då förfarandet avslutats.

36.6.4 Bearbetning under kontroll

Bearbetning under tullkontroll

Förfarandet för bearbetning under tullkontroll ska medge att icke-gemenskapsvaror inom gemenskapens tullområde får genomgå processer som förändrar deras beskaffenhet eller skick utan att de underkastas importtullar eller handelspolitiska åtgärder. Förfarandet ska också medge att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning mot betalning av de importtullar som är tillämpliga på dem.

För att tillämpa förfarandet för bearbetning under tullkontroll krävs tillstånd. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt.

36.6.5 Temporär import

Temporär import Förfarandet för temporär import ska medge att icke-gemenskapsvaror används i gemenskapens tullområde fullständigt eller partiellt befriade från importtullar och utan att de blir föremål för handelspolitiska åtgärder, då varorna är avsedda för återexport. Temporär import kan medges för varor och transportmedel, inklusive lastpallar och containrar.

För att få tillämpa temporär import krävs tillstånd av Tullverket. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt.

36.6.6 Passiv förädling

Passiv förädling Förfarandet för passiv förädling ska medge att gemenskapsvaror temporärt exporteras från gemenskapens tullområde för att genomgå förädlingsprocesser och att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning med fullständig eller partiell befrielse från importtullar.

För att få tillämpa passiv förädling krävs tillstånd av Tullverket.

36.7 Transitering

36.7.1 Allmänt

Transitering Transitering av varor innebär att varorna transporteras från en plats till en annan utan att beläggas med importtullar och andra skatter eller avgifter eller bli föremål för handelspolitiska åtgärder.

Grundläggande för transitering av varor är att varorna transporteras från ett tullkontor till ett annat tullkontor under någon form av tullkontroll. Kontroll av att varorna inte byts ut sker vanligtvis genom att tullen förseglar de lastenheter i vilka varorna transporteras.

36.7.2 Transiteringsförfarandet inom EU

Inom EU Inom EU kan följande transiteringsförfaranden tillämpas

- det gemensamma transiteringsförfarandet,
- gemenskapens transiteringsförfarande,
- enligt TIR-konventionen, dvs. på TIR-carnet,
- på ATA-carnet,
- enligt Mannheimkonventionen, dvs. på Rhens farleder med användande av Rhenmanifestet,

- enligt en särskild överenskommelse mellan Atlantpaktens stater, dvs. med NATO-blankett 302,
- enligt överenskommelser med Andorra och San Marino.

Det vanligaste transiteringsförfarandet är det gemensamma transiteringsförfarandet.

36.7.3 Det gemensamma transiteringsförfarandet

Gemensam transitering

Fördragsslutande parter till konventionen den 20 maj 1987 om ett gemensamt transiteringsförfarande är Europeiska gemenskapen innefattande samtliga medlemsstater samt vart och ett av EFTA-länderna.

EFTA-länder: Island, Norge och Schweiz.

Det gemensamma transiteringsförfarandet tillämpas på transiteringar såväl mellan gemenskapen och EFTA-länderna som mellan dessa länder. En transitering, som endast berör en fördragsslutande parts område är alltså inte att anse som en transitering enligt det gemensamma förfarandet.

Exempel på transiteringar enligt detta förfarande: Stockholm – Oslo, Oslo – Bern.

36.8 Frizon och frilager

Frizon/Frilager

Det är medlemsstaterna inom gemenskapen som beslutar om upprättandet av frizoner och frilager. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen. Tullverket ska godkänna uppförandet av byggnader i en frizon. Tullverket övervakar frizonerna och får utföra tullkontroll av personal och transportmedel.

Frizoner och frilager är delar av gemenskapens tullområde eller avskilda lokaler inom detta område och där

- icke-gemenskapsvaror inte anses befinna sig inom gemenskapens tullområde, under förutsättning att varorna inte övergått till fri omsättning,
- gemenskapsvaror finns upplagda samt omfattas av sådana åtgärder som vanligen är knutna till export av varor.

36.9 Återexport

Icke-gemenskapsvaror får återexporteras från gemenskapens tullområde. Vid återexport tillämpas de regler som gäller för

tullförfarandet export och tulldeklaration ska lämnas som vid normal export

36.10 Förstöring eller överlåtelse

Förstöring eller överlåtelse av icke-gemenskapsvaror får göras efter föreskriven anmälan till Tullverket och ska inte medföra utgifter för statskassan. Tullverket övervakar proceduren

36.11 Betalningsansvarighet

Tullskuld

Tullskuld (tullar, jordbrukstullar och exporttullar), annan skatt och avgift ska betalas för varor som importeras från tredjeland av den som är gäldenär för varan. Med gäldenär avses en person som har betalningsansvar för en tullskuld. Anlitar gäldenären ombud för att lämna tulldeklaration kan ombudet åta sig att fullgöra gäldenärens betalningsskyldighet gentemot Tullverket. Det är dock alltid gäldenären som är betalningsansvarig gentemot Tullverket.

Påförda avgifter måste betalas inom föreskriven tid, även om gäldenären inte är nöjd med tulltaxeringsbeslutet, utan begär omprövning eller överklagar detta. Leder klagomålet eller omprövningen till lägre avgifter sker återbetalning.

Betalningstid

Tullskuld och övriga avgifter ska betalas vid varje importtillfälle. Betalningen ska ske senast 10 dagar efter det att avgiftsbeslutet meddelats. Vid betalningen utfärdas ett tullkvitto.

På tullkvittot meddelas även tulltaxeringsbeslutet. Beslutet anses vara meddelat den dag tullkvittot utfärdats.

Tullräkning

Kredithavare betalar tullskuld, andra skatter och avgifter enligt tullräkning. En kredithavare får tullräkning en gång i veckan. Räkningen omfattar tulltaxeringsbeslut för samtliga sändningar som frigjorts under en kalendervecka. Betalningen ska göras senast på den förfallodag som angivits på räkningen. En tullräkning utfärdas minst 10 dagar innan den ska betalas.

Dröjsmålsränta

Den som inte betalar tullskuld, annan skatt och avgift inom föreskriven tid får betala en dröjsmålsränta.

Tullbestämmelserna innehåller ett stort antal bestämmelser om återbetalning eller eftergift av tull. Belopp som får dras av vid mervärdesskatteredovisningen återbetalas inte.

36.12 Omprövning och överklagande

Omprövning

Deklarant som finner fel i ett tulltaxeringsbeslut kan begära omprövning. En ansökan om omprövning ska göras inom tre år från den dag då den betalningsskyldige underrättades om beloppet, dvs. den dag då tullräkningen utfärdades. Ett omprövningsbeslut meddelas på tullräkningen. Tullverket kan också på eget initiativ besluta om rättelse genom omprövning. Även ett sådant omprövningsbeslut meddelas på tullräkningen.

Överklagande

Ett tulltaxeringsbeslut får överklagas. Ett överklagande ska ha kommit in inom tre år från den dag då tullskulden uppkom. Ett överklagande beträffande tulltaxering behandlas som en ansökan om omprövning, om Tullverket finner att beslutet kan ändras så som gäldenären begär. Om överklagandet gäller något annat beslut enligt tullagstiftningen än tulltaxeringsbeslut ska överklagandet enligt FL ha kommit in inom tre veckor från den dag klaganden fick del av beslutet.

36.13 Tulltillägg

Tulltillägg

Tulltillägg är i likhet med skattetillägg en sanktionsavgift.

Har en oriktig uppgift lämnats i en tulldeklaration och uppgiften medför att för låg tull eller skatt skulle ha fastställts påförs tulltillägg.

Tulltillägget är 20 procent av den tull eller skatt som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften godtagits. Det är dock 10 procent när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML.

Tulltillägg påförs normalt inte om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten understiger 5000 kronor.

En gäldenär kan begära omprövning av eller överklaga ett beslut om tulltillägg.

36.14 Tullverkets kontrollmöjligheter

Tullkontroll

För kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldigheten enligt tullagstiftningen gjorts riktigt och fullständigt får Tullverket undersöka varor, transportmedel och andra utrymmen där varor kan förvaras, områden för tillfälligt lager, tullager, frizoner och frilager samt handresgods. Särskilda regler gäller för Tullverkets kontroll vid införsel från eller utförsel till annat EU-land.

I samband med granskningen av tulldeklarationer kan Tullverket begära in de handlingar och uppgifter som behövs för att styrka de uppgifter som lämnats i deklARATIONEN. Tullverket får också undersöka och ta prov på varor.

Tullrevision

Efterkontroll görs bl.a. i form av tullrevision. Den reviderade ska underrättas om beslutet om tullrevision innan revisionen verkställs. Beslutet innehåller uppgifter om ändamålet med revisionen och möjligheten att undanta vissa handlingar och uppgifter.

Vid revisionen får alla handlingar granskas som kan ha betydelse för kontrollen. Som exempel på handlingar som får granskas kan nämnas kontoplaner, bokföringsverifikationer, bokföringsböcker, bokslutshandlingar, revisions- och verksamhetsberättelser, kontrakt etc. Vid revision får revisorn ta prov på varor och granska varulager.

Information om hur mervärdesskattedelen i skattedeklarationen ska fyllas i

Informationen avser skattedeklarationer för perioder som avslutas efter **den 1 januari 2007**.

Block A – Momspliktig försäljning eller uttag exklusive moms

Ruta 05

Ruta 05 Momspliktig försäljning som inte ingår i annan ruta nedan

Här redovisar du den momspliktiga försäljningen av varor och tjänster inom Sverige exklusive moms. Även försäljning till köpare i andra EG-länder kan räknas som momspliktig försäljning i Sverige. Det gäller i de fall köparen i det andra EG-landet inte är momsregistrerad, t.ex. en privatperson, eller en företagare som inte åberopar ett giltigt momsregistreringsnummer.

Här redovisar du som är hästägare även prispengar från trav- och galoppsport för vilka STC eller SG redovisar utgående moms. Den utgående momsen på prispengar redovisas centralt av Svenska Travsportens Centralförbund (STC) och Svenska Galoppförbundet (SG). Du ska alltså inte själv redovisa den utgående momsen.

Undantag

- Du ska inte redovisa någon omsättning när du använt vinstmarginalbeskattning vid försäljning av varor eller rese-tjänster. Du ska i stället redovisa beskattningsunderlaget i ruta 07.
- Hyresinkomsterna när du är frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal ska du redovisa i ruta 08.
- Belopp som dina kunder betalar a conto vid byggnads-entreprenader redovisar du först i den period du deklarerar den utgående momsen.

Ruta 06

Ruta 06 Momspliktiga uttag

Här redovisar du värdet exklusive moms av varor och tjänster som du ska uttagsbeskatta dig för.

Varor

Du ska uttagsbeskatta dig för uttag av vara om du utan ersättning

- tar ut varan ur verksamheten för privat bruk
- ger bort varan
- för över varan till en verksamhet som inte är momspliktig.

Tjänster

Du ska uttagsbeskatta dig för uttag av tjänst om du utan ersättning

- använder en tillgång i verksamheten för privat bruk
- låter någon annan använda en tillgång i verksamheten
- utför eller låter utföra en tjänst åt dig själv, din personal eller någon annan.

För vissa tjänster inom fastighetsområdet gäller särskilda regler för uttagsbeskattning.

Ruta 07

Ruta 07 Beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning

Här redovisar du beskattningsunderlaget för de varor och resetjänster där du har använt reglerna för vinstmarginalbeskattning. Med beskattningsunderlag menas det värde på vilket momsen ska beräknas. Vid negativ vinstmarginal anger du värdet till 0 kronor.

Begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Beskattningsunderlaget är vinstmarginalen minskad med momsen på vinstmarginalen.

Resetjänster

Vid försäljning av en resetjänst med vinstmarginalbeskattning är beskattningsunderlaget lika med reseföretagets vinstmarginal utan moms. Vinstmarginalen är skillnaden mellan resans pris, (inklusive moms) och reseföretagets kostnader (inklusive moms) för de varor och tjänster som ingår i resetjänsten och som kommer resenären direkt till godo.

Ruta 08

Ruta 08 Hyresinkomster vid frivillig skattskyldighet

Här redovisar du hyresinkomster, exklusive moms, för fastigheter där du är frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal. Du måste ha ett beslut från Skatteverket om att du är frivilligt skattskyldig för den lokalen. Om Skatteverket

inte har fattat ett sådant beslut ska du inte ta ut moms av dina hyresgäster.

Block B – Utgående moms på försäljning eller uttag i ruta 05–08

Ruta 10

Ruta 10 Utgående moms 25 %, ruta 11 – Utgående moms 12 % samt ruta 12 – Utgående moms 6 %

Här redovisar du för respektive skattesats summan av utgående moms på

- försäljning av varor och tjänster som omsatts inom Sverige (inklusive hyresinkomster vid frivillig skattskyldighet och försäljning där momsen beräknas på vinstmarginalen).
- uttag av varor och tjänster som omsatts inom Sverige
- förskott för vara eller tjänst som en kund i Sverige har beställt av dig.

Block C – Momspliktiga inköp där köparen är skattskyldig

Ruta 20

Ruta 20 Inköp av varor från annat EG-land

Här redovisar du värdet av

- varuinköp som du gjort från säljare i annat EG-land när du åberopat ditt momsregistreringsnummer.
- överföring (gränsöverskridande transport) från egen verksamhet i ett annat EG-land som ska beskattas i Sverige.

Du ska själv redovisa moms på dessa s.k. gemenskapsinterna förvärv.

Här ska utländska företagare redovisa värdet av överföringar från verksamheter som företagaren bedriver i annat EG-land även i de fall överföringen inte ska beskattas i Sverige. Det gäller utländska företagare som är momsregistrerade i Sverige pga. att de gör gemenskapsinterna förvärv som är undantagna från skatteplikt.

Undantag

Inköp som du gjort för att direkt sälja varan vidare (som s.k. mellanman vid trepartshandel) ska du inte redovisa här utan i ruta 37. Med trepartshandel menas att en säljare säljer en vara i ett EG-land till en köpare (mellanman) i ett annat EG-land men

varan levereras direkt till en kund i ett tredje EG-land. Alla tre parterna förutsätts vara momsregistrerade.

Ruta 21

Ruta 21 Inköp av tjänster från annat EG-land

Här redovisar du värdet av tjänster som du köpt från säljare i ett annat EG-land när du som köpare är skattskyldig och därför ska redovisa den utgående momsen.

Ruta 22

Ruta 22 Inköp av tjänster från land utanför EG

Här redovisar du värdet av tjänster som du köpt från en säljare i ett land utanför EG när du som köpare är skattskyldig och därför ska redovisa den utgående momsen.

Ruta 23

Ruta 23 Inköp av varor i Sverige

Här redovisar du värdet av varor som du köpt i Sverige när du som köpare är skattskyldig och därför ska redovisa den utgående momsen.

