

Innehåll

65	Ränta	1
65.1	Innehåll	1
65.2	Grunder för ränteberäkningen	2
65.2.1	Basränta.....	2
65.2.2	Kostnadsränta.....	3
65.3	Kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt	4
65.4	Kostnadsränta på slutlig skatt	4
65.5	Kostnadsränta vid anstånd.....	5
65.6	Kostnadsränta vid omprövning och överklagande	5
65.6.1	Huvudregeln.....	5
65.6.2	Sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt	6
65.6.3	Överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt	6
65.6.4	Skönsbeskattning.....	6
65.7	Kostnadsränta när befrielse från skatt på energi upphör	7
65.8	Kostnadsränta vid för sen betalning.....	7
65.9	Minskning av och befrielse från kostnadsränta	8
65.9.1	Hel befrielse	9
65.9.2	Delvis befrielse	13
65.9.2.1	Omständigheter som inte bör föranleda befrielse.....	15
65.9.2.2	Fråga om borttagande av kostnadsränta i vissa fall.....	15
65.10	Intäktsränta	17
65.10.1	Omprövning och överklagande	18
65.10.2	Slutlig skatt och återbetalning av preliminär A-skatt	18
65.11	En annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg.....	19
65.12	Ränteberäkning utanför skattekontot	19
65.12.1	Kostnadsränta.....	19
65.12.2	Intäktsränta.....	20

65 Ränta

65.1 Innehåll

Regler om ränta finns i 65 kap. SFL. I det kapitlet finns bestämmelser om

- grunder för ränteberäkningen (65 kap. 2–4 §§), se avsnitt 65.2,
- kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt (65 kap. 5 §), se avsnitt 65.3,
- kostnadsränta på slutlig skatt (65 kap. 6 §), se avsnitt 65.4,
- kostnadsränta vid anstånd (65 kap. 7 §), se avsnitt 65.5,
- kostnadsränta vid omprövning och överklagande (65 kap. 8–11 §§), se avsnitt 65.6,
- kostnadsränta när befrielse från skatt på energi upphör (65 kap. 12 §), se avsnitt 65.7,
- kostnadsränta vid för sen betalning (65 kap. 13 §), se avsnitt 65.8,
- minskning av och befrielse från kostnadsränta (65 kap. 14 och 15 §§), se avsnitt 65.9,
- intäktsränta (65 kap. 16 och 17 §§), se avsnitt 65.10,
- en annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg (65 kap. 18 §), se avsnitt 65.11, och
- ränteberäkning utanför skattekontot (65 kap. 19 och 20 §§), se avsnitt 65.12.

Övergångsbestämmelserna återfinns i punkten 12.

Av första stycket första meningen punkt 12 framgår att bestämmelserna om ränta i 65 kap. SFL ska tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013.

**Övergångs-
bestämmelser
Reglerna i SFL
tillämpas fr.o.m.
1 januari 2013**

2 Ränta, Avsnitt 65

Vissa nya regler ska tillämpas redan fr.o.m. 1 januari 2012

Av första stycket andra meningen punkt 12 framgår att för ränta som ska beräknas utanför skattekontot i enlighet med 65 kap. 2 § andra stycket samt 19 och 20 §§ om ränta vid beslut om ansvar enligt 59 kap. ska bestämmelserna tillämpas redan från och med ikraftträdandet, dvs. från och med den 1 januari 2012.

Reglerna i SBL ska fortfarande tillämpas

Av andra stycket i punkten 12 framgår att för ränta som hänförs sig till tid före den 1 januari 2013 gäller bestämmelserna om ränta i 19 kap. skattebetalningslagen.

Anstånd som beviljats med stöd av 63 kap. 23 § SFL

Belopp som omfattas av ett anstånd enligt 63 kap. 23 § SFL ska övergångsvis påföras ränta enligt bestämmelserna om kostnadsränta vid anstånd i 19 kap. 6 § första och tredje styckena SBL (punkt 12 andra stycket sista meningen övergångsbestämmelserna till SFL).

65.2 Grunder för ränteberäkningen

Ränteberäkningen

På skattekontot beräknas ränta baserat på saldot för varje dag. Det är inte de enskilda beslutsbeloppen som utgör grunden för ränteberäkningen utan den sammanlagda skatteskulden (underskott) eller skattefordran (överskott). Om skattekontot har ett överskott tillgodoräknas intäktsränta och om skattekontot har ett underskott debiteras kostnadsränta (65 kap. 2 § första stycket SFL). Vid månads slut påförs eller tillgodoräknas räntan (65 kap. 2 § tredje stycket SFL).

När det gäller beslut om ansvar enligt 59 kap. sker ränteberäkningen utanför skattekontot (65 kap. 2 § andra stycket SFL), se avsnitt 65.12.

