

Innehåll

26	Skattedeklaration	1
26.1	Innehåll	1
26.2	Vem ska lämna en skattedeklaration?	2
26.2.1	Inledning.....	2
26.2.2	Arbetsgivarområdet.....	3
26.2.3	Mervärdesskatt.....	4
26.2.4	Punktskatt.....	6
26.2.5	Särskild inkomstskatt.....	7
26.3	Vilken sorts skattedeklaration ska lämnas?	7
26.3.1	Inledning.....	7
26.3.2	Arbetsgivardeklaration.....	8
26.3.3	Förenklad arbetsgivardeklaration.....	10
26.3.4	Mervärdesskattedeklaration.....	10
26.3.5	Punktskattedeklaration.....	11
26.3.6	Särskilda skattedeklarationer.....	13
26.3.6.1	Inledning.....	13
26.3.6.2	Särskild skattedeklaration – mervärdesskatt.....	13
26.3.6.3	Särskild skattedeklaration – punktskatt.....	14
26.3.6.4	Särskild skattedeklaration – särskild inkomstskatt.....	15
26.4	Redovisningsperioder	16
26.4.1	Inledning.....	16
26.4.2	Arbetsgivarområdet.....	16
26.4.3	Mervärdesskatt.....	16
26.4.3.1	Olika redovisningsperioder.....	16
26.4.3.2	Perioden en kalendermånad.....	17
26.4.3.3	Perioden ett kalenderkvartal.....	17
26.4.3.4	Perioden ett beskattningsår.....	19
26.4.3.5	Ändring av redovisningsperiod på grund av beloppsgränserna.....	21
26.4.3.6	Ändring till kortare redovisningsperiod efter begäran eller pga. särskilda skäl.....	22
26.4.3.7	Från vilken tidpunkt gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?.....	25
26.4.3.8	Från vilken tidpunkt gäller en ändring från eller till ett beskattningsår.....	30
26.4.4	Punktskatt.....	34
26.4.4.1	Olika redovisningsperioder.....	34

26.4.4.2	Perioden en kalendermånad	35
26.4.4.3	Perioden två kalendermånader	35
26.4.4.4	Perioden ett kalenderkvartal.....	35
26.4.4.5	Perioden ett beskattningsår	35
26.5	Vad ska de olika skattedeklarationerna innehålla?	36
26.5.1	Inledning	36
26.5.2	Gemensamma uppgifter	37
26.5.3	Arbetsgivardeklaration	39
26.5.4	Förenklad arbetsgivardeklaration.....	40
26.5.5	Mervärdesskattedeklaration	41
26.5.6	Punktskattedeklaration	42
26.5.7	Redovisningsskyldighetens inträde för punktskatt	42
26.5.8	Särskild skattedeklaration	43
26.5.8.1	Inledning	43
26.5.8.2	Särskild skattedeklaration – mervärdesskatt.....	43
26.5.8.3	Särskild skattedeklaration – punktskatt	44
26.5.8.4	Särskild skattedeklaration – särskild inkomstskatt	44
26.6	När ska en skattedeklaration lämnas?.....	45
26.6.1	Inledning	45
26.6.2	Arbetsgivardeklaration	45
26.6.3	Förenklad arbetsgivardeklaration.....	47
26.6.4	Mervärdesskattedeklaration	48
26.6.4.1	Inledning	48
26.6.4.2	Mervärdesskattedeklaration för ett kalenderkvartal	48
26.6.4.3	Mervärdesskattedeklaration för en kalendermånad	49
26.6.4.4	Mervärdesskattedeklaration för ett beskattningsår	51
26.6.4.5	Ändring av redovisningsperiod	51
26.6.5	Punktskattedeklaration	53
26.6.6	Särskild skattedeklaration	55
26.6.6.1	Inledning	55
26.6.6.2	Särskild skattedeklaration – mervärdesskatt.....	55
26.6.6.3	Särskild skattedeklaration – punktskatt	56
26.6.6.4	Särskild skattedeklaration – särskild inkomstskatt	58
26.7	Särskilda bestämmelser om redovisning	58
26.7.1	Utländsk avgiftsskyldig.....	58
26.7.2	Viss verksamhet ska redovisas för sig	60

26 Skattedeklaration

26.1 Innehåll

Regler om skattedeklaration finns i 26 kap. SFL. I det kapitlet finns bestämmelser om

- vem som ska lämna en skattedeklaration (26 kap. 2 § SFL), se avsnitt 26.2,
- vilken sorts skattedeklaration som ska lämnas (26 kap. 3–9 §§ SFL), se avsnitt 26.3,
- redovisningsperioder (26 kap. 10–17 §§ SFL), se avsnitt 26.4,
- vad de olika skattedeklarationerna ska innehålla (26 kap. 18–25 §§ SFL), se avsnitt 26.5,
- när en skattedeklaration ska lämnas (26 kap. 26–37 §§ SFL), se avsnitt 26.6,
- särskilda bestämmelser om redovisning (26 kap. 38 och 39 §§ SFL), se avsnitt 26.7.

Övergångsbestämmelser

SFL har trätt i kraft den 1 januari 2012. När det gäller bestämmelserna avseende skattedeklarationen tillämpas lagen första gången på sådana deklARATIONER som avser redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2012. Motsvarande tidpunkt gäller också för

- mervärdesskatt och punktskatt som ska redovisas för varje förvärv eller händelser som medför skattskyldighet men inte ska hänföras till redovisningsperioder,
- särskild inkomstskatt som ska redovisas av den skattskyldige, och
- skatteavdrag.

Om redovisningsperioden för mervärdesskatt och punktskatt är ett beskattningsår tillämpas lagen i stället första gången på redovisningsperioder som börjar den 1 februari 2012 (punkten

2 Skattedeklaration *Avsnitt 26*

1 i övergångsbestämmelserna till SFL). Lagen ska också tillämpas på förlängda räkenskapsår som avslutas efter utgången av 2012 (punkterna 1 och 26 i övergångsbestämmelserna till SFL). Detsamma gäller förkortade brutna räkenskapsår som börjar den 1 februari 2012 eller senare och slutar den 31 augusti 2012 eller tidigare.

För redovisningsperioder som börjat tidigare samt för förvärv, händelser m.m. som genomförts respektive inträffat tidigare gäller bestämmelserna i SBL (punkten 18 i övergångsbestämmelserna till SFL). Detta innebär t.ex. att SBL:s regler gäller för den som ska redovisa mervärdesskatt för redovisningsperioden januari–december 2012. SBL:s regler gäller också för företag som börjar sin verksamhet den 1 februari 2012 eller senare, under förutsättning att beskattningsåret slutar den 31 december 2012. Detta gäller även juridiska personer med brutet räkenskapsår som börjar den 1 februari 2012 eller senare, och som slutar den 30 september 2012, den 31 oktober 2012 eller den 30 november 2012. Att så är fallet beror på att beskattningsår med dessa slutdagar i stället anses sluta den 31 december, se 3 kap. 5 § SFL.

26.2 Vem ska lämna en skattedeklaration?

26.2.1 Inledning

Vem som är skyldig att lämna en skattedeklaration framgår av 26 kap. 2 § SFL. Skyldigheten att lämna skattedeklaration knyts helt till de förutsättningar som anges i denna bestämmelse. Den som är skyldig att göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter, skattskyldig för mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning av sådan skatt samt skattskyldig för punktskatt ska lämna en skattedeklaration. Det är således skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som ska redovisas i en skattedeklaration. Även särskild inkomstskatt som ska redovisas av den skattskyldige själv ska redovisas i en skattedeklaration.

Vanligtvis är det den skatt- eller avgiftsskyldige själv som ska lämna skattedeklaration. Det finns dock ett antal undantag då det i stället är någon annan som ska lämna deklarationen, t.ex. någon som är återbetalningsberättigad eller en företrädare. I avsnitten 26.2.2–26.2.5 framgår mer i detalj vem som är skyldig att lämna skattedeklaration. Den som lämnar en

elektronisk skattedeklaration kan anlita ett deklarationsombud, se avsnitt 6.3.

En revisor ska anmärka om ett bolag eller företag inte lämnar skattedeklaration (9 kap. 34 § ABL och 30 § revisionslagen [1999:1079]). I ett sådant fall ska kopia av revisionsberättelsen också sändas till Skatteverket (9 kap. 37 § ABL och 32 a § revisionslagen).

Föreläggande

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna skattedeklaration (37 kap. 2 § SFL). Bestämmelsen omfattar dels den som t.ex. låtit bli att lämna deklaration, dels den som lämnat deklaration eller lämnat uppgifter på annat sätt men som har utelämnat en uppgift som denne är skyldig att lämna (prop. 2010/11:165 s. 848).

Skatteverket har även rätt att förelägga den, som inte är skyldig att lämna skattedeklaration att lämna en sådan deklaration (37 kap. 4 § SFL). Genom denna bestämmelse ges Skatteverket möjlighet att förelägga en person att lämna deklaration även i de fall då det inte är känt huruvida denne är skattskyldig eller inte.

26.2.2 Arbetsgivarområdet

Den som är skyldig att göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det ska lämna en skattedeklaration (26 kap. 2 § 1 SFL).

Skyldig att göra skatteavdrag

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. SFL vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skyldigheten att göra skatteavdrag behandlas i avsnitt 10.

Den som varit skyldig att göra skatteavdrag ska lämna skattedeklaration oavsett om skatteavdrag gjorts eller inte. Även den som betalat ut förskott på ersättning för utfört arbete är skyldig att göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration (10 kap. 2 § SFL och 11 kap. 23 § SFL).

Skatteavdrag för SINK och A-SINK

Skatt enligt SINK och A-SINK tas fr.o.m. den 1 januari 2012 ut enligt SFL. Detta innebär att den som betalar ut ersättning som är skattepliktig inkomst enligt SINK eller A-SINK och som är skyldig att göra avdrag för sådan skatt i stället för preliminär skatt ska lämna en skattedeklaration.

4 Skattedeklaration Avsnitt 26

Frivilligt skatteavdrag

Även den som gjort skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det ska lämna en skattedeklaration där skatteavdraget redovisas. Det kan i dessa fall t.ex. röra sig om en privatperson som inte bedriver näringsverksamhet och som betalat ut ersättning för arbete som inte uppgår till 10 000 kr.

Skyldig att betala arbetsgivaravgifter

Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter regleras huvudsakligen i 2 kap. SAL. Med arbetsgivaravgifter likställs i detta sammanhang också särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och den allmänna löneavgiften enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, se 3 kap. 3 § SFL.

Översiktligt kan sägas att arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare på löner till anställda. Den som varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter ska lämna skattedeklaration.

