

Innehåll

5	Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare	1
5.1	Inledning	1
5.2	Ombud för en generalrepresentation	2
5.3	Representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi	2
5.3.1	Enkla bolag och partrederier	2
5.3.2	Representant	3
5.4	Huvudman för en mervärdesskattegrupp.....	5
5.4.1	Gruppregistrering	5
5.4.2	Uppgifts- och redovisningsskyldighet.....	9
5.5	Skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare	10

5 Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare

5.1 Inledning

Regler om uppgiftsskyldiga och betalningsskyldiga företrädare finns i 5 kap. SFL. Sådana företrädare är

- ombud för en generalrepresentation (5 kap. 1 § SFL), se avsnitt 5.2,
- representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi (5 kap. 2 § SFL), se avsnitt 5.3,
- huvudman för en mervärdesskattegrupp (5 kap. 3 § SFL), se avsnitt 5.4, och
- skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare (5 kap. 4 § SFL), se avsnitt 5.5.

Det är också dessa företrädare som enligt 7 kap. SFL ska vara registrerade i stället för huvudmannen, se avsnitt 7.2.6.

Ett ombud för en utländsk företagare är inte uppgiftsskyldig utan redovisar mervärdesskatt med stöd av fullmakt. Detta ombud är inte heller betalningsskyldig, se avsnitt 6.2.

Övergångsbestämmelser

SFL har trätt i kraft den 1 januari 2012 och ska som huvudregel tillämpas första gången fr.o.m. detta datum. SBL har upphört att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande med vissa undantag för tid före den tidpunkt då SFL ska tillämpas för första gången (punkten 18 i övergångsbestämmelserna till SFL).

Detta innebär att SFL:s regler om uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare ska tillämpas första gången för sådana beslut som meddelas fr.o.m. den 1 januari 2012.

Skatteverket anser att den som vid utgången av 2011 var utsedd som representant enligt 23 kap. 3 § SBL ska vid ingången av 2012 anses vara en sådan företrädare som avses i 5 kap. 2 § SFL.

5.2 Ombud för en generalrepresentation

Om en försäkringsgivare i en försäkringssammanslutning bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation ska generalrepresentationen förestås av ett ombud som är bosatt i Sverige (1 kap. 12 § lagen [1998:293] om utländska försäkringsgivaren och tjänstepensionsinstitutets verksamhet i Sverige, LUFV). Med försäkringssammanslutning avses enligt 1 kap. 11 § LUFV en sammanslutning av fysiska eller juridiska personer som utan solidariskt ansvar meddelar försäkring, t.ex. Lloyd's i London. Ombudets ansvar för verksamheten här i landet kan jämföras med det ansvar som verkställande direktören eller en styrelseledamot i ett svenskt försäkringsbolag har för bolagets verksamhet (prop. 2001/02:42 s. 23 och s. 29–30).

Det är ombudet som ska fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN och betala skatter och avgifter för verksamheten samt i övrigt företräda företaget i frågor som rör sådana skatter och avgifter (5 kap. 1 § första stycket SFL). Bestämmelsen avser skadeförsäkringsföretag och innebär att ombudet inte bara ska lämna skattedeklarationer utan även inkomstdeklaration inklusive skyldighet att i vissa fall lämna en preliminär inkomstdeklaration eller en skalbolagsdeklaration.

Underlag för kontroll av att deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs ska finnas tillgängligt hos ombudet (5 kap. 1 § andra stycket SFL). Det åligger således ombudet att hålla underlaget för generalrepresentationens redovisning tillgängligt för Skatteverkets kontroll.

5.3 Representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi

5.3.1 Enkla bolag och partrederier

Enkla bolag

Ett enkelt bolag föreligger om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger (1 kap. 3 § HBL). Ett enkelt bolag är inte en juridisk person och kan inte förvärva rättigheter eller ta på sig skyldigheter (1 kap. 4 § HBL).

Det är varje delägare i ett enkelt bolag som är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget. När det gäller mervärdesskatt regleras detta i 6 kap. 2 § ML. Motsvarande bestämmelse finns i 10 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

Även när det gäller inkomstbeskattning beskattas delägarna i ett enkelt bolag och inte bolaget som sådant.

Som exempel på enkla bolag kan nämnas fiskelag och konsortier (i första hand byggkonsortier). Vid samäganderätt, dvs. när en viss egendom, t.ex. en fastighet, ägs gemensamt av två eller flera delägare, behandlas delägarna på samma sätt som i ett enkelt bolag.