65.2.1 Basränta

Utgångspunkten för ränteberäkningen i skattekontosystemet är en basränta som fastställs av Skatteverket. Basräntan bestäms till genomsnittliga säljräntan på sexmånaders statskuldväxlar 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 (65 kap. 3 § SFL). 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 (14 kap. 10 § SFF).

Basräntan ska dock beräknas till lägst till 1,25 % vilket utgör ett golv för basräntan. Detta innebär att om den genomsnittliga räntan på sexmånaders statskuldväxlar efter avrundning skulle

vara 0 eller 1 % ska basräntan fastställas till 1,25 % (65 kap. 3 § SFL). Att basräntan fastställs till annat än vad genomsnittsmetoden ger påverkar i sin tur intäktsräntan och den höga kostnadsräntan. Om basräntan fastställs till 1,25 % visas två decimaler i skattekontot, vilket är ett undantag från det normala då basräntan fastställs till ett heltal.

I skattekontots yta för räntesatser kan man se vilken basränta som gällde för ett givet datum.

65.2.2 Kostnadsränta

Kostnadsränta tas ut i två nivåer. Den låga kostnadsräntan motsvarar basräntan och den höga kostnadsräntan är basräntan plus 15 procentenheter. Den höga kostnadsräntan kan som lägst uppgå till 16,25 % eftersom basräntan som lägst kan uppgå till 1,25 %. Kostnadsränta beräknas, om inte annat föreskrivs, efter en räntesats som motsvarar basräntan (65 kap. 4 § första stycket SFL).

Kostnadsränta är inte avdragsgill.

Ränta på ränta

Kostnadsränta beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot och påförs varje månad i samband med avstämning och läggs till skattekontots saldo (65 kap. 2 § tredje stycket SFL). Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering. Kostnadsränta beräknas till och med den dag en betalning/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 grundbeslut t.ex. på grund av en lämnad skattedeclaration, uppkommer först efter ordinarie förfallodag. Före denna tidpunkt beräknas ingen kostnadsränta.

Ränta på skattetillägg, förseningsavgift kontrollavgift

Skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar från den dag beslutet fattades (62 kap. 8 § andra stycket andra punkten SFL). Därefter beräknas kostnadsränta enligt bestämmelserna om sen betalning, se avsnitt 65.8.

Har skattetillägg och förseningsavgift påförts i samband med beslut om slutlig skatt ska dessa avgifter betalas senast samma dag som den slutliga skatten, dvs. på den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen (62 kap. 8 § tredje stycket SFL). På skattetillägg och förseningsavgift beräknas kostnadsränta först efter den dag då

den slutliga skatten senast ska vara betald eftersom dessa särskilda avgifter inte ingår i den slutliga skatten (65 kap. 6 § andra stycket 1 SFL). Kostnadsränta beräknas då enligt bestämmelserna om sen betalning.

65.3 Kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt

Preliminär skatt

I vissa fall behöver Skatteverket fatta beslut om höjd preliminär skatt efter utgången av beskattningsåret. För debiterad preliminärskatt som ska betalas den 12 i andra månaden efter beskattningsårets utgång eller senare (så kallad sent debiterad preliminär skatt) beräknas låg kostnadsränta från och med den 13 andra månaden efter beskattningsårets utgång om inte annat följer av 4 § andra stycket (65 kap. 5 § SFL).

Låg kostnadsränta beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske (65 kap. 5 § andra meningen SFL). Anledningen till att denna särskilda räntebestämmelse finns för sent fattade beslut om preliminär skatt är att utan denna bestämmelse skulle det inte finnas något incitament att betala rätt preliminär skatt redan under beskattningsåret (prop. 2010/11:165 s. 1054). Kostnadsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Ingen kostnadsränta på belopp upp till 30 000 kr

Från denna huvudregel finns ett undantag som innebär att på belopp upp till 30 000 kr beräknas ingen kostnadsränta från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret (65 kap. 4 § andra stycket SFL). Genom detta undantag blir ränteberekningsreglerna desamma för slutlig skatt och sena höjningar av debiterad preliminärskatt.

65.4 Kostnadsränta på slutlig skatt

Om en slutskatteberäkning enligt 56 kap. 9 § SFL visar att ytterligare slutlig skatt ska betalas så beräknas låg kostnadsränta (motsvarande basränta) på det beloppet från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den dag betalning senast ska göras. Från och med den 13 i andra månaden till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret undantas 30 000 kr i underlaget för räntebereknningen (65 kap. 4 § andra stycket och 6 § första stycket SFL).

Kostnadsränta ska inte beräknas på särskilda avgifter eller avkastningsskatt eftersom ränta på sådant belopp utgår först om betalning inte skett i rätt tid (65 kap. 6 § andra stycket SFL).

Kostnadsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

65.5 Kostnadsränta vid anstånd

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 (65 kap. 7 § första stycket SFL). Vid anstånd med betalning av skatt på grund av totalförsvarstjänstgöring (63 kap. 13 § SFL) eller synnerliga skäl (63 kap. 15 § SFL) beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den då anståndet beviljades (65 kap. 7 § första stycket SFL).