Företrädare

Vanligtvis är det den skatt- eller avgiftsskyldige själv som ska lämna skattedeklaration. Det finns dock ett antal undantag då det i stället är en för skatteförfarandet särskild företrädare som ska lämna skattedeklaration, nämligen en representant för ett enkelt bolag och ett partrederi. Företrädarens skyldighet att lämna skattedeklaration för huvudmannen framgår av bestämmelserna i 5 kap. 2 § SFL, se vidare avsnitt 5.3.

26.2.3 Mervärdesskatt

Möjligheten att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklarationen för den som har beskattningsår som redovisningsperiod upphör först fr.o.m. det beskattningsår som börjar 1 februari 2012. Detta innebär att redovisningsperioden januari–december 2012 ska redovisas enligt SBL:s regler, se Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.4. Vad som sägs nedan gäller därför endast den som ska redovisa mervärdesskatt enligt SFL:s regler.

Skattskyldig enligt ML

Den som är skattskyldig enligt ML ska lämna en skattedeklaration (26 kap. 2 § 2 SFL).

Ett handelsbolag är ett mervärdesskatterättsligt subjekt. Handelsbolag inbegrips därför i denna bestämmelse, i det fall bolaget är skattskyldigt enligt ML. Motsvarande gäller kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).

Utöver den som är skattskyldig ska även vissa som inte är skattskyldiga enligt ML lämna skattedeklaration, vilka dessa är utvecklas närmare i det följande.

”Registreringsfallen”

En skattedeklaration ska lämnas av den som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, 5 eller 6 (26 kap. 2 § 3 SFL). Det rör sig om

- den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § ML har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ ML, se 7 kap. 1 § första stycket 4 SFL.
- den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket ML, se 7 kap. 1 § första stycket 5 SFL.
- en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ ML utan att omfattas av 19 kap. 1 § ML, se 7 kap. 1 § första stycket 6 SFL.

Genom hänvisningen till bestämmelserna om registrering anges att vissa näringsidkare som inte är skattskyldiga för mervärdesskatt ska lämna en skattedeklaration. Det rör sig om näringsidkare som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt. En sådan näringsidkare ska ansöka om återbetalning i en skattedeklaration. Det rör sig också om näringsidkare som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML. Förvärvet ska redovisas i en skattedeklaration. Se avsnitt 7.2.3.3.

Jämkningskyldig

Den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML ska lämna en skattedeklaration (26 kap. 2 § 4 SFL).

Den som ska jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML är inte alltid skattskyldig. Eftersom jämkningen ska redovisas i en skattedeklaration anges därför särskilt i punkten 4 att den som ska jämka ingående mervärdesskatt ska lämna en skattedeklaration. Se avsnitt 7.2.3.3.

Företrädare

Vanligtvis är det den skattskyldige själv som ska lämna skattedeklaration. Det finns dock ett antal undantag då det i stället är en för skatteförfarandet särskild företrädare som ska lämna skattedeklaration, nämligen representant för ett enkelt bolag och ett partrederi samt huvudman för en mervärdesskattegrupp. Dessa företrädares skyldighet att lämna skattedeklaration för huvudmannen framgår av bestämmelserna i 5 kap. 2 och 3 §§ SFL, se vidare avsnitten 5.3 och 5.4.

6 Skattedeklaration *Avsnitt 26*

Ombud för utländsk företagare

Den som är ombud för en utländsk företagare ska lämna skattedeklaration för den utländske företagarens räkning. Ombudets skyldighet att lämna skattedeklaration framgår av 6 kap. 2 § SFL, se avsnitt 6.2.

26.2.4 Punktskatt

Den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 15 § SFL ska lämna en skattedeklaration (26 kap. 2 § 5 SFL).

Detta innebär att den som är skattskyldig för någon av nedanstående punktskatter är skyldig att lämna skattedeklaration:

- reklamskatt,
- spelskatt,
- bekämpningsmedelsskatt,
- avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 5 AvPL,
- särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m.,
- lotteriskatt,
- skatt på vinstsparande m.m.,
- tobaksskatt,
- alkoholskatt,
- skatt på energi,
- naturgrusskatt,
- avfallsskatt,
- skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, och
- skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

Företrädare

Vanligtvis är det den skattskyldige själv som ska lämna skattedeklaration. Det finns dock ett antal undantag då det i stället är en för skatteförfarandet särskild företrädare som ska lämna skattedeklaration, nämligen ombud för generalrepresentation, representant för ett enkelt bolag och ett partrederi samt skatte-representant för en utländsk försäkringsgivare. Dessa företrädarens skyldighet att lämna skattedeklaration för huvudmannens räkning framgår av bestämmelserna i 5 kap. 1, 2 och 4 §§ SFL, se vidare avsnitten 5.2, 5.3 och 5.5.

26.2.5 Särskild inkomstskatt

Den som är skattskyldig enligt SINK eller A-SINK och som själv ska redovisa och betala skatt enligt 13 kap. 6 och 7 §§ SFL ska lämna en skattedeklaration (26 kap. 2 § 6 SFL). Se avsnitt 13.4.

Redovisningen av skatten ska i dessa fall ske i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning, se avsnitt 26.3.6.4.

Den som betalar ut ersättning som är skattepliktig inkomst enligt SINK eller A-SINK och som ska göra skatteavdrag enligt 13 kap. 3 eller 4 § SFL ska lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § 1 SFL, se avsnitt 26.2.2.

26.3 Vilken sorts skattedeklaration ska lämnas?

26.3.1 Inledning

Av 26 kap. 3–9 §§ SFL följer att den som är skyldig att lämna en skattedeklaration fullgör detta genom att lämna

- arbetsgivardeklaration, avsnitt 26.3.2,
- förenklad arbetsgivardeklaration, avsnitt 26.3.3,
- mervärdesskattedeklaration, avsnitt 26.3.4,
- punktskattedeklaration, avsnitt 26.3.5, och
- särskild skattedeklaration, avsnitt 26.3.6.

Begreppet skattedeklaration är ett samlingsnamn för dessa deklarerationer. Bestämmelser som enbart innehåller samlingsnamnet skattedeklaration omfattar alla olika varianter av skattedeklarationer om inte annat särskilt anges eller framgår av sammanhanget.

Formulär

En skattedeklaration ska lämnas på ett fastställt formulär (38 kap. 1 § 3 SFL). Det är Skatteverket som fastställer formulär till de blanketter som behövs för tillämpningen av SFL och dessa ska tillhandahållas kostnadsfritt (22 kap. 3 § SFF). Skatteverket har fastställt formulär för skattedeklarationer. För att minska den uppgiftsmängd som arbetsgivardeklarationen ska uppta, finns ett fastställt formulär för specifikation till arbetsgivardeklarationen. Denna specifikation ska bara lämnas av vissa av dem som har att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. De sålunda fastställda

formulären får anses utgöra föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Beslutet om formulär innefattar inte bara de uppgifter som ska lämnas utan också t.ex. färg, format och papperskvalitet på deklarationen. Deklarationsblanketter med vissa förtryckta uppgifter såsom den skattskyldiges namn, adress och organisationsnummer samt i förekommande fall registreringsnummer för mervärdesskatt skickas ut till dem som är registrerade.

Underskrift

Skattedeklarationen ska vara undertecknad av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare. Uppgifterna får också undertecknas av deklarationsombud om skattedeklarationen lämnas elektroniskt, ombud för utländsk företagare och dödsbodelägare som är ombud för dödsboet (38 kap. 2–3 §§ SFL). Se avsnitt 38. Punktskattedeklarationer kan ännu inte lämnas elektroniskt, vilket innebär att dessa uppgifter inte får undertecknas av ett deklarationsombud.

Teknikneutral

Bestämmelserna om skattedeklarationen är teknikneutral. Detta innebär att en skattedeklaration kan lämnas antingen på en pappersblankett eller elektroniskt. Kraven på fastställt formulär och underskrift utgör inga hinder för att lämna skattedeklarationen elektroniskt. Punktskattedeklarationer kan ännu inte lämnas elektroniskt.

26.3.2 Arbetsgivardeklaration

Redovisning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska ske i en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder (26 kap. 3 § första stycket SFL).

Den som är skyldig att göra skatteavdrag för ersättning som omfattas av A-SINK ska redovisa gjorda skatteavdrag i en arbetsgivardeklaration och dessutom lämna en särskild bilaga till arbetsgivardeklarationen (6 kap. 3 § SFF). Detta gäller för inkomster som kommer den skattskyldige till del efter utgången av 2011.

Varje redovisningsperiod

Den som är registrerad ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Detta innebär att en sådan deklaration ska lämnas även för perioder då det inte finns något att redovisa (prop. 2010/11:165 s. 786). Från denna huvudregel finns dock ett undantag. Om den registrerade skriftligen upplyser Skatteverket om att det varken finns skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter att redovisa för en eller flera redovisningsperioder, behöver inte någon deklaration lämnas för dessa perioder. Detta gäller även om bara en förenklad

arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § SFL ska lämnas för redovisningsperioden (26 kap. 3 § andra stycket SFL).

Undantaget gäller bara skyldigheten att lämna arbetsgivardeklaration. Detta innebär att även sådana arbetsgivare som är registrerade för mervärdesskatt och punktskatt omfattas av undantaget. De slipper alltså lämna en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder då det inte finns något att redovisa om de skriftligen upplyser Skatteverket om det. Det ska dock påpekas att arbetsgivarens skyldighet att lämna mervärdesskatte- och punktskattedeclaration inte påverkas (prop. 2010/165 s. 786 f). Är arbetsgivaren även registrerad för mervärdesskatt och punktskatt ska mervärdesskatte- och punktskattedeclarationer alltid lämnas för varje redovisningsperiod.

Exempel

En arbetsgivare, som också är registrerad till mervärdesskatt, lämnar normalt arbetsgivardeklaration varje månad och mervärdesskattedeclaration varje kalenderkvartal. Arbetsgivaren kommer dock fortsättningsvis att endast bedriva verksamhet under tiden april–september, vilket innebär att det inte finns något att redovisa under resterande del av året. Arbetsgivaren anmäler detta skriftligen till Skatteverket i mars. Arbetsgivaren slipper därmed lämna arbetsgivardeklarationer för perioderna oktober, november, december, januari, februari och mars. Arbetsgivaren ska dock lämna mervärdesskatte-declaration för denna tid, dvs. för perioderna oktober–december och januari–mars år 2, trots att det inte heller finns någon mervärdesskatt att redovisa. Beroende på beskattningsunderlagets omfattning kan det vara aktuellt att ändra redovisningsperioden för mervärdesskatt till ett beskattningsår, se avsnitt 26.4.3.

