

Innehåll

64	Återbetalning av skatter och avgifter.....	1
64.1	Innehåll	1
64.2	Hur återbetalar Skatteverket skatter och avgifter?.....	1
64.2.1	Återbetalningssätt.....	1
64.2.2	Återbetalning genom omföring	3
64.3	Återbetalning vid avstämning av skattekontot.....	4
64.4	Återbetalning av överskott utan begäran	6
64.4.1	Efter slutskatteberäkning.....	6
64.4.2	Efter beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt, punktskatt m.m....	7
64.5	Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt	11
64.6	Hinder mot återbetalning	12
64.6.1	Under 100 kr	13
64.6.2	Avräkning enligt 62 kap. 11–14 §§ SFL	13
64.6.3	Belopp som kan komma att behövas för att betala skatt eller avgift.....	14
64.6.4	Kan antas komma att föras över till en annan stat.....	15
64.6.5	Skattskyldigs önskemål	15
64.6.6	JO:s beslut	15
64.6.7	Särskilda bestämmelser som hindrar återbetalning	16
64.7	Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt.....	16
64.7.1	Ansökan/handläggning m.m.....	18
64.7.2	Beslut om förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt	19
64.8	Återbetalning vid skattefrihet	19
64.9	Överföring av skatt till annan stat.....	20
64.9.1	Skatt som betalats i Sverige men som ska överföras till annan stat	20
64.9.2	Inkomst som har beskattats både i Sverige och i annan stat.....	20
64.10	Överskott som inte har kunnat betalas tillbaka	21
64.10.1	Överskott som tillfaller staten	21
64.11	Misstagsinbetalning till skattekontot.....	23

64 Återbetalning av skatter och avgifter

64.1 Innehåll

Regler om återbetalning av skatter och avgifter finns i 64 kap. SFL. I detta avsnitt kommer följande att behandlas

- hur Skatteverket återbetalar skatter och avgifter, se avsnitt 64.2,
- återbetalning vid avstämning av skattekonto (64 kap. 2 § SFL), se avsnitt 64.3,
- förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt (64 kap. 3 § SFL), se avsnitt 64.5,
- hinder mot återbetalning (64 kap. 4 § SFL), se avsnitt 64.6,
- förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt (64 kap. 5 § SFL), se avsnitt 64.7,
- återbetalning vid skattefrihet (64 kap. 6 § SFL), se avsnitt 64.8,
- överföring av skatt till en annan stat (64 kap. 7 och 8 §§ SFL), se avsnitt 64.9,
- överskott som inte har kunnat betalas tillbaka (64 kap. 9 och 10 §§ SFL), se avsnitt 64.10 och
- misstagsinbetalningar till Skatteverket, se avsnitt 64.11.

64.2 Hur återbetalar Skatteverket skatter och avgifter?

64.2.1 Återbetalningssätt

**Huvudregel:
mottagarkonto**

Återbetalning av skatter eller avgifter ska ske genom insättning på den skattskyldiges bank- eller kreditmarknadsföretagskonto (i fortsättningen benämnt mottagarkontot). Uppgift om sådant konto hämtas från den skattskyldige eller, med den skatt-

2 Återbetalning av skatter och avgifter, *Avsnitt 64*

skyldiges tillstånd, från bank eller kreditmarknadsföretag (14 kap. 8 § SFF).

I praktiken innebär detta att skattskyldig hos en bank eller annat kreditmarknadsföretag ska anmäla till vilket mottagarkonto hans skattekonto ska vara ”kopplat”. En återbetalning från Skatteverket av skatter och avgifter till skattskyldig kommer därigenom att ske genom insättning på det anmälda mottagarkontot. Återbetalning via mottagarkonto är ett för alla inblandade parter enkelt, kostnadseffektivt och rättssäkert sätt att återbetala skatter och avgifter.

Undantag från huvudregeln

Om särskilda förhållanden föranleder det får Skatteverket besluta om återbetalning på annat sätt (14 kap. 8 § sista stycket SFF).

Utbetalningsavi

Om mottagaren finns i Sverige och något mottagarkonto inte är anmält kan återbetalning på annat sätt vara att återbetala genom en utbetalningsavi. Avin är normalt utställd i skattskyldigs namn och skickas till den adress som finns registrerad hos Skatteverket. Betalningsförmedlande bank- eller kreditmarknadsföretag tar normalt ut en avgift vid inlösen av en avi.

Återbetalning till utlandet

Återbetalningar till utlandet är förenade med särskilda problem. För närvarande är det inte möjligt att registrera ett mottagarkonto i en utländsk bank. Det beror på att återbetalning bara får göras till den skattskyldige och att den regelbundna kontroll som görs av ägandet till förnamnda mottagarkonton, av praktiska skäl, inte kan omfatta mottagarkonton i utlandet.

Check

Skatteverkets hantering av återbetalningar till utlandet sker på grund av vad som ovan sagts i normalfallet genom att en check skickas till den skattskyldiges uppgivna adress i utlandet. Kostnaden för både Skatteverket och betalningsmottagaren vid återbetalning via check är hög. Den höga kostnaden för skattskyldig att lösa in checken leder ofta till, särskilt när det är fråga om mindre belopp, att återbetalningen misslyckas genom att checken aldrig blir inlöst.

De ovan beskrivna utbetalningssätten; mottagarkonto, utbetalningsavi och check är inbyggda i skattekontosystemet och sker helt utan manuell hantering, dvs. automatiskt.

Direkt till utländskt bankkonto

Om den skattskyldige, i nära anslutning till att återbetalning ska ske efter avstämning av skattekontot, kontaktar Skatteverket och lämnar uppgift om ett utländskt bankkonto, kan verket genom en manuell hantering återbetala till det uppgivna utländska bankkontot i stället för att, vilket annars per automatik skulle ha skett, återbetala via check. För att sådan

manuell återbetalning ska kunna göras på ett rättssäkert sätt till den skattskyldige krävs det utredning av Skatteverket. Utredningen måste visa att uppgivet konto verkligen tillhör den skattskyldige och att verket därmed med befriande verkan kan genomföra återbetalningen till det utländska bankkontot.

Omföring

I vissa fall kan ”annat sätt” att återbetala vara att registrera över ett överskott på en skattskyldigs skattekonto till en annan skattskyldigs skattekonto s.k. omföring. Se mer i avsnitt 64.2.2.

Ej överklagbart beslut

Beslut om sättet för återbetalning av skatt får inte överklagas (14 kap. 8 § andra stycket SFF).

64.2.2 Återbetalning genom omföring

Återbetalning genom omföring till annans skattekonto

Skattskyldiga begär ibland att återbetalning ska ske på så sätt att återbetalningsbeloppet ska registreras över/gottskrivas annan skattskyldigs skattekonto i fortsättningen benämnt ”omföras till annan skattskyldigs skattekonto”.

Sådan begäran är särskilt vanligt förekommande vid förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt (64 kap. 5 § SFL). Det är främst makar/sambor som begär omföring till den andres skattekonto för att reglera betalning av den andre makens/sambons skatt att betala efter beslut om slutlig skatt.