Partrederi

Ett partrederi föreligger om flera överenskommit att under delad ansvarighet gemensamt idka sjöfart med eget fartyg. En särskild anmälan om partrederiavtal ska lämnas till den registreringsmyndighet som anges i sjölagen (5 kap. 1 § första stycket sjölagen [1994:1009]). Ett partrederi är inte ett självständigt rättssubjekt. För förpliktelser som uppkommer för partrederiet svarar varje redare i förhållande till sin andel i fartyget i den mån redaren inte åtagit sig större ansvarighet (5 kap. 1 § andra stycket sjölagen). För partrederi får en huvudredare väljas (5 kap. 2 § sjölagen). Huvudredaren är behörig att på samtliga redares vägnar företa de rättshandlingar som rederirörelsen vanligen medför (5 kap. 3 § sjölagen).

Det är således varje delägare i ett partrederi som är skattskyldig i förhållande till sin andel i rederiet.

5.3.2 Representant

Representant-redovisning

Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår ska vara representant (5 kap. 2 § första stycket första meningen SFL). Det är således en av delägarna som utses som representant. Denne kan vara en fysisk eller juridisk person.

Representanten ska redovisa och betala skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för verksamheten samt i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådana skatter och avgifter (5 kap. 2 § första stycket andra meningen SFL).

Syftet med bestämmelsen är att underlätta redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som kan hänföras till sådan verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi.

Arbetsgivarområdet

Bestämmelsen innebär att det är representanten som ska redovisa all avdragen skatt och arbetsgivaravgift för den verksam-

4 Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare *Avsnitt 5*

het som det enkla bolaget eller partrederiet bedriver. Redovisningen görs i en arbetsgivardeklaration.

Mervärdesskatt

Bestämmelsen innebär att det är representanten som ska redovisa all mervärdesskatt för den verksamhet som det enkla bolaget eller partrederiet bedriver. Redovisningen görs i en mervärdesskattedeclaration och i förekommande fall i en periodisk sammanställning.

När det gäller ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt som erlagts för verksamheten i ett annat EU-land eller tredjeland gäller särskilda regler. Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 15.

Punktskatt

Bestämmelsen innebär att det är representanten som ska redovisa all punktskatt för den verksamhet som det enkla bolaget eller partrederiet bedriver. Redovisningen görs i en punktskattedeclaration eller i en särskild skattedeclaration. Bestämmelsen omfattar även ansökningar om återbetalning av punktskatt (prop. 2010/11:165 s. 710).

Skattskyldighet

Beslutet om representantredovisning innebär ingen ändring vad gäller skattskyldigheten. Det är fortfarande delägarna som är skattskyldiga i förhållande till sin andel i det enkla bolaget och partrederiet.

Detta gäller även på mervärdesskatteområdet vid s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal. Skatteverket kan besluta om representantredovisning i det fall delägarna i en samägd fastighet bedriver uthyrning av verksamhetslokal. Detta beslut innebär dock ingen ändring vad gäller den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning av verksamhetslokal. Det är fortfarande delägarna i det enkla bolaget som är skattskyldiga enligt ML. Beslut om frivillig skattskyldighet ska – om förutsättning härför finns – fattas för respektive delägare som ansökt om sådan skattskyldighet. Se vidare i Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 554), avsnitt 21.

Ansökan om representantredovisning

Ansökan om representantredovisning för enkelt bolag eller partrederi ska göras gemensamt av samtliga delägare i bolaget (prop. 2010/11:165 s. 710). Ansökan görs på blankett SKV 5711. Samtliga delägare ska skriva under ansökan.

Anmälan för registrering

Utöver representantansökan ska även en anmälan för registrering lämnas avseende den verksamhet som det enkla bolaget eller partrederiet bedriver och som ska registreras enligt 7 kap. 1 § SFL. Anmälan lämnas i representantens namn och skrivs under av honom. För mer information om registrering, se avsnitt 7.

Underlag för kontroll

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten (5 kap. 2 § andra stycket SFL). Representanten är således skyldig att hålla underlaget för det enkla bolagets/partrederiets redovisning tillgängligt för Skatteverkets kontroll.

Ansvar för redovisning och betalning

Beslutet om representantredovisning innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter om representanten inte fullgör sina skyldigheter (5 kap. 2 § tredje stycket SFL).