Undantaget i 26 kap. 3 § andra stycket SFL gäller även i det fall en förenklad arbetsgivardeklaration ska lämnas. En näringsidkare som inte ska redovisa vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter för aktuell period behöver alltså inte lämna en vanlig arbetsgivardeklaration bara för att han eller hon som privatperson ska lämna en förenklad arbetsgivardeklaration (prop. 2010/11:165 s. 786 f.).

Förelägga

Om en arbetsgivardeklaration inte lämnas får Skatteverket enligt 37 kap. 2 § SFL förelägga den deklareringskyldige att lämna deklARATIONEN. Detta förutsätter naturligtvis att den

deklarationsskyldige inte har upplyst Skatteverket om att det varken finns arbetsgivaravgifter eller avdragen skatt att redovisa för den perioden, se avsnitt 37.

26.3.3 Förenklad arbetsgivardeklaration

För att underlätta och förenkla redovisningen för privatpersoner som anlitar någon för att utföra arbete finns bestämmelser om ett förenklat förfarande för lämnande av skattedeklaration och kontrolluppgift till Skatteverket. Bestämmelserna innebär att en fysisk person eller ett dödsbo som har betalat ut ersättning för arbete får fullgöra skyldigheten att lämna arbetsgivardeklaration respektive kontrolluppgift för den ersättningen genom att lämna en förenklad arbetsgivardeklaration. Detta gäller dock endast om

- ersättningen betalats ut till en fysisk person, och
- ersättningen inte utgör utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren bedriver (26 kap. 4 § första stycket SFL).

En förenklad arbetsgivardeklaration ska bara lämnas för redovisningsperioder då ersättning har betalats ut. En deklaration ska lämnas för varje betalningsmottagare (26 kap. 4 § andra stycket SFL).

En förenklad arbetsgivardeklaration måste lämnas för varje betalningsmottagare, eftersom den också ska fungera som kontrolluppgift. Däremot behöver en deklaration inte lämnas för varje redovisningsperiod utan bara för perioder under vilka ersättning för arbete har betalats ut (prop. 2010/2011:165 s. 787).

Någon skönsbeskattning enligt schablon ska inte göras för en förenklad arbetsgivardeklaration. Inte heller tas någon förseningsavgift ut i dessa fall, se 48 kap. 1 § andra stycket 1 SFL.

26.3.4 Mervärdesskattedeklaration

Den som är skyldig att lämna en skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § 2, 3 eller 4 SFL ska med ett undantag fullgöra deklarationsskyldigheten genom att lämna en mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioder (26 kap. 5 § första stycket SFL).

Undantaget avser den som i stället ska lämna en särskild skattedeklaration, se avsnitt 26.3.6.2.

Detta innebär att den som är registrerad till mervärdesskatt ska fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET genom att lämna en mervärdesskattedeklaration.

Varje redovisningsperiod

En mervärdesskattedeklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod (26 kap. 5 § andra stycket SFL). Den som är skyldig att lämna en mervärdesskattedeklaration ska således lämna en sådan deklARATION även för redovisningsperioder då det inte finns någon mervärdesskatt att redovisa (prop. 2010/2011:165 s. 788). Någon möjlighet att ersätta deklARATIONEN med en skriftlig upplysning såsom det finns för arbetsgivardeklARATIONEN finns inte för mervärdesskattedeklarationEN.

I förarbetena till SBL återopades bestämmelserna i dåvarande sjätte direktivet som stöd för att en deklARATION avseende mervärdesskatt ska lämnas varje redovisningsperiod. ”Enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT nr L 376, 31.12.1991, s. 1) skall varje till mervärdesskatt skattskyldig person inge en deklARATION för varje fastställd redovisningsperiod. Detta innebär att en skattedeklaration avseende mervärdesskatt alltid måste lämnas oavsett om verksamhet har bedrivits under perioden eller inte, dvs. även om skatten att redovisa är noll kronor” (prop. 1996/97:100 s. 569). Motsvarande bestämmelser återfinns i artiklarna 250.1 och 252 i mervärdesskatte-direktivet.

Förelägga

Om en mervärdesskattedeklaration inte lämnas får Skatteverket enligt 37 kap. 2 § SFL förelägga den deklARATIONSSKYLDIGE att lämna deklARATIONEN, se avsnitt 37.

26.3.5 Punktskattedeklaration

Punktskatt ska med ett undantag redovisas i en punktskattedeklaration för redovisningsperioder (26 kap. 6 § första stycket SFL). Undantaget avser den som i stället ska lämna en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet enligt 26 kap. 8 § SFL, se avsnitt 26.3.6.3.

Flera formulär

DeklARATIONER ska lämnas på fastställda formulär (38 kap. 1 § 3 SFL). Detta innebär dock inte att det endast ska kunna finnas en sorts punktskattedeklaration. Det kan finnas ett formulär för varje punktskatt och till och med olika formulär för en och samma punktskatt (prop. 2010/11:165 s. 789). Varje typ av punktskatt redovisas i separata punktskattedeklARATIONER.

12 Skattedeklaration **Avsnitt 26**

Den som är skattskyldig enligt nedan uppräknade lagar ska alltid redovisa skatten i en punktskattedeklaration:

- lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL),
- lagen (1972:820) om skatt på spel (LSP),
- lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel (LSB),
- 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL),
- lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m. (LPG),
- lagen (1991:1482) om lotteriskatt (LSL),
- lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus (LSN),
- lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA),
- lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer (LSTK), eller
- lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. (LSTF).

Skatteverket har utformat ett formulär för respektive skatt. Skatten ska redovisas i det formulär som avser den aktuella skatten.

Den som är skattskyldig enligt nedan uppräknade tre lagar, ska redovisa skatten i en punktskattedeklaration om den som är skyldig att lämna skattedeklaration ska registreras till följd av 7 kap. 1 § SFL.

- lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS),
- lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS), eller
- lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

För dessa skatter har flera formulär utformats för varje skatt. Olika aktörer ska redovisa skatten i olika formulär, exempelvis finns ett formulär för upplagshavare som ska redovisa alkoholskatt, ett formulär för varumottagare som ska redovisa tobaksskatt etc. Skatten ska redovisas i det formulär som avser den aktuella skatten och den aktuella aktören.

Den som är skattskyldig enligt lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m. redovisar inte skatten i en punktskatte-

deklaration, utan i en särskild skattedeklaration, se avsnitt 26.3.6.3.

Varje redovisningsperiod

Den som är registrerad ska lämna en punktskattedeklaration för varje redovisningsperiod (26 kap. 6 § andra stycket SFL). Punktskattedeklaration ska således lämnas även för perioder då det inte finns något att redovisa. Någon möjlighet att ersätta deklARATIONEN med en skriftlig upplysning såsom det finns för arbetsgivardeklarationen finns inte för punktskattedeklarationen.

Förelägga

Om en punktskattedeklaration inte lämnas får Skatteverket enligt 37 kap. 2 § SFL förelägga den deklARATIONSSKYLDIGE att lämna deklARATIONEN, se avsnitt 37.

26.3.6 Särskilda skattedeklarationer

26.3.6.1 Inledning

I vissa fall ska en särskild skattedeklaration lämnas. Det är fråga om vissa specifika fall och berör

- mervärdesskatt, se avsnitt 26.3.6.2,
- vissa punktskatter (tobaksskatt, alkoholskatt, skatt på energi och skatt på vinstsparande), se avsnitt 26.3.6.3, och
- särskild inkomstskatt, se avsnitt 26.3.6.4.

26.3.6.2 Särskild skattedeklaration – mervärdesskatt

I 26 kap. 7 § SFL anges i vilka fall mervärdesskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration i stället för i en mervärdesskattedeklaration. Gemensamt för dessa är att den som är skyldig att lämna en sådan deklARATION INTE ska registreras enligt 7 kap. 1 § SFL.

Feldebiterad mervärdesskatt

Den som på en faktura eller liknande handling betecknar ett belopp som mervärdesskatt utan att det är fråga om mervärdesskatt är betalningsskyldig för beloppet (1 kap. 2 e § ML). Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 4.7.

Den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 e § ML ska redovisa betalningen i en särskild skattedeklaration för den redovisningsperiod då debiteringen har gjorts (26 kap. 7 § första stycket SFL). Detta innebär att den som inte är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt ska redovisa den felaktigt debiterade mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration.

Den som däremot är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt ska redovisa den felaktigt debiterade skatten i sin mervärdesskattedeklaration, se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 18.4.12.

Den särskilda deklarationen ska lämnas för den redovisningsperiod då debiteringen gjordes. Detta innebär att deklarationen avser en kalendermånad (26 kap. 10 § SFL). I det fall mervärdesskatt felaktigt har debiterats vid flera tillfällen under en och samma månad ska dessa belopp således redovisas i samma särskilda skattedeklaration (prop. 2010/11:165 s. 789 f.).

Nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

Den som är skattskyldig för mervärdesskatt bara på grund av vissa förvärv från annat EU-land ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv (26 kap. 7 § andra stycket SFL). Detta innebär att den som inte är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt ska redovisa mervärdesskatt på förvärvet i en särskild skattedeklaration. Förvärvare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt ska redovisa mervärdesskatten på förvärvet i sin mervärdesskattedeklaration.

De förvärv som avses är unionsinterna förvärv av sådana

- nya transportmedel som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML, se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 9.4.2.2, och
- punktskattepliktiga varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 2 ML, se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 9.4.2.3.

26.3.6.3 Särskild skattedeklaration – punktskatt

I 26 kap. 8 § SFL anges i vilka fall punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet i stället för i en punktskattedeklaration.

Ej registrerad

Den som är skattskyldig enligt LTS, LAS eller LSE och inte ska registreras till följd av 7 kap. 1 § SFL ska redovisa punktskatt i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 § 1 SFL).

Till ledning för bedömningen av om en viss punktskatt ska redovisas i punktskattedeklaration eller särskild skattedeklaration hänvisas till följande uttalande i författningskommentaren till ändring av 9 § första stycket 1 LTS.

”Om den som godkänts som upplagshavare hanterar varor vid sidan av ett uppskovsförfarande är denne skattskyldig enligt andra bestämmelser. Som exempel kan nämnas det fall där den som godkänts som upplagshavare för in beskattade varor till Sverige. Eftersom beskattade varor inte omfattas av uppskovsförfarandet, för upplagshavaren inte in sådana varor i egenskap av upplagshavare. Han eller hon är då inte skattskyldig för varorna enligt punkt 1 utan enligt punkt 6. Det innebär att dessa varor inte ska tas med i den skatteredovisning upplagshavaren regelbundet lämnar i sin punktskattedeklaration. I stället ska skatten redovisas i en särskild deklaration när varorna förs in. En sådan deklaration ska lämnas inom fem dagar efter införseln” (prop. 2009/10:40 s. 162).