Det förekommer även att sådan begäran kommer in från skattskyldiga t.ex. makar/sambor eller moderbolag/dotterbolag i samband med att Skatteverket fattar beslut om slutlig skatt och en slutskatteberäkning görs (56 kap. 9 § SFL), vilken visar att ena parten har skatt att återfå medan den andre har skatt att betala. Parten med skatt att återfå vill då att Skatteverket i stället för att återbetala överskottet till denne ska omföra det återbetalningsbara beloppet till partnern som har skatt att betala. Det ska observeras att denna situation inte får sammanblandas med en s.k. misstagsinbetalningssituation (se avsnitt 64.11). Det återbetalningsbara överskottet som beskrivits i detta avsnitt har alltså inte sin grund i att den skattskyldige gjort en inbetalning till Skatteverket som på grund av dennes misstag vid inbetalningen kommit att gottskrivas annan persons skattekonto, utan överskottet på skattekontot har som grund helt andra händelser t.ex. en slutskatteberäkning.

Återbetalning via omföring till annan skattskyldigs skattekonto sker, till skillnad mot återbetalning via ett mottagarkonto, utbetalningsavi eller en check, genom en helt manuell hantering av Skatteverket.

4 Återbetalning av skatter och avgifter, Avsnitt 64

Återbetalning via omföring till annans skattekonto kan av serviceskäl ske i vissa fall. Följande förutsättningar ska då vara uppfyllda

- det ska finnas ett överskott på det skattekonto vilket pengar ska omföras från, och
- innehavaren av detta skattekonto ska lämna ett medgivande om att omföring får ske.

Räntekonsekvenserna som en omföring i denna situation, som inte har sin grund i en misstagssituation, framgår i avsnitt 65. Vad gäller omföring vid misstagsinbetalningar, se avsnitt 64.11.

64.3 Återbetalning vid avstämning av skattekontot

Avstämning av skattekontot

För att det över huvud taget ska bli fråga om att Skatteverket ska återbetala skatter eller avgifter till en skattskyldig krävs det att det totala saldot efter en avstämning av skattekontot visar på ett överskott, dvs. att såväl SKV-delen som KFM-delen av skattekontot visar på ett sammantaget överskott. När skattekontot ska stämmas av framgår av 61 kap. 7 § SFL. Bestämelsen har kommenterats i avsnitt 61.

Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot, ska beloppet betalas tillbaka om

1. kontohavaren begär det,
2. överskottet grundas på
 - a. en slutskatteberäkning enligt 56 kap. 9 §,
 - b. ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt,
 - c. ett beslut om överskjutande punktskatt,
 - d. ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, eller
3. kontohavaren är en kommun eller ett landsting.

En automatisk återbetalning, dvs. en återbetalning utan skattskyldigs begäran enligt första stycket 2 ska dock göras bara om beloppet är minst 2 000 kr eller återbetalningen kan göras till ett konto hos bank- eller kreditmarknadsföretag, mottagarkonto (64 kap. 2 § SFL).

Överskott på skattekontot

En återbetalning av ett överskott på skattekontot ska ske skyndsamt (14 kap. 5 § SFF). Med skyndsamt menas att återbetalningen ska göras så fort det kan ske. Detta innebär

emellertid inte att Skatteverket inte får utreda innan återbetalning sker. När det gäller överskott på skattekontot som uppkommit på grund av slutskatteberäkningen eller på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt finns vissa regler om när återbetalningen senast ska ske (14 kap. 6 och 7 §§ SFF).

Om en skattskyldig är betalningsskyldig för flera skattekonton får Skatteverket avräkna mellan alla skattekonton som den skattskyldige är betalningsansvarig för (62 kap. 11 § SFL, se vidare avsnitt 62.7.2).

På begäran av skattskyldig

Ett överskott ska återbetalas om kontohavaren begär det (64 kap. 2 § första stycket 1 SFL). I normalfallet bör sådan begäran vara skriftlig.

Återbetalning utan begäran

I vissa fall ska återbetalning av ett överskott göras utan att kontohavaren behöver begära det; automatisk återbetalning. Det gäller belopp som ska tillgodoräknas den skattskyldige enligt slutskatteberäkningen, dvs. överskott som beror på att preliminär skatt och övriga belopp som kontohavaren har tillgodoräknats vid beräkningen enligt 56 kap. 9 § SFL överstiger den slutliga skatten och de belopp som ska läggas till denna.

Även överskott som beror på beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt ska återbetalas till den skattskyldige utan begäran. Överskott som beror på att skatt eller avgift har satts ned genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol ska också återbetalas automatiskt (64 kap. 2 § första stycket 2 SFL). Se vidare avsnitt 64.4.

Kan omprövas

Systemet med återbetalningar utan ansökan/begäran från den skattskyldige har utformats så att Skatteverket inte ska behöva fatta särskilda beslut beträffande varje återbetalning. Återbetalningarna utformas som automatiska maskinella beslut. Ett beslut att inte återbetala hela eller en del av överskottet kan omprövas/överklagas.

Ingen automatisk återbetalning till skattskyldig på belopp under 2 000 kr om inte mottagarkonto är anmält

Återbetalning av ett skattekontoöverskott med utbetalningsavier och check (se avsnitt 64.2.1) medför onödiga kostnader för såväl Skatteverket som betalningsmottagarna samtidigt som återbetalningen inte alltid kan genomföras. I SFL har därför införts undantag från bestämmelserna om återbetalning utan begäran (64 kap. 2 § andra stycket SFL). Om det belopp som ska återbetalas är mindre än 2 000 kr och återbetalning inte kan göras till ett mottagarkonto, ska någon automatiskt

6 Återbetalning av skatter och avgifter, Avsnitt 64

Kommuner och landsting

återbetalning inte ske. Införande av denna bestämmelse innebär givetvis inte att rätten till återbetalning försvinner. Syftet med bestämmelsen är att öka incitamentet för återbetalningsberättigade skattskyldiga att anmäla mottagarkonto alternativt, för återbetalningsberättigade i utlandet, anmäla ett utländskt bankkonto (prop. 2010/11:165 s. 562 ff. och s. 1045).

Bestämmelsen i 64 kap. 2 § första stycket 3 är helt ny. Kommuner och landsting betalar skatt genom avräkning mot fordran mot staten på kommunalskatt (62 kap. 10 § SFL). Ett överskott på en kommun eller ett landstings skattekontot kan alltså inte användas för betalning av skatter och avgifter och bör därför regelmässigt betalas ut automatiskt (prop. 2010/11:165 s. 564 ff. och 1045).

64.4 Återbetalning av överskott utan begäran

64.4.1 Efter slutskatteberäkning

I anledning av att Skatteverket fattar beslut om slutlig skatt skickar verket ut ett besked om slutlig skatt (56 kap. 10 § SFL), en avstämning av skattekontot görs också (61 kap. 7 § SFL) och ett kontoutdrag skickas ut (14 kap. 1 § SFF). Visar avstämningen av skattekontot att det finns ett överskjutande belopp ska detta återbetalas skyndsamt till den skattskyldige utan begäran. Återbetalningen ska ske senast den dag som besked om slutlig skatt skickats till kontohavaren (14 kap. 5 och 6 §§ SFF), om inte hinder mot återbetalning föreligger enligt 64 kap. 4 § SFL (se avsnitt 64.6) eller 64 kap. 2 § andra stycket SFL (se avsnitt 64.3). Detta innebär, för en fysisk person som inte är godkänd för F-skatt, att skattekontot normalt sett är nollställt efter avstämningen.

För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar, görs ingen återbetalning utan begäran av den del av överskottet som beror på en egen inbetalning. Endast överskott som beror på skillnaden mellan debiterad slutlig skatt och inbetald preliminär skatt betalas ut utan egen begäran. Därmed undviker man att återbetalning sker av ett belopp som är inbetalat av den skattskyldige och avsett att möta en kommande debitering av exempelvis preliminärskatt på aktuellt skattekonto. Intäktsränta betalas inte heller ut utan står kvar på skattekontot. Den skattskyldige har dock alltid möjlighet att begära återbetalning av ett överskott på skattekontot.