Exempel på varuinköp där du som köpare ska redovisa momsen:

- Inköp av varor från en utländsk företagare i Sverige som valt att inte vara skattskyldig för försäljning till momsregistrerade köpare i Sverige. Från denna regel finns undantag för vissa varor.
- Inköp av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med minst 325 tusendelars finhalt.
- Inköp av investeringsguld när säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättningen.
- Inköp av gas genom distributionsnätet för naturgas och el från en utländsk företagare om du är skattskyldig återförsäljare eller förbrukar varan i Sverige.

Ruta 24

Ruta 24 Inköp av tjänster i Sverige

Här redovisar du värdet av tjänster som du köpt från en säljare i Sverige när du som köpare är skattskyldig och därför ska redovisa den utgående momsen.

Exempel på inköp av tjänster där du som köpare ska redovisa momsen:

- Inköp av tjänster inom byggsektorn där köparen ska redovisa och betala momsen, s.k. omvänd skattskyldighet. Du ska tillämpa omvänd skattskyldighet när du säljer byggtjänster till någon som i sin tur säljer tjänsterna vidare.

Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ska tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2007.

- Inköp av tjänster från en utländsk företagare som valt att inte vara skattskyldig för försäljning till momsregistrerade köpare i Sverige. Från denna regel finns undantag för vissa tjänster.

Block D - Utgående moms på inköp i ruta 20–24

Ruta 30

Ruta 30 Utgående moms 25 %, ruta 31 – Utgående moms 12 % samt ruta 32 – Utgående moms 6 %

Här redovisar du för respektive skattesats summan av utgående moms på inköp av

- varor från annat EG-land
- tjänster från annat EG-land
- tjänster från säljare i ett land utanför EG
- varor i Sverige där omvänd skattskyldighet ska tillämpas
- tjänster i Sverige där omvänd skattskyldighet ska tillämpas.

Block E - Försäljning m.m. som är undantagen från moms

Ruta 35

Ruta 35 Försäljning av varor till annat EG-land

Här redovisar du

- det fakturerade värdet av varor som du säljer utan moms till en kund i ett annat EG-land därför att kunden åberopat ett giltigt momsnummer i ett annat EG-land än Sverige. Förskott för en sådan varuleverans redovisar du först vid leveransen.
- anskaffningsvärdet för varor som överförts till en egen filial, eller till en egen verksamhet i ett annat EG-land om verksamheten är momsregistrerad där. Med överföring menas en gränsöverskridande varutransport inom EG utan att varan byter ägare.

Undantag

Du ska inte redovisa värdet av varuöverföringar till ett annat EG-land när varan anses omsatt i det andra EG-landet. Detta gäller när en vara överförs i samband med monteringsleverans. Monteringsleveranser ska du redovisa i ruta 42.

Belopp som du redovisar i ruta 35 ska du även redovisa i kvartalsredovisningen.

Ruta 36

Ruta 36 Försäljning av varor utanför EG

Här redovisar du värdet av varuförsäljning utanför EG. I mervärdesskattelagen kallas sådan försäljning export. Med export avses följande:

- Direkt utförsel till en plats utanför EG
- Hämtköp som en utländsk företagare gör
- Leverans till exportbutik
- Leverans till fartyg eller flygplan i utrikestrafik
- Försäljning ombord på fartyg och flygplan i utrikestrafik
- Försäljning av tillfälligt registrerade bilar och motorcyklar
- Leverans av bilar och motorcyklar utanför EG
- Försäljning till personer bosatta utanför EG (taxfree)

Här ska du även redovisa värdet av varor som du överför från Sverige till ett land utanför EG. Om du därefter säljer varorna utanför EG ska du inte redovisa den försäljningen i skattedeklarationen.

Ruta 37

Ruta 37 Mellanmans inköp av varor vid treparts-handel

Här redovisar du inköp som du gjort från en momsregistrerad säljare i ett annat EG-land än Sverige för att direkt sälja varan vidare. Då kallas du mellanman vid trepartshandel. Med trepartshandel menas att en säljare säljer en vara i ett EG-land till en köpare (mellanman) i ett annat EG-land men varan levereras direkt till en kunden i ett tredje EG-land. Alla tre parterna förutsätts vara momsregistrerade.

Du som mellanman betalar inte moms på trepartsförvärv. Detta är ett undantag från "vanliga" gemenskapsinterna förvärv som du ska redovisa i ruta 20.

Ruta 38

Ruta 38 Mellanmans försäljning av varor vid treparts-handel

Här redovisar du försäljning till en momsregistrerad köpare i ett annat EG-land än Sverige av varor som du köpt som s.k. mellanman vid trepartshandel. Med trepartshandel menas att en säljare säljer en vara i ett EG-land till en köpare

(mellanman) i ett annat EG-land men varan levereras direkt till en kund i ett tredje EG-land. Alla tre parterna förutsätts vara momsregistrerade.

Det belopp som du redovisar här ska du även redovisa som värde av trepartshandel i kvartalsredovisningen.

Ruta 39

Ruta 39 Försäljning av tjänster när köparen är skattskyldig i annat EG-land

Här redovisar du försäljning av bl. a. upphovsrätter och liknande rättigheter, reklam- och annonseringstjänster, konsulttjänster och informationstjänster om köparen är en näringsidkare i ett annat EG-land.

Här redovisar du även försäljning av tjänster utan moms till en köpare som åberopat ett giltigt momsregistreringsnummer i ett annat EG-land.

Exempel på sådana tjänster:

- Varutransporter som påbörjas i Sverige och avsluts i ett annat EG-land.
- Tjänster som utförs som ett led i varutransporter (lastning, lossning, godshantering m.m.) när tjänsten utförs i Sverige.
- Arbete på lös egendom, som därefter förs ut ur Sverige.

Förmedling av ovanstående tjänster.

Ruta 40

Ruta 40 Övrig försäljning av tjänster omsatta utom landet

Här redovisar du övrig försäljning av tjänster som omsatts utanför Sverige. Det gäller t. ex. försäljning av vissa tjänster utan moms till köpare som är näringsidkare i ett land utanför EG. Här redovisar du även försäljning av sådana tjänster som anses omsatta utomlands oavsett vem som är köpare, t. ex. resor till andra länder i de fall då du inte ska använda vinstmarginalbeskattning. I de fallen ska du i stället redovisa beskattningsunderlaget i ruta 07.

Ruta 41

Ruta 41 Försäljning när köparen är skattskyldig i Sverige

Här redovisar du försäljning när köparen finns i Sverige och är skattskyldig för det du säljer (s.k. omvänd skattskyldighet).

Exempel på sådan försäljning:

- Tjänster inom byggsektorn där köparen ska redovisa och betala momsen. Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ska tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2007.
- En utländsk företagares försäljning av varor och tjänster till momsregistrerade köpare i Sverige. Från denna regel finns vissa undantag.
- Försäljning av guldmateriel eller halvfärdiga produkter med minst 325 tusendelars finhalt.
- Försäljning av investeringsguld när du som säljare är frivilligt skattskyldig för omsättningen. Trots att du som säljare är frivilligt skattskyldig ska köparen redovisa och betala momsen.

Ruta 41

Ruta 42 Övrig försäljning m.m,

Här redovisar du försäljning m.m. som är undantagen från moms och som du inte ska redovisa i någon annan ruta. Här ska du också redovisa försäkringsersättningar och bidrag du tagit emot och som inte är ersättningar för sålda varor eller tjänster. Observera att du enbart behöver redovisa sådana inkomster som kan ha något samband med din momspliktiga verksamhet. Det är alltså inte meningen att du här ska redovisa samtliga affärshändelser som du inte redovisat i någon annan ruta i skattedeklarationen.

Exempel på försäljning som ska redovisas:

- Monteringsleveranser (se undantag till ruta 35)
- Momsfri uthyrning av fastighet
- Anläggningstillgångar, t.ex. bilar, när du inte haft avdragsrätt vid inköpet
- Läkemedel på recept
- Nya transportmedel som du sålt till en köpare i ett annat EG-land när denne inte återopat ett giltigt momsregistreringsnummer
- Flygbensin och flygfotogen
- Skepp för yrkesmässig sjöfart och fiske
- Vissa medlemsblad och tidskrifter

- Investeringsguld när du inte är frivilligt skattskyldig för omsättningen

Exempel på bidrag

- Vissa EU-bidrag
- Näringsbidrag

Block F - Ingående moms

Ruta 48

Ruta 48 Ingående moms att dra av

Här redovisar du summan av avdragsgill ingående moms (moms som du betalat på inköp).

I beloppet ingår

- moms på förvärv av varor och tjänster som har skett inom Sverige
- moms som lagts på i tullräkning
- moms på tjänster som du köpt från länder utanför EG
- moms på varor och tjänster som du köpt från andra EG-länder

Observera att du aldrig får dra av utländsk moms. Sådan moms kan i vissa fall återbetalas av en utländsk skattemyndighet. Du kan däremot ha avdragsrätt för momsen på inköp i Sverige även om du ska redovisa den utgående momsen i ett annat land.

Block G - Moms att betala eller få tillbaka

Ruta 49

Ruta 49 Moms att betala eller få tillbaka

Här redovisar du moms som du ska betala eller få tillbaka för perioden, dvs. summan av beloppen i rutorna 10, 11, 12, 30, 31 och 32 minskat med beloppet i ruta 48.

Om du inte har någon moms att redovisa för perioden skriver du 0 här.

Identifieringsnummer

Identifieringsnummer för den särskilda beskattningsordningen avseende elektroniskt tillhandahållna tjänster är konstruerat på följande sätt:

EU123456789

Förklaring

EU	Generell landskod
123	Numerisk landskod för registreringslandet (Member State of Identification) enligt nedan
45678	Individuellt tilldelat nummer
9	Kontrollsiffra

Numeriska landskoder (enligt ISO 3166):

056	Belgien
100	Bulgarien
196	Cypern
208	Danmark
233	Estland
246	Finland
250	Frankrike
300	Grekland
372	Irland
380	Italien
428	Lettland
440	Litauen
442	Luxemburg
470	Malta
528	Nederländerna
616	Polen
620	Portugal
642	Rumänien

538 *Bilaga 5*

703	Slovakien
705	Slovenien
724	Spanien
826	Storbritannien
752	Sverige
203	Tjeckien
276	Tyskland
348	Ungern
040	Österrike

Lagar och förarbeten

Denna förteckning upptar ändringar i skattebetalningslagen (1997:483) och skattebetalningsförordningen (1997:750) alltsedan dessa trädde i kraft. Motsvarande förteckningar avseende mervärdesskattelagen (1994:200) och mervärdesskatteförordningen (1994:223) finns i MOMSHL 2007.

Förteckning över ändringar i skattebetalningslagen (1997:483)

<i>SFS</i>	<i>Prop.</i>	<i>Bet.</i>
1997:773	1996/97:173	1997/98:SkU4
1997:953	1997/98:1	1997/98:FiU1
1997:1029	1997/98:10	1997/98:SkU10
1997:1032	1997/98:33	1997/98:SkU9
1997:1145		1997/98:SkU14
1998:194	1997/98:65	1997/98:SkU19
1998:232	1997/98:134	1997/98:SkU24
1998:341	1997/98:133	1997/98:SkU26
1998:347	1997/98:148	1997/98:SkU29
1998:516	1997/98:100	1997/98:SkU28
1998:681	1997/98:151	1997/98:SfU13
1999:315	1998/99:38	1998/99:KU18
1999:316	1998/99:38	1998/99:SkU17
	1998/99:83	1998/99:SkU17
1999:641	1998/99:69	1998/99:SkU18
1999:962	1999/2000:1	1999/2000:FiU1
1999:1058	1999/2000:6	1999/2000:SkU7
1999:1118	1998/99:130	1999/2000:LU2
1999:1300	1998/99:124	1999/2000:KrU5
	1999/2000:2	1999/2000:SkU2
	och 6	och 7
2000:55	1999/2000:23	1999/2000:LU8
2000:77		1999/2000:SkU12
2000:486	1999/2000:105	1999/2000:SkU22
2000:501	1999/2000:82	1999/2000:SkU21
2000:794	1999/2000:138	2000/01:SfU4
2000:878	2000/01:11	2000/01:SkU5

**Förteckning över ändringar i skattebetalningslagen
(1997:483)**

<i>SFS</i>	<i>Prop.</i>	<i>Bet.</i>
2000:985	2000/01:8	2000/01:SfU5
2000:1000	2000/01:7	2000/01:SkU4
2000:1004	2000/01:1	2000/01:FiU1
2000:1164	2000/01:12	2000/01:SkU6
2000:1302	1999/2000:126	2000/01:SkU3
	2000/01:8	2000/01:SkU3
2000:1346	2000/01:22	2000/01:SkU9
2000:1382	2000/01:24	2000/01:SkU8
2001:191	2000/01:33	2000/01:SkU20
2001:328	2000/01:117	2000/01:SkU27
2001:840	2001/02:1	2001/02:FiU1
2001:902	2001/02:29	2001/02:SkU9
2001:907	2001/02:3	2001/02:SkU3
2001:970	2001/02:28	2001/02:SkU8
2001:1171	2001/02:45	2001/02:SkU12
2001:1186	2001/02:42	2001/02:SkU7
2001:1239	2001/02:25	2001/02:SkU10
2002:314	2001/02:119	2001/02:SfU17
2002:391	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:400	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:432	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:538	2001/02:165	2001/02:SkU23
2002:674	2001/02:112	2001/02:FiU17
2002:887	2002/03:10	2002/03:SkU3
2002:1005	2002/03:5	2002/03:SkU2
2003:212	2002/03:106	2002/03:SkU16
2003:213		2002/03:SkU16
2003:222	2002/03:77	2002/03:SkU13
2003:227	2002/03:96	2002/03:SkU14
2003:334		2002/03:SkU19
2003:336		2002/03:SkU19
2003:664	2002/03:99	2003/04:SkU2
2003:747	2002/03:99	2003/04:SkU5
	2002/03:128	2003/04:SkU5
2003:1089	2003/04:10	2003/04:SkU6
2003:1136	2003/04:26	2003/04:SkU15
2003:1205	2002/03:99	2003/04:SkU11
	2003/04:19	2003/04:SkU11
2004:63	2002/03:150	2003/04:FiU14
2004:127	2003/04:64	2003/04:SkU26

Förteckning över ändringar i skattebetalningslagen (1997:483)

<i>SFS</i>	<i>Prop.</i>	<i>Bet.</i>
2004:435	2003/04:99	2003/04:FiU27
2004:500	2003/04:133	2003/04:SkU33
2004:753	2003/04:163	2004/05:SkU3
2004:789	2003/04:152	2004/05:SfU4
2004:1142	2004/05:19	2004/05:SkU9
2004:1156	2004/05:15	2004/05:SkU10
2004:1157		2004/05:SkU10
2004:1186	2003/04:156	2004/05:JuU7
2004:1242	2004/05:21	2004/05:SfU5
2004:1345	2003/04:170, 2004/05:19, 21 och 25	2004/05:SkU18
2005:345	2004/05:113	2004/05:SkU30
2005:459	2004/05:149	2004/05:SkU32
2005:809	2005/06:7	2005/06:FiU13
2005:830		2005/06:FiU1
2005:922	2005/06:25	2005/06:LU5
2005:1118	2005/06:31	2005/06:SkU11
2005:1138	2005/06:44	2005/06:SkU14
2005:1140		
2006:579	2005/06:169	2005/06:SkU29
2006:591	2005/06:125	2005/06:SkU33
2006:727	2005/06:200	2005/06:SkU35
2006:993		2005/06:KU33
2006:1343	2006/07:1	2006/07:FiU1
2006:1429	2006/07:1	2006/07:FiU1
2006:1496	2006/07:07	2006/07:SkU3
2006:1509	2006/07:13	2006/07:SkU5
2006:1513		

**Förteckning över ändringar i skattebetalnings-
förordningen (1997:750)**

SFS

1997:1070
1998:350
1998:1396
1998:1736
1999:101
1999:732
2000:517
2000:829
2000:1016
2001:339
2001:342
2001:1249
2002:393
2002:815
2003:223
2003:988
2003:1114
2004:340
2004:941
2005:239
2005:1114
2006:588
2006:779

Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd m.m.