**Distansförsäljning,
ej representant**

Punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet om den som är skattskyldig enligt 16 § första stycket LTS, 15 § första stycket LAS eller 4 kap. 9 § första stycket LSE inte företräds av en representant som är godkänd av Skatteverket (26 kap. 8 § 2 SFL).

I detta fall är det fråga om uppgiftsskyldiga som är registrerade enligt 7 kap. 1 § SFL. Regeln gäller de distansförsäljare som mer permanent eller regelbundet säljer varor till Sverige och beskattas enligt 16 § första stycket LTS, 15 § första stycket LAS eller 4 kap. 9 § första stycket LSE. Dessa distansförsäljare ska registreras enligt 7 kap. 1 § SFL och ska alltså normalt redovisa skatt för redovisningsperioder. Om de inte företräds av en representant som är godkänd av Skatteverket ska de dock redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Syftet med bestämmelsen är att bara skattskyldiga som följer reglerna för distansförsäljning i 16 och 16 a §§ LTS och motsvarande bestämmelser i LAS och LSE ska få redovisa skatten för redovisningsperioder (prop. 2002/03:10 s. 71 f. och 116 f.).

Vinstsparande

Punktskatt ska också redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet om den som är skyldig att lämna skattedeklaration är skattskyldig enligt lagen om skatt på vinstsparande m.m. (26 kap. 8 § 3 SFL).

26.3.6.4 Särskild skattedeklaration – särskild inkomstskatt

Den som är skattskyldig och själv ska redovisa skatt enligt SINK och A-SINK är skyldig att lämna skattedeklaration

enligt 26 kap. 2 § 6 SFL. Denna deklarationsskyldighet ska fullgöras genom att den skattskyldige lämnar en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning (26 kap. 9 § SFL).

26.4 Redovisningsperioder

26.4.1 Inledning

Redovisningsperioden en kalendermånad är huvudregeln för den som är skyldig att lämna skattedeklaration (26 kap. 10 § SFL). När det gäller mervärdesskatt och punktskatt förekommer dock även längre perioder. Även på arbetsgivarområdet finns en möjlighet att tillämpa en längre period. I avsnitten 26.4.2–26.4.4.5 anges mer i detalj vilka redovisningsperioder som gäller för respektive skatteslag.

26.4.2 Arbetsgivarområdet

Redovisningsperioden för den som är skyldig att lämna en arbetsgivardeklaration ska vara en kalendermånad (26 kap. 10 § SFL).

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här i landet kan under vissa förutsättningar medges att redovisa arbetsgivaravgifter på årsbasis, dvs. för ett kalenderår, se avsnitt 26.7.1.

26.4.3 Mervärdesskatt

26.4.3.1 Olika redovisningsperioder

För den som är skyldig att lämna en mervärdesskattedeklaration ska redovisningsperioden vara antingen

- en kalendermånad, avsnitt 26.4.3.2,
- ett kalenderkvartal, avsnitt 26.4.3.3, eller
- ett beskattningsår, avsnitt 26.4.3.4.

Bestämmelserna om tillämpliga redovisningsperioder för mervärdesskatt har sin grund i artikel 252.2 i mervärdesskattedirektivet.

Vilken redovisningsperiod som ska tillämpas beror i huvudsak på beskattningsunderlagets omfattning, dvs. om det beräknas uppgå till högst en miljon kr, uppgå till högst 40 miljoner kr eller överstiga 40 miljoner kr. Förutsättningen för att få tillämpa en viss redovisningsperiod är således att beskattningsunderlaget för det aktuella beskattningsåret beräknas uppgå till visst belopp. Användningen av begreppet *beräknas* får anses ge uttryck för den grad av sannolikhet som krävs för att

redovisningen ska ske för en förlängd redovisningsperiod. Skatteverket anser att det är den deklarationsskyldige som har bevisbördan för att förutsättningarna för att få tillämpa en förlängd redovisningsperiod är uppfyllda. Det är således den deklarationsskyldige som ska visa, dvs. göra sannolikt, att viss beloppsgräns inte kommer att överskridas.

För respektive period ska redovisningen ske i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. ML. Redovisningen ska också avse affärshändelser från första kalenderdagen i perioden till den sista kalenderdagen i perioden.

26.4.3.2 Perioden en kalendermånad

Redovisningsperioden för mervärdesskatt är en kalendermånad, om inte bestämmelserna om förlängd redovisningsperiod, dvs. kalenderkvartal eller beskattningsår, är tillämpliga (26 kap. 10 § SFL).

Detta innebär i praktiken att den som har ett beskattningsunderlag, exklusive unionsinterna förvärv och import, som överstiger 40 miljoner kr alltid ska tillämpa redovisningsperioden en kalendermånad. Kommuner och landsting ska också alltid tillämpa redovisningsperioden en kalendermånad, jfr 26 kap. 34 § SFL.

Ändring av period

Den som tillämpar en längre redovisningsperiod än en kalendermånad, dvs. ett kalenderkvartal eller ett beskattningsår, kan begära att perioden ska ändras till en kalendermånad. Detta gäller trots beskattningsunderlagets omfattning. Skatteverket kan också på eget initiativ besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal eller ett beskattningsår. Det krävs dock att det i dessa fall finns särskilda skäl., Se avsnitt 26.4.3.6.

26.4.3.3 Perioden ett kalenderkvartal

Om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr för beskattningsåret, ska redovisningsperioden för mervärdesskatt vara ett kalenderkvartal (26 kap. 11 § första meningen SFL).

Redovisningsperioden för mervärdesskatt är också ett kalenderkvartal för

- den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, utan att omfattas av 19 kap. 1 § ML,

- den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket ML, och
- en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ ML utan att omfattas av 19 kap. 1 § ML (26 kap. 12 § SFL).

Det är således fråga om näringsidkare som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, 5 eller 6 SFL. Bestämmelsen innebär att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett kalenderkvartal för näringsidkare som inte är skattskyldiga men som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Detsamma gäller näringsidkare som gör ett sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML.

Redovisningsperioden kalenderkvartal är som benämningen anger kalenderårsbunden. Detta innebär att mervärdesskatte-deklaration ska lämnas för varje kalenderkvartal, dvs. januari–mars, april–juni, juli–september och oktober–december (jfr 26 kap. 26 § SFL). Härigenom är redovisningsperioden ett kalenderkvartal förenlig med den periodiska sammanställningen, som också kan lämnas för varje kalenderkvartal enligt 35 kap. 3 § SFL. De uppgifter som lämnas i den periodiska sammanställningen används vid kontroll av den unionsinterna handeln. Det är mot bakgrund av Sveriges skyldighet att effektivt tillse att de nödvändiga uppgifterna om den unionsinterna handeln lämnas i rätt tid och i den omfattning som föreskrivs enligt EU-reglerna (jfr prop. 1994/95:57 s. 87 ff.) som även den redovisningsperiod som omfattar tre månader är kalenderårsbunden. Om ett företag har brutet räkenskapsår enligt 3 kap. 1 § tredje stycket eller 2 § BFL kommer det därför att inträffa situationer där räkenskapsårets slut inte sammanfaller med slutet på något av de kalenderkvartal som mervärdesskattedeklarationerna avser.

Ändring av period

Den som tillämpar redovisningsperioden ett kalenderkvartal kan begära att perioden ska ändras till en kalendermånad, trots beskattningsunderlagets omfattning. Skatteverket kan också på eget initiativ besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett beskattningsår. Det krävs dock att det i dessa fall finns särskilda skäl. Se avsnitt 26.4.3.6.

Den som tillämpar en längre redovisningsperiod än ett kalenderkvartal, dvs. ett beskattningsår, kan begära att

perioden ska ändras till ett kalenderkvartal. Detta gäller trots beskattningsunderlagets omfattning. Skatteverket kan också på eget initiativ besluta att redovisningsperioden ska vara ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår. Det krävs dock att det i dessa fall finns särskilda skäl. Se avsnitt 26.4.3.6.

26.4.3.4 Perioden ett beskattningsår

Redovisningsperioden ett beskattningsår är alltid densamma som den deklARATIONSSKYLDIGES räkenskapsår (3 kap. 4 § SFL och 1 kap. 14 § ML). Detta innebär att i de fall den deklARATIONSSKYLDIGE har ett brutet räkenskapsår som börjar t.ex. den 1 oktober år 1 och slutar den 30 september år 2 omfattar redovisningsperioden ett beskattningsår samma tidsperiod.

2012-01-01

För den som har kalenderår som räkenskapsår gäller SBL:s regler om redovisning för helt beskattningsår fortfarande för tiden 1 januari 2012 – 31 december 2012 (punkterna 1 d och 18 i övergångsbestämmelserna). SBL:s regler gäller också för de företag som börjar sin verksamhet den 1 februari 2012 eller senare, under förutsättning att beskattningsåret slutar den 31 december 2012. Detta gäller även juridiska personer med brutet räkenskapsår som börjar den 1 februari 2012 eller senare, och som slutar den 30 september 2012, den 31 oktober 2012 eller den 30 november 2012.

I SBL finns det två olika bestämmelser om redovisning för helt beskattningsår; antingen i skattedeklaration eller i inkomstdeklaration. Bestämmelserna gäller för olika kategorier av deklARATIONSSKYLDIGA och beloppsgränserna är olika.

Den som beräknar att beskattningsunderlaget, exklusive unionsinterna förvärv och import, för beskattningsåret uppgår till sammanlagt högst en miljon kr och som är skyldig att lämna inkomstdeklaration ska redovisa mervärdesskatten i inkomstdeklarationen (10 kap. 31 § SBL). För handelsbolag och för dem som inte är skyldiga att lämna inkomstdeklaration får dock Skatteverket besluta att redovisningsperioden för redovisning i skattedeklaration ska vara ett beskattningsår. Som förutsättning gäller att beskattningsunderlaget, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas uppgå till sammanlagt högst 200 000 kr (10 kap. 15 § SBL). Se Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitten 4.3.6.3 och 4.4.

2012-02-01

För den som har ett räkenskapsår som börjar den 1 februari 2012 eller senare gäller att mervärdesskatt alltid ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration. Detta gäller även i det fall ett

brutet räkenskapsår, som börjar den 1 februari 2012 eller senare, förkortas så att det slutar den 31 augusti 2012 eller tidigare. Mervärdesskattedeklaration ska dessutom lämnas av den som har ett förlängt räkenskapsår som slutar efter utgången av 2012. Möjligheten att redovisa skatten i inkomstdeklarationen försvinner alltså. Se prop. 2010/11:165 s. 365 ff.