Samtliga delägare är ansvariga för sin andel om inte representanten fullgör sina åtaganden. Genom registrering av en representant överförs alltså inte ansvar för redovisning och betalning på representanten, utan delägarna är redovisnings- och betalningsansvariga om representanten inte sköter sina åtaganden. Om så är fallet ska varje delägare registreras för sin andel av det enkla bolaget. Om delägaren inte redovisar kan denne bli föremål för skönsbeskattning. Se vidare avsnitt 59.7.4.3.

5.4 Huvudman för en mervärdesskattegrupp

5.4.1 Gruppregistrering

Bestämmelser om gruppregistrering till mervärdesskatt finns i 6 a kap. ML. Dessa bestämmelser har sin grund i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

Nytt skattesubjekt

Gruppregistrering innebär att ett nytt skattesubjekt skapas inom mervärdesbeskattningen – ett mervärdesskatterättsligt subjekt. När det gäller mervärdesskatt anses då

- alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp som en enda näringsidkare, och
- all verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen (6 a kap. 1 § första stycket ML).

Detta får till följd att omsättning av varor och tjänster mellan näringsidkarna i mervärdesskattegruppen ska behandlas som sådana interna transaktioner som görs inom ett enda företag. Härigenom kan en gruppledare som bedriver finansiell verksamhet undgå en annars inte avdragsgill ingående mervärdesskatt vid förvärv från övriga gruppledare.

6 Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare *Avsnitt 5*

Skattskyldighet	Gruppregistrering innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet för mervärdesskatt. Detta bedöms enligt de allmänna bestämmelserna i ML (6 a kap. 1 § andra stycket ML). I det fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt ML avser skattskyldigheten eller återbetalningsrätten gruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt och inte grupphuvudmannen. Detta faktum inverkar på tillämpningen av sådana bestämmelser i ML som exempelvis innefattar beloppsmässiga begränsningar. Således kommer tröskelvärdena för unionsinterna förvärv i 2 a kap. 3 § ML och för distansförsäljning i 5 kap. 2 § ML att omfatta mervärdesskattegruppen och inte den enskilde näringsidkaren som gör förvärvet eller omsättningen (prop. 1997/98:148 s. 32 och 68). Motsvarande gäller även tillämpningen av bestämmelserna i SFL om t.ex. tillämplig redovisningsperiod.
Näringsidkare som kan ingå i en grupp	En mervärdesskattegrupp kan avse näringsidkare inom den finansiella sektorn och näringsidkare med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden (6 a kap. 2 § ML). I gruppen kan bara ingå näringsidkare som är nära förbundna med varandra i ekonomiskt, finansiellt och organisatoriskt hänseende (6 a kap. 3 § ML). Se vidare i Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 8.3.
Ansökan om gruppregistrering	Ansökan om gruppregistrering görs gemensamt av berörda näringsidkare (6 a kap. 6 § första stycket ML). Ansökan görs på blankett SKV 5714. Samtliga berörda näringsidkare ska skriva under ansökan. Det är endast de näringsidkare som angivits i ansökan som kan ingå i mervärdesskattegruppen.
Beslut om gruppregistrering	Skatteverket ska besluta om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § ML om förutsättningarna för sådan registrering är uppfyllda. Ett beslut om gruppregistrering förutsätter dock att det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut (6 a kap. 6 § första stycket ML). Skatteverket har således rätt att avslå en ansökan om gruppregistrering. Det är dock endast i speciella situationer där missbruk av möjligheten till gruppregistrering är uppenbar som en ansökan kan avslås. Skatteverket har rätt att vägra gruppregistrering om verket anser att registreringen kommer att leda till skatteundandragande eller uppenbar konkurrensnedvridning (prop. 1997/98:148 s. 73).
Tidpunkt för bildande	En mervärdesskattegrupp bildas den dag som Skatteverket fattar ett beslut om att näringsidkarna ska registreras som en sådan grupp. Skatteverket kan dock besluta att mervärdes-

skattegruppen ska bildas först vid en senare tidpunkt (6 a kap. 4 § första stycket ML). Ett beslut om gruppregistrering kan alltså inte få retroaktiv verkan. I ansökan om gruppregistrering kan önskad tidpunkt för bildande av gruppen anges. För att gruppregistreringen ska kunna börja gälla fr.o.m. den tidpunkt som angetts i ansökan måste ansökan komma in till Skatteverket inom rimlig tid före den angivna tidpunkten (prop. 1997/98:148 s. 44–45). Att så är fallet beror på att Skatteverket måste ges tid för att pröva om förutsättningarna för gruppregistrering är uppfyllda.