Den 1 januari 2004 inrättades Skatteverket, som ersatte Riksskatteverket och de regionala skattemyndigheterna. Denna förteckning upptar gällande föreskrifter samt gällande allmänna råd och rekommendationer m.m. som berör mervärdesskatt och som har beslutats av Skatteverket och dess föregångare, Riksskatteverket. Notera dock att det kan förekomma att en föreskrift, allmänt råd eller rekommendation är inaktuell till vissa delar.

Skatteverket beslutar om föreskrifter enligt särskilda bemyndiganden. Föreskrifterna är liksom lagar och förordningar bindande. De kungörs i Skatteverkets författningssamling (SKVFS). Riksskatteverkets föreskrifter har publicerats i Riksskatteverkets författningssamling (RSFS). Skatteverket beslutar också om allmänna råd. De tas in i publikationen Skatteverkets allmänna råd (SKV A). Till skillnad mot föreskrifterna är de allmänna råden enbart vägledande, inte bindande. Före år 2001 benämndes de allmänna råden Riksskatteverkets rekommendationer m.m. och gavs ut i flera serier. Skatteverket publicerar meddelanden som ges ut i publikationen Skatteverkets meddelanden (SKV M). I meddelanden tas bl.a. in redogörelser för gällande rätt, som fanns i de tidigare rekommendationerna.

På Skatteverkets webbplats finns samtliga föreskrifter, allmänna råd och meddelanden under Rättsinformation.

Skatteverkets författningssamling

- RSFS 1999:12 Föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning m.m.
- RSFS 2000:32 Föreskrifter om beslutsmyndighet för vissa skattskyldiga under 2001.
- RSFS 2001:7 Föreskrifter om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen 1999:445 om exportbutiker.

- RSFS 2001:27 Föreskrifter om beslutsmyndighet under 2002 för vissa skattskyldiga.
- RSFS 2002:33 Föreskrifter om revision m.m.
- RSFS 2002:34 Föreskrifter om beslutsmyndighet under 2003 för vissa skattskyldiga.
- SKVFS 2004:19 Skatteverkets föreskrifter om vilka guldmynt som är att anse som investeringsguld.
- SKVFS 2005:14 Skatteverkets föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen (1994:200).
- SKVFS 2006:2 Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Skattedeklaration.
- SKVFS 2006:4 Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Företagsregistrering.
- SKVFS 2006:5 Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Skattekonto.
- SKVFS 2006:9 Skatteverkets föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2006:5) om e-tjänsten Skattekonto.
- SKVFS 2006:11 Skatteverkets föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2006:2) om e-tjänsten Skattedeklaration.
- SKVFS 2006:15 Skatteverkets föreskrifter om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:12) om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning m.m.
- SKVFS 2006:20 Skatteverkets föreskrifter om basränta enligt 19 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483).
- SKVFS 2006:29 Skatteverkets föreskrifter om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:33) om revisioner m.m.

Skatteverkets meddelanden

- SKV M 2004:18 Skatteverkets information om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskatte-deklaration, särskild skattedeklaration och förenklad deklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer.

SKV M 2004:19 Skatteverkets information om överenskommelse den 3 september 2004 om administrativ assistans mellan Sverige och Nederländerna.

Skatteverkets allmänna råd

RSV S 1998:13 Rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.

RSV S 1998:33 Ändring i rekommendationer m.m. (RSV:s 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.

RSV S 1998:34 Rekommendationer m.m. om begäran om indrivning och annat överlämnande till kronofogdemyndigheten av fordringar enligt skattebetalningslagen.

RSV S 2000:9 Rekommendationer m.m. om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta enligt skattebetalningslagen.

SKV A 2004:5 Skatteverkets allmänna råd om avdrag för utgifter för representation m.m. att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2004 och fr.o.m. 2005 års taxering

SKV A 2004:28 Skatteverkets allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som skall redovisas i sådana deklarerationer

Lagbudsregister

Aktiebolagslag

1 kap. 4 kap. ABL, 491
2 kap. 4 § ABL, 63
8 kap. 9 § 2 st. ABL, 416
8 kap. 11 och 31 §§ ABL, 394
8 kap. 27 § 2 st. ABL, 416
9 kap. 34 § ABL, 74, 206
9 kap. 37 § ABL, 56
10 kap. 31 § ABL, 56, 206
13 kap. ABL, 405
13 kap. 7 § ABL, 414
13 kap. 16 § ABL, 317
13 kap. 43 § ABL, 323
13 kap. 49 § ABL, 319
19 kap. 1 § 2 st. ABL, 416
25 kap. 18 § ABL, 406
25 kap. 44 § ABL, 317, 323
25 kap. 50 § ABL, 319

Bokföringslag

1 kap. 2 § 7 p. BFL, 488
1 kap. 2 § p. 8 BFL, 487
1 kap. 3 § BFL, 33
3 kap. 1 § 1 st. BFL, 33
3 kap. 1 § 2 st. BFL, 33
3 kap. 1 § 3 st. BFL, 33
3 kap. 2 § BFL, 33
3 kap. 3 § BFL, 33
3 kap. 4 § BFL, 34
3 kap. 5 § 1 st. BFL, 34
3 kap. 5 § 2 st. BFL, 34
3 kap. 5 § 3 st. BFL, 34
4 kap. 1 § BFL, 487

4 kap. 6 § BFL, 42, 491
5 kap. 1 § BFL, 494
5 kap. 2 § BFL, 491
6 kap. 1 § BFL, 492, 493
6 kap. 4 § BFL, 493
7 kap. BFL, 116
7 kap. 1 § 1 st. BFL, 489
7 kap. 2 § BFL, 114, 488
7 kap. 3 § BFL, 490
7 kap. 3 a § BFL, 490
7 kap. 4 § BFL, 491
7 kap. 6 § BFL, 489
7 kap. 7 § BFL, 489
33 kap. BFL, 33

Förvaltningslag

3 § FL, 359
4 § FL, 317
7 § FL, 110, 118, 121, 123
10 § FL, 327
15 § FL, 119, 133
16 § FL, 111
20 § FL, 119, 175
20 § 1 st. FL, 167, 176
21 § FL, 176
23 § FL, 224
23 § 2 st. FL, 285
27 § FL, 309, 369, 370, 381

Förvaltningsprocesslag

3 § FPL, 362
3 och 4 §§ FPL, 362
4 § FPL, 363

5 § FPL, 331, 363
20–27 §§ FPL, 154
29 § FPL, 421
34 § FPL, 386
34 a § FPL, 389
36 § FPL, 389
37 § FPL, 385
49 § FPL, 329

Indrivningsförordning

3 § indrivningsförordningen, 293
3–9 §§ indrivningsförordningen, 287
7 § indrivningsförordningen, 307
8 § indrivningsförordningen, 302

Indrivningslag

6 § indrivningslagen, 306
11 § indrivningslagen, 266
16 § indrivningslagen, 292, 397

Inkomstskattelag

1 kap. 12 § IL, 33
1 kap. 13 § IL, 33, 64
1 kap. 15 § IL, 33
13 kap. IL, 35
13 kap. 1 § IL, 35
14 kap. 2 § IL, 493
14 kap. 5 § IL, 503
16 kap. 16 § IL, 503

Konkurslag

3 kap. 1 § KonkL, 318, 319
3 kap. 9 § KonkL, 318
3 kap. 9 § 2 st. KonkL, 396
5 kap. 1 § KonkL, 307
6 kap. 1 § KonkL, 394

Konkursförordning

12 § konkursförordningen, 396

Lag om beräkning av lagstadgad tid

Lagen (1930:173) om beräkning av
lagstadgad tid., 84
2 § 1 st. lagen om beräkning av
lagstadgad tid, 333, 336

Lag om deklarationsombud

Lag (2005:1117) om
deklarationsombud, 96, 256
1 § 2 st. lagen om deklarationsombud,
96
2 § 2 st. lagen om deklarationsombud,
96

Lag om ekonomiska föreningar

11 kap. lagen om ekonomiska
föreningar, 405
11 kap. 19 § lagen om ekonomiska
föreningar, 319

Lag om förhandsbesked i skatteärenden

5 § lag om förhandsbesked, 422
6 a § lag om förhandsbesked, 422
22 § lag om förhandsbesked, 421

Lag om handelsbolag och enkla bolag

1 kap. 1 § HBL, 479
1 kap. 3 § HBL, 480
2 kap. HBL, 405
2 kap. 20 § HBL, 277
2 kap. 22 § HBL, 277
2 kap. 44 § 2 st. HBL, 319

**Lag om ersättning för viss
mervärdesskatt för kommuner
och landsting**

Lag om ersättning för viss
mervärdesskatt för kommuner och
landsting, 473

1 § lagen om ersättning för viss
mervärdesskatt för kommuner och
landsting, 253

13–16 §§ lag om ersättning för viss
mervärdesskatt för kommuner och
landsting, 138

Lag om mervärdesskattkonton

14 § lagen om mervärdesskattkonton,
139

15 § lagen om mervärdesskattkonton,
139

16 § lag om mervärdesskattkonton,
139

17 § lag om mervärdesskattkonton,
139

**Lag om preskription av
skattefordringar**

3 § SPL, 407, 408

3 § 1 st. SPL, 408

3 § 3 st. SPL, 407

4 § SPL, 409

5 § SPL, 409

7 § SPL, 408

**Lag om självdeklarationer och
kontrolluppgifter**

3 kap. LSK, 101

3 kap. 1 § 1 p. LSK, 101

3 kap. 1 § 6 p. LSK, 101

3 kap. 14 § LSK, 101

19 kap. 1 § 4 p. LSK, 94, 406

Lag om viten

1 § viteslagen, 141

2 § viteslagen, 143, 144

3 § viteslagen, 143, 146

4 § viteslagen, 147

9 § viteslagen, 148

Mervärdesskattedirektivet

Artikel 2 mervärdesskattedirektivet, 36

Artikel 2.2 mervärdesskattedirektivet,
435

Artikel 2.3 mervärdesskattedirektivet,
436

Artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet,
37

Artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet,
36, 480

Artikel 9.1 första stycket
mervärdesskattedirektivet, 37

Artikel 9.1 andra stycket
mervärdesskattedirektivet, 36, 37

Artiklar 169–171
mervärdesskattedirektivet, 244

Artikel 179 mervärdesskattedirektivet,
222

Artikel 183 mervärdesskattedirektivet,
222

Artikel 206 mervärdesskattedirektivet,
101, 205

Artikel 213 mervärdesskattedirektivet,
66

Artikel 218 mervärdesskattedirektivet,
246

Artikel 250.1
mervärdesskattedirektivet, 72

Artikel 250.2
mervärdesskattedirektivet, 72

Artikel 251 mervärdesskattedirektivet,
72

Artikel 252 mervärdesskattedirektivet,
72, 205

- Artiklar 262–271
 mervärdesskattedirektivet, 105
 Artiklar 357–369
 mervärdesskattedirektivet, 248, 457
 Artikel 358.1
 mervärdesskattedirektivet, 460
 Artikel 359 mervärdesskattedirektivet,
 460
 Artikel 362 mervärdesskattedirektivet,
 462
 Artikel 364 mervärdesskattedirektivet,
 466
 Artikel 366 mervärdesskattedirektivet,
 465
 Artikel 367 mervärdesskattedirektivet,
 466
 Artikel 368 mervärdesskattedirektivet,
 467
 Artikel 369 mervärdesskattedirektivet,
 471
 Artikel 411.2
 mervärdesskattedirektivet, 40, 41
- Mervärdesskatteförordning**
- 1 a § MF, 42
 1 b § MF, 167
 14 b § MF, 26
 18 a–18 b §§ MF, 484
 19, 21–24 §§ MF, 26
 20 § MF, 26
- Mervärdesskattelag**
- 1 kap. 1 § ML, 42
 1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 505
 1 kap. 1–2 §§ ML, 35
 1 kap. 2 § ML, 30, 317
 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 78
 1 kap. 2 § 1 st. 5 p ML, 436
 1 kap. 2 § 5 p. ML, 435
 1 kap. 2 a § ML, 483
 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML, 60
 1 kap. 2 b § ML, 483
- 1 kap. 2 d § ML, 441
 1 kap. 3 § ML, 395
 1 kap. 4 a § ML, 43
 1 kap. 7 § ML, 36
 1 kap. 8 § ML, 40, 42
 1 kap. 10 a § ML, 39
 1 kap. 13 § ML, 158
 1 kap. 13 a § ML, 435
 1 kap. 13 b § ML, 436
 1 kap. 14 § ML, 32
 1 kap. 15 § ML, 37, 243, 439
 1 kap. 16 § ML, 482
 1 kap. 17 § ML, 249
 1 kap. 18 § ML, 112
- 2 kap. 1 a § ML, 505
- 2 a kap. ML, 40
 2 a kap. 2 § 1 p. ML, 435, 436
 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 435
 2 a kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 436
 2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 ML, 366
 2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 p. ML, 54,
 361
 2 a kap. 3 och 4 §§ ML, 60
 2 a kap. 4 § ML, 484
- 3 kap. ML, 505
 3 kap. 3 § 2-3 st. 1-2 p. ML, 425
 3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 425
 3 kap. 24 § 3 st. ML, 392
 3 kap. 30 § 2 st. ML, 54
 3 kap. 30 a § ML, 54, 114, 154, 160,
 161
 3 kap. 30 d § ML, 78
 3 kap. 30 d § 1 st. ML, 54
- 4 kap. 1 § ML, 35
- 5 kap. 2 § ML, 484
 5 kap. 7 § ML, 457
 5 kap. 7 § 2 st. ML, 484
 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML, 38, 103, 248
 5 kap. 9 § ML, 114