Om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kr, ska redovisningsperioden för mervärdesskatt vara ett beskattningsår (26 kap. 11 § andra meningen SFL).

Gränsen en miljon kr i beskattningsunderlag gäller generellt, dvs. även för handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer samt deklarationsskyldiga som inte ska lämna inkomstdeklaration. I förhållande till bestämmelserna i SBL innebär det att fler kan tillämpa redovisningsperioden ett beskattningsår (prop. 2010/2011:165 s. 369 f).

Beloppsgränsen om en miljon beräknas för ett beskattningsår, oavsett om beskattningsåret motsvarar 12 månader, är förlängt eller förkortat.

Exempel

Ett företag påbörjar sin verksamhet den 1 september år 1. Företaget förlänger sitt räkenskapsår (= beskattningsår) till den 31 december år 2. Företaget beräknar att beskattningsunderlaget, exklusive unionsinterna förvärv och import, uppgår till 300 000 kr år 1 och 950 000 kr år 2. Eftersom beskattningsunderlaget för beskattningsåret 1 september år 1–31 december år 2 överstiger en miljon kr får företaget inte tillämpa redovisningsperioden ett beskattningsår. Redovisningsperioden ska i stället vara ett kalenderkvartal.

Ändring av period

Den som tillämpar redovisningsperioden ett beskattningsår kan begära att perioden ska ändras till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad, trots beskattningsunderlagets omfattning. Skatteverket kan också på eget initiativ besluta att redovisningsperioden ska vara ett kalenderkvartal eller en kalendermånad i stället för ett beskattningsår. Det krävs dock att det i dessa fall finns särskilda skäl. Se avsnitt 26.4.3.6.

26.4.3.5 Ändring av redovisningsperiod på grund av beloppsgränserna

Underrätta om ändring

Tillämplig redovisningsperiod för mervärdesskatt avgörs som huvudregel av beskattningsunderlagets omfattning. Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras ska den registrerade underrätta Skatteverket om ändringen (7 kap. 4 § SFL). Detta innebär att så snart förändrade förhållanden av något slag, t.ex. försäljningsuppgång, medför att beskattningsunderlaget kan beräknas överstiga aktuell beloppsgräns ska Skatteverket underrättas om detta. Underrättelsen ska ske inom två veckor från det att ändringen inträffade (7 kap. 4 § SFL). Den deklarationsskyldige måste således löpande göra beräkningar och hålla reda på hur stort beskattningsunderlaget är eller kan beräknas bli under året (jfr prop. 1995/96:19 s. 16). En deklarationsskyldig som underlåter att underrätta Skatteverket om att beskattningsunderlaget beräknas över eller underskrida aktuell beloppsgräns får anses ha brustit i sin underrättelseskyldighet.

Skatteverkets initiativ

Om Skatteverket inte får någon underrättelse från den deklarationsskyldige men ändå konstaterar att redovisningsperioden ska ändras på grund av ändringar i beskattningsunderlagets omfattning kan Skatteverket på eget initiativ besluta om en sådan ändring. Ett sådant beslut ska meddelas i form av en särskild upprättad beslutshandling. Underrättelse sker genom att beslutet expedieras (Skatteverket 2008-06-09, dnr 131 228788-08/111).

Begreppet beräknas

Förutsättningen för att få tillämpa en förlängd redovisningsperiod om ett kalenderkvartal eller ett beskattningsår är att beskattningsunderlaget för det aktuella beskattningsåret beräknas uppgå till visst belopp. Användningen av begreppet *beräknas* får anses ge uttryck för den grad av sannolikhet som krävs för att redovisningen ska ske för en förlängd redovisningsperiod. Skatteverket anser att det är den deklarationsskyldige som har bevisbördan för att förutsättningarna för att få tillämpa en förlängd redovisningsperiod är uppfyllda. Det är således den deklarationsskyldige som ska visa, dvs. göra sannolikt, att viss beloppsgräns inte kommer att överskridas.

Tidsgräns

Den som tillämpar en kortare redovisningsperiod kan underrätta Skatteverket om att beskattningsunderlaget inte beräknas överstiga viss beloppsgräns och att redovisningsperioden därför ska ändras till en längre period. Vid en sådan begäran om ändring måste Skatteverket kontrollera om den omständig-

heten att den deklarationsskyldige tillämpar en kortare redovisningsperiod beror på en tidigare begäran från den deklarationsskyldige enligt 26 kap. 13 § första stycket 1 SFL. I sådant fall måste Skatteverket också kontrollera om den i 26 kap. 13 § andra stycket SFL angivna tidsgränsen har passerats innan redovisningsperioden kan ändras. Detta gäller även i de fall beslut om en kortare redovisningsperiod har meddelats med stöd av SBL. Se avsnitt 26.4.3.6.

Tidpunkt

Tidpunkt för när en ny redovisningsperiod ska börja gälla har reglerats i 26 kap. 14–16 §§ SFL, se avsnitten 26.4.3.7–26.4.3.8.

26.4.3.6 Ändring till kortare redovisningsperiod efter begäran eller pga. särskilda skäl

Skatteverket ska besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara kortare än vad som följer av 26 kap. 11 och 12 §§ SFL om den deklarationsskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Med ändring till kortare period avses ändringar från

- kalenderkvartal till kalendermånad,
- beskattningsår till kalenderkvartal, och
- beskattningsår till kalendermånad.

**Begäran
– ändring från
kalenderkvartal**

Den som har ett beskattningsunderlag, som exklusive unions-interna förvärv och import, beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr ska normalt tillämpa redovisningsperioden ett kalenderkvartal. Den deklarationsskyldige kan dock begära att perioden ska ändras till en kalendermånad. Skatteverket ska i sådant fall besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal (26 kap. 13 § första stycket 1 SFL).

**– ändring från
beskattningsår**

Den som har ett beskattningsunderlag, som exklusive unions-interna förvärv och import, beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kr ska normalt tillämpa redovisningsperioden ett beskattningsår. Den deklarationsskyldige kan dock begära att perioden ska ändras till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad. Skatteverket ska i sådant fall besluta att redovisningsperioden ska vara ett kalenderkvartal eller en kalendermånad i stället för ett beskattningsår (26 kap. 13 § första stycket 1 SFL).

Rätten att alltid få tillämpa en kortare redovisningsperiod än vad som följer av lagen finns för att den som regelmässigt redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt ska kunna få snabb återbetalning. Den deklarationsskyldige behöver inte ange något skäl för sin begäran om att få ändra redovisningsperioden till en kortare period. Det räcker alltså att den deklarationsskyldige begär att redovisningsperioden ska ändras till en kortare period för att Skatteverket ska bifalla en sådan begäran. Om den deklarationsskyldige anger skäl för att få ändra redovisningsperioden till en kortare period så ska Skatteverket inte pröva dessa utan endast bifalla begäran.

– **beslut**

Beslut om kortare redovisningsperiod med anledning av den deklarationsskyldiges begäran enligt 26 kap. 13 § första stycket 1 SFL behöver inte meddelas i form av en särskild upprättad beslutshandling. Underrättelse om sådant beslut sker genom att ett registerutdrag expedieras (Skatteverket 2008-06-09, dnr 131 228788-08/111).

– **tidsgräns**

Beslutet om en kortare redovisningsperiod ska gälla minst 24 på varandra följande kalendermånader om ändring sker på den deklarationsskyldiges begäran. Den angivna tidsgränsen gäller om inte särskilda skäl talar emot det (26 kap. 13 § andra stycket SFL).

Med särskilda skäl avses ändrade förhållanden. Ett exempel på ändrade förhållanden kan vara att den deklarationsskyldige vid tiden för beslutet om ändrad redovisningsperiod har haft omfattande exportomsättning, men därefter lagt ner den verksamheten. Härav följer att särskilda skäl avser annat än sådant som är en del av en pågående verksamhet, vilket t.ex. investeringar är (prop. 2007/08:25 s. 74 och 266 f.).

Ett beslut om att ändra redovisningsperiod från ett beskattningsår till en kalendermånad eller ett kalenderkvartal bör inte ges kortare giltighetstid än ett år. Det skulle annars nämligen innebära att två olika mervärdesskattedeklarationer kan komma att avse samma tid, vilket skapar risk för fel t.ex. genom dubbelredovisning. För den som ändrar redovisningsperiod från eller till ett beskattningsår finns därför endast en enda kortare giltighetstid, nämligen tolv på varandra följande kalendermånader. Detta beror på att en sådan ändring alltid ska gälla från ingående respektive utgången av innevarande beskattningsår (prop. 2010/11:165 s. 794).

Den som tillämpar en kortare redovisningsperiod kan underätta Skatteverket om att beskattningsunderlaget inte beräknas

överstiga viss beloppsgräns och att redovisningsperioden därför ska ändras till en längre period. Vid en sådan begäran om ändring måste Skatteverket kontrollera om den omständigheten att den deklARATIONSSKYLDIGE tillämpar en kortare redovisningsperiod beror på en tidigare begäran från den deklARATIONSSKYLDIGE enligt 26 kap. 13 § första stycket 1 SFL. I sådant fall måste Skatteverket också kontrollera om den i 26 kap. 13 § andra stycket SFL angivna tidsgränsen har passerats innan redovisningsperioden kan ändras. Detta gäller även i de fall beslut om en kortare redovisningsperiod har meddelats med stöd av SBL.

Exempel

Skatteverket har efter begäran från ett mindre företag beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad fr.o.m. juli år 2. Företaget begär i februari år 4 att redovisningsperioden ska ändras till ett kalenderkvartal. Företagets beskattningsunderlag uppgår till två miljoner kr, vilket innebär att redovisningsperioden rätteligen ska vara ett kalenderkvartal enligt 26 kap. 11 § SFL. Företaget har inte åberopat några särskilda skäl. Detta innebär att företaget kan få återgå till redovisningsperioden ett kalenderkvartal först fr.o.m. utgången av den 24:e kalendermånaden. Eftersom företaget inte har tillämpat den korta perioden i 24 kalendermånader, måste de fortsätta att tillämpa redovisningsperioden en kalendermånad ett tag till. Det är först fr.o.m. juli–september år 4 som redovisningsperioden kan ändras till ett kalenderkvartal.

Särskilda skäl

Skatteverket kan även på eget initiativ besluta att redovisningsperioden ska vara

- en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal eller ett beskattningsår, eller
- ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår.

För att Skatteverket på eget initiativ ska få besluta om en kortare redovisningsperiod krävs dock att det föreligger särskilda skäl (26 kap. 13 § första stycket 2 SFL).