Grupphuvudman

Av beslutet om gruppregistrering framgår vem Skatteverket utsett till grupphuvudman (6 a kap. 4 § första stycket ML).

Till grupphuvudman ska Skatteverket utse den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår. Detta förutsätter dock att det inte finns särskilda skäl som talar mot detta (6 a kap. 4 § andra stycket 1 ML). Skatteverket ska således göra en lämplighetsprövning av den näringsidkare som ska få utses som grupphuvudman. Vid prövningen ska hänsyn tas till risken för skatteundandragande. Detta innebär att t.ex. sådana omständigheter som utgör skäl för att återkalla F-skattsedel kan utgöra sådana särskilda skäl som talar mot den näringsidkare som föreslås som grupphuvudman (prop. 1997/98:148 s. 72).

I de fall gruppregistreringen avser kommissionärsförhållanden ska Skatteverket utse en näringsidkare som är kommittentföretag (6 a kap. 4 § andra stycket 2 ML).

Särskilt registreringsnummer

I samband med att mervärdesskattegruppen bildas tilldelas den ett särskilt registreringsnummer (tio siffror). Detta nummer är dock inte ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Ett sådant nummer (tolv siffror) tilldelas först om mervärdesskattegruppen även ska registreras till mervärdesskatt. Se vidare avsnitt 7.5.3.

Befintliga registreringsnummer för mervärdesskatt för i gruppen ingående företag avregistreras från den tidpunkt gruppen anses bildad och är inte giltiga för tid därefter.

Ändringar i gruppen

Möjlighet finns att ändra mervärdesskattegruppens sammansättning efter beslut av Skatteverket. Näringsidkare kan utträda ur gruppen, nya näringsidkare kan inträda i gruppen och grupphuvudmannen kan bytas ut (6 a kap. 5 § första stycket ML).

Ansökan om ändringar i mervärdesskattegruppens sammansättning ska göras gemensamt av gruppens medlemmar eller av

8 Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare *Avsnitt 5*

grupp-huvudmannen med fullmakt från övriga näringsidkare (6 a kap. 6 § första stycket ML och prop. 1997/98:148 s. 73). Ansökan görs på blankett SKV 5714. Samtliga berörda näringsidkare ska skriva under ansökan.

Skatteverket ska besluta om ändring i mervärdesskattegruppens sammansättning enligt 6 a kap. 5 § ML om berörda näringsidkare ansökt om detta och förutsättningarna för gruppregistrering fortfarande är uppfyllda (6 a kap. 6 § första stycket ML). Ett beslut om ändring i gruppens sammansättning förutsätter dock att det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut (6 a kap. 6 § första stycket ML). Skatteverket har således rätt att avslå en ansökan om ändring. Se vad som anges vid kantrubriken Beslut om gruppregistrering.

Ett beslutet om ändring av mervärdesskattegruppens sammansättning gäller fr.o.m. dagen för beslutet eller den senare dag som Skatteverket bestämmer (6 a kap. 5 § tredje stycket ML). Ett beslut om ändring kan alltså inte få retroaktiv verkan. Se vad som anges vid kantrubriken Tidpunkt för bildande.

Gruppregistreringen upphör

Gruppregistreringen består till dess Skatteverket har beslutat att den ska upphöra (6 a kap. 5 § andra stycket ML).

En mervärdesskattegrupp kan upplösas efter att samtliga näringsidkare som hör till gruppen ansökt om detta. Skatteverket ska besluta om att gruppregistreringen ska upphöra efter att ha bedömt frågor som avser tidpunkten för avregistreringen, slutredovisning av mervärdesskatten m.m. Ett beslut om upphörande förutsätter att det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut (6 a kap. 6 § första stycket ML och prop. 1997/98:148 s. 73). Skatteverket har således rätt att avslå en ansökan om upphörande av gruppregistrering.

Skatteverket kan också på eget initiativ besluta att gruppregistreringen ska upphöra. Detta gäller om Skatteverket har uppmärksammat att förutsättningarna för gruppregistrering inte längre är uppfyllda eller om det annars finns särskilda skäl (6 a kap. 6 § andra stycket ML). Skatteverket har rätt att upphäva en gruppregistrering om verket anser att registreringen leder till skatteundandragande eller uppenbar konkurrensnedvridning (prop. 1997/98:148 s. 73).

Beslut om att gruppregistreringen ska upphöra gäller fr.o.m. dagen för beslutet eller den senare dag som Skatteverket bestämmer (6 a kap. 5 § tredje stycket ML). Ett beslut om

Överklagande

upphörande kan alltså inte få retroaktiv verkan. Se vad som anges vid kantrubriken Tidpunkt för bildande.