- 6 kap. ML, 479
6 kap. 1 § ML, 479
6 kap. 2 § ML, 60, 432
6 kap. 2 § första meningen ML, 453, 480
6 kap. 2 § andra meningen ML, 453, 481
6 kap. 3 § ML, 395, 481
6 kap. 4 § ML, 281, 482
6 kap. 6 § ML, 482
6 kap. 7 § ML, 482
6 kap. 8 § ML, 482
- 6 a kap. ML, 425
6 a kap. 1 § ML, 54, 196
6 a kap. 4 § ML, 60, 447
6 a kap. 4 § 2 st. ML, 35
6 a kap. 5 § ML, 279, 447
6 a kap. 5 § 3 st. ML, 449
- 7 kap. ML, 32
- 8 kap. 2 § ML, 40
8 kap. 5 § ML, 152
8 kap. 17 § ML, 152
- 8 a kap. ML, 115, 487
- 9 kap. 1 § ML, 59, 64, 425
9 kap. 1 § 1 st. ML, 425
9 kap. 1 och 2 §§ ML, 451
9 kap. 2 § ML, 59, 425
9 kap. 2 § 1 st. ML, 426
9 kap. 4 § 1 st. ML, 64
9 kap. 4 § 2 st. ML, 64
9 kap. 5 § ML, 65
9 kap. 6 § ML, 429
9 kap. 6 § 3 st. ML, 429
9 kap. 7 § ML, 53
9 kap. 7 § 1 st. ML, 428
9 kap. 7 § 2 st. ML, 429
9 kap. 9–13 §§ ML, 503
- 9 a kap. ML, 114, 161
9 a kap. 2 § ML, 60
- 9 c kap. ML, 47, 483
9 c kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 47
9 c kap. 7 § ML, 484
9 c kap. 8 § ML, 483
9 c kap. 9 § ML, 483, 484
- 10 kap. 1 § ML, 244
10 kap. 1–4 §§ ML, 445
10 kap. 1–4 a §§ ML, 46, 244
10 kap. 4 § ML, 245
10 kap. 5 § ML, 249
10 kap. 5–8 §§ ML, 248
10 kap. 6 § ML, 249
10 kap. 7 § ML, 250
10 kap. 9 § ML, 60
10 kap. 9–13 §§ ML, 30, 54, 76
10 kap. 11 § 1 st. ML, 54
10 kap. 11–12 §§ ML, 244
10 kap. 12 § ML, 76
- 11 kap. 8 § ML, 488
11 kap. 9 § ML, 488
- 12 kap. 1 § ML, 46
- 13 kap. ML, 62, 279
13 kap. 10 § ML, 395
13 kap. 10 och 21 §§ ML, 397
13 kap. 14 och 20 §§ ML, 487
13 kap. 25 § ML, 397
13 kap. 28 b § ML, 431
- 19 kap. ML, 243
19 kap. 1 § ML, 41
19 kap. 1 § 1 st. ML, 245
19 kap. 1 § 2 st. ML, 244, 445
19 kap. 2 § ML, 245
19 kap. 3 § ML, 246
19 kap. 4 § ML, 246
19 kap. 5 § ML, 247
19 kap. 6 § ML, 247

19 kap. 7 § ML, 247
19 kap. 8 § ML, 248
19 kap. 9 § ML, 248
19 kap. 10 § ML, 248
19 kap. 11 § ML, 76
19 kap. 14 § ML, 249

20 kap. ML, 359
20 kap. 1 § 1 st. ML, 360, 369
20 kap. 1 § 2–6 st. ML, 361
20 kap. 1 § 3 st. ML, 449
20 kap. 1 § 3 och 6 st. ML, 381
20 kap. 1 § 5 st. ML, 367

Revisionslag

30 § revisionslagen, 56, 74, 206
32 a § revisionslagen, 56, 74

Rådsförordningen (1798/2003)

Artikel 29 rådsförordning 1798/2003,
459
Artikel 29.2 rådsförordning
1798/2003, 463
Artikel 29.3 rådsförordning
1798/2003, 463
Artikel 30 rådsförordning 1798/2003,
467
Artikel 31 rådsförordning 1798/2003,
465

Rättegångsbalken

12 kap. RB, 330
12 kap. 8 § RB, 330
12 kap. 9 § RB, 330
12 kap. 12 § RB, 330
17 kap. 11 § 1 st. RB, 379
27 kap. 2 § RB, 128
32 kap. 8 § RB, 257
35 kap. RB, 153
35 kap. 1 § RB, 153, 158

Sekretesslag

1 kap. 5 § SekrL, 413
2 kap. 1 § SekrL, 413
4 kap. 2 § SekrL, 412
5 kap. 1 § SekrL, 412
5 kap. 7 och 8 §§ SekrL, 414
9 kap. 1 § SekrL, 412
9 kap. 1 § 3 st. SekrL, 411, 413
9 kap. 1 § 4 st. SekrL, 414
9 kap. 1–2 §§ SekrL, 411
9 kap. 2 § 4 st. SekrL, 414
14 kap. 1 § SekrL, 140, 413
14 kap. 2 § SekrL, 413
14 kap. 3 § SekrL, 413
14 kap. 4 och 5 §§ SekrL, 412

Skattebetalningsförfordning

4 § SBF, 57
5 § SBF, 65
6 § SBF, 54, 443
7 § SBF, 66, 68
7 § 1 st. SBF, 65
8 § SBF, 195, 201, 220
14 § SBF, 233
26 a § 1 st. SBF, 91
26 a § 2 st. SBF, 91
26 b § SBF, 460
26 c § SBF, 462
26 d § SBF, 460
27 § SBF, 167, 175
28 § SBF, 167, 173
28 § 1 st. SBF, 175
28 § 2 st. SBF, 176
30 § SBF, 174
36 § SBF, 49
37 § 1 st. SBF, 117
39 § SBF, 140
40 § SBF, 92
41 § SBF, 134
44 § SBF, 207
46 § 1 st. SBF, 266
46 § 2 st. SBF, 267

47 § SBF, 221
 48 § SBF, 222
 49 § SBF, 223
 50 § SBF, 224, 226
 51 § SBF, 219
 52 § SBF, 221
 55 § SBF, 207, 240
 56 § SBF, 182
 57–60 §§ SBF, 287
 63 § SBF, 124, 145, 176, 272, 357
 63 § 3 st. SBF, 326, 357
 64 § SBF, 57, 65, 90, 206
 65 § SBF, 106
 65 a § SBF, 276
 66 § SBF, 27, 83, 91, 134

Skattebetalningslag

1 kap. 1 § SBL, 27
 1 kap. 2 § SBL, 28
 1 kap. 2 § 5 p. SBL, 279
 1 kap. 2 a § SBL, 28
 1 kap. 3 § SBL, 29
 1 kap. 4 § SBL, 29, 274, 279, 280
 1 kap. 4 § 1 st. SBL, 239, 301, 309
 1 kap. 4 § 1 st. 3 p. SBL, 309
 1 kap. 4 § 2 st. 1 p. SBL, 273
 1 kap. 4 § 3 st. 5 p. SBL, 237
 1 kap. 5 § SBL, 31, 74, 480
 1 kap. 6 § SBL, 32, 34, 36
 1 kap. 7 § SBL, 43

 2 kap. SBL, 380
 2 kap. 1 § SBL, 49
 2 kap. 2 § SBL, 50
 2 kap. 6 § SBL, 327
 2 kap. 8 § SBL, 52

 3 kap. SBL, 105
 3 kap. 1 § SBL, 56, 59, 165, 280, 436
 3 kap. 1 § 1–5 p. SBL, 53
 3 kap. 1 § 2 p. SBL, 54, 436, 440
 3 kap. 1 § 2-3 p. SBL, 448
 3 kap. 1 § 3 p. SBL, 54, 237

3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL, 443
 3 kap. 1 § 4 p. SBL, 54, 441
 3 kap. 1 § 5 p. SBL, 54, 442
 3 kap. 1–4 §§ SBL, 53
 3 kap. 2 § SBL, 56, 124
 3 kap. 2 § 2 st. SBL, 57, 430
 3 kap. 2 § 3 st. SBL, 56
 3 kap. 2 och 3 §§ SBL, 124
 3 kap. 4 § SBL, 58
 3 kap. 5 § SBL, 290, 296, 448
 3 kap. 5 § 1 st. SBL, 196
 3 kap. 5 § 2 st. SBL, 196
 3 kap. 5 § 3 st. SBL, 199, 200
 3 kap. 5 § 3–4 st. SBL, 197
 3 kap. 5 och 6 §§ SBL, 195
 3 kap. 5–6 §§ SBL, 53
 3 kap. 6 § SBL, 200, 221

4 kap. 1 § SBL, 101, 118
 4 kap. 2 a § och 2 b § SBL, 115
 4 kap. 11 § SBL, 118
 4 kap. 13 § SBL, 118, 417

5 kap. 5 § SBL, 418

6 kap. SBL, 101

7 kap. SBL, 101

10 kap. SBL, 71, 274
 10 kap. 1–5 §§ SBL, 418
 10 kap. 9 § SBL, 73, 74, 124
 10 kap. 9 § 1 st. 4-5 p. SBL, 450
 10 kap. 9 § 3 p. SBL, 74
 10 kap. 9 § 5 p. SBL, 75
 10 kap. 9 § 6 p. SBL, 76, 78
 10 kap. 9 § 7 p. SBL, 72, 76
 10 kap. 10 § SBL, 78, 96, 124
 10 kap. 11 § SBL, 73, 76, 78, 233, 431
 10 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL, 61, 79,
 100, 316
 10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL, 61, 79, 100
 10 kap. 13 § SBL, 80
 10 kap. 13 § 1 st. SBL, 81

- 10 kap. 13 § 2 st. SBL, 81
10 kap. 13 § 3 st. SBL, 81
10 kap. 13 a § SBL, 73
10 kap. 14 § SBL, 61, 81, 431
10 kap. 15 § SBL, 61, 81, 88, 431, 454
10 kap. 16 § SBL, 101
10 kap. 17 § SBL, 82
10 kap. 17 § 1 st. 5–6 p. SBL, 101
10 kap. 17 § 2 st. SBL, 450
10 kap. 18 § 1 st. SBL, 84, 86
10 kap. 18 § 2 st. SBL, 86, 208
10 kap. 18–23 §§ SBL, 256
10 kap. 19 § SBL, 86, 208
10 kap. 20 § SBL, 87, 231
10 kap. 22 § SBL, 101
10 kap. 22 a § SBL, 88
10 kap. 23 § SBL, 89
10 kap. 24 § SBL, 89, 255, 256
10 kap. 25 § 1 st. första meningen
SBL, 90
10 kap. 25 § 1 st. andra meningen
SBL, 90
10 kap. 25 § 2 st. SBL, 92
10 kap. 25 § 3 st. SBL, 92, 96
10 kap. 26 § SBL, 90, 96
10 kap. 26 § 2 st. SBL, 92
10 kap. 27 § SBL, 81, 91, 125, 144
10 kap. 28 § SBL, 92
10 kap. 29 § SBL, 83
10 kap. 30 § SBL, 83
10 kap. 31 § SBL, 27, 56, 73, 101,
450, 480
10 kap. 31 § 1 st. SBL, 98
10 kap. 31 § 2 st. SBL, 100
10 kap. 32 § SBL, 102, 436
10 kap. 32 c § SBL, 102
10 kap. 32 c § 3 st. SBL, 125
10 kap. 33 § SBL, 105, 450
10 kap. 33–36 §§ SBL, 40
10 kap. 33–36 a §§, 105
10 kap. 34 § SBL, 106
10 kap. 35 § SBL, 107
10 kap. 36 § SBL, 107
10 kap. 36 a § SBL, 107
10 kap. 37 § SBL, 67, 103
10 a kap. SBL, 73
10 a kap. 1 § SBL, 38
10 a kap. 2 § SBL, 53, 459
10 a kap. 3 § SBL, 460
10 a kap. 4 § SBL, 461
10 a kap. 5 § SBL, 462
10 a kap. 6 § SBL, 462
10 a kap. 7 § SBL, 463
10 a kap. 8 § SBL, 102, 464
10 a kap. 9 § SBL, 464
10 a kap. 10 § SBL, 464
10 a kap. 11 § SBL, 465
10 a kap. 12 § SBL, 465
10 a kap. 13 § SBL, 466
10 a kap. 14 § SBL, 466
10 a kap. 15 § SBL, 468
10 a kap. 16 § SBL, 469
10 a kap. 17 § SBL, 469
10 a kap. 18 § SBL, 470
10 a kap. 19 § SBL, 470
10 a kap. 20 § SBL, 470
10 a kap. 21 § SBL, 471
10 a kap. 22 § SBL, 471
11 kap. SBL, 163
11 kap. 1 § SBL, 163, 165, 228
11 kap. 1 § 1 st. SBL, 165
11 kap. 1 § 2 st. SBL, 164
11 kap. 1 § 2 st. 1 p. SBL, 276
11 kap. 1 § 2 st. 8 p. SBL, 276, 362
11 kap. 2 § SBL, 228
11 kap. 2 § 1 st. SBL, 165, 274
11 kap. 2 § 2 st. SBL, 166, 274, 417
11 kap. 10 § SBL, 101
11 kap. 14 § SBL, 199, 333
11 kap. 14 § 2 st. SBL, 176
11 kap. 15 § SBL, 210
11 kap. 16 § SBL, 167, 168, 412
11 kap. 16 eller 18 § SBL, 223
11 kap. 16 § och 18 § SBL, 168
11 kap. 16 § och 18 a § SBL, 121
11 kap. 18 § SBL, 167, 169, 170, 412