Särskilda skäl föreligger när Skatteverket av kontrollskäl vill att den deklARATIONSSKYLDIGE ska lämna mervärdesskatte-deklaration oftare (prop. 2007/08:25 s. 73 och 2010/11:165 s. 793). Förarbetena ger ingen närmare vägledning beträffande vad som kan åberopas av Skatteverket som särskilda skäl för

att på eget initiativ besluta om en kortare redovisningsperiod. Skatteverket har tagit ställning till i vilka fall det kan anses föreligga särskilda skäl att besluta om en kortare redovisningsperiod (Skatteverket 2007-12-21, dnr 131 746687-07/111). Särskilda skäl för att redovisningsperioden ska vara kortare får framför allt anses föreligga i de fall det finns ett påtagligt intresse för Skatteverket att få en tidigare kontroll av att skattskyldighet för mervärdesskatt föreligger och att skatten redovisas och betalas på rätt sätt, dvs. i enlighet med såväl ML:s som SFL:s bestämmelser. I ställningstagandet anges också några exempel då sådana särskilda skäl kan anses föreligga.

Det kan i det här sammanhanget noteras att frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal inte i sig utgör ett särskilt skäl för att besluta om en kortare redovisningsperiod i stället för en längre period. Så länge möjligheten finns att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen enligt 10 kap. 31 § SBL utgör dock frivillig skattskyldighet ett särskilt skäl för redovisning i skattedeklaration i stället för i självdeklarationen, jfr Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746676-07/111.

– beslut

Skatteverkets befogenhet att på eget initiativ besluta om förkortad redovisningsperiod rymmer en befogenhet att bestämma om beslutet ska gälla tills vidare eller för viss tid. Om beslutet gäller för viss tid upphör det automatiskt när giltighetstiden går ut. Skatteverket får dock i ett nytt beslut besluta att det ska upphöra tidigare. Beslut som gäller tills vidare gäller till dess att beslutet upphävs eller ersätts av ett annat beslut. Skatteverket är dock fritt att när som helst upphäva eller ändra beslutet.

Beslut om kortare redovisningsperiod på grund av särskilda skäl enligt 26 kap. 13 § första stycket 2 SFL ska meddelas i form av en särskild upprättad beslutshandling. Underrättelse sker genom att beslutet expedieras (Skatteverket 2008-06-09, dnr 131 228788-08/111).

Tidpunkt

Tidpunkt för när en ny redovisningsperiod ska börja gälla har reglerats i 26 kap. 14–16 §§ SFL, se avsnitt 26.4.3.7–26.4.3.8.

26.4.3.7 Från vilken tidpunkt gäller en ändring mellan kalenderkvartal och kalendermånad?

Det uppkommer i vissa fall situationer då det blir aktuellt att ändra redovisningsperiod till en kalendermånad i stället för

kalenderkvartal eller omvänt. Bestämmelserna i 26 kap. 14 och 15 §§ SFL avser att reglera övergången mellan perioderna en kalendermånad och ett kalenderkvartal, för att på så sätt undvika att två mervärdesskattedeklarationer ska kunna komma att avse samma tid. En ny redovisningsperiod kan därför börja gälla

- från ingången av ett kvartal (tidig ändringstidpunkt), eller
- efter utgången av ett kvartal (senare ändringstidpunkt).

**Tidig
ändringstidpunkt**

Den nya perioden ska börja tillämpas så snart som möjligt, dvs. utan den fördröjning som reglerna i 26 kap. 15 § SFL anger. Detta gäller i de fall Skatteverket har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal

- på grund av särskilda skäl, eller
- efter begäran från den deklARATIONSSKYLDIGE, men endast om det finns särskilda skäl för att beslutet ska gälla tidigare.

I dessa fall ska den nya redovisningsperioden som huvudregel gälla från ingången av det kalenderkvartal som har gått ut närmast före dagen för Skatteverkets beslut.

Den nya korta redovisningsperioden ska börja tillämpas vid en så tidig tidpunkt att deklARATIONSTIDPUNKTEN för åtminstone den första korta perioden kan behöva senareläggas enligt 26 kap. 29 § SFL. Se vidare i avsnitt 26.6.4.5.

– särskilda skäl

Skatteverket kan med stöd av 26 kap. 13 § första stycket 2 SFL besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal om det finns särskilda skäl för detta, se avsnitt 26.4.3.6. För att minska möjligheten till skatteundandragande ska ett sådant beslut som är föranlett av Skatteverkets kontrollverksamhet börja tillämpas utan fördröjning (prop. 2007/08:25 s. 78). Den nya redovisningsperioden en kalendermånad gäller därför redan från ingången av det kalenderkvartal som har gått ut närmast före dagen för Skatteverkets beslut (26 kap. 14 § första stycket första meningen SFL).

Exempel 1

Ett företag har redovisningsperioden ett kalenderkvartal. Skatteverket beslutar den 5 juli år 2 att redovisningsperioden på grund av särskilda skäl ska vara en kalendermånad. Den nya redovisningsperioden ska gälla från

ingången av det kalenderkvartal som har gått ut närmast före beslutsdagen. Skatteverket beslutar om periodändringen i juli, vilket innebär att det närmast föregående kalenderkvartalet är april–juni. Den första redovisningsperioden om en kalendermånad blir därför april år 2.

Deklarationen för perioden april år 2 ska ha kommit in vid en så tidig tidpunkt att det blir aktuellt att senarelägga deklARATIONSTIDPUNKTEN. Se exempel 1 i avsnitt 26.6.4.5.

Att en ändrad redovisningsperiod ska gälla utan fördröjning innebär att beslutet om ändring av redovisningsperioden även gäller för kalendermånader som ingår i en tidigare men utgången redovisningsperiod, men bara om deklARATIONSTIDPUNKTEN för den tidigare redovisningsperioden inte har gått ut. Detta bygger på det faktum att det är meningslöst att kräva tidigare tillämpning i fråga om kalendermånader som den deklARATIONSSKYLDIGE redan har varit skyldig att redovisa.

Den nya redovisningsperioden om en kalendermånad ska därför i stället gälla från ingången av det kalenderkvartal då beslutet meddelades, om

- beslutet meddelas efter den tidpunkt då deklARATION senast ska lämnas för kalenderkvartalet innan, eller
- deklARATION har lämnats för kalenderkvartalet innan då beslutet meddelas (26 kap. 14 § första stycket andra meningen SFL).

Exempel 2

Ett företag har redovisningsperioden ett kalenderkvartal. Skatteverket beslutar den 25 augusti år 2 att redovisningsperioden på grund av särskilda skäl ska vara en kalendermånad. Den nya redovisningsperioden ska gälla från ingången av det kalenderkvartal som har gått ut närmast före beslutsdagen. Skatteverket beslutar om periodändringen i augusti, vilket innebär att det närmast föregående kalenderkvartalet är april–juni. I det här fallet meddelas dock beslutet efter den tidpunkt då deklARATIONEN för detta kvartal ska lämnas, dvs. efter den 17 augusti år 2. Detta innebär att den nya perioden i stället ska börja tillämpas från ingången av det kalenderkvartal under vilket beslutet meddelas. Beslutet meddelas i augusti, dvs. kvartalet juli–september. Den

första redovisningsperioden om en kalendermånad blir därför juli år 2.

– begäran med särskilda skäl

Skatteverket ska med stöd av 26 kap. 13 § första stycket 1 SFL besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal om den deklareringskyldige begär det. Normalt ska den nya redovisningsperioden om en kalendermånad i sådana fall börja tillämpas från den tidpunkt som anges i 26 kap. 15 § SFL. Om det finns särskilda skäl för det kan dock den nya redovisningsperioden börja tillämpas från den tidigare tidpunkt som anges i 26 kap. 14 § SFL (26 kap. 14 § andra stycket SFL).

Skatteverket ska således om den deklareringskyldige har begärt att den nya redovisningsperioden om en kalendermånad ska tillämpas från den tidigare tidpunkten, pröva förekomsten av särskilda skäl och fatta beslut. Vid avgörandet av vilka situationer som kan komma i fråga för att särskilda skäl ska anses föreligga för att tidigare lägga tillämpningen av den nya redovisningsperioden måste det administrativa, huvudsakligen manuella, merarbete som uppkommer för Skatteverket med ett sådant förfarande vägas in. Det bör också beaktas att ett snabbt verkställande av ett byte av redovisningsperiod kan komma att utnyttjas vid skatteundandragande. Med särskilda skäl förstås därför i huvudsak en situation där ett företag gör sannolikt, t.ex. med uppgifter från bank eller på annat vis, att det hotas av konkurs samtidigt som det har mervärdesskatt att återfå. I övrigt får det, t.ex. vid en större investering, anses ingå i företagets normala planering att mervärdesskatt i regel återfås efter den 12 i andra månaden efter det kalenderkvartal när investeringen gjordes. Följaktligen saknas anledning till att en ny redovisningsperiod i dessa fall ska gälla från den tidigare tidpunkten (prop. 2007/08:25 s. 78).

Det förekommer att en näringsidkare i samband med registrering till mervärdesskatt begär att få tillämpa redovisningsperioden en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal. Ett beslut om att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad som fattas i samband med att näringsidkaren registreras till mervärdesskatt kan gälla fr.o.m. verksamhetens start (Skatteverket 2008-06-18, dnr 131 394041-08/111).

Senare ändringstidpunkt

Det uppkommer även andra fall än de ovan angivna då det blir aktuellt att ändra redovisningsperiod till en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal, eller omvänt. Så är fallet när beskattningsunderlaget förändras så att t.ex. beloppsgränsen

för att tillämpa redovisningsperioden ett kalenderkvartal överskrids. En deklarationsskyldig som tillämpar redovisningsperioden ett kalenderkvartal kan också begära att perioden ska ändras till en kalendermånad utan att ha särskilda skäl för att den nya perioden ska tillämpas utan fördröjning.

Redovisningsperioden för mervärdesskatt kan således ändras till en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal i andra fall än de som avses i 26 kap. 14 § SFL. Dessutom kan redovisningsperioden ändras till ett kalenderkvartal i stället för en kalendermånad. I sådana fall ska den nya redovisningsperioden börja gälla efter utgången av det kalenderkvartal då

- den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 §, eller
- Skatteverket beslutade om periodändringen (26 kap. 15 § SFL).

– underrättelse

I de fall den deklarationsskyldige underrättar Skatteverket om sådana förändringar i beskattningsunderlagets storlek att redovisningsperiodens längd ska ändras, ska tidpunkten för periodändringen beräknas utifrån tidpunkten för underrättelsen.