Vid anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (63 kap. 14 § SFL) tas ingen anståndsränta ut. Om anståndet skulle upphävas genom omprövning eller beviljas med ett lägre belopp än tidigare ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den omständighet som föranlett omprövningen inträffade (65 kap. 7 § andra stycket SFL).

Kostnadsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara betald (65 kap. 7 § tredje stycket SFL).

65.6 Kostnadsränta vid omprövning och överklagande

65.6.1 Huvudregeln

Räntedag = dag efter ursprunglig förfallodag

När annan skatt än slutlig skatt eller sent debiterad preliminär skatt ska betalas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsränta från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag (65 kap. 8 § SFL).

Kostnadsräntan beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske och beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Kostnadsränta och s.k. non filers

Det förekommer att skattskyldiga som inte varit registrerade till mervärdesskatt eller såsom arbetsgivare och som ursprungligen inte lämnat någon SKD, s.k. non filers, i efterhand lämnar en SKD. Det beslut som Skatteverket fattar på grund av den sedermera inlämnade SKD:n är ett grundläggande beslut. Detta innebär att hög kostnadsränta beräknas från och med den ursprungliga förfallodagen. Se Skatteverkets ställningstagande

den 31 mars 2005, dnr 130 185994-05/111. Skatteverkets ställningstagande överensstämmer med HFD 2012 ref. 7.

65.6.2 Sent debiterad preliminär skatt och slutlig skatt

När ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol gäller slutlig skatt eller sent debiterad preliminär skatt beräknas ränta från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret (65 kap. 9 § första stycket SFL).

Mellan den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den 3 i femte månaden efter beskattningsåret beräknas inte någon kostnadsränta på belopp upp till och med 30 000 kr (65 kap. 4 § andra stycket och 9 § första stycket SFL).

Kostnadsräntan beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan.

65.6.3 Överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt

Om en skattskyldig ska betala skatt på grund av att överskjutande ingående mervärdesskatt har satts ned, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den ingående mervärdesskatten registrerades. Detsamma gäller för överskjutande punktskatt som sätts ned (65 kap. 10 § SFL).

Kostnadsräntan beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan.

65.6.4 Skönsbeskattning

Om skattskyldig inte lämnar deklARATION eller om någon skatt eller avgift inte redovisas i deklARATIONEN anses varje oredovisad skatt eller avgift ha beslutats till noll kronor (53 kap. 4 § SFL). Om och när Skatteverket därefter fattar beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt på grund av skatten inte har redovisats, ett så kallat skönsbeskattningbeslut, ska kostnadsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basränta plus 15 procentenheter (65 kap. 11 § första stycket SFL). Detta utgör ett undantag från regeln att kostnadsränta ska beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Även på sådan skatt som ska betalas på grund av ett skönsbeslut om SINK eller A-SINK på grund av att skatten inte redovisats i en sådan särskild skattedeklARATION som avses i 26 kap. 9 § SFL ska kostnadsräntan motsvara basränta plus 15 procentenheter (65 kap. 11 § andra stycket SFL).

65.7 Kostnadsränta när befrielse från skatt på energi upphör

Om punktskatt ska betalas på grund av att Skatteverket enligt 11 kap. 5 § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) har beslutat att förutsättningarna för skattebefrielse för energieffektivisering inte är uppfyllda, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då skatten senast skulle ha betalats om befrielse aldrig hade medgetts (65 kap. 12 § första stycket SFL).

Om skatten har sin grund i ett beslut om återbetalning av skatt enligt 11 kap. 13 § LSE, ska kostnadsränta i stället tas ut från och med dagen efter den då återbetalning beslutades (65 kap. 12 § andra stycket SFL).

Kostnadsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basränta. Ränta tas ut till och med den dag betalning senast ska göras med anledning av beslutet (65 kap. 12 § tredje stycket SFL).

65.8 Kostnadsränta vid för sen betalning

Om betalning inte sker i rätt tid beräknas ränta efter en räntesats som motsvarar basränta plus 15 procentenheter från och med dagen efter den dag beloppet senast skulle ha betalats. Detta gäller till skulden betalats eller registrerats hos KFM (65 kap. 13 § SFL).

Kostnadsränta hos KFM

KFM debiterar kostnadsränta från och med dagen efter den dag då ett beslut om att lämna belopp till KFM för indrivning, registrerats i utsöknings- och indrivningsdatabasen.

Kostnadsräntan beräknas med en räntesats motsvarande basräntan.

Låg kostnadsränta för skatt som omfattas av betalningssäkring

För sådan skatt som omfattas av ett beslut om betalningssäkring ska kostnadsränta motsvarande basränta beräknas från och med dagen efter den då beslutet om betalningssäkring registrerades i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Se Skatteverkets ställningstagande den 15 mars 2005, dnr 130 109 136-05/111. Se även avsnitt 69.2.