Om den skattskyldige önskar att någon del av överskottet som normalt återbetalas utan begäran ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder måste han meddela Skatteverket detta.

skatteverket.se

Med en e-legitimation kan skattskyldiga använda alla e-tjänster som finns på Skatteverkets webbplats.

En skattskyldig som har en e-legitimation kan med hjälp av sådan, via Skatteverkets webbsida, begära t.ex. utbetalnings-spärr, dvs. att pengar ska stå kvar på skattekontot för att täcka framtida skatter samt begära återbetalning av överskott på sitt skattekonto. Vidare kan den skattskyldige anmäla mottagar-konto, se aktuellt saldo på skattekontot m.m.

Skatteverket ska lämna uppgift till KFM om sådant överskott som avses i 64 kap. SFL för en skattskyldig med en skuld som ska drivas in av KFM (18 kap. 4 och 5 §§ SFF).

64.4.2 Efter beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt, punktskatt m.m.

Om en avstämning av skattekontot visar på att det finns ett överskott på kontot som grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt ska beloppet återbetalas utan begäran om inte hinder mot återbetalning föreligger enligt 64 kap. 4 § SFL (se avsnitt 64.6) eller 64 kap. 2 § andra stycket SFL (se avsnitt 64.3). Det samma gäller om det överskjutande beloppet grundas på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol (64 kap. 2 b–2 d §§ SFL).

Kontrollera redovisningen

Återbetalningen ska göras skyndsamt (14 kap. 5 § SFF). Detta får inte innebära att regeringens strategi för bekämpning av ekonomisk brottslighet sätts åt sidan (prop. 1996/97:100 s. 323). Således får Skatteverket avvakta med återbetalning av överskjutande skatt för att kontrollera redovisningen i mervärdesskatte- eller punktskattedeklarationen (14 kap. 7 § SFF). Skattekontosystemet fungerar på så sätt att när en skattedeklaration, som innehåller en redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt och/eller överskjutande punktskatt, registrerats sätts en maskinell utbetalningsspärr på det överskjutande skattebeloppet. En möjlighet ges då för Skatteverket att kontrollera redovisningen innan en återbetalning sker. När kontrollen är klar hävs spärren och ett eventuellt överskott på skattekontot återbetalas automatiskt, dvs. utan en begäran av skattskyldig. Detta förutsätter att det inte finns något under-skott på KFM-delen av skattekontot.

8 Återbetalning av skatter och avgifter, Avsnitt 64

En kontroll av en skattedeklaration med ett överskjutande belopp får dock inte pågå hur länge som helst. Senast vid utgången av kalendermånaden efter den kalendermånad då den skattskyldige senast ska lämna mervärdesskattedeklarationen eller punktskattedeklarationen för den redovisningsperiod som skatten avser ska kontrollen vara klar och återbetalning ske. Om skattedeklarationen lämnas senare ska återbetalningen göras senast vid utgången av kalendermånaden efter den då deklarerationen lämnades. En återbetalning som görs före utgången av den tid som angetts får avse del av skatten (14 kap. 7 § första stycket SFF).

Exempel

Redovisningsdag är den 12 mars.

Överskjutande mervärdesskatt och/eller överskjutande punktskatt ska vara återbetald senast den 30 april.

Ytterligare kontroll måste göras

Om Skatteverket finner att ytterligare kontroll av redovisningen måste göras av belopp som avser överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt innan en återbetalning kan ske får Skatteverket, före utgången av den tid som anges i första stycket, besluta att återbetalning av hela eller del av skatten ska skjutas upp (14 kap. 7 § andra stycket SFF). Beslutet får överklagas av den skattskyldige hos allmän förvaltningsdomstol enligt 22 a § FL.

Beslutet att skjuta upp återbetalningen förfaller om Skatteverket inte inom en månad från dagen för beslutet har påbörjat kontrollåtgärder (14 kap. 7 § tredje stycket SFF). Kontrollåtgärderna är

- förelägga att fullgöra uppgiftsskyldighet (37 kap. 2 § SFL),
- förelägga att medverka personligen (37 kap. 3 § SFL),
- förelägga för kontroll av egen uppgiftsskyldighet (37 kap. 6 § SFL),
- förelägga för kontroll av någon annans uppgiftsskyldighet, s.k. tredjemanskontroll, (37 kap. 8–10 §§ SFL) och
- revision (41 kap. SFL).

Beslutet förfaller inte heller om Skatteverket inom den nämnda tidsfristen skickar ut ett övervägande om beslut till den skattskyldige. En utskickad förfrågan eller ett besök som inte föregåtts av ett föreläggande är dock inte tillräckligt för att

beslutet inte ska förfalla. (Skatteverket 2005-05-13, dnr 130 283556-05/111.)

Nedan ges några exempel för att visa återbetalning vid inkommen skattedeklaration med redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt. Exempelen bygger på att Skatteverket utrett och godkänt det överskjutande skattebeloppet.

Exempel

En mervärdesskattedeklaration och en punktskattedeklaration med redovisningsdag den 12 maj inkommer till Skatteverket. En extra avstämning av skattekontot görs den 19 maj varefter återbetalning sker.

Mervärdesskattedeklaration, punktskattedeklaration och arbetsgivardeklaration med redovisningsdag den 12 maj

SKV-delen av skattekontot

Ingående saldo	0
Arbetsgivaravgift	- 50 000
Avdragen skatt	- 40 000
Ö-mervärdesskatt	+ 55 000
Ö-punktskatt	+ 55 000
F-skatt	- 10 000
Överskott	+10 000
Återbetalning	- 10 000
Saldo	0

Kommentar: Det återbetalda överskottet grundas på beslutet att godkänna den redovisade överskjutande ingående mervärdesskatten och den överskjutande punktskatten och ryms inom 110 000 kr. Något restfört skattebelopp registrerat på KFM-delen av skattekontot finns inte.

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 återbetalningssituation på kontot.

SKV-delen av skattekontot

Ingående överskott	+ 10 000
Arbetsgivaravgift	- 50 000
Avdragen skatt	- 40 000
Ö-mervärdesskatt	+ 55 000
Ö-punktskatt	+ 55 000

10 Återbetalning av skatter och avgifter, Avsnitt 64

F-skatt	- 10 000
Överskott	+ 20 000
Återbetalning	- 20 000
Saldo	0

Kommentar: Eftersom överskottet på SKV-delen av skattekontot uppkommit genom en överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt återbetalas (under förutsättning att det på KFM-delen av skattekontot inte finns några skatter restförda) 20 000 kr utan att skattskyldig behöver begära det. Om den skattskyldige vill att 10 000 kr ska möta en kommande debitering av exempelvis F-skatt måste han begära att beloppet ska stå kvar på kontot (64 kap. 4 § 5 SFL).