Exempel 3

Ett företag, som har redovisningsperioden ett kalenderkvartal, underrättar Skatteverket den 17 maj år 2 om att beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas överstiga 40 miljoner kr. Den nya redovisningsperioden om en kalendermånad ska gälla efter utgången av det kalenderkvartal då företaget underrättade Skatteverket om ändringen. Underrättelsen gjordes i maj, dvs. under kalenderkvartalet april–juni. Den nya redovisningsperioden ska då gälla från utgången av detta kvartal, dvs. fr.o.m. juli år 2. Fram till dess lämnas deklaration för kalenderkvartal.

– beslut

I de fall ändringen av redovisningsperiodens längd beror på Skatteverkets beslut, ska tidpunkten för ändringen beräknas utifrån den tidpunkt Skatteverket beslutade om ändringen. Med beslutade om ändringen avses sådana beslut som Skatteverket fattar

- på eget initiativ beroende på förändringar av beskattningsunderlagets storlek. Den deklarationsskyldige har i dessa fall underlåtit att underrätta Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § SFL, men verket har ändå konstaterat att redovisningsperioden ska ändras.

- med anledning av den deklarationsskyldiges begäran om kortare redovisningsperiod enligt 26 kap. 13 § första stycket 1 SFL.

Exempel 4

Ett företag, som har redovisningsperioden ett kalenderkvartal, begär den 28 mars år 2 att perioden ska ändras till en kalendermånad trots att beskattningsunderlaget endast uppgår till 2 miljoner kr. Skatteverket beslutar om periodändringen den 14 april år 2. Företaget har inte åberopat särskilda skäl för att perioden ska gälla från en tidigare tidpunkt. Detta innebär att den nya redovisningsperioden en kalendermånad ska gälla efter utgången av det kalenderkvartal då Skatteverket beslutar om ändringen. Verket beslutar om periodändringen i april, dvs. under kalenderkvartalet april–juni. Den nya redovisningsperioden ska då gälla från utgången av detta kvartal, dvs. fr.o.m. juli år 2. Fram till dess lämnas deklaration för kalenderkvartal.

26.4.3.8 Från vilken tidpunkt gäller en ändring från eller till ett beskattningsår

Det uppkommer i vissa fall situationer då det blir aktuellt att ändra redovisningsperiod från eller till ett beskattningsår. Övergången mellan redovisningsperioderna ett beskattningsår och ett kalenderkvartal respektive ett beskattningsår och en kalendermånad regleras i 26 kap. 16 § SFL.

Från ingången eller efter utgången

Om redovisningsperioden för mervärdesskatt ändras från eller till ett beskattningsår, ska den nya redovisningsperioden gälla från ingången respektive efter utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § SFL eller Skatteverket beslutade om ändringen (26 kap. 16 § SFL).

I praktiken innebär detta att en ändring från eller till redovisningsperioden ett beskattningsår – oavsett anledning till ändringen – alltid ska göras från

- ingången av det beskattningsår den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket eller verket beslutade om ändringen, eller
- ingången av nästa beskattningsår.

Redovisningsperioden ett beskattningsår är alltid densamma som den skattskyldiges räkenskapsår. En ändring till och från perioden beskattningsår måste därför göras från ingången av ett räkenskapsår. Den deklarationsskyldige skulle i annat fall kunna få överlappande redovisningsperioder. Syftet med bestämmelsen är att två mervärdesskattedeclarationer inte ska kunna avse samma tid. Detta innebär att mervärdesskatt för ett och samma räkenskapsår alltid ska redovisas antingen för redovisningsperioden ett beskattningsår eller för kortare perioder. Någon kombination av dessa redovisningsperioder är således inte möjlig för samma räkenskapsår.

**Beskattningsår
som gått ut**

Att den nya redovisningsperioden ska gälla från ingången eller efter utgången av det beskattningsår då den deklarationsskyldige underrättar Skatteverket om ändringen eller verket beslutar om ändringen innebär också att redovisningsperioden aldrig ska ändras för beskattningsår som redan har gått ut när ändringen konstateras.

Exempel 1

Ett företag har redovisningsperioden ett beskattningsår (redovisningsperioden = januari–december). Företaget underrättar Skatteverket i början av år 2 om att beloppsgränsen för att få tillämpa perioden ett beskattningsår överskreds under tredje kvartalet år 1. Eftersom det året har gått ut när företaget underrättade Skatteverket ska redovisningsperioden för år 1 inte ändras. Redovisningsperioden ska i stället ändras fr.o.m. ingången av år 2.

Grund för ändring

Grunden för ändring av redovisningsperiod kan vara en underrättelse från den deklarationsskyldige om att beskattningsunderlaget har ökat eller minskat. Det kan också vara ett beslut om att perioden ska ändras. De beslut som avses är sådana som Skatteverket fattar

- efter begäran från den deklarationsskyldige, eller
- på eget initiativ antingen på grund av särskilda skäl eller att verket uppmärksammat att beskattningsunderlaget överstiger en miljon kr utan att den deklarationsskyldige lämnat underrättelse om detta.

**Ändring till
kortare period**

Om redovisningsperioden ska ändras från ett beskattningsår till antingen ett kalenderkvartal eller en kalendermånad ska ändringen som huvudregel gälla från ingången av innevarande beskattningsår. Med innevarande beskattningsår avses det

beskattningsår den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om att beskattningsunderlaget överstiger eller kommer att överstiga en miljon kr. Med innevarande år avses också det beskattningsår Skatteverket beslutade om periodändringen.

Exempel 2

Ett företag har redovisningsperioden ett beskattningsår (redovisningsperioden = januari–december). Företaget begär i juni år 2 att få ändra period till ett kalenderkvartal i stället, trots att beskattningsunderlaget inte överstiger en miljon kr. Skatteverket beslutar i augusti år 2 i enlighet med företagets begäran. Ett sådant beslut ska gälla från ingången av år 2, eftersom Skatteverket beslutar om periodändringen det året. Den nya redovisningsperioden ett kalenderkvartal ska därför gälla fr.o.m. januari år 2.

Om det först i slutet av beskattningsåret framkommer att beskattningsunderlaget kommer att överstiga en miljon kr kan Skatteverket låta den deklarationsskyldige välja om ändringen till kortare redovisningsperiod ska gälla fr.o.m. innevarande beskattningsår eller kommande beskattningsår. Skatteverket bör dock ta hänsyn till om det på grund av kontrollskäl finns anledning att ändra till kortare redovisningsperiod redan från innevarande år. Mot bakgrund av bestämmelserna i 26 kap. 29 § SFL, som innebär att redovisningsperioder ska slås samman till en period i vissa fall, kan det också vara lämpligt att låta den nya perioden gälla från utgången av innevarande beskattningsår.

Exempel 3

Ett företag har redovisningsperioden ett beskattningsår (redovisningsperioden = januari–december). Företaget underrättar Skatteverket den 14 november år 2 om att beskattningsunderlaget för det beskattningsåret kommer att uppgå till fem miljoner kr. En ändring av redovisningsperioden till kalenderkvartal ska enligt huvudregeln gälla från ingången av år 2, dvs. fr.o.m. den 1 januari år 2. Deklarationstidpunkterna för perioderna januari–mars, april–juni och juli–september år 2 har dock passerats när underrättelsen lämnas. Dessa perioder ska därför slås ihop med nästa period, vilket innebär att mervärdesskattedeklarationen för år 2 kommer att omfatta perioden januari–december år 2. I ett sådant fall kan det vara lämpligare att låta den nya

redovisningsperioden ett kalenderkvartal gälla först fr.o.m. januari–mars år 3.

Det kan också förekomma att den deklarationsskyldige underrättar Skatteverket om att beskattningsunderlaget kommer att överstiga en miljon kr fr.o.m. nästa beskattningsår. I sådant fall ska ändringen till kortare redovisningsperiod gälla fr.o.m. utgången av innevarande beskattningsår. Motsvarande gäller också i det fall den deklarationsskyldige begär att få redovisa för en kortare redovisningsperiod fr.o.m. nästa beskattningsår, trots beskattningsunderlagets omfattning.

Exempel 4

Ett företag har redovisningsperioden ett beskattningsår (redovisningsperioden = januari–december). Företaget underrättar Skatteverket i augusti år 1 om att beskattningsunderlaget kommer att uppgå till fem miljoner kr, men först fr.o.m. nästa beskattningsår. En ändring av redovisningsperioden ska i detta fall gälla från utgången av år 1. Den första nya redovisningsperioden för kalenderkvartalet blir därför januari–mars år 2.

Ändring till ett beskattningsår

Den som tillämpar en kortare redovisningsperiod, t.ex. ett kalenderkvartal, kan underrätta Skatteverket om att beskattningsunderlaget inte beräknas överstiga en miljon kr och att redovisningsperioden därför ska ändras till ett beskattningsår. Vid en sådan begäran om ändring måste Skatteverket kontrollera om den omständigheten att den deklarationsskyldige tillämpar en kortare redovisningsperiod beror på en tidigare begäran från den deklarationsskyldige enligt 26 kap. 13 § första stycket 1 SFL. Ett beslut om en kortare redovisningsperiod, t.ex. ett kalenderkvartal, efter en sådan begäran gäller minst 24 på varandra följande kalendermånader, se avsnitt 26.4.3.6. Ändring av redovisningsperioden till ett beskattningsår får då inte ske förrän fr.o.m. denna tids utgång.

Om redovisningsperioden ska ändras till ett beskattningsår från antingen en kalendermånad eller ett kalenderkvartal, ska ändringen som huvudregel gälla från innevarande beskattningsårs utgång. Med innevarande beskattningsår avses det beskattningsår den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om att beskattningsunderlaget inte överstiger eller inte kommer att överstiga en miljon kr. Med innevarande år avses i övriga fall det beskattningsår Skatteverket beslutade om ändringen.

Exempel 5

Ett företag, som har redovisningsperioden ett kalenderkvartal, underrättar Skatteverket i slutet av år 2 om att beskattningsunderlaget har ändrat så att det inte kommer att överstiga en miljon kr. Ändringen av redovisningsperiod ska göras från utgången av det beskattningsår underrättelsen lämnades. Företaget har kalenderår som beskattningsår. Den nya redovisningsperioden ett beskattningsår ska gälla fr.o.m. januari år 3.