65.9 Minskning av och befrielse från kostnadsränta

Minskning av kostnadsränta

I skattekontosystemet är det inte alltid möjligt att direkt avgöra vilka skatteskulder ett underskott består av eftersom det i alla delar inte finns någon avräkningsordning. Om olika räntesatser är tillämpliga på ett underskott och den betalningsskyldige betalar endast en del av skulden, ska betalningen anses minska den del av skulden som den högsta kostnadsräntan skulle ha beräknats på (65 kap. 14 § SFL).

Befrielse från kostnadsränta

Skatteverket ska helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta, om det finns synnerliga skäl (65 kap. 15 § SFL).

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.

Synnerliga skäl

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 betalningsskyldiges 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 skall medges. Tidigare misskötsamhet utesluter därför inte befrielse vid exempelvis akut sjukdom eller olyckshändelse.”

Möjligheten att få hel befrielse avser främst skattskyldiga som inte har löpande skattebetalningar. För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar, dvs. de som har debiterad F-skatt, särskilt debiterad A-skatt och/eller som ska lämna SKD är möjligheten till befrielse begränsad.

65.9.1 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, trots hinder att själv fullgöra betalningsskyldigheten, eftersom det förutsätts att denne utan större dröjsmål kan ordna så att betalning kan ske på annat sätt. Delvis befrielse kan dock komma i fråga, se avsnitt 65.9.2.

En förutsättning för att övriga skattskyldiga ska medges hel befrielse på grund av sjukdom eller olyckshändelse bör vara att hinder för en betalning inte uppstått alltför lång tid före betalningstillfället. Den omständighet som orsakat förseningen bör inte ha inträffat tidigare än 14 dagar före förfallodagen. Det är dock alltid omständigheterna i det enskilda fallet som ska vara avgörande, vilket innebär att Skatteverket i sin bedömning ska beakta t.ex. om det funnits någon annan som utan större olägenhet kunnat fullgöra betalningsskyldigheten.

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.

Felaktigt jämningsbeslut/KU

Frågan om hel befrielse kan vidare bli aktuell när kostnadsränta påförts på grund av förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över. Exempel på när hel befrielse från kostnadsränta kan komma i fråga är vid ett felaktigt omprövnings-

beslut av Skatteverket om preliminär skatt eller när arbetsgivaren har skickat felaktig kontrolluppgift till den anställde och Skatteverket. En felaktig kontrolluppgift från en arbetsgivare kan innebära att den skattskyldige i samband med en beräkning av den förväntade slutliga skatten inte gör en extra skatteinbetalning i februari och/eller maj månad taxeringsåret för att undvika kostnadsränta. En förutsättning för befrielse i dessa fall är emellertid att den skattskyldige inte bort inse att ifrågavarande beslut eller KU varit felaktiga, dvs. att han varit i god tro.

Felaktig handläggning

Ett annat exempel på när hel befrielse från kostnadsränta kan aktualiseras, är när Skatteverket på grund av uppenbart förbiseende underlåtit att registrera uppgift som skattskyldig korrekt redovisat i självdeklaration. En förutsättning för befrielse är emellertid också i denna situation, enligt RÅ 2008 ref. 47, att den skattskyldige varit i god tro. Här hade Skatteverket av uppenbart förbiseende underlåtit att registrera den utgående mervärdeskatt som den skattskyldige själv redovisat i sin inkomstdeklaration. HFD befriade helt från den kostnadsränta som debiterats i anledning av den omprövning som gjordes när verket uppmärksammade den felaktiga taxeringen. Härvid konstaterade rätten att den skattskyldige fullgjort sin deklara- tionsplikt på ett korrekt sätt och att det inte kunde ha framstått som uppenbart för honom att hans taxering blivit felaktig och detta trots att det av slutskattebeskedet framgick att mervärdes- skatten inte påförts. Han befanns alltså vara i god tro.

I det aktuella fallet hade den felaktiga beskattningen helt och hållet orsakats av Skatteverket. Att bedömningen blir en annan i en situation när såväl den skattskyldige som Skatteverket orsakat den felaktiga beskattningen, framgår av RÅ 2008 not 124. Även här hade Skatteverket på grund av uppenbart förbi- seende underlåtit att registrera belopp som den skattskyldige redovisat i sin inkomstdeklaration, nämligen en kapitalvinst. I detta fall hade emellertid den skattskyldige bidragit till den felaktiga beskattningen genom underlåtelsen att till huvud- blanketten transportera den kapitalvinst som hon redovisat på särskild deklara- tionsbilaga. Sedan Skatteverket upptäckt fel- aktigheten omprövades taxeringen och kostnadsränta påfördes. Här konstaterade rätten att hel befrielse inte kunde ifråga- komma eftersom den skattskyldige dels själv medverkat till den felaktiga beskattningen, dels, med hänsyn till den höga skatteåterbäringen, borde ha insett att kapitalvinsten inte hade blivit beskattad.