Om den skattskyldiges skattekonto visar på ett stort överskott innebär det följande

SKV-delen av skattekontot	
Ingående överskott	+ 110 000
Arbetsgivaravgift	- 50 000
Avdragen skatt	- 40 000
Ö-mervärdesskatt	+ 55 000
Ö-punktskatt	+ 55 000
F-skatt	- 10 000
Överskott	+ 120 000
Återbetalning	- 110 000
Saldo	+ 10 000

Kommentar: Den skattskyldiges avsikt i detta fall var att ingående överskott på 110 000 kr skulle täcka ett beräknat underskott i samband med att den slutliga skatten. Den slutliga skatten har dock ännu inte beslutats varför beloppet inte spärras i skattekontot. Skattekontosystemet känner i stället av att det för avstämningsperioden finns en transaktion som genererar en automatisk utbetalning. Återbetalning görs därför, under förutsättning att ingen restförd skatt finns på KFM-delen av skattekontot, med ett ”överskjutande belopp som grundas på ett beslut”, 64 kap. 2 § första stycket 2 b SFL, dock maximalt 110 000 kr motsvarande överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt. För att förhindra återbetalningen hade den skattskyldige kunnat begära en utbetalningsspärr på 110 000 kr (64 kap. 4 § 5 SFL).

Exempel

Återbetalning på grund av omprövningsbeslut

Avstämning av skattekontot den 1 maj

SKV-delen av skattekontot

Ingående saldo	+ 40 000
Arbetsgivaravgift	- 5 000
Avdragen skatt	- 5 000
Mervärdesskatt	- 2 500
Punktskatt	- 2 500
F-skatt	- 10 000
Omprövning 23/4 (nedsättningsbeslut)	+15 000
Överskott	+30 000
Återbetalning	- 15 000
Utgående saldo	+15 000

Kommentar: Det återbetalade beloppet grundas på omprövningsbeslutet och återbetalning sker med högst det belopp nedsättningsbeslutet avser, dvs. 15 000 kr, under förutsättning att det på KFM-delen av kontot inte finns några restförda skulder.

64.5 Förtidsåterbetalning av mervärdesskatt och punktskatt

Det finns inget som hindrar att skatter eller avgifter redovisas så snart redovisningsperioden har gått ut, dvs. före de föreskrivna redovisningstidpunkterna. Det är t.ex. vanligt att skattskyldiga redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt före redovisningsperiodens utgång.

Enligt SBL gällde att återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt inte fick ske om enbart den överskjutande ingående mervärdesskatten redovisats tidigt utan i så fall skulle också skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för samma redovisningsperiod ha redovisats. Även oredovisade skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för tidigare perioder skulle redovisas. Bestämmelsen tillkom i SBL för att överskott på skattekontot som har sin grund i överskjutande ingående mervärdesskatt skulle kunna användas till betalning av skatter och avgifter som förfaller till betalning under samma månad och för tidigare oredovisade belopp. Med andra ord för att avräkning av sådana skatter och avgifter ska kunna göras innan

**Nyhet:
Gäller även för
punktskatt**

återbetalning sker (prop. 1996/97:100 s. 319 f. och 618). Bestämmelsen i SBL omfattade dock inte punktskatt.

För att få punktskatterna fullt ut infogade i skattekontosystemet införs i SFL att samma regler som gäller för överskjutande ingående mervärdesskatt också ska gälla för förtidsåterbetalning av överskjutande punktskatt. Återbetalning av sådan skatt ska således kunna ske först när samtliga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande skatten redovisades har lämnats och redovisade skatter och avgifter har räknats av (64 kap. 3 § SFL).

Exempel

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt för februari med ordinarie redovisningsdag i april kommer in i början av mars. Återbetalning av mervärdesskatten kan ske först sedan den skattskyldige redovisat skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt för februari med ordinarie redovisningsdag i mars och efter det att avräkning skett mot dessa. Redovisning sker i tre olika skattedeklarationer.

64.6 Hinder mot återbetalning

En återbetalning (utan eller efter skattskyldigs begäran) enligt 64 kap. 2 eller 3 § kan begränsas om något av hindren i 64 kap. 4 § SFL föreligger. Dessa hinder mot återbetalning är i flera fall redan inbyggda i skattekontosystemet, vilket innebär att spärrar ”läggs” automatiskt i skattekontot för hela eller del av ett överskott och den skattskyldige får information om spärrorsaken senast i det följande kontoutdraget. Se dock avsnitt 64.6.6.

En återbetalning enligt 64 kap. 2 eller 3 § ska inte göras av belopp som

1. understiger 100 kr om det inte finns särskilda skäl för återbetalning,
2. behövs för avräkning enligt 62 kap. 11–14 §§,
3. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt eller avgift som
 - a. har beslutats men ännu inte ska ha betalats, eller
 - b. inte har beslutats men kan antas komma att beslutas,
4. kan antas komma att föras över till en annan stat, eller

5. enligt kontohavarens begäran ska användas för betalning av framtida skatteskulder eller avgiftsskulder.

Nedan följer en redogörelse av spärrorsaker.

64.6.1 Under 100 kr

En återbetalning ska inte göras av belopp som understiger 100 kr såvida det inte finns särskilda skäl. 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 kr står kvar på skattekontot och intäktsränta beräknas (64 kap. 4 § 1 SFL). Se vidare under avsnitt 64.10.1 vid kantrubrik Litet överskott – mindre än 100 kr.

64.6.2 Avräkning enligt 62 kap. 11–14 §§ SFL

Nytt hinder för återbetalning

Ett belopp ska inte återbetalas om det behövs för avräkning enligt bestämmelserna i 62 kap. 11–14 §§ (64 kap. 4 § 2 SFL).

Avräkning mellan skattskyldigas olika skattekonton

En skattskyldig kan vara betalningsansvarig för flera skattekonton. Så kan t.ex. vara fallet för en företrädare (en s.k. representant) för ett enkelt bolag eller ett partrederi. Han kan t.ex. ha ett överskott på sitt privata skattekonto samtidigt som det finns ett underskott på skattekontot som används för skatter och avgifter avseende verksamheten i bolaget eller partrederiet. Om det finns en skatteskuld eller avgiftsskuld som representanten är betalningsansvarig för ska inte ett överskott på dennes privata skattekonto betalas ut.

Solidariskt ansvarig

Även för en person som bara har ett skattekonto kan ett överskott på dennes konto behövas för betalning av förfallna skatteskulder. Detta gäller för person som enligt 59 kap. SFL ska betala någon annans skatter eller avgifter – s.k. sidoansvariga. Om det finns en skatteskuld eller avgiftsskuld som denne är betalningsansvarig för ska inte ett överskott på den ansvariges privata skattekonto betalas ut.

Skatteskuld efter beslut om ackord

Vidare ska en återbetalning inte göras av belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter ett beslut om ackord.

Se vidare om dessa avräkningar i avsnitt 62.7.

64.6.3 Belopp som kan komma att behövas för att betala skatt eller avgift

Återbetalning ska inte heller göras av 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 (64 kap. 4 § 3 a SFL) eller inte har beslutats men kan antas komma att beslutas (64 kap. 4 § 3 b SFL).

Ej förfallen skatt

Ett skattebeslut som innebär ytterligare skatt att betala ska registreras på skattekontot, SKV-delen av kontot, på förfallodagen (61 kap. 2 § SFL). Bestämmelsen får till följd att Skatteverket automatiskt registrerar en spärr i skattekontot när beslutet har fattats oavsett vilken betalningsfrist som gäller. Ett eventuellt överskott spärras alltså från återbetalning redan före det att förfallodagen har infallit.