- 11 kap. 19 § SBL, 170
11 kap. 19 § 2 st. SBL, 153, 167, 175, 211, 340
11 kap. 20 § SBL, 173, 198, 312
- 12 kap. SBL, 273, 296
12 kap. 6 § SBL, 174, 273
12 kap. 6 § 1 st. SBL, 274
12 kap. 6 a § SBL, 274
12 kap. 6 eller 6 a § SBL, 360
12 kap. 6 eller 6 a §§ SBL, 321
12 kap. 6, 6 a eller 7 c § § SBL, 282
12 kap. 6 b § SBL, 275
12 kap. 7 § SBL, 275
12 kap. 7 § 1 st. SBL, 321
12 kap. 7 c § SBL, 231, 276, 312, 362
12 kap. 8 a § SBL, 277
12 kap. 8 b § SBL, 278
12 kap. 9 § SBL, 281
12 kap. 12 § 1 st. SBL, 282
12 kap. 13 § SBL, 282
12 kap. 13 § 2 st. SBL, 282
- 13 kap. SBL, 165
13 kap. 1 § SBL, 49, 283, 297, 360
13 kap. 2 § SBL, 285
- 14 kap. SBL, 109
14 kap. 1 § SBL, 109, 133
14 kap. 1 § 1 st. SBL, 110
14 kap. 1 a § SBL, 111, 126
14 kap. 1 a § 1 st. SBL, 112
14 kap. 1 a § 4 st. SBL, 113
14 kap. 2 § SBL, 106, 113, 126, 488
14 kap. 2 a § SBL, 115
14 kap. 2 b § SBL, 116, 488
14 kap. 3 § SBL, 59
14 kap. 3 § 1 och 2 st. SBL, 125
14 kap. 3 § 2 st. SBL, 126
14 kap. 3 eller 4 §§ SBL, 128
14 kap. 3–5 §§ SBL, 124
14 kap. 4 § SBL, 126, 142
14 kap. 5 § SBL, 128
14 kap. 6 § SBL, 129
- 14 kap. 7 § 1 st. 1 och 2 p. SBL, 133
14 kap. 7 § 2 st. SBL, 135
14 kap. 7 a § 1 st. 1–5 p. SBL, 135
14 kap. 7 a § 2 st. SBL, 135, 136
14 kap. 8 § SBL, 92
14 kap. 8 § 1 st. SBL, 140
14 kap. 8 § 2 st. SBL, 141
- 15 kap. 1 § SBL, 339
15 kap. 2 § SBL, 173
15 kap. 8 § SBL, 108
15 kap. 8 § och 10 § SBL, 105
15 kap. 9 § SBL, 113
- 16 kap. SBL, 205, 274, 295
16 kap. 2 § SBL, 206
16 kap. 3 § SBL, 207, 303
16 kap. 4 § SBL, 184, 208
16 kap. 4–8 §§ SBL, 197
16 kap. 5 § SBL, 209
16 kap. 6 § SBL, 210
16 kap. 6 § 1 st. SBL, 295
16 kap. 6 § 2 st. SBL, 296
16 kap. 6 § 3 st. SBL, 211
16 kap. 6 § 4 st. SBL, 211, 296
16 kap. 7 § SBL, 193, 199, 212
16 kap. 8 § SBL, 213
16 kap. 9 § SBL, 200, 213, 217, 298, 299
16 kap. 10 § SBL, 214, 215, 300
16 kap. 11 § 1 st. SBL, 214
16 kap. 13 § SBL, 215
- 17 kap. SBL, 165, 255
17 kap. 1 § SBL, 89, 256
17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL, 260, 265, 297
17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL, 236, 261, 265
17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL, 262, 265
17 kap. 2 § 2 st. SBL, 263, 265
17 kap. 2 § 3 st. SBL, 263
17 kap. 2 och 3 §§ SBL, 260
17 kap. 2 a § SBL, 260, 263, 264, 266

- 17 kap. 3 § SBL, 264, 266
 17 kap. 3 § 1 st. SBL, 267
 17 kap. 3 § 2 st. SBL, 267
 17 kap. 3 § 3 st. SBL, 267
 17 kap. 4 § SBL, 267
 17 kap. 5 § SBL, 186, 268
 17 kap. 7 § SBL, 186, 268, 297
 17 kap. 8 § första meningen SBL, 270
 17 kap. 9 § SBL, 271
 17 kap. 10 § SBL, 271
 17 kap. 11 § SBL, 266, 271
- 18 kap. SBL, 219
 18 kap. 1 § SBL, 220
 18 kap. 2 § SBL, 222
 18 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL, 228
 18 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 st. SBL, 226
 18 kap. 2 § 1 st. 2 p. och 2 st. SBL, 229
 18 kap. 2 § 1 st. 3 p. och 2 st. SBL, 229
 18 kap. 3 § 1 st. SBL, 232
 18 kap. 4 § SBL, 230
 18 kap. 4 a § SBL, 231
 18 kap. 4 b § SBL, 249, 251, 361, 366
 18 kap. 7 § SBL, 222, 233
 18 kap. 7 § 1 st. 1 p. SBL, 234
 18 kap. 7 § 1 st. 1–5 p. SBL, 238
 18 kap. 7 § 1 st. 3 p. SBL, 234
 18 kap. 7 § 1 st. 4 p. SBL, 235
 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL, 235, 236
 18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL, 228, 236, 238
 18 kap. 7 § 6 p. SBL, 301
 18 kap. 7 § 2 st. SBL, 234
 18 kap. 7 och 7 a §§ SBL, 234
 18 kap. 7 a § SBL, 237
 18 kap. 8 § SBL, 237, 238
 18 kap. 9 § SBL, 238, 301
 18 kap. 9 § 2 st. SBL, 301
 18 kap. 10 § SBL, 239
- 19 kap. SBL, 179
- 19 kap. 1 § SBL, 180
 19 kap. 2 § SBL, 180
 19 kap. 3 § SBL, 182
 19 kap. 6 § SBL, 185
 19 kap. 7 § SBL, 186
 19 kap. 8 § SBL, 184, 279
 19 kap. 9 § SBL, 185
 19 kap. 10 § SBL, 183
 19 kap. 10 § 2 st. SBL, 187
 19 kap. 10 och 14 §§ SBL, 201
 19 kap. 11 § SBL, 187
 19 kap. 12 § SBL, 192
 19 kap. 13 § SBL, 193
 19 kap. 14 § SBL, 194
 19 kap. 15 § SBL, 180
- 20 kap. SBL, 201, 287
 20 kap. 1 § SBL, 216, 289, 290
 20 kap. 1 § 1 st. SBL, 296
 20 kap. 2 § SBL, 290, 291
 20 kap. 3 § SBL, 216, 289, 293, 307
 20 kap. 4 § SBL, 305, 306
 20 kap. 5 § SBL, 305
 20 kap. 6 § SBL, 305
 20 kap. 7 § SBL, 292, 396
- 21 kap. SBL, 170, 309
 21 kap. 1 § SBL, 48, 170, 310, 317
 21 kap. 1 och 9 §§ SBL, 336
 21 kap. 2 och 3 §§ SBL, 310
 21 kap. 3 § SBL, 311
 21 kap. 3 § 3 st. SBL, 314
 21 kap. 4 § 1 st. första meningen SBL, 324
 21 kap. 4 § 1 st. andra meningen SBL, 325
 21 kap. 4 § 2 st. SBL, 325
 21 kap. 5 § SBL, 272, 326
 21 kap. 6 § SBL, 328
 21 kap. 7 § SBL, 331
 21 kap. 8 § SBL, 332, 382
 21 kap. 8 § 1 st. SBL, 333
 21 kap. 8 § 2 st. SBL, 331, 333
 21 kap. 8–9 §§ och 14–20 §§ SBL, 382

21 kap. 9 § SBL, 334, 382
21 kap. 9 § 1 st. SBL, 335
21 kap. 9 § 2 st. SBL, 335
21 kap. 10 § SBL, 337
21 kap. 11 § SBL, 337, 339, 340
21 kap. 11 § 1 p. SBL, 342
21 kap. 11 § 3 p. SBL, 336
21 kap. 11 § 4 p. SBL, 341
21 kap. 12 § SBL, 341, 342
21 kap. 12 § 1 p. SBL, 342
21 kap. 12 § 2 p. SBL, 343
21 kap. 12 § 3 p. SBL, 343
21 kap. 13 § SBL, 344
21 kap. 13 § 1 st. SBL, 336
21 kap. 13 § 2 st. SBL, 336, 347
21 kap. 14 § SBL, 350, 351, 352
21 kap. 14–20 §§ SBL, 382
21 kap. 15 § 1 st. SBL, 351
21 kap. 15–18 §§ SBL, 350
21 kap. 16 § SBL, 351
21 kap. 17 § SBL, 353
21 kap. 18 § SBL, 353
21 kap. 18 § 1 st. SBL, 355
21 kap. 18 § 2 st. SBL, 354
21 kap. 19 § 1 st. SBL, 354
21 kap. 19 § 2 st. SBL, 355
21 kap. 20 § SBL, 355

22 kap. 1 § SBL, 327, 370
22 kap. 1 § 1 st. SBL, 360, 380
22 kap. 1 a § SBL, 363
22 kap. 1 a–1 d §§ SBL, 364
22 kap. 1 b § SBL, 363, 412
22 kap. 1 c § SBL, 364
22 kap. 1 d § SBL, 364
22 kap. 2 § SBL, 129, 134, 142, 146,
362
22 kap. 3 § 1 st. SBL, 366
22 kap. 3 § 2 st. SBL, 367
22 kap. 4 § SBL, 115, 272, 389
22 kap. 4 § 5 och 8 p. SBL, 367
22 kap. 5 § SBL, 331, 368
22 kap. 6 § SBL, 310, 368
22 kap. 7 § SBL, 382

22 kap. 8 § 1 st. SBL, 383
22 kap. 9 § SBL, 383
22 kap. 10 § SBL, 389
22 kap. 11 § SBL, 388
22 kap. 13 § SBL, 331, 340, 383
22 kap. 15 § SBL, 360

23 kap. SBL, 273
23 kap. 1 § SBL, 44, 84
23 kap. 2 § SBL, 58, 124, 141, 144
23 kap. 3 § SBL, 55, 60, 75, 95, 280,
432, 453
23 kap. 3 § 2 st. SBL, 279
23 kap. 3 a § SBL, 75, 95, 450
23 kap. 3 b § SBL, 449
23 kap. 4 § SBL, 54, 60, 95, 280, 442,
443, 485
23 kap. 4 § 1 st. SBL, 442
23 kap. 4 § 2 st. SBL, 443
23 kap. 4 § 3 st. SBL, 443
23 kap. 5 § SBL, 93, 406
23 kap. 6 § SBL, 95, 318, 339
23 kap. 7 § SBL, 216, 260, 309, 360
23 kap. 7 och 8 §§ SBL, 288
23 kap. 8 § SBL, 306, 309, 360
23 kap. 9 § SBL, 92

Skattebrottslag

2 § SkBrL, 416
2–4 §§ SkBrL, 417
3 § SkBrL, 416
4 § SkBrL, 416
5 § SkBrL, 416
6 § SkBrL, 416
7 § SkBrL, 416
7–8 §§ SkBrL, 418
8 § SkBrL, 416
10 § SkBrL, 114, 416
12 § SkBrL, 355
13 § SkBrL, 416
17 § SkBrL, 415

Taxeringslag

1 kap. 4 § TL, 101
3 kap. 1 § TL, 119
3 kap. 2 § 1 st. TL, 109
3 kap. 9 § 1 st. TL, 136
3 kap. 9 § 2 st. TL, 135, 136
3 kap. 9 § 4 st. TL, 137
3 kap. 10 § TL, 137
3 kap. 10–14 c §§ TL, 137
3 kap. 11 § TL, 137
3 kap. 12 § TL, 137
3 kap. 12 a § TL, 137
3 kap. 13 och 14 §§ TL, 136
3 kap. 13–14 c §§ TL, 128, 137
3 kap. 14 c § TL, 128
3 kap. 16 och 17 §§ TL, 140
4 kap. 7 och 14 §§ TL, 336
4 kap. 18 § 1 st. TL, 344
6 kap. 1 § 5 st. TL, 321
6 kap. 5 § TL, 368, 369
6 kap. 5–7 §§ TL, 368
6 kap. 6 § TL, 368, 369, 370
6 kap. 6 § 1 st. TL, 372
6 kap. 6 § 2 st. TL, 373
6 kap. 7 § TL, 368, 374, 375
6 kap. 10 § TL, 384
6 kap. 10–24 §§ TL, 383
6 kap. 13 § 1 st. TL, 384
6 kap. 13 § 2 st. TL, 384
6 kap. 14 § TL, 384
6 kap. 17 § TL, 384
6 kap. 18 § TL, 384
6 kap. 19 § TL, 377, 380
6 kap. 19 § 1 st. TL, 385
6 kap. 19 § 2 st. TL, 340
6 kap. 19 och 20 §§ TL, 384
6 kap. 20 § TL, 331
6 kap. 21 § TL, 385
6 kap. 22 § TL, 385
6 kap. 23 § TL, 386

Ärvdabalken

18 kap. 6 § ÄB, 281
19 kap. 1 § ÄB, 282
21 kap. ÄB, 281
21 kap. 4 § ÄB, 281

Övriga författningar

2 § avräkningslagen, 300
Direktiv 2006/138/EG, 457
7 a § förordningen om allmänna
förvaltningsdomstolars behörighet
m.m., 361, 366
Förordningen (2003:1106) med
instruktion för Skatteverket, 45
1 § förordningen med instruktion för
Skatteverket, 475
6 § förordningen med instruktion för
Skatteverket, 475
17 § 2 st. förordningen med instruktion
för Skatteverket, 167
2 § lag om ackord rörande statliga
fordringar, 294
1 kap. 5 § lag om behandling av
uppgifter i
Kronofogdemyndighetens
verksamhet, 302
15 § lagen om omräkningsförfarande
vid beskattningen för företag som
har sin redovisning i euro, m.m., 43
14 § 1 st. lagen om utländska filialer,
43
2 § 1 st. penningtvättslagen, 112
2 § 1 st. 1–7 p. penningtvättslagen,
112
4 § 3 st. penningtvättslagen, 113
4 a § penningtvättslagen, 112
6 § penningtvättslagen, 113
4 § preskriptionslagen, 282
1 kap. 9 § regeringsformen, 118
Artikel 2 rådets förordning (EG) nr
1777/2005, 480
Rädsförordningen 2137/85, 480

2 kap. 5 § SdbL, 412
3 § SkatteackordsL, 401
4 § TF, 134
6 § TF, 134
2 kap. tryckfrihetsförordningen, 411
49 § 1 mom. 2 UBL, 261
49 § 1 mom. 3 UBL, 262
2 kap. 30 § 3 st. utsökningsbalken, 287
3 kap. 21 § utsökningsbalken, 303
5 kap. 1–3 §§ utsökningsbalken, 239
2 § verksförordningen, 275
31 § verksförordningen, 174
2 kap. 1 § ÅRL, 492

Register - skrivelser m.m.

Bokföringsnämnden

BFN Informerar nr 3, december 2002,
64

BFNAR 2001:2, 492
BFNAR 2006:1, 493
BFNAR 2006:11, 492

Föreskrifter, rekommendationer m.m.