Sammanfattningsvis torde man kunna konstatera att

1. Om den skattskyldige inte på något sätt själv bidragit till den felaktiga beskattningen utan denna helt och hållet har sin grund i bristande handläggning hos Skatteverket, så kan hel befrielse komma i fråga men bara om den skattskyldige är i god tro. Om den skattskyldige i den aktuella situationen är i ond tro, så torde delbefrielse kunna medges. Se dock angående delbefrielse avsnitt 65.9.2.
2. Om såväl den skattskyldige som Skatteverket orsakat den felaktiga beskattningen, så torde hel befrielse inte kunna komma i fråga, men väl delbefrielse. För sådan delbefrielse fordras bara att påförd kostnadsränta överstiger basräntan, det vill säga hög kostnadsränta ska ha påförts beskattningsbeslutet. På grund av Skatteverkets medverkan i den felaktiga beskattningen, torde sådan delbefrielse inte förutsätta god tro hos den skattskyldige, utan även den som varit i ond tro bör kunna komma i åtnjutande härav.
3. Om den felaktiga beskattningen helt och hållet orsakats av den skattskyldige, så kan varken hel befrielse eller delbefrielse komma i fråga och detta alldeles oavsett god eller ond tro hos denne.

Se Skatteverkets ställningstagande den 6 oktober 2008, dnr 131 586427-08/111.

Lång handläggningstid

En lång handläggningstid i exempelvis ett omprövnings- eller anståndsärende kan medföra såväl kostnadsränta som andra olägenheter för den skattskyldige. Om den skattskyldige inte har varit medvållande till den långa handläggningstiden och den inte har varit motiverad utifrån ärendets svårighetsgrad kan grund för räntebefrielse föreligga. En bedömning i varje enskilt fall måste göras.

Sent erhållet beslut

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 beslut inte kommit denne tillhanda. Så kan vara fallet om Skatteverket, trots att den skattskyldige meddelat adressändring, har felaktig adressuppgift i skatteregistret. I dessa fall bör hel befrielse avse ränta från förfallodagen till dess högst 30 dagar har förflutit från det att den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om sin betalningsskyldighet. När det är fråga om ett grundläggande beslut om slutlig skatt bör befrielsen i stället avse tiden från den ordinarie förfallodagen till och med den förfallodag som infaller närmast

efter det att 90 dagar har gått från den senaste beslutdagen avseende det aktuella årets taxering, om den tiden är längre.

**För sent
erhållen SKD**

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 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.

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.

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.

**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.

Förfalldagens 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 påförd kostnadsränta. Undantagsvis kan det förhållandet att ett betalningsinstitut inte på normalt sätt kunna 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.”

Hel befrielse från kostnadsränta bör medges när förseningen beror på tillfälliga handhavandefel eller inte fungerande datorkommunikation hos betalningsförmedlare.

Om felet berör ett större antal skattskyldiga eller annars avser ett mer väsentligt belopp bör Skatteverkets huvudkontor kräva kompensation av betalningsförmedlaren för statens räntekostnad. I dessa fall meddelar huvudkontoret vilka skattskyldiga som fått sina betalningar försenade på grund av felet, varefter Skatteverket på eget initiativ bör befria dem från kostnadsränta.

65.9.2 Delvis befrielse

Skatteverket får delvis befria från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl. Delvis befrielse kan bli aktuell 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 normalt sätts ner till ett belopp som motsvarar basräntan.

Delbefrielse innebär att endast låg kostnadsränta ska beräknas på beslutet. Då låg kostnadsränta normalt beräknas på ett höjningsbeslut (undantag finns) så har möjligheten till delbefrielse av kostnadsräntan i dessa situationer ingen faktisk betydelse. Endast när hög kostnadsränta beräknats på beslut, t.ex. skönsbeskattning och vid beskattning av non filers, får möjligheten till delbefrielse betydelse.

**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.

**Underuttag av
preliminär skatt**

Kostnadsränta som påförts på grund av underuttag av preliminär skatt bör normalt inte innebära att hel befrielse medges, se dock avsnitt 65.9.1. Däremot kan delvis befrielse komma ifråga.

**Avvikelse från
deklaration**

Som exempel på när detta kan vara motiverat kan nämnas att den skattskyldige har haft grundad anledning anta att beskattningen skulle ske i enlighet med inkomstdeklarationen. Detta kan vara fallet om en skattskyldig tidigare har fått ett visst avdrag godkänt av Skatteverket och inte haft anledning anta att motsvarande yrkande skulle komma att vägras ett senare år. En förutsättning för delvis befrielse bör vara att den skattskyldige har lämnat korrekta uppgifter i inkomstdeklarationen.