I vissa fall kan en skatt eller avgift som inte har förfallit till betalning omfattas av ett betalningsanstånd. Anståndet ska registreras på skattekontot först på förfallodagen (61 kap. 3 § SFL). Även om anståndet inte har registrerats ska hänsyn tas till anståndsbeloppet vid bedömningen av om skatten eller avgiften som anståndet avser är ett återbetalningshinder vid tillämpning av punkten 3 a. Om anstånd med betalningen av skatten eller avgiften har beviljats, kan ett överskott på skattekontot nämligen inte komma att behövas för betalning av denna skatt eller avgift (prop. 2010/11:165 s. 1047).

Ej beslutad skatt

Uttrycket ”kan komma att behövas för betalning” får anses innebära en möjlighet för Skatteverket att i samband med utredning/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 detta spärras med stöd av punkten 3 b för att 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 spärra ett överskott. En sådan spärr kan i princip också registreras även om det vid denna tidpunkt inte finns något överskott på skattekontot; se avsnitt 64.6.6.

Ett exempel på när bestämmelsen kan komma ifråga kan vara att Skatteverket under pågående skatterevision 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 de fall när

**Anstånd på grund
av tveksamt**

Skatteverket i ett meddelande till den skattskyldige övervägt att påföra ytterligare skatt att betala.

För bedömningen av när en spärr enligt punkten 3 b kan komma i fråga torde en jämförelse kunna ske med ”tveksamhetsrekvisitet” i 63 kap. 4 § SFL. Om Skatteverket avser att spärra ett belopp innan ett beslut har fattats enligt denna bestämmelse bör verket inte senare bevilja 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.

64.6.4 Kan antas komma att föras över till en annan stat

En återbetalning ska inte göras av belopp som kan antas komma att föras över till annan stat. Bestämmelsen ger Skatteverket möjlighet att innehålla skatt i avvaktan på en framställning från den andra staten om överföring av skatten (64 kap. 4 § 4 och 7 § SFL).

64.6.5 Skattskyldigs önskemål

En återbetalning ska inte heller göras om den skattskyldige har meddelat Skatteverket att beloppet ska användas för betalning av framtida skatte- eller avgiftsskulder. Skattskyldig bör i normalfallet lämna en skriftlig begäran om detta.

Anmälan kan också ske via Skatteverkets webbsida om skattskyldig har e-legitimation.

64.6.6 JO:s beslut

JO har uttalat att Skatteverkets åtgärd att registrera en spärr i skattekontot, automatiskt eller manuellt, som ska förhindra att ett framtida överskott ska återbetalas (helt eller delvis) inte kan överklagas av den skattskyldige. Först när spärren faktiskt förhindrat en återbetalning i samband med en avstämning får den rättsverkan och då ska Skatteverket fatta ett överklagbart beslut eller häva spärren och återbetala det spärrade beloppet (JO 2004-12-27, dnr 720-2004 och 2041-2004). Skatteverket måste därför bevaka ärenden i vilka man registrerat en återbetalningsspärr. Ett överklagbart beslut ska fattas i anslutning till att en spärr får rättsverkan.

**Kommunicera
inför beslut om
spärr**

Frågan om man behöver kommunicera ett beslut som hindrar en återbetalning har diskuterats. Utgångspunkten är att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan ett ärende avgörs om det inte är uppenbart obehövt (40 kap. 2 § SFL). Med uppenbart obehövt menas att ett yttrande från den enskilde inte skulle kunna medföra att Skatteverket kan ändra uppfattning i frågan (prop. 2010/11:165 s. 887).

**64.6.7 Särskilda bestämmelser som hindrar
återbetalning**

Bestämmelser som förhindrar återbetalning till den skattskyldige av överskott på skattekontot finns också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter, AvrL.

Innan återbetalning sker till den skattskyldige enligt reglerna i SFL m.fl. skattelagar ska Skatteverket bereda KFM möjlighet att avräkna beloppet mot andra restförda belopp i allmänna mål som drivs in enligt IndrL. Endast vad som överstiger det allmännas fordran, inklusive förrättningskostnader i målet, får utbetalas (2 § AvrL). Avräkningen sker automatiskt.

Avräkning som sker enligt AvrL ska inte ses som ett allmänt kvittningsförfarande utan som ett led i förfarandet vid återbetalning av för mycket inbetald skatt (prop. 1984/85:108 s. 19, 26 och 73).

Se mer om avräkning i KFM:s handbok Utmätning avsnitt 9.8.

För en närmare beskrivning av Skatteverkets möjligheter till kvittning se Handledning för borgenärsarbetet 2011 (SKV237), avsnitt 21.

**64.7 Förtidsåterbetalning av preliminär
A-skatt**

**Något förändrade
regler i SFL**

Med förtidsåterbetalning menas återbetalning av för mycket avdragen preliminär A-skatt, dvs. skillnaden mellan avdragen A-skatt som ska krediteras och den slutliga skatt som förväntas bli debiterad vid den årliga avstämningen. Reglerna om förtidsåterbetalning av för mycket betald preliminär A-skatt återfinns i 64 kap. 5 § SFL. Reglerna är något förändrade mot SBL:s bestämmelser i 18 kap. 3 § SBL.

Manuell hantering

Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt är ett avsteg från de generella förfaranderegler och varje ärende kräver manuell hantering av Skatteverket. En restriktiv hållning till sådan återbetalning är därför påkallad av effektivitetsskäl. I de flesta

fall har den enskilde dessutom själv haft möjlighet att undvika att betala för mycket preliminär skatt genom att begära en särskild beräkningsgrund för skatteavdragen (55 kap. 9 § SFL, prop. 2010/11:165 s. 1048).

Säkerhetsventil

Utrymmet för förtidsåterbetalning av preliminär skatt avskaffas dock inte helt eftersom det kan finnas situationer då det vore oskäligt att låta den enskilde vänta på återbetalning. Bestämmelsen i SFL har karaktären av en säkerhetsventil för särskilt ömmande fall. I övriga fall får den enskildes intresse av förtidsåterbetalning vika för intresset av ett effektivt förfarande.

Förutsättningarna för förtidsåterbetalning ska vara att

1. det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 9 § och
2. det är oskäligt att vänta med återbetalningen (64 kap. 5 § första stycket SFL).

Det första rekvisitet har sin motsvarighet i 18 kap. 3 § första stycket SBL. Det andra rekvisitet är nytt och ersätter de olika förutsättningar för återbetalning som gäller enligt 18 kap. 3 § andra stycket SBL. Bestämmelsen gäller såväl fysiska som juridiska personer.

Oskäligt att avvakta med återbetalning

Huruvida det vore oskäligt att avvakta den ordinarie återbetalningen bör avgöras efter en helhetsbedömning, en skälighetsbedömning, i det enskilda fallet.

Beloppsgräns

I skälighetsbedömningen ligger att det måste vara fråga om ett för den skattskyldige väsentligt belopp. Det bör normalt vara fråga om ett belopp på minst 0,2 prisbasbelopp. Prisbasbeloppet för beskattningsåret 2012 är 44 000 kr vilket innebär att det belopp som ska återbetalas bör uppgå till ca 8 800 kr.

Angeläget behov

Enbart den omständigheten att det är ett väsentligt belopp kommer dock inte regelmässigt att vara tillräckligt för förtidsåterbetalning. Härutöver krävs att det finns ett angeläget behov av förtida återbetalning. Ett exempel på ett sådant behov är att återbetalningen ska användas för att betala restförda skulder.

Tid som återstår till ordinarie återbetalning

En omständighet som också bör vägas in i skälighetsbedömningen är den tid som återstår fram till den ordinarie återbetalningen. Om bara en kort tid återstår kan det i många fall vara skäligt att avvakta.