RSFS 1999:12, 106
RSFS 2002:33, 134
RSFS 2003:5, 91

RSV Dt 1992:7, 344

RSV S 1998:12, 255
RSV S 1998:13, 255, 259, 262, 271
RSV S 1998:33, 255
RSV S 1998:34, 288, 296
RSV S 2000:9, 179, 187

SKV A 2004:16, 491
SKV A 2004:28, 89, 255, 256, 257,
259
SKV A 2005:29, 490

SKV M 2004:18, 89, 255, 257, 258,
259

SKV M 2005:2, 491
SKV M 2005:25, 490

SKVFS 2004:4, 91
SKVFS 2006:2, 91
SKVFS 2006:11, 91

SKVFS 2006:15, 106
SKVFS 2006:29, 134

Skrivelser

RSV 1993-06-30, dnr 21548-93/900,
371

RSV 1996-05-13, dnr 4181-96/900,
68, 317, 324

RSV 1997-02-26, dnr 1954-97/900,
318

RSV 1998-07-01, dnr 5103-98/900,
423

RSV 1998-10-15, dnr 9115-98/900,
447

RSV 2000-04-18, dnr 4037-00/110, 97

RSV 2000-09-27, dnr 8927-00/110,
130

RSV 2001-07-06, dnr 7370-01/100,
225

RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100,
336, 502

RSV 2003-02-03, dnr 10310-02/100,
369, 371

RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100,
457

RSV 2003-12-22, dnr 10701-03/100,
246

2004-06-15, dnr 405300-04/113, 211

2004-12-16, dnr 718841-04/111, 80

2005-01-04, dnr 765535-04/111, 381,
384

2005-01-26, dnr 16189-05/111, 294

2005-03-15, dnr 109136-05/111, 185

562 Register - skrivelser m.m.

2005-03-31, dnr 176112-05/111, 212,
296
2005-03-31, dnr 185994-05/111, 186
2005-04-15, dnr 176101-05/111, 161
2005-05-13, dnr 283556-05/111, 225
2005-06-21, dnr 358414-05/111, 344
2005-06-23, dnr 355558-05/111, 236,
300
2005-10-03, dnr 530196-05/111, 315
2005-11-22, dnr 624144-05/111, 431
2005-11-25, dnr 624795-05/111, 77,
79, 99, 431
2005-12-27, 301
2006-02-07, dnr 62016-06/111, 349
2006-04-18, dnr 121160-06/111, 298,
403

2006-04-20, dnr 214825-06/111, 403
2006-05-03, dnr 269254-06/111, 288
2006-07-05, dnr 605460-05/111, 435
2006-11-20, dnr 708642-06/121, 400
2006-12-13, dnr 553736-06/111, 439
2007-02-06, dnr 68738-07/111, 162

Övrigt

Handledning för ackord, dnr 708642-
06/121, 391
Sekretessrutin, dnr 230273-07/111,
411
Skatteverkets arbetsordning, dnr
566330-05/121, 46

Rättsfallsregister

EG-domstolen

268/83, Rompelman, 156
C-10/92, Balocchi, 101, 210
C-110/94, Inzo, 68
C-134/97, Victoria Film, 423
C-136/99, Monte dei Paschi di Siena,
245
C-230/94, Enkler, 158
C-302/93, Debouche, 245, 246
C-400/98, Breitsohl, 63, 68
C-78/00, kommissionen mot Italien,
222

Europadomstolen

Europadomstolen 2002 34619/97, 322
Europadomstolen 2002 36985/97, 322

Högsta domstolen

NJA 1991 s. 595, 329
NJA 1996 s. 351, 177
NJA 1998 s. 44, 280

Justitiekanslern

JK 1989-05-08, 2179-88-40, 228
JK 2004-11-12, 1300-02-40, 174

Justitieombudsmannen

JO 1974 s. 619, 330
1995/96:JO s. 234, 370
1995/96:JO1, 317
JO 2001-11-21, 101-2001, 224

Kammarrätterna

KR 1997-03-13, 1380-1997, 127
KR 1998-03-09, 4006-1987, 207
KR 2000-09-19, 6780-1988, 171
KR 2001-05-23, 7173-1998, 171
KR 2001-06-11, 373-375-1999, 159
KR 2002-05-28, 8568-2000, 162
KR 2003-09-25, 3389-03, 129
KR 2003-09-29, 5317-2001, 5318-
2001 och 5319-2001, 79
KR 2003-12-23, 2117-03, 250
KR 2005-05-18, 4260-03, 80
KR 2006-02-02, 7312-04, 159
KR 2006-04-03, 408-06, 315

Länsrätterna

LR 2001-04-27, 370-01, 225
LR 2004-08-31, 7555-04, 79

Regeringsrätten

RÅ 1929 Fi 2032, 401
RÅ 1950 ref. 30, 330
RÅ 1963 ref. 48, 401
RÅ 1965 Fi 169, 342
RÅ 1980 1:47, 339
RÅ 81 1:20, 319
RÅ 1987 ref. 115, 59, 62, 68
RÅ 1988 ref. 97, 341
RÅ 1990 ref. 50, 277
RÅ 1990 ref. 57, 145
RÅ 1991 ref. 90, 327, 370
RÅ 1992 ref. 20, 111
RÅ 1992 not. 571, 329

RÅ 1995 ref. 27, 110
RÅ 1995 ref. 40, 143
RÅ 1996 ref. 7, 319
RÅ 1996 ref. 95, 149
RÅ 1996 ref. 102, 336
RÅ 1996 not. 192, 320
RÅ 1997 ref. 16, 68
RÅ 1997 ref. 57, 336, 383
RÅ 1999 ref. 34, 323
RÅ 1999 ref. 52, 349
RÅ 2000 ref. 41, 321
RÅ 2000 ref. 50, 377
RÅ 2000 ref. 54, 376
RÅ 2000 ref. 66 I, 322
RÅ 2001 ref. 23, 421
RÅ 2001 ref. 67 II, 129
RÅ 2001 not. 184, 129
RÅ 2002 ref. 46, 376, 379
RÅ 2002 ref. 55, 267
RÅ 2002 ref. 57, 387
RÅ 2002 ref. 64, 267
RÅ 2002 ref. 76, 322
RÅ 2002 ref. 82, 324
RÅ 2002 not. 26, 59, 63
RÅ 2002 not. 155, 267
RÅ 2002 not. 179, 321
RÅ 2003 ref. 15, 376
RÅ 2003 ref. 53, 322
RÅ 2003 not. 25 och 26, 321
RÅ 2003 not. 182, 322
RÅ 2003 not. 185, 322
RÅ 2004 ref. 26, 160, 161
RÅ 2004 ref. 57, 264
RÅ 2004 ref. 104, 302
RÅ 2004 ref. 105, 336, 356, 382
RÅ 2004 not. 76, 376
RÅ 2004 not. 119, 322
RÅ 2005 ref. 58, 336
RÅ 2005 not. 92, 174
RÅ 2006 ref. 12, 308
RÅ 2006 ref. 20, 276
RÅ 2006 ref. 86 II, 304
RÅ 2006 not. 192, 275

Sakregister

A

- Ackord, 294, 399
 - offentligt ackord, 400
 - underhandsackord, 400
 - återbetalning, 234
- Adress inte är känd, 239
- Adressaten okänd, 177
- Affärsverk, 482
- Anmälningsskyldighet, 56
- Anslutningsöverklagande, 384
- Anstånd, 96, 255
 - anståndstid, 257
 - ansökan, 256
 - begäran om omprövning, 326
 - belopp, 270
 - betala, 89
 - betalning, 257
 - betalningsanstånd, 256
 - betydande skadeverkningar, 262
 - deklarationsombud, 256
 - delbetalning, 257
 - inbetalning, 255, 260
 - indrivning, 271, 297
 - kostnadsränta, 185
 - kvartalsredovisningar, KVR, 255
 - lämna skattedeklaration, 255
 - obetydligt belopp, särskilda skäl, 266
 - olyckshändelse, 256
 - omprövning, 260
 - oskäligt, 262
 - ovisst, 261
 - preskription, 260
 - sjukdom, 256
 - skattetillägg, 260
 - skyndsamhetskrav, 271
 - synnerliga skäl, 268
 - särskilda skäl, 256
 - tveksamhetsfall, 261
 - vid avyttring, 267
 - vid totalförsvartjänstgöring, 268
 - överklagande, 260, 272
- Ansvar, 273
 - befrielse, 275
 - delägare i enkelt bolag eller partrederi, 279
 - delägare i handelsbolag, 277
 - dödsbo, 281
 - enkelt bolag, 455
 - förutsättningar, 274
 - kommanditbolag, 277
 - näringsidkare i en mervärdesskattegrupp, 278
 - ombud för utländska företag, 280
 - regress, 282
 - representant, 455
 - solidariskt, 277
- Ansökan, 474
- Ansökningsperiod, 245
- Anteckningar, 113, 114
 - skyldighet att föra, 113
- Anteckningsskyldighet, 114, 120
- Arbetsordning, 46
- Auktionsföretag, 483
- Automatisk databehandling
 - beskattningsbeslut, 167
 - beslut, 175
 - skönsbeskattning, 173
- Automatisk återbetalning, 220

Avbetalningsplan, 293
Avdragen A-skatt, 199
Avregistrering, 66

- auktion, 67
- avveckling, 67
- beslut om, 69
- ej retroaktiv, 68
- frivillig skattskyldighet, 430
- fusion, 67
- konkurs, 69
- likvidation, 66
- meddelande om, 69
- tidpunkt, 68

Avrundning, 84
Avrundning i deklARATION, 44
Avräkning

- inbetalda belopp, 213, 299
- konkurs, 398
- sidobetalningsansvar, 214
- återbetalning, 300

Avräkningsordning, 299
Avskrivningsbeslut, 373, 374
Avstämning, 200, 226
Avveckling, 71, 103
Avverkningsrätt, 56

- bostadsfastighet, 56

Avvisa

- avsaknad av fullmakt, 330
- begär omprövning, 317
- en inte undertecknad besvärslaga, 329
- för sent inkommet, 371
- förhandsbesked, 421
- litis pendens, 316, 374
- omprövning kommit in för sent, 327
- res judicata, 313, 374
- taleändring, 380, 385
- yrkandena är oklara, 332

B

Bankgirokonto, 205

BAS-kontoplanen, 494
Basränta, 182
Befrielse, 283

- beslut, 285
- indrivning, 297
- kostnadsränta, 187

Begäran, 79
Belopp av någon betydelse, 336, 341, 344
Beskattningsbeslut, 163

- elektroniskt dokument, 167
- flera perioder, 166
- för varje redovisningsperiod, 165
- med anledning av skattedeclaration eller andra uppgifter, 168
- odelbarhet, 164
- olika typer, 164
- ompröva, 170
- skönsbeskattning, 170

Beskattningsunderlag, 31
Beskattningsår, 32, 99, 101
Beslut

- debiteringsåtgärder, 173
- enligt ML, 309
- expediering, 356
- om ersättning, 474
- skjuta upp återbetalning, 224
- underrättelse, 176

Beslut om registrering

- överklagandehänvisning, 59

Beslut om skattskyldighet, 59

- frivillig skattskyldighet för konstnär, 60
- frivillig skattskyldighet vid uppförandeskede, 59
- frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal, 59
- vinstmarginalbeskattning, 60

Beslut som fattas enligt ML, 46
Beslut som fattas enligt SBL, 48
Beslutsbehörighet

- allmänna ombudet, 48
- befrielse från skatt, 49
- beslut enligt ML, 46
- enkla bolag, 51
- fysiska personer, 50
- hemortskommun, 50
- informationsutbyte, 52
- juridiska personer, 51
- motpart i LR och KR, 48
- region, 46
- rättidsprövning, 48

Beslutsmotivering, 175

Beslutstidpunkt, 168

Besök, 129

- begränsning av, 131
- dokumentation, 133
- förutsättningar för, 130
- kommunikation, 133
- preliminär självdeklaration, 133
- skatte- och avgiftsanmälan, 132
- skattedeklaration, 132

Betalning av framtida skatteskulder, 221

Betalningsanmaning, 240

Betalningsanstånd, 89

Betalningsfrist, 207

Betalningsinställelse, 294

Betalningskrav, 202

Betalningsskyldighet

- utländsk företagare, 443

Betalningssäkring, 294

Betalningsuppmaning, 216

- avräkning, 300
- indrivning, 289
- snabbrestföring, 290

Bevisbörda, 155

- objektiv, 156
- skattetillägg, 162
- subjektiv, 155
- VAT-nummer, 161
- VMB, 161

Bevisfakta, 152

Bevismedel, 153

- EG-leverans, 154
- export, 154

Bevisregel

- ML, 152
- RB, 153

Bevisupptagning, 375

Bevisvärdering, 158

- EG-leverans, 160
- ekonomisk aktivitet, 159
- export, 159
- fakturans innehåll, 162

Bokföringsbrott, 114

Bokföringsskyldig, 116

Bokföringsskyldighet, 114

Bokslutsmetod, 62, 494, 497

Brev i retur, 177

Brottsanmälan, 415

Brutet räkenskapsår, 33

Brytdagsredovisning, 495

D

Debiteringsåtgärder, 173

Deklaration, 71

- i rätt tid, 168
- utebliven, försenad eller bristfällig, 169

Deklarationsanstånd, 89

Deklarationsblankett, 82

Deklarationsombud, 72, 96, 339

Deklarationsvaluta, 43

Deldom, 385

Delgivning, 145, 357

- beskattningsbeslut, 176
- utredning, 110

Delgivningsskyldighet, 326

Dispositions rätt, 159

Distansförsäljning, 484

Dokumentation, 133

Dödsbo, 482

E

E-deklaration, 72

E-deklarationsombud, 90, 91, 96

EEIG, 31, 74, 480

Efterbeskattning, 337

- annat uppenbart förbiseende, 342
- belopp av någon betydelse, 344
- beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats, 337
- bevisning, 158
- felräkning, 342
- flera perioder, 345
- flera uppgifter, 344
- följdändring, 343
- förseningsavgift, 350
- oriktig uppgift, 338
- res judicata, 349
- skattetillägg, 350
- skönsmässiga grunder, 340
- tidsfrist, 350
- till ledning för beskattningen, 338
- undanröja, 347
- under förfarandet, 338
- uppenbart oskäligt, 347

Eftergift, 273, 297

EG, 39

EG-handel, 484

EG-land, 39

EG-rätt, 25, 36, 222

E-handel, 53

E-handelsdeklaration, 73, 102, 464

- definition, 38

E-legitimation, 91, 203

Elektronisk faktura, 246

Elektronisk post, 362

Elektronisk skattedeklaration, 90

Elektroniska tjänster, 103, 457

- ansökan, 459
- arkivering, 471
- beskattningsordning, 457
- betalning, 466

- definitioner, 38
- hanteringsordning, 458
- identifieringsbeslut, 459, 460, 462
- identifieringsnummer, 462
- information, 463, 467
- omprövning, 468
- redovisning, 464
- redovisningstidpunkt, 466
- skattesats, 458
- valuta, 465
- återbetalning, 466
- ändringsanmälan, 462
- överklagande, 470