Vid bedömningen av om en skattskyldig kunnat råda över att kostnadsränta uppkommit bör hänsyn tas till att det som allmän princip gäller att preliminär skatt ska betalas under inkomståret med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Under inkomståret sker detta enklast genom att begära förhöjt skatteavdrag hos huvudarbetsgivaren eller att hos Skatteverket begära omprövning av den preliminära skatten. Den skattskyldige kan även efter inkomståret göra en egen skatteinbetalning.

Att delbefrielse kan aktualiseras dels när ett felaktigt beslut orsakats bara av Skatteverket men den skattskyldige varit i ond tro, dels när ett felaktigt beslut orsakats av såväl den skattskyldige som Skatteverket, framgår av avsnitt 65.9.1 under kant-rubriken ”Felaktig handläggning”.

Både Skatteverket och den skattskyldige vållande till kostnadsräntan

Om kostnadsräntan beror på att såväl Skatteverket som den skattskyldige har gjort fel, bör delbefrielse medges under förutsättning att den skattskyldiges åtgärd var ursäktlig. Allmänt sett kan därvid högre krav ställas på en skattskyldig med löpande skatte- och avgiftsbetalningar.

Betalning i rätt tid men i fel land

Det förekommer att skattskyldiga missbedömer i vilket land en viss skatt ska betalas. Det kan då t.ex. vara fråga om i vilket land en viss transaktion är mervärdesskattepliktig. När den skattskyldige, som inte är registrerad till mervärdesskatt, sedan inser sitt misstag och redovisar och betalar den aktuella skatten i Sverige kommer kostnadsränta att påföras från den tidpunkt då redovisning och betalning borde ha skett till den tidpunkt betalning sker. Kostnadsräntan som påförs i detta fall är hög kostnadsränta, dvs. basräntan plus 15 procentenheter.

Om en skattskyldig betalar skatt i rätt tid men av misstag i fel land, utgör detta inte synnerliga skäl för räntebefrielse i enlighet med 65 kap. 15 § SFL. Skatteverket ska ändå befria den skattskyldige från den del av kostnadsräntan som överstiger basräntan om:

- misstaget beror på en svår skatterättslig bedömning som
- den skattskyldige saknade tidigare erfarenhet av och
- den skattskyldige självmant har rättat det uppkomna felet.

Se Skatteverkets ställningstagande den 28 mars 2012, dnr 131 213836-12/111 och HFD 2012 ref. 7.

65.9.2.1 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.

65.9.2.2 Fråga om borttagande av kostnadsränta i vissa fall

Misstagsinbetalning

Det förekommer att skattskyldiga vid betalning av skatter och avgifter till Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar av misstag anger fel identifikationsuppgifter; person-, organisations- eller OCR-nummer, vilket föranleder att betalningen registreras på/gottskrivs någon annan skattskyldigs skattekonto, en s.k. misstagsinbetalning (se avsnitt 64.11). I dessa situationer brukar misstagsinbetalaren regelmässigt begära att Skatteverket ska gottskriva/omföra inbetalningen till rätt skattekonto, dvs. hans eller hennes eget konto.

Som framgår i avsnitt 64.11 är Skatteverket enligt ett avgörande från Högsta domstolen, NJA 2011 s. 739, på civilrättslig grund (condictio indebiti) skyldigt att återbetala det misstagsinbetalda beloppet i den mån verket inte inrättat sig efter inbetalningen. Skatteverket ska således i dessa fall återbetala beloppet helt eller delvis. Rättelsen ska ske genom att Skatteverket för om/gottskriver det misstagsinbetalda beloppet till inbetalarens skattekonto som om felinbetalningen aldrig skett. I praktiken sker detta genom att den s.k. felinbetalningsytan i skattekontosystemet används. Även de räntekonsekvenser som uppstått för inbetalaren och mottagaren på grund av misstagsinbetalningen hanteras som om misstagsinbetalningen aldrig skett. Att eventuell påförd kostnadsränta därmed ”bokas” bort beror inte på att räntebefrielsebestämmelsen i 65 kap. 15 § SFL tillämpas utan är i stället en direkt konsekvens av att Skatteverket på civilrättslig grund är återbetalningsskyldigt. Att i ett misstagsinbetalningsärende tala om att befrielse från kostnadsränta skett med stöd av 65 kap. 15 § SFL är således inte korrekt.

Omföring av ett skattekontoöverskott mellan olika skattskyldigas skattekonton

Som framgår i avsnitt 64.2.2 kan Skatteverket i vissa fall av serviceskäl gå med på att en återbetalning av ett uppkommet återbetalningsbart skattekontoöverskott förs om till en annan skattskyldigs skattekonto för att täcka ett underskott på dennes skattekonto. Som påpekats i avsnitt 64.2.2 ska denna situation inte förväxlas med en s.k. misstagsinbetalningssituation (jfr vad som sägs ovan). Sådan omföringsituation mellan skattekonton, som inte har sin grund i en misstagsinbetalningssituation, ska inte påverka räntesaldona på respektive konto på något sätt. Detta hindrar inte att den som begär återbetalning genom omföring också begär att eventuell intäktsränta på hans eller hennes skattekonto förs över till någon annans skattekonto. I dessa situationer finns det inte skäl att befria den som tar emot återbetalningen via omföring från eventuell påförd kostnadsränta på dennes skattekonto med stöd av 65 kap. 15 § SFL.