De två rekvisiten för förtidsåterbetalning kommer i någon mån att samspela. Om det i det närmaste är helt klart att åter-

betalning kommer att ske med visst belopp kan dröjsmålet framstå som oskäligt även om övriga skäl kanske inte är fullt så starka som annars bör krävas.

Exempel på situationer då det i vissa fall med relativ säkerhet kan sägas att visst belopp kommer att betalas tillbaka är när en skattskyldig har emigrerat eller avlidit. I sådana fall är ofta såväl de inkomster som ska beskattas som den betalade preliminära A-skatten för hela året kända.

För att Skatteverket ska kunna bedöma om en skattskyldig är berättigad till en förtidsåterbetalning krävs att de preliminära deklarationsuppgifter som den skattskyldige lämnat in för att visa att han berättigad till återbetalning granskas av verket.

Innan återbetalning görs sker en extra avstämning av skattekontot vilket innebär att eventuella hinder (64 kap. 4 § SFL) mot återbetalningen beaktas.

Ett överskott på skattekontot som beror på annat än avdragen skatt, t.ex. en egen inbetalning, ska inte beaktas vid bedömningen av om den skattskyldige uppfyller beloppsrekvisitetet för att få förtidsåterbetalning. Däremot kan en skattskyldig när som helst begära återbetalning av ett överskott på skattekontot.

Juridisk person

Vid förtidsåterbetalning till juridisk person för preliminär A-skatt finns en särskild beräkningsregel. Hänsyn får då inte tas till den juridiske personens kostnader för lön till delägare (64 kap. 5 § andra stycket SFL).

Återbetalning som gäller ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska göras till delägarbeskattad juridisk person om det inte finns särskilda skäl för återbetalning direkt till handelsbolaget eller den juridiska personen (64 kap. 5 § tredje stycket SFL).

64.7.1 Ansökan/handläggning m.m.

Under som efter beskattningsåret

Förtidsåterbetalning kan ske såväl under som efter beskattningsårets utgång.

En begäran om förtidsåterbetalning bör vara skriftlig. Ansökan om förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt ska behandlas skyndsamt (14 kap. 5 § SFF).

Någon sista ansökningsdag finns inte angiven i SFL. Enligt 56 kap. 10 § SFL ska resultatet av beräkningen av slutlig skatt skickas till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång och till andra

juridiska personer än dödsbon senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång. Det här innebär att slutlig skatt måste beräknas för fysiska personer och dödsbon i månads-skiftet november/december efter beskattningsårets utgång. För övriga måste beräkning ske i månads-skiftet för den elfte och tolfte månaden efter beskattningsårets utgång. Av administrativa skäl, och om det över huvud taget ska vara någon mening med förtidsåterbetalning, bör ett beslut om förtidsåterbetalning därför registreras på skattekontot senast månaden innan beräkningen av slutlig skatt sker. En registrering kan dock ske fram till dess att den slutliga skatten beslutats och registrerats på skattekontot.

64.7.2 Beslut om förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt

Beslut om förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt registreras i en särskild rutin i skattekontosystemet. I samband med själva förtidsåterbetalningen tas hänsyn till om den skattskyldige har underskott på skattekontot, dvs. om SKV-delen av kontot visar på ett underskott eller om det finns registrerade restförda skulder på KFM-delen av kontot. Endast skillnaden mellan det förtidsåterbetalningsbara beloppet och belopp som inte behövs för att täcka redan uppkommet underskott på skattekontot eller andra skulder hos KFM utbetalas till den skattskyldige.

64.8 Återbetalning vid skattefrihet

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 EU-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 inte om någon av följande bestämmelser om återbetalning av skatt är tillämplig på förvärvet

- 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 (64 kap. 6 § SFL).

Bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till bl.a. internationella organisationer är en slags reserv-

reglering som ska tillämpas i de fall sådana organ i materiellt avseende har en rätt till skattefrihet som avviker från vad som gäller enligt mervärdesskattelagen och punktskattelagarna.

64.9 Överföring av skatt till annan stat

64.9.1 Skatt som betalats i Sverige men som ska överföras till annan stat

Om skatt har betalats genom skatteavdrag i Sverige för en inkomst som ska beskattas i en annan stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att ta ut och föra över skatt, får Skatteverket besluta att skatten ska föras över till den andra staten för att tillgodoräknas den skattskyldige där (64 kap. 7 § SFL).

Bestämmelsen gäller såväl skatteavdrag för preliminär skatt som skatteavdrag för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Behov av överföring kan uppstå när skatteavdrag har gjorts och Skatteverket senare under beskattningsåret beslutar om befrielse från skatteavdrag för preliminär skatt (10 kap. 9 § SFL) eller för särskild inkomstskatt (13 kap. 5 § SFL).

Fordran på skatt som ska föras över får inte överlåtas (71 kap. 2 § andra stycket SFL).

När överföring av skatt sker har skatten ännu inte tillgodoräknats den skattskyldige och den är ännu inte registrerad på skattekontot. Överföring kan ske även om den skattskyldige har ett underskott på skattekontot. När den slutliga skatten registreras på skattekontot krediteras den avdragna skatten i sin helhet och det belopp som har förts över till en annan stat debiteras.

64.9.2 Inkomst som har beskattats både i Sverige och i annan stat

Om en inkomst har beskattats både i Sverige och i en stat som Sverige har träffat skatteavtal med får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att skatt som har betalats in för beskattningsåret ska föras över till den andra staten. I 14 kap. 8 § SFF anges att Skatteverket får meddela beslut om överföring av skatt till en annan stat enligt 64 kap. 8 § SFL. En överföring får bara göras till den del som den svenska skatten sätts ned genom avräkning av den utländska skatten eller genom att inkomsten undantas från beskattning. Överföringen får inte avse ett belopp som behövs för betalning av svensk skatt för beskattningsåret (64 kap. 8 § SFL).

I bestämmelsen avser överföring av skatt på inkomst som har beskattats både i Sverige och i en annan stat. Överföring kan ske av inbetald skatt oberoende av om den har betalats som preliminär eller slutlig skatt. En förutsättning för överföring är att den svenska skatten har satts ned med motsvarande belopp. Överföringen får dock inte avse ett belopp som behövs för betalning av svensk skatt för beskattningsåret.

Belopp som förs över till annan stat ligger inte till grund för beräkning av intäktsränta, se 65 kap. 16 § andra stycket och författningskommentaren till den bestämmelsen (prop. 2010/11:165 s. 1064 f.). Fordran på skatt som ska föras över får enligt 71 kap. 2 § andra stycket inte överlåtas.

64.10 Överskott som inte har kunnat betalas tillbaka

Om en återbetalning från skattekontot inte har kunnat göras på grund av att kontohavarens adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på kontohavaren, ska beloppet stå kvar på skattekontot (64 kap. 9 § SFL).

Paragrafen blir tillämplig t.ex. när kontoinnehavaren flyttat till en adress som inte är känd för Skatteverket, om han underlåter att lösa in en återbetalningsavi/check eller om han inte anmält ett mottagarkonto. Beloppet står kvar på den skattskyldiges skattekonto och genererar intäktsränta. Beloppet kan komma att tas i anspråk för att täcka uppkommande skattefordringar.

64.10.1 Överskott som tillfaller staten

I samband med SBL:s ikraftträdande infördes det s.k. skattekontosystemet. Skattekontosystemets grunder har redovisats i avsnitt 61. Som angivits där är varje skattskyldig person registrerad för minst ett skattekonto. Alla de skattekonton som en gång har upprättats finns kvar även om de inte används längre t.ex. på grund av att den skattskyldige har avlidit eller ett företag har upplösts genom konkurs eller likvidation.