Elektroniskt dokument, 91

- beslut, 167, 175
- överklagande, 361

Enkelt bolag, 55, 75, 92, 96, 480

- ansvar, 280
- representant, 453
- skattekonto, 196

Ersättning för mervärdesskatt, 252

- kommuner, 253
- landsting, 253
- statliga myndigheter, 252

EU, 39

EU-avgift, 475

Euro, 43

Europeisk ekonomisk
intressegruppering, 31, 74, 479

Expediering, 356, 398

Export

- återbetalning, 77

Exportbutik, 485

Extra avstämning, 226

F

Facta superveniens, 313, 314

Faktura

- arkivering, 115
- bokföringsskyldiga, 116
- ej bokföringsskyldiga, 116

- lagring i elektronisk form, 115
- självfakturering, 115
- Faktureringsbestämmelser, 115
- Faktureringsdirektivet, 115
- Faktureringsmetod, 62, 494, 496
- Fast etableringsställe, 439
- Felaktig restföring, 301
- Felinbetalning, 240
- Felräkning, 342
- Felskrivning, 342
- Felsända skrivelser, 327
- Skatte- och avgiftsanmälan, 57
- Firmatecknare, 94
 - begära omprövning, 318
- Frilager, 47, 512
- Frivillig rättelse, 355
- Frivillig skattskyldighet, 451
- Frizon, 47, 512
- Fullmakt, 329
 - ombud, 443
- Fusion, 67, 323
- Följdändring, 334, 343, 351
- För sent inkommen handling, 327
- Fördelning av skatteskuld, 214
- Fördelsbeslut, 356
- Förelägga
 - fullmakt, 330
 - icke undertecknad begäran om omprövning, 329
 - identitetskontroll, 126
 - komplettera sin begäran, 332
 - kontrolluppgift, 127
 - lämna uppgift, 125
 - preliminär självdeklaration, 125
 - skattedeklaration, 124
 - vite, 141
- Föreläggande, 58, 78, 144
 - delgivning, 124
 - lämna kontrolluppgift, 128
 - skatte- och avgiftsanmälan, 58
 - särskilda skäl, 128
 - undantag genom domstolsbeslut, 128

- utformat, 124
- Förenklad skattedeklaration, 73
- Företagsrekonstruktion, 294, 402, 409
- Företagsöverlåtelse
 - aktiebolag, 63
 - övertagande, 63
- Företrädare, 93
- Företrädare för det allmänna, 384
- Företrädare för en juridisk person, 274
- Företrädare för staten, 276
- Förfallodag, 205, 295
- Förfrågan, 121
 - förmlös förfrågan, 121
 - föreläggande, 121
 - omfattning, 121
 - syftet, 122
 - utdrag ur huvudbok, 122
 - uteblivet eller ofullständigt svar, 123
- Förhandsbesked, 421
 - AO:s ansökan, 422
 - sekretess, 421
 - skattskyldigs ansökan, 422
 - tidsfrist, 422
- Förmedling, 482
- Förseningsavgift, 98
 - befrielse, 285
 - efterbeskattning, 350
 - överklagande, 383
- Förtidsåterbetalning, 232
- Förvaring av elektroniska fakturor, 490
- Förvärvströskel, 484

G

- Gemenskapsinterna förvärv (GIF), 32
- Gemenskapsinternt förvärv, 40, 83, 483
- GIF, 32, 40, 78, 83
- GIF som är undantaget från skatteplikt, 76
- God tro, 161

Grovt skattebrott, 419
Grupphuvudman, 54, 75, 448
– ansvar, 278
– definition, 34
– revision, 136
– skattekonto, 196
– återbetalning, 237
Gruppregistrering, 447

H

Handelsbolag, 74, 277, 479
– helårsredovisning, 82
Handläggningssfel, 342
Handläggningstid, 174, 229, 371
Helårsredovisning, 82
Hemortskommun, 50
Hjälpporganisation, 249
Huvudbok, 122

I

Identifieringsbeslut, 39, 53, 103, 459
Identifieringsland, 39
Identifieringsnummer, 39, 462
Identitetskontroll, 111
Import, 505
– beskattningsmyndighet, 505
– betalningsskyldighet, 513
– kontroll, 514
– omprövning, 514
– temporär import, 511
– transitering, 511
– tullager, 509
– tulldeklaration, 506
– tullfrihet, 509
– tullförfarande, 506
– tullrevision, 515
– tullräkning, 513
– utländsk företagare, 443
– överklagande, 514
Importombud, 54, 445, 485
Inbetalning, 205

– annan förfallodag, 211
– av misstag betalat in, 240
– avräkning, 214
– bokfört, 207
– debiteringsåtgärd, 210
– enkelt bolag, 453
– felaktigt inbetalda belopp, 399
– företrädare, 199, 232
– förfallodagar, 211
– gottskrivs, 241
– helårsredovisning, 208
– inbetalningskort, 206
– inte kan identifieras, 216
– kommit in till Skatteverket, 207
– kommuner och landsting, 213
– månadsredovisning, 208
– när skatten ska vara betald, 208
– omprövningsbeslut, 210
– postgirokonto som saknar
täckning, 207
– referensnummer, 207
– representant, 453
– restföring, 303
– självdeklaration, 209
– skattekonto, 199
– slutlig skatt, 210
– särskild skattedeklaration, 209
– särskilt konto, 206
– överskjutande ingående
mervärdesskatt, 212
Inbetalningskort, 206
Indrivning, 287
– ackord, 294
– anstånd, 297
– avbetalningsplan, 293
– avvakta med att begära, 296
– befrielse, 297
– begäran om, 287
– beloppsgränser, 289
– bestämma en annan förfallodag,
296
– betalningarna ställts in, 294

- betalningssäkring, 294
 - betalningsuppsättning, 216, 290
 - eftergift, 297
 - felaktig restföring, 303
 - företagsrekonstruktion, 294
 - gäldenärsutredning, 293
 - KFM:s indrivning, 305
 - konkurs, 291, 307
 - kostnadsränta, 185, 298
 - nedsättning, 299
 - preskription, 305
 - rättelse, 301
 - skattekonto, 200
 - skuldsanering, 294
 - snabbrestföring, 290
 - utmätning, 295, 301
- Ingående mervärdesskatt, 40
- Inkommen handling, 327
- Inkomstår, 34
- Innehållandebeslut, 224
- Interimsbetalning, 102
- Internationella organisationer, 250
- Internationellt samarbete, 477
- Intyg, 122
- Intäktsränta, 192
- belopp som betalas före förfallodagen, 207
 - beräknas, 192
 - huvudregel, 192
 - räntesats, 194
 - undantag från huvudregel, 193
 - överskjutande ingående mervärdesskatt, 193

K

- Kommanditbolag, 74, 277, 479
- Kommanditdelägare, 94, 479
- Kommissionär, 483
- Kommittent, 483
- Kommun, 37, 89, 99, 138, 213, 253
- Kommunalförbund, 253
- Kommunicera, 133

- Kommunikation, 111
- Kommunikationsskyldighet, 109, 140
- Kommunkontosystem, 473
- besök, 139
 - föreläggande att lämna uppgift, 139
 - revision, 140
- Komplementär, 479
- Konkurs, 391
- avslutas utan överskott, 395
 - behörighet att föra talan i skatteprocess, 396
 - beneficium, 393
 - beskattningsbeslut, 177
 - beslut om konkurs, 393
 - deklarationsskyldighet, 397
 - expediering av beslut, 398
 - felaktig inbetalning, 399
 - förbud mot att driva näringsverksamhet, 394
 - förmånsrätt, 393
 - försäljning av fordran, 399
 - förvaltning av konkursboet, 394
 - indrivning, 291
 - inträder redovisningsskyldighet, 395
 - jämkning, 395
 - konkursförvaltaren få del av beslut, 177
 - kontroll, 117
 - led i skatteindrivningen, 393
 - omprövning, 318
 - redovisningstidpunkt, 397
 - resterande fordringar, 395
 - skattefordringars uppkomst, 395
 - Skatteverkets åtgärder, 307, 396
 - återbetalning av mervärdesskatt, 398
 - äganderätt till egendom, 394
- Konkursbeslut, 396
- Konkursbo, 99, 397, 481
- helårsredovisning, 82

Konkursförvaltare
– tillsynsmyndighet, 394
Konkursförvaltaren, 318
Konkursgäldenär, 396, 397
Konsekvensändringar, 336
Konstnär, 483
Konstverk, 483
Kontoutdrag, 128, 195, 201, 216
Kontroll, 109
– av uppgiftsskyldigheten, 114
– genom VIES, 137
– kommunkonto, 474
– kommunkontosystemet, 138
– konkurs, 117
– obestånd, 117
– originalhandling, 126
– skatte- och avgiftsanmälan, 117
– återbetalning, 222
Kontrollformer, 118
Kontrolluppgift, 126
– rättshandling, 126
Kostnadsränta, 183, 298
– anstånd, 185
– befrielse, 187
– indrivning, 185
– omprövning, 186
– påförande, 183
– sen betalning, 184
– överklagande, 186
Kvalificerade undantag, 76
Kvartalsredovisning, 40, 105, 450
Kvittning, 212, 242
KVR, 40, 105, 138

L

Laga förfall, 256
Lagringsverksamhet, 483
Lagstadgad tid, 211, 327, 359
Landsting, 89, 213, 253
Legal ställföreträdare, 318
Likafördelningsmetoden, 215
Likvidation, 323, 405

Litis pendens, 316, 371, 375
Löpande bokföring, 492

M

Maskinläsbart medium, 489
Mellandom, 386
Mervärdesskattedirektivet, 36, 40
Mervärdesskattegrupp, 54, 75, 96, 447
– ansvar, 278
– definition, 35
– företag inom den finansiella sektorn, 447
– företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden, 447
– registreringsnummer, 448
– skattedeklaration, 450
– skattekonto, 196, 448
– återbetalning, 237
– överklagande, 381, 449
Mindre belopp, 311
Mistagsinbetalning, 240
Moratorieackord, 399
Muntlig förhandling, 375
Myndighet, 99
Månatlig avstämning, 201

N

Nackdelsbeslut, 334, 356
Nedläggning, 68
Nedsättning av fordran, 298
Nollbeslut, 170, 172
Nystartade verksamheter, 484
Nytt transportmedel, 54, 73, 102, 485
Näringsidkare, 37
Näringsverksamhet, 35

O

Obestånd, 117
Obligatorisk omprövning, 370

- bristande förutsättning, 374
 - delvis bifalls, 373
 - helt bifalls, 373
 - hinder mot, 371
 - återkallar sin talan, 373
 - Offentliga uppgifter, 412
 - Offentligt ackord, 400
 - Ombud, 93, 96, 136, 442, 485
 - Omprövning, 100, 271, 309
 - behörighet, 317
 - beskattningsbeslut, 170
 - beslut enligt ML, 309
 - beslut som kan omprövas, 310
 - betalningsskyldighet, 216
 - efterbeskattning, 337
 - egenhändigt undertecknad, 328
 - frågor avseende småbelopp, 311
 - fullmakt, 329
 - följdändring, 343
 - förlängd sexårsfrist, 325, 333
 - hinder mot omprövning, 311
 - konsekvensändring, 336
 - lagakraftvunnet beslut, 313
 - litis pendens, 316
 - oklara yrkanden och grunder, 331
 - på initiativ av den skattskyldige, 316
 - på initiativ av Skatteverket, 332
 - pågår en domstolsprocess, 316
 - res judicata, 313
 - sexårsfrist, 325, 332
 - skattetillägg, 331
 - skriftlig begäran, 324
 - tidsfrist, 325
 - till den skattskyldiges fördel, 332
 - till den skattskyldiges nackdel, 334
 - tulltaxeringsbeslut, 514
 - tvåmånadersfrist, 326
 - tvåårsfrist, 334
 - undantag från tvåårsfristen, 335
 - överklagat beslut, 370
 - Omprövningsbeslut, 48
 - beskattningsbeslut, 165
 - beslutsbehörighet, 48
 - betalas, 210
 - utformning, 175
 - återbetalning, 230
 - Omprövningsföremålet, 312
 - Omsättning utomlands, 244
 - Omsättningströskel, 484
 - Omvänd skattskyldighet, 244
 - utländsk företagare, 441
 - Originalhandling, 126
 - Oriktig uppgift, 338
 - brottsanmälan, 418
 - efterbeskattning, 338
 - indrivning, 301
 - straffansvar, 418
 - tidpunkt för avlämnande, 340
 - till annan än myndighet, 418
 - till myndighet vid utredning, 418
 - tulldeklaration, 514
 - öppet yrkande, 340
 - Oriktigt yrkande, 340
 - Orsakssamband, 338
- P**
- Pantsatt egendom, 391
 - Partrederi, 55, 75, 92, 96, 453, 480
 - Partsbehörighet, 317, 318, 362
 - Partsbesked, 288
 - Partshabilitet, 320
 - Partsinsyn, 111
 - Periodisk sammanställning, 71, 105
 - blankett, 106
 - inlämnande av, 107
 - redovisningsperiod, 107
 - uppgiftsskyldighet, 105
 - Personuppgiftsansvarig, 301
 - Postgirokonto, 205
 - Prekluderas, 313
 - Preliminär självdeklaration, 125, 133
 - Preliminär skatt, 99, 101

- Preskription, 407
- indrivning, 305
 - vite, 149
- Processbehörighet, 317, 362
- Prokura, 94
- Prokurist, 94
- Prövningstillstånd, 388
- Punktskattepliktiga varor, 54, 73, 102, 485
- R**
- Redovisning
- enkelt bolag, 453
 - partrederi, 453
 - representant, 453
- Redovisning i euro, 491
- Redovisningsmetod, 62
- Redovisningsperiod, 61, 71, 101
- beskattningsbeslut, 166
 - enkelt bolag, 82
 - handelsbolag, 61
 - helår, 81
 - kalenderkvartal, 107
 - konkursbon, 61
 - mer än en, 166
 - månad, 81
 - representant, 82
- Redovisningsperiodens slutenhet, 312
- Redovisnings sätt
- självdeklaration, 61
 - skattedeklaration, 61
- Redovisningstidpunkt, 61
- Redovisningsvaluta, 42
- Referensnummer, 207
- Registrering, 53
- anmälan, 57
 - avslag, 59
 - beslut, 59
 - enkelt bolag, 454
 - förelägga, 58
 - gemenskapsinternt förvärv, 54
 - GIF, 54
 - mervärdesskattegrupp, 54, 60
 - ombud, 54
 - ombud för utländsk företagare, 60
 - registreringsbeslut, 59
 - registreringsbevis, 59
 - representant, 60, 454
 - retroaktiva företagsombildningar, 64
 - retroaktivt, 62
 - skatte- och avgiftsanmälan, 57
 - särskilda skäl (uppbyggnadsskede), 60
 - tidpunkt, 62
 - tvångsregistrering, 59
- Registreringsanmälan, 124
- Registreringsbevis, 65
- Registreringskontroll, 117
- Registreringsnummer, 65
- enkelt bolag, 454
 - mervärdesskattegrupp, 448
 - representant, 454
- Regress, 282
- Representant, 55, 453, 481
- ansvar, 280
 - beslutsbehörighet, 51
 - skattekonto, 196
- Representantredovisning, 75, 92, 481
- Res judicata, 313, 371, 375
- Resning, 349
- Restföring, 288
- felaktig, 303
 - snabbrestföring, 290
- Revision, 134
- beslut om revision, 136
 - får äga rum hos, 136
 - grupphuvudman, 136
 - ombud, 136
- Revisionsberättelse, 206
- Rulla underskott, 217
- Rådsförordning, 41
- Räkenskapsinformation, 487, 489
- Räkenskapsår, 33