Avräkning

Om en och samma betalningsskyldiga person är betalningsansvarig för flera skattekonton (t.ex. GD-nummer och personnummer eller dödsbonummer och den avlidnes personnummer) kan avräkning ske mellan dessa konton på det sätt som framgår av avsnitt 64.6.2. I dessa situationer ska räntesaldona återställas till belopp som skulle ha förelegat som om den skattskyldige bara hade haft ett enda skattekonto. Någon befrielse från kostnadsränta med stöd av 65 kap. 15 § SFL aktualiseras alltså inte här.

65.10 Intäktsränta

Intäktsränta bestäms med utgångspunkt i basräntan (65 kap. 3 § SFL). Den beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan (65 kap. 4 § tredje stycket SFL). Intäktsräntan tillgodoförs varje månad i samband med avstämning och läggs till skattekontots saldo. Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering. Eftersom basräntan inte kan understiga 1,25 % så är intäktsräntan aldrig lägre än 0,5625 % (45 % av 1,25 %).

Intäktsräntan är inte skattepliktig.

Beräkning av intäktsränta

Huvudregeln är att intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den skattskyldiges betalning bokförs på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar, eller ett belopp annars tillgodoräknas, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka (65 kap. 2 § SFL).

En inbetalning som avser att möta en debitering, men som bokförs före debiterings förfallodag påverkar skattekontots saldo positivt och på ett eventuellt överskott beräknas intäktsränta fram till debiteringens förfallodag.

Exempel

Ränteberäk- ningsdag	Specifikation	Belopp	Räntesaldo
130401	Ingående saldo	0	0
130406	Inbetalning	+ 8 000	+ 8 000
130412	Deb. prel. skatt	- 8 000	0
130430	Utgående saldo	0	0

Intäktsräntan beräknas enligt följande.

Räntetid	Räntesaldo	Ränta
130401–0405	0	
130406–0411	+ 8 000	Intäktsränta
130412–0430	0	

Intäktsräntan tillgodoförs vid det kommande avstämningstillfället och läggs till saldot på skattekontot.

65.10.1 Omprövning och överklagande

När det är fråga om skatt som ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas räntan från och med dagen efter skattens ursprungliga förfalldag till och med den dag då tillgodoräkningen registreras på skattekontot (65 kap. 16 § första stycket SFL).

Ovanstående gäller dock inte skatt som till följd av ett beslut enligt 64 kap. 8 § ska föras över till en annan stat för att där tillgodoräknas den som beslutet gäller (65 kap. 16 § andra stycket SFL).

65.10.2 Slutlig skatt och återbetalning av preliminär A-skatt

Intäktsränta ska beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den dag då skatt tillgodoräknas eller betalas tillbaka om

1. en beräkning enligt 56 kap. 9 § visar att skatt ska tillgodoräknas, eller
2. preliminär A-skatt ska betalas tillbaka i förtid enligt 64 kap. 5 §.

Det vill säga på ett överskott som ska återbetalas efter det att den slutliga skatten har bestämts och justerats med relevanta poster vid slutskatteberäkningen ska således intäktsränta beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret.

Även på skatt som ska betalas tillbaka genom en s.k. förtidsåterbetalning beräknas intäktsränta från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret (65 kap. 17 § SFL).

Egen inbetalning

I det fallet en skattskyldig har gjort en egen inbetalning till skattekontot i avsikt att täcka ett förväntat underskott i samband med den avstämning i vilken den slutliga skatten ingår uppkommer ett överskott på skattekontot. Detta under förutsättning att övriga skatter och avgifter betalas i rätt tid. På detta överskott beräknas intäktsränta dag för dag fram till dess att den slutliga skatten bokförs på kontot. För beslutet om slutlig skatt anges som ränteberäkningsdag den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Om underskottet av den slutliga skatten täcks av den egna inbetalningen kommer inte någon kostnadsränta att beräknas men samtidigt har den skattskyldige tillgodoförts intäktsränta under perioden. Denna intäktsränta justeras genom att ränteberäkningen görs om med utgångs-

**Överskjutande
ingående moms**

punkt från det saldo som uppkommer vid en fiktiv debitering av slutlig skatt den 13 i andra månaden efter beskattningsåret.