Skattekonton som inte används och inte heller bedöms komma att användas i framtiden fyller ingen funktion utan skapar bara administrativa olägenheter. Lagstiftaren anser att sådana skattekonton bör kunna avslutas. Förutsättningen för att det ska vara möjligt är givetvis att skattekontot inte har något saldo (prop. 2010/11:165 s. 521 f.).

22 Återbetalning av skatter och avgifter, Avsnitt 64

I hur stor omfattning det är möjligt att avsluta skattekonton beror på möjligheterna att låta överskott som inte har kunnats återbetalas i stället tillfalla staten och att avskriva mindre underskott som inte lämnas för indrivning och därför inte preskriberas. Läs om det senare i avsnitt 70. Nedan redovisas under vilka förutsättningar överskott som finns på skattekonton tillfaller staten.

Överskott som överstiger 100 kr

Har det återbetalningsbara skattekontoöverskottet inte tagits i anspråk för att täcka en skattefordran inom tio år från den skatteavstämning då beloppet först uppkom ska det tillfalla staten (64 kap. 10 § första stycket SFL).

Bestämmelsen får anses förutsätta att försök att återbetala beloppet har gjorts. Har däremot Skatteverket haft möjlighet att göra en återbetalning men inte gjort det tillfaller beloppet inte staten. Tioårsfristen har valts med tanke på de allmänna reglerna om preskription i preskriptionslagen (1981:130).

Litet överskott – mindre än 100 kr

Överskott på skattekonton som understiger 100 kr omfattas inte av 64 kap. 10 § första stycket SFL. Så små belopp återbetalas nämligen bara om det finns särskilda skäl (64 kap. 4 § 1 SFL och avsnitt 64.6.1). I anledning av detta har i andra stycket i nyss nämnda bestämmelse införts en specialreglering som säger att ett överskott som understiger 100 kr och som finns på ett skattekonto som inte har använts (annat än för registrering av ränta) under tre år, ska tillfalla staten om ett försök att återbetala beloppet har misslyckats (64 kap. 10 § andra stycket SFL).

Skatteverket måste alltså först göra ett försök att nå kontohavarna till passiva konton och meddela att det finns ett underskott under 100 kr på kontot men återbetalning ska inte ske av belopp under 100 kr, se 64 kap. 4 § 1 SFL. Det är det ursprungliga överskottet som ska understiga 100 kr. Den ränta som har tillgodoräknats på grund av överskottet ska alltså inte räknas med. Treårsfristen räknas från den sista registreringen som avser annat än ränta.

Räntan

Om ett belopp ska tillfalla staten på grund av att det inte har kunnat återbetalas inom angiven tid ska räntan som har tillgodoförts på grund av överskottet också tillfalla staten.

När börjar fristerna räknas

Tiden för att börja räkna 10 år respektive 3 år börjar räknas den 1 januari 2012.

64.11 Misstagsinbetalning till skattekontot

Det händer att en skattskyldig kontaktar Skatteverket och uppger att han av misstag

- har betalat in ett belopp till Skatteverket som registrerats på hans skattekonto men inbetalningen skulle egentligen ha gått till KFM för att reglera en redan (nyligen) restförd skatteskuld, eller
- har betalat in ett belopp som registrerats på annans skattekonto hos Skatteverket. Orsaken till att inbetalningen registrerats på annans konto kan t.ex. vara att han angett fel person- eller organisationsnummer alternativt fel OCR-nummer (se avsnitt 62) vid betalning över Internet.

När någon av ovanstående situationer har inträffat begär den skattskyldige att Skatteverket antingen ska återbetala det inbetalda beloppet till honom eller att verket på annat sätt ska se till att inbetalt belopp hamnar rätt.

Den första situationen som inledningsvis beskrivits uppkommer i allmänhet vid tiden strax efter det att skattekontot har stämts av och verket har överlämnat skattefordran till KFM för indrivning, dvs. skattebeloppet har flyttats över från SKV-delen av skattekontot till KFM-delen av kontot. Observera i dessa fall att en betalning till Skatteverket, som bokförts på verkets särskilda konto i tid men som inte hunnit registreras på den skattskyldiges skattekonto vid avstämningen, automatiskt återkallar indrivningsuppdraget från KFM i samband med registreringen på den skattskyldigs skattekonto. Grundavgiften tas bort och dementi skickas till de upplysningsföretag som hämtat uppgift om indrivningsuppdraget från KFM.

Om den skattskyldige i anslutning till avstämningen av kontot har betalat in ett belopp till Skatteverket men egentligen menat att det skulle reglera en skatteskuld som nyligen överlämnats till KFM för exekutiv åtgärd, uppkommer frågan hur verket ska agera. I detta läge finns det inte någon möjlighet för Skatteverket att återbetala inbetalt belopp till den skattskyldige. Anledningen till detta är att den skattskyldige har obetalda skatter registrerade på skattekontots KFM-del. Om det emellertid finns ett överskott på SKV-delen av kontot vid nästa avstämning så kommer, per automatik med stöd av 62 kap. 11 § SFL, det överskottet att överlämnas till KFM för täckande av redan restförda skattekontoskulder. Se vidare avsnitt 70 om indrivning.

Den skattskyldige brukar i detta läge invända att han inte vill vänta till nästa avstämning. Någon bestämmelse som direkt reglerar uppkommen situation finns inte i SFL eller SFF. Det Skatteverket möjligen, av serviceskäl, skulle kunna hjälpa den skattskyldige med, är att överföra så stor del av det inbetalda beloppet som motsvarar den restförda skulden till KFM. Detta under förutsättning att det inte uppkommit några nya skatter att betala på skattekontot och att den skattskyldige betalat ett tillräckligt stort belopp som täcker en sådan överföring för den restförda skattekontoskulden. Däremot kan en överföring från SKV-delen av skattekontot aldrig täcka den påförda grundavgiften om 600 kr eller den kostnadsränta som uppkommit hos KFM. Om en överföring av inbetalning ska ske krävs det således att den skattskyldige informeras om att han måste komplettera Skatteverkets överföring med en inbetalning motsvarande grundavgift och den kostnadsränta som uppkommit hos KFM. Inbetalningen måste göras direkt till KFM om han vill undvika att vara registrerad för obetalda skatteskulder.

S.k. misstagsinbetalning

När det gäller den andra inledningsvis nämnda situationen brukar Skatteverket använda begreppet misstagsinbetalning. Med begreppet avser Skatteverket den situationen att en skattskyldig (inbetalaren) av misstag, utan att Skatteverket har del i misstaget, gjort fel vid inbetalningen av skatt till Skatteverket, varvid inbetalning kommit att gottskrivas annan skattskyldigs skattekonto. Inbetalarens misstag har vanligtvis bestått i att han angett fel identifikationsuppgifter; fel organisations- eller personnummer eller s.k. OCR-nummer vid inbetalningen. Skatteverket har ingen möjlighet att kontrollera om den som gör inbetalningen anger rätt identifikationsuppgifter. Det ligger därmed ett stort ansvar på inbetalaren att ange korrekta identifikationsuppgifter när denne betalar in skatt till Skatteverket.