Ränta, 179

- basränta, 182, 183
- befrielse, 285
- hög kostnadsränta, 183
- intäktsränta, 192
- kommunkonto, 474
- kostnadsränta, 183
- låg kostnadsränta, 183
- mellanränta, 183
- ränteberäkning, 180
- räntesats, 183
- underskott, 180, 183
- överskott, 180

Rätt att ta del av akten, 111

Rätt att yttra sig, 109

Rätt till ersättning, 473

Rätt till återbetalning, 243

- ansökan, 245
- hjälporganisationer, 249
- internationella organisationer, 249
- omprövning, 247
- utländsk företagare, 245
- utländska beskickningar, 249

Rättelse av uppgift i utsoknings- och indrivningsdatabasen, 301

Rättelseansvarig, 301

Rättidsprövning, 369

Rättsfakta, 158

Rättsföljd, 158, 380

Rättshandling, 127

Rättskraft, 313, 379

Rättssatser, 151

S

Saklegitimation, 317, 318, 362

Saklighet och opartiskhet, 118

Sakprocess, 312, 376

Sekretess, 92, 411

- andra myndigheter, 413
- beskattningsbeslut, 176
- frivillig skattskyldighet, 411, 433

- förhandsbesked, 421
- godkännande av ombud, 411
- grupphuvudman, 411
- indrivning, 302
- information från andra myndigheter, 413
- redovisningsmetod, 411
- redovisningsperiod, 411
- redovisningsskyldighet, 411
- revision, 134
- skattedeklaration, 412
- särskilda skäl, 411
- tullverket, 414
- utlämnande av uppgifter, 140
- VAT-nummer, 413

Sekretessbrytande, 413

Serviceskyldigheten, 317

Sexårsfrist, 351

Sidoansvar, 300

Sidobetalningsansvar, 214

Signering, 93

Självdeklaration, 71, 73, 98, 100

- ändring, 99

Sjätte direktivet, 41

Skatt, 31

Skatte- och avgiftsanmälan, 57, 417

- EG-rätt, 58
- elektronisk skatte- och avgiftsanmälan, 57
- generalfullmakt, 57
- lagerbolag, 57
- www.skatteverket.se, 58

Skatteanmälan för utländska företagare, 442

Skattebrott, 415

- frivilligt tillbakaträdande, 355
- juridiska personer, 356
- sammanställning, 419
- tidsfrist, 351, 353
- undanröjande av beslut om efterbeskattning, 355
- vid dödsfall, 355

- Skattedeclaration, 71, 73, 74, 97
 - anstånd, 89
 - begäran, 76
 - besök, 132
 - blankett, 82, 90
 - datum, 84
 - fax, 98
 - frivillig skattskyldighet, 79, 431
 - föreläggande, 125
 - förseningsavgift, 98
 - grupphuvudman, 75
 - helårsredovisning, 82
 - kommuner, 89
 - landsting, 89
 - mervärdesskattegrupp, 450
 - mottagningsställe, 90
 - när en skattedeclaration ska lämnas, 84
 - representantredovisning, 454
 - rätt tid, 98
 - skattekonto, 197
 - särskild skrivelse, 91
 - särskilda skäl, 76, 79
 - underskrift, 93
 - utländsk företagare, 78
 - åtal, 417
 - överföring, 78
- Skatteförseelse, 419
- Skattekonto, 195
 - anställningsstöd, 199
 - avstämning, 200
 - beskattningsbeslut, 197
 - enkelt bolag, 454
 - flera, 196
 - grupphuvudman, 196, 448
 - registrering på, 197
 - representant, 196, 454
 - sjöfartsstöd, 199
 - skattedeclaration, 197
 - statliga stöd, 199
 - sysselsättningsstöd, 199
 - underlag för registrering, 197
 - upprättande av, 196
- Skattekontoskuld, 306
- Skatteredovisningsbrott, 419
- Skatterevision, 133
- Skatterättsnämnden, 421
- Skattesubjekt, 479
- Skattetillägg, 100
 - befrielse, 285
 - bevisning, 158
 - efterbeskattning, 350
 - omprövning, 331
 - överklagande, 368, 383
- Skatteupplag, 47, 483
- Skattskyldig, 30
- Skriftligt, 324, 362
- Skriftväxling, 120
- Skrivbordsgranskning, 119
- Skuldsanering, 294, 400, 403, 409
- Skyndsam återbetalning, 222
- Skyndsamhetskrav, 371
- Skönsbeskattning, 170
 - efterbeskattning, 340
 - schablon, 171
 - överklagande, 379
- Slutskattebesked, 220
- Snabbrestföring, 290
- Solidariskt ansvar, 277
- Solidariskt betalningsansvar, 278
- Stat, 99
- Staten, 482
- Statliga myndigheter, 252
- Stiftelse, 95
- Stoppbeslut, 224
- Ställföreträdare, 339
- Synnerliga skäl, 283
- Säkerhet, 262, 264
 - begära in, 266
 - ianspråktagande, 267
 - skattetillägg, 267
 - utformning, 266
- Särskild skattedeclaration, 71, 73, 102, 125, 209
- Särskilda skäl, 79

- annan förfallodag, 296
- avvakta indrivning, 296
- extra avstämning, 202
- föreläggande, 128
- indrivning, 290
- jämkning, 148
- revisionsbeslut, 135
- revisionsförordnandet, 135
- snabbrestföring, 293
- återbetalning, 234

Säte, 51
Söndagsregeln, 333, 336

T

Talerätt, 319, 362
Taleändring, 313, 384
Taxeringsrevision, 136
Taxeringsår, 33
Telefax, 324, 362, 370
Telegram, 324
Temporär import, 511
Tidigareläggning av förfallodag, 295
Tidpunkt

- uppförandeskede, 64
- uthyrning av verksamhetslokal, 64
- överlåtelsefall, 64

Tidsfrist

- misstanke om brott, 353
- normalfrist, 350
- oriktig uppgift, 351
- undantag, 350
- vid dödsfall, 353
- vid följdändringsbeslut, 351

Tillfälligt lager, 47
Tjänsteanteckning, 119, 133
Transitering, 511
Tredjeland, 42
Tredjemansföreläggande, 127, 142
Tredjemansrevision, 135
Trettonde direktivet, 42, 244
Tullager, 47, 509

Tulldatasystemet, 506
Tulldeklaration, 506
Tullfrihet, 509
Tullförfarande, 506
Tullkontroll, 514
Tullrevision, 515
Tullräkning, 513
Tulltaxeringsbeslutet, 513
Tulltillägg, 514
Tullverket, 47
Tvångsmedel, 141
Tvångsåtgärder, 109

U

Underhandsackord, 400
Underlaget ska bevaras, 114
Underrättelse

- beskattningsbeslut, 176
- beslut, 176
- rutinmässiga beslut, 176
- undantagsregel, 176

Underskott, 216
Underskrift, 92, 98

- aktiebolag, 94
- annan juridisk person än dödsbo, 94
- bolagsman, 94
- dödsbo, 94
- ekonomisk förening, 94
- elektronisk skattedeclaration, 93
- firmatecknare, 94
- fullmakt, 95
- fysisk person, 93
- grupphuvudman, 95
- handelsbolag, 94
- ideell förening, 95
- kommanditbolag, 94
- kommanditdelägare, 94
- kommun, 94
- konkursbo, 95
- landsting, 94
- likvidation, 95

- ombud, 95
 - omyndig, 94
 - representant, 95
 - staten, 94
 - stiftelse, 95
 - VD, 94
 - Underteckna
 - begäran om omprövning, 328
 - överklagande, 362
 - Uppbyggnadsskede, 60
 - Uppenbart förbiseende, 342
 - Uppenbart oskäligt, 347
 - Uppförandeskede, 425
 - Uppgifter
 - från andra myndigheter, 140
 - mellan Skatteverket och annan MS, 141
 - till myndigheter i andra länder, 141
 - Uppgiftsskyldighet, 126
 - Upphovsman, 483
 - Upplagshavare, 47, 484
 - Uplösta bolag, 319
 - Utbetalning, 200
 - Utgående mervärdesskatt, 42
 - Uthyrning av verksamhetslokal
 - anmälan om överlåtelse, 428
 - anmälan pga. ändrad användning, 429
 - ansökan, 425
 - representant, 432
 - sekretess, 433
 - uppförandeskede, 425
 - Uthyrning av verksamhetslokal, 425
 - ansökan om upphörande, 430
 - enkelt bolag, 455
 - representant, 455
 - transportköp, 429
 - Utländssekretess, 413
 - Utlämnande av uppgifter, 140
 - Utländsk företagare, 439, 485
 - definition, 37
 - deklARATION, 83
 - registrering, 440
 - återbetalning, 243, 445
 - Utländska beskickningar, 250
 - Utländska företag, 439
 - ombud, 442
 - Utländska företagare, 54, 96
 - omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, 441
 - Utmätning, 238, 295, 301
 - Utredning, 109
 - ansökan om F-skatt, 117
 - ansökan om registrering till mervärdesskatt, 117
 - objektiv, 118
 - preliminärskattdebitering, 118
 - rätt utredningsform, 118
 - Utredningsmedel, 118
 - Utredningsskyldighet, 118
- V**
- Valuta, 42, 465
 - VAT Information Exchange System, 138
 - VAT-nummer, 66
 - definition, 42
 - KVR, 106, 138
 - sekretess, 413
 - Verifikation, 488
 - Verksamhet, 36
 - Verkställighet, 309, 360
 - VIES, 138
 - Vite, 141
 - ansökan om utdömande, 147
 - belopp, 146
 - brottsmisstanke/skattetillägg, 142
 - delgivning, 145
 - efter dom, 149
 - får inte användas, 145
 - föreläggandes innehåll, 144
 - löpande, 147
 - nytt, 146
 - preskription, 149

- riktat till, 143
- tidpunkt, 145
- utdömande, 147
- ändamålet har förfallit, 148

Vitesbeloppet, 146

VMB, 498

Vårdslös skatteredovisning, 419

Vårdslös skatteuppgift, 354, 419

W

www.foretagsregistrering.se, 57

Y

Yrkanden, 332

Å

Årlig avstämmning, 202, 220, 232

Årsuppgift, 474

Åtal, 416

Återbetalning, 76, 219, 243

- adress inte är känd, 239
- ansökningshandling, 246
- ansökningstid, 247
- automatisk återbetalning, 226, 229
- belopp, 245
- belopp som understiger 100 kronor, 234
- beslutade men ej förfallna fordringar, 235
- efter begäran, 231
- extra avstämmning, 226
- före ordinarie förfallodag, 230
- företrädare, 232
- förtidsåterbetalning, 232
- grupphuvudman, 237
- hinder mot återbetalning, 233
- hjälporganisationer, 249
- internationella organisationer, 249

- kommuner, 252
- konkurs, 399
- landsting, 252
- med fog kan antas komma att beslutas, 235
- misstagsinbetalning, 240
- perioden ska ha gått till ända, 228
- på grund av omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, 229
- skjutas upp, 224
- statliga myndigheter, 252
- så snart som möjligt, 222
- särskilda fall, 251
- uppskattade belopp, 228
- utländsk företagare, 244
- utländska beskickningar, 249
- utmätning, 238
- årlig avstämmning, 220
- överskjutande belopp vid slutlig skatt, 220

Återexport, 512

Återkalla överklagandet, 374

Åttonde direktivet, 42, 244

Ä

Ändring till självdeklaration, 100

Ändring till skattedeklaration, 99

Ändringsanmälan, 57, 462

Ärendefördelning

- allmänna ombudet, 49
- beslut enligt ML, 46
- beslut enligt SBL, 47
- HK, 48
- skattenämnd, 52
- Tullverket, 47

Ö

Öppet yrkande, 340

Öretal, 84

Överenskommelse, 276

Överföring, 78

Överklagande, 48, 100, 271, 359

- anslutningsöverklagande, 384
- AO:s överklagande, 380
- befrielse, 285
- befrielseärende, 360
- behörighet att föra talan, 384
- beslut som inte får överklagas, 362
- deldom, 385
- enligt ML, 361
- formkrav, 362
- forum, 364
- föra talan i domstol, 362
- föreläggande, 129
- förfarande, 368
- förhandsbesked, 421
- förseningsavgift, 383
- gruppregistrering, 449
- handläggningen vid domstol, 375
- kommit in i rätt tid, 369
- LR:s och KR:s beslut, 383
- mellandom, 387
- mervärdesskattegrupp, 382
- nackdels- och fördelsbeslut, 367
- obligatorisk omprövning, 370
- partsbehörighet, 317
- processbehörighet, 317
- prövningstillstånd, 388
- rättskraft, 379
- saklegitimation, 318
- sakprocess, 376
- skattetillägg, 368, 383

- Skatteverkets beslut, 360
- skattskyldiges överklagande, 362
- skyldigheten att betala, 216, 360
- skyndsamhetskrav, 371
- skönsbeskattning, 379
- sänts till fel myndighet, 370
- tidsfrist, 361, 384
- tidsfrist - 2 månader, 367
- tidsfrist - 6 år, 366
- tidsfrister, 382
- tulltaxeringsbeslut, 514
- återkallelse av talan, 373
- ändring av talan, 384
- överlämnande till LR, 375

Överklagandefrist

- sex år, 366
- skattetillägg, 368
- två månader, 367

Överklagandehänvisning, 373

Överklagandeinstans, 359

Överlåta en fordran, 237

Överskjutande ingående

- mervärdesskatt, 223
 - automatisk återbetalning, 226
 - definition, 36
 - förtidsåterbetalning, 233
 - kvitta, 212
 - återbetalning före förfallodag, 230

Överskott, 221

Överskott på skattekontot, 299