För överskjutande ingående moms som har redovisats i skattekundeklaration beräknas ränta från och med dagen efter den dag som skatten enligt 61 kap. 4 § SFL är registrerad

65.11 En annan startdag för räntebereäkningen på grund av helg

Om den 12 i andra månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 13 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag (65 kap. 18 § första stycket SFL).

Om den 3 i femte månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 4 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag (65 kap. 18 § andra stycket SFL).

65.12 Räntebereäkning utanför skattekontot

Solidarbetalningsrutinen

Beslut om betalningsskyldighet för annans skatt kan fattas antingen av domstol (59 kap. 16 § SFL) eller av Skatteverket (59 kap. 2, 7, 10–11 och 22–25 §§ SFL). Beslut om betalningsskyldighet registreras genom antingen MomsAG-systemet eller solidarbetalningsrutinen. I dessa system kopplas den som gjorts betalningsskyldig till de skulder som betalningsskyldigheten omfattar. Solidarbetalningsrutinen kan endast tillämpas på fordringar som är restförda vilket innebär vissa begränsningar, se avsnitt 59.

65.12.1 Kostnadsränta

Förfallodagen för beslut om betalningsskyldighet enligt 59 kap. SFL är den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag då beslutet fattades (62 kap. 8 § punkten 4 SFL).

Kostnadsränta från och med dag efter beslut om betalningsskyldighet

En särskild en räntebereäkningsregel gäller för beslut enligt 59 kap. SFL. Denna regel innebär att kostnadsränta ska beräknas på beloppet som omfattas av betalningsskyldighet från och med dagen efter beslutet till och den dag då betalning sker (65 kap. 19 § SFL). Kostnadsräntan motsvarar basräntan (65 kap. 4 § SFL). Räntebereäkningen tar inte hänsyn till saldot

Ränta debiteras även innan förfallodagen

på skattekontot utan beräknas endast på det belopp som omfattas av betalningsskyldighet (65 kap. 2 § andra stycket SFL).

Detta innebär att ränta ska beräknas från dag efter dom i domstol när det gäller betalningsskyldighet enligt 59 kap. 16 § SFL och dag efter Skatteverkets beslut vad gäller övriga beslut enligt 59 kap. SFL. Ränta debiteras redan under den betalningsfrist den betalningsskyldige har fått enligt beslutet.

För att den betalningsskyldige ska fullgöra sin betalningsskyldighet krävs alltså att man betalar både ansvarsbeloppet och den tillkommande ränta som debiterats efter beslutsdagen.

65.12.2 Intäktsränta

Ett beslut om betalningsskyldighet enligt 59 kap. SFL gäller omedelbart och är direkt verkställbart (68 kap. 1 § SFL). Som beskrivits i föregående avsnitt debiteras ränta från och med dag efter beslut om betalningsskyldighet.

Om den betalningsskyldige ska tillgodoräknas belopp på grund av att ansvarsbeslutet har ändrats, ska intäktsränta beräknas på beloppet från och med dagen efter den dag då betalningen gjordes till och med den dag då beloppet tillgodoräknas (65 kap. 20 § SFL).

Intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan (65 kap. 4 § tredje stycket SFL).

Även om en betalningsskyldig redan har överklagat beslutet eller avser att göra det är han skyldig att betala beloppet. Detta gäller dock inte om anstånd beviljas för betalningsskyldigheten. Om överklagandet sedermera skulle innebära att betalningsskyldigheten sätts ned eller huvudfordran av någon annan anledning minskar så har den betalningsskyldige rätt till intäktsränta på det belopp som han redan betalat.

Det är bara om det kvarstående ansvarsbeloppet understiger den betalningsskyldiges betalning som intäktsränta ska utgå. Eller med andra ord, det är bara i de fall det visar sig att den betalningsskyldige har betalat för mycket som intäktsränta ska utgå, se följande exempel.

Exempel 1

1/1 2013

Betalningsskyldighet enligt 59 kap. SFL fastställs till 100 000 kr.

1/2 2013

Den betalningsskyldige betalar 50 000 kr.

1/3 2013

Betalningsskyldigheten sätts ned till 50 000 kr.

Kommentar: I detta fall ska inte någon intäktsränta utgå eftersom inbetalningen rymms inom det kvarstående ansvarsbeloppet. I exemplet bortses från kostnadsränta.

Exempel 2

1/1 2013

Betalningsskyldighet enligt 59 kap. SFL fastställs till 100 000 kr.

1/2 2013

Den betalningsskyldige betalar 60 000 kr.

1/3 2013

Betalningsskyldigheten sätts ned till 50 000 kr.

1/4 2013

Skatteverket återbetalar 10 000 kr till den betalningsskyldige.

Kommentar: I detta fall ska intäktsränta utgå, eftersom inbetalningen är högre än kvarstående ansvarsbelopp. Intäktsräntan ska beräknas på 10 000 kr från den 1 februari 2012 till den 1 april 2012. I exemplet bortses från kostnadsränta.