Skatteverkets eventuellt rättsliga skyldighet att rätta till inbetalarens begångna fel har under flera år varit föremål för uppmärksamhet och diskussioner såväl externt som intern inom Skatteverket. Varken i tidigare gällande lagstiftning SBL eller SBF eller i nu gällande lagstiftning SFL eller SFF, regleras hur denna situation ska lösas. Skatteverket har hävdats att verket i normalfallet bara varit återbetalningsskyldigt till den del det misstagsinbetalda beloppet funnits kvar hos mottagaren som ett återbetalningsbart skattekontoöverskott (annat resonemang har gällt för felinbetalningar där mottagaren var i konkurs). (Läs Handledning för skattebetalning 2010, avsnitt 18.14). För eventuell kvarvarande del av det

felinbetalda beloppet har Skatteverket ansett att verket inte haft någon återbetalningsskyldighet varken enligt skatterättsliga regler eller på civilrättslig grund utan att det i stället är inbetalaren, som på grund av sitt misstag, har en civilrättslig fordran på mottagaren, vilken han fått göra gällande genom att processa i allmän domstol. Skatteverkets ståndpunkt har bl.a. byggts på att verket ansett att den som primärt har gjort en ekonomisk vinning på grund av felinbetalningen och därmed har ett ansvar för att på bästa sätt rätta till den uppkomna situationen, är den skattekontoinnehavare som fått beslutade och förfallna skatter och avgifter betalda utan att själv ha gjort någon inbetalning till skattekontot.

NJA 2011 s. 739

Högsta domstolen har emellertid, i ett avgörande den 7 november 2011, slagit fast att Skatteverket, när fråga är om en s.k. felinbetalning, är återbetalningsskyldigt enligt de civilrättsliga reglerna om *condictio indebiti* (mål nr T 3855-10). Bakgrunden i målet var följande. Ett ombud hade betalat in skatt för två olika klienter, men av misstag angivit samma identifikationsuppgifter, OCR-nummer, för båda inbetalningarna. De båda inbetalningarna kom därför att gottskrivas enbart den ena av klienternas skattekonton (mottagaren av inbetalningen var vid tiden för inbetalningen föremål för företagsrekonstruktion men gick sedermera i konkurs). Den mottagande klientens skatteskulder (såväl redan restfördas skatteskulder registrerade hos KFM som hos Skatteverket förfallna skatteskulder) kom därvid i sin helhet att bli betalda. Endast en mindre del av det inbetalda beloppet fanns kvar på mottagarens skattekonto som ett enligt SBL:s bestämmelser återbetalningsbart skattekontoöverskott. Det mottagande bolaget har inte haft någonting att invända mot att Skatteverket återbetalar beloppet genom att omföra inbetalningen till rätt skattekonto. Med hänsyn till vad som ovan redovisats om Skatteverkets inställning återbetalade/omförde verket bara det skattekontoöverskott som fanns på den mottagande klientens skattekonto till inbetalaren men vägrade i övrigt att återbetala vad som betalats in fel. Den klient som således inte fått hela sin inbetalning tillgodoräknad på sitt skattekonto väckte då en civilrättslig talan mot Skatteverket i allmän domstol med yrkande om återbetalning av beloppet i sin helhet. Skatteverket bestred käromålet.

HD uttalar bl.a. följande i domen. Huvudregeln om *condictio indebiti* har sedan gammalt ansetts vara att den betalande har rätt att kräva tillbaka det erlagda. Avvägningen av de

motstående intressen som gör sig gällande har dock lett till flera undantag, särskilt i fall då den som mottagit inbetalningen har varit i god tro och förbrukat det uppburna beloppet eller annars inrättat sig efter betalningen. Undantagen har inneburit att mottagaren i vissa fall fått behålla pengarna. Om denne inte skulle ha fått behålla det inbetalda i vissa fall skulle det ha inneburit att mottagaren utan egen åtgärd skulle ha fått en skuld som han kanske får mer eller mindre svårt att betala (p. 7–9). Ju längre tid betalaren dröjer med återkrav desto större krav har mottagaren att tro att betalningen är definitiv (p. 7). I aktuellt mål menade Högsta domstolen att betalningen var att se som en sådan felaktig betalning på vilken principen om *condictio indebiti* är tillämplig (p. 11). Domstolen menade att den avstämning av skattekonton som sker enligt skattebetalningslagen inte i allmänhet kan anses innebära att Skatteverket därigenom i god tro inrättar sig efter den felaktiga betalningen. Återbetalningsskyldigheten har därmed i aktuellt fall inte upphört vid i ärendet aktuell avstämningstidpunkt, oavsett vilken bedömning som kan göras i frågan om Skatteverket var i god tro vid tidpunkten för den felaktiga betalningen (p. 13). Inbetalaren har också reagerat kort tid efter det att avstämningen av skattekontot skett (p. 14). Skatteverket är därmed skyldigt att återbetala den felaktigt gjorda betalningen.

Den tolkning som Skatteverket gör av domen är att Skatteverkets återbetalningsskyldighet är helt avhängig av att det verkligen är fråga om en s.k. misstagsinbetalning, dvs. att någon tvekan inte får råda om att den uppkomna situationen verkligen handlar om ett fel som är begånget av inbetalaren vid inbetalningen, vilket inneburit att handlingen fått en annan utgång än som varit avsikten när inbetalningen gjordes. Det är den som gjort misstagsinbetalningen som har bevisbörda för att så är fallet. En av flera indikationer på att fråga verkligen är om en misstagsinbetalning är att mottagaren kan visa att han verkligen gjort inbetalningen och att han kan förklara på vilket sätt fel är begånget vid inbetalningen. En annan indikation på att fråga verkligen är om en misstagsinbetalning är att mottagaren av inbetalningen inte kommer med invändning som kan tolkas som att betalningen trots allt ska bedömas som korrekt registrerad på hans konto. Det krävs således att Skatteverket i varje enskilt ärende gör en värdering av alla omständigheter i ärendet för att avgöra om fråga verkligen är om en misstagsinbetalning.

För att återbetalningsskyldighet ska föreligga krävs även enligt Högsta domstolen att den som gjort misstagsinbetalningen reagerat kort tid efter inbetalningen och en avstämning av skattekontot skett.

Enligt Skatteverkets tolkning av domen är verkets återbetalningsskyldighet på grund av *condictio indebiti* i viss mån begränsad (p. 13 i domen). Om Skatteverket efter en avstämning av skattekontot tillgodogjort sig inbetalning på så sätt att förfallna och eventuellt restförda skattekontoskulder reglerats kan det i allmänhet inte ses som att verket i god tro inrättat sig efter betalningen. Om däremot hela eller viss del av det misstagsinbetalda beloppet förbrukats utanför den egna myndighetssfären, t.ex. om Skatteverket utbetalat viss del av det misstagsinbetalda beloppet till mottagaren av inbetalningen alternativt fört över beloppet till annan myndighet, t.ex. KFM för reglering av mottagarens övriga skulder, är verket inte återbetalningsskyldigt för den delen av det misstagsinbetalda beloppet. Om Skatteverket skulle vara återbetalningsskyldigt även för sådan del av det misstagsinbetalda beloppet skulle det innebära att verket ådragit sig en kostnad (en fordran på kontoinnehavaren) som verket skulle få svårt att få betalt för och därför självt skulle få stå för, vilket domstolen uttalat är en omständighet som begränsar återbetalningsskyldigheten vid *condictio indebiti* (p. 9 i domen).

De räntekonsekvenser som uppstår i och med att Skatteverket återbetalar det misstagsinbetalda beloppet framgår i avsnitt 65.2.2.2.