Beslut om gruppregistrering kan överklagas hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva överklagandet av grupp-huvudmannen (20 kap. 1 § tredje stycket ML).

Underrättelse-skyldighet

Om ett förhållande som har legat till grund för grupp-registrering har ändrats, ska grupphuvudmannen underrätta Skatteverket om ändringen. Underrättelsen ska lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade (6 a kap. 7 § första stycket ML). Underrättelseskyldigheten finns för att Skatte-verket ska kunna göra en bedömning av om näringsidkarna fortfarande har rätt att utnyttja gruppregistreringsreglerna. Med förhållande som legat till grund för gruppregistrering avses t.ex. att ägande- eller kontrollförhållandena ändras för någon av gruppmedlemmarna. Uppgift om ändrade förhållanden ska lämnas skriftligen (prop. 1997/98:148 s. 45).

Om Skatteverket på annat sätt får kännedom om att förutsätt-ningarna för gruppregistrering ändrats får verket förelägga grupphuvudmannen att fullgöra sin underrättelseskyldighet (6 a kap. 7 § andra stycket ML).

5.4.2 Uppgifts- och redovisningsskyldighet

I samband med gruppregistreringen utses en grupphuvudman, se avsnitt 5.4.1 kantrubriken Grupphuvudman.

Det är den grupphuvudman som Skatteverket utsett för gruppen enligt 6 a kap. 4 § ML som ska redovisa och betala mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedriver och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt (5 kap. 3 § första stycket SFL).

Detta innebär att det är grupphuvudmannen som är skyldig att anmäla mervärdesskattegruppen för registrering i det fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet eller återbetal-ningsrätt enligt ML. Skatteverket ska också registrera mervärdesskattegruppen till mervärdesskatt i grupphuvud-mannens namn (7 kap. 1 § andra stycket SFL). Jämför prop. 1997/98:148 s. 47. Se vidare avsnitt 7.2.3.3.

Grupphuvudmannen ska för mervärdesskattegruppens räkning lämna mervärdesskattedeklaration och i förekommande fall en sådan periodisk sammanställning som avses i 35 kap. SFL.

Underlag för kontroll

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos huvudmannen (5 kap. 3 § andra stycket SFL). Det åligger således grupphuvudmannen att hålla underlaget för gruppens mervärdesskatteredovisning tillgängligt för Skatteverkets kontroll.

Ansvar för redovisning och betalning

Ansvar för huvudmannen och övriga näringsidkare som ingår i mervärdesskattegruppen regleras i 59 kap. 23 § SFL, se avsnitt 59.10.

5.5 Skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare

Skattskyldig för skatt på trafikförsäkringspremie är försäkringsgivare som meddelar trafikförsäkring enligt trafikskadelagen (1975:1410) (3 § första stycket lagen [2007:460] om skatt på trafikförsäkringspremie m.m., LSTF).

Utländska försäkringsgivare som inte har sekundäretablering här i landet ska utse en skatterepresentant. Skatterepresentanten ska vara bosatt i Sverige eller vara en svensk juridisk person (3 § andra stycket LSTF). Se prop. 2006/07:96 s. 42 ff. och 55 ff. Med sekundäretablering avses en utländsk försäkringsgivares etablering i Sverige genom generalagent, filial eller generalrepresentation för försäkringsgivare i en försäkringssammanslutning (1 kap. 8 § första stycket lag [1998:293] om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige).

Skatterepresentanten ska redovisa och betala skatt enligt LSTF och i övrigt företräda försäkringsgivaren i frågor som rör sådan skatt (5 kap. 4 § första stycket SFL). Regleringen innebär att skatterepresentanten påförs ett primärt betalningsansvar för skatten på trafikförsäkringspremien (prop. 2010/11:165 s. 711).

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten (5 kap. 4 § andra stycket SFL). Det åligger således skatterepresentanten att hålla underlaget för försäkringsgivarens redovisning tillgängligt för Skatteverkets kontroll.

Om försäkringsgivaren bedriver verksamhet genom generalrepresentation i Sverige är det i stället ombudet för generalrepresentationen som enligt 5 kap. 1 § SFL svarar för deklARATIONSSKYLDIGHETEN och betalningen av trafikförsäkringspremie-skatten (prop. 2010/11:165 s. 711). Se avsnitt 5.2.