Om den deklARATIONSSKYLDIGE vid början av ett beskattningsår beräknar att beskattningsunderlaget kommer att minska så att det inte längre kommer att överstiga en miljon kr kan ändring till redovisningsperioden ett beskattningsår ske från ingången av det beskattningsåret. Det förutsätter dock att den deklARATIONSSKYLDIGE varken har lämnat eller fått några mervärdesskattedeklarationer, som avser en kortare redovisningsperiod, för det aktuella beskattningsåret. Skulle det därefter under beskattningsåret visa sig att beskattningsunderlaget kommer att överstiga beloppsgränsen ska den deklARATIONSSKYLDIGE underrätta Skatteverket (7 kap. 4 § SFL) så att redovisningsperioden ändras tillbaka till en kortare period. Den nya redovisningsperioden ska då gälla från innevarande beskattningsårs ingång.

Begär den deklARATIONSSKYLDIGE en ändring till redovisningsperioden ett beskattningsår först efter det att en eller flera mervärdesskattedeklarationer för innevarande år har lämnats, med redovisad mervärdesskatt att betala eller återfå, bör Skatteverket kunna besluta att den kortare redovisningsperioden ska gälla beskattningsåret ut. Ändringen till redovisningsperioden ett beskattningsår sker då först från utgången av beskattningsåret.

26.4.4 Punktskatt

26.4.4.1 Olika redovisningsperioder

Redovisningsperioden för den som är skyldig att lämna en punktskattedeklaration kan vara

- en kalendermånad, avsnitt 26.4.4.2,
- två kalendermånader, avsnitt 26.4.4.3
- ett kalenderkvartal, avsnitt 26.4.4.4, eller
- ett beskattningsår, avsnitt 26.4.4.5.

26.4.4.2 Perioden en kalendermånad

Redovisningsperioden för punktskatt är en kalendermånad, om inte annat föreskrivs (26 kap. 10 § SFL). Redovisningsperioden för de flesta punktskatter är en kalendermånad.

26.4.4.3 Perioden två kalendermånader

Reklamskatt

I RSL finns föreskrifter om en längre redovisningsperiod.

Redovisningsperioden för reklamskatt är en eller två kalendermånader. Huvudregeln är att redovisningsperioden är två månader (21 § RSL). Se Handledning för punktskatt 2012 (SKV 504), avsnitt 7.18.

26.4.4.4 Perioden ett kalenderkvartal

Avfallsskatt

I LSA finns föreskrifter om en längre redovisningsperiod.

Den som är skattskyldig för avfallsskatt ska tillämpa redovisningsperioden ett kalenderkvartal (9 § LSA). Se Handledning för punktskatt 2012 (SKV 504), avsnitt 9.13.

26.4.4.5 Perioden ett beskattningsår

Beslut

Skatteverket får i vissa fall besluta att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår om nettobeloppet uppgår till ett visst belopp. För den vars beskattningsår börjar före den 1 februari 2012 gäller SBL:s regler, vilket innebär att beloppsgränsen är 20 000 kr, se Handledning för skattebetalning 2010 (SKV 404), avsnitt 10.11.2. Från och med beskattningsår som börjar den 1 februari 2012 gäller följande.

För den som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp på högst 50 000 kr för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett beskattningsår (26 kap. 17 § första stycket SFL). Det finns 14 punktskatter och beräkningen görs för varje punktskatt.

Redovisningsperioden för punktskatt ska bestämmas att gälla från ingången av det beskattningsår då den deklareringskyldige ansökte om att ha beskattningsår som redovisningsperiod (26 kap. 17 § andra stycket SFL). Detta gäller dock endast för den som inte redan tidigare redovisar den aktuella punktskatten.

Om perioden ändras ska ändringen gälla från utgången av det beskattningsår då den deklareringskyldige underrättade Skatteverket om ändringen av redovisningsperioden enligt

7 kap. 4 § SFL eller verket beslutade om en sådan ändring (26 kap. 17 § andra stycket SFL).

Exempel

En deklarationsskyldig, som har redovisningsperioden en kalendermånad, underrättar Skatteverket i november år 1 om att nettobeloppet beräknas uppgå till 45 000 kr. Den nya redovisningsperioden ett beskattningsår, ska gälla från utgången av år 1, dvs. fr.o.m. den 1 januari år 2.

Ett beslut om att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett beskattningsår upphör att gälla om den deklarationsskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av den kalendermånad då konkursbeslutet har fattats (26 kap. 17 § tredje stycket SFL).

Avkastningskatt

I AvPL finns föreskrifter om en längre redovisningsperiod.

Den som är skattskyldig enligt 2 § första stycket 6 AvPL ska redovisa skatten för en redovisningsperiod om helt beskattningsår (10 § AvPL).

26.5 Vad ska de olika skattedeklarationerna innehålla?

26.5.1 Inledning

I 26 kap. 18 § SFL regleras vilka uppgifter som ska finnas med i samtliga skattedekclarationer. I efterföljande paragrafer (19–25 §§) regleras vilka uppgifter därutöver som de olika skattedeklarationerna ska innehålla. För att få reda på vad en viss skattedeklaration ska innehålla är det med andra ord nödvändigt att läsa både 18 och den i 19–25 §§ aktuella bestämmelsen.

Hela krontal

Belopp som avser skatt eller avgift enligt SFL ska anges i hela krontal så att öretal faller bort (22 kap. 1 § SFF). När det gäller redovisning i skattedeklaration gällande således inte lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp. Detta innebär att de belopp som ska redovisas i en skattedeklaration ska anges i hela krontal.

Valuta

Uppgifter om belopp som ska lämnas enligt SFL och SFF ska, om inte annat föreskrivs, anges i svenska kronor (22 kap. 2 § SFF). Detta innebär att de belopp som ska redovisas i en

skattedeklaration ska anges i svenska kronor. Detta gäller oavsett vilken redovisningsvaluta företaget tillämpar.

Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om mervärdesskatten respektive reklamskatten till svenska kronor för att få fram uppgifterna för skattedeklarationen. Omräkningen görs enligt 15 § respektive 16 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 17.6 och Handledning för punktskatt 2012 (SKV 504), avsnitt 7.20.3. När det gäller löne-redovisningen ska företag som väljer att ha sin redovisning i euro i en särskild bokföring redovisa såväl gjorda löneutbetalningar som avdragen skatt i svenska kronor. Från den särskilda bokföringen hämtas sedan de uppgifter som behövs för skattedeklarationen.

26.5.2 Gemensamma uppgifter

Samtliga skattedeklarationer ska innehålla vissa gemensamma uppgifter. Detta innebär att oavsett vilken sorts skattedeklaration det är fråga om ska den med ett undantag innehålla följande uppgifter:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för, och
3. de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna (26 kap. 18 § SFL).

Undantaget avser den i punkten 2 angivna uppgiften om redovisningsperiod. Sådana särskilda skattedeklarationer som avses i 26 kap. 7 § andra stycket, 8 och 9 §§ SFL lämnas inte för redovisningsperioder utan alltid för enstaka förvärv, händelser som medför skattskyldighet eller skattepliktiga ersättningar och kan därför inte innehålla uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas. Punkten 2 gäller därför inte för sådana särskilda skattedeklarationer (prop. 2010/11:165 s. 797).

**Identifikations-
uppgifter**

En skattedeklaration ska innehålla följande identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige:

- namn,
- personnummer, samordningsordningsnummer eller organisationsnummer, och
- postadress (6 kap. 1 § första stycket SFF).

Till nödvändiga identifikationsuppgifter för mervärdesskatte-deklarationen hör även registreringsnummer för mervärdes-skatt (6 kap. 1 § tredje stycket SFF).

**Förenklad
arbetsgivar-
deklaration**

En förenklad arbetsgivardeklaration ska även innehålla motsvarande identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren (6 kap. 1 § andra stycket SFF). Bakgrunden till att dessa uppgifter ska framgå av deklarationen är att den förenklade arbetsgivardeklarationen även fungerar som kontrolluppgift för betalningsmottagaren. Dessa uppgifter behövs för att Sverige ska kunna fullgöra sina åtaganden inom det internationella utbytet av information.

Om en förenklad arbetsgivardeklaration avser en betalningsmottagare som är begränsat skattskyldig, ska deklarationen även innehålla uppgift om mottagarens

- utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande, och
- medborgarskap (6 kap. 2 § första stycket SFF).

Under vissa förutsättningar gäller undantag från skyldigheten att ange dessa uppgifter. Så är fallet om uppgifterna saknar betydelse för

- bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt del lagar som anges i 14 kap. 1 § SFL,
- bestämmande av underlag för att ta ut egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen,
- registrering av skatteavdrag,
- bestämmande av skattereduktion,
- beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken,
- beskattning enligt SINK eller A-SINK, och

- Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information (6 kap. 2 § andra stycket SFF).

Övriga uppgifter

Utöver de uppgifter som anges ovan ska det i respektive skattedeklaration finnas ett antal uppgifter som är specifika för respektive sorts skattedeklaration, vilket regleras i 26 kap. 19–25 §§ SFL. Se avsnitten 26.5.3–26.5.8.4.

26.5.3 Arbetsgivardeklaration

En arbetsgivardeklaration ska innehålla de för alla skattedeklarationer gemensamma uppgifterna som framgår av 26 kap. 18 § SFL, se avsnitt 26.5.2. Utöver dessa uppgifter ska en arbetsgivardeklaration också innehålla uppgift om

1. den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för,
2. sammanlagt avdraget belopp,
3. den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för,
4. sammanlagt avdrag med tillämpning av 2 kap. 21 § SAL, och
5. periodens sammanlagda arbetsgivaravgifter (26 kap. 19 § SFL).

Underlag för skatteavdrag

En arbetsgivardeklaration ska ta upp den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för. Vad som avses med ”den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för” har inte kommenterats i förarbetena. Skatteverkets uppfattning är att den lönesumma som ska anges i deklarationen är samma som den på vilken skatteavdrag i det enskilda fallet faktiskt ska ske, alltså efter eventuellt beslut om ändrad beräkning.

Exempel

Om arbetstagaren för arbetsgivaren presenterar ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag, av vilket framgår att arbetsgivaren månadsvis ska göra avdrag från bruttolönen på 20 000 kr minskad med 2 000 kr, så är arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag från 18 000 kr (20 000 – 2 000). Efter Skatteverkets beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag, är den sammanlagda ersättning från vilken arbetsgivaren är skyldig att göra skatteavdrag således 18 000 kr. Korrekt belopp att

redovisa som underlag för skatteavdrag i detta exempel är därför 18 000 kr.

Sammanlagt avdraget belopp	En arbetsgivardeklaration ska också ta upp sammanlagt avdraget belopp. Medan uppgiften om underlaget för skatteavdrag ska avse den ersättning från vilken utbetalaren rätteligen varit skyldig att göra skatteavdrag, så ska uppgiften om avdragen skatt avse den skatt som faktiskt dragits av. Detta gäller alldeles oavsett om avdrag gjorts med korrekt belopp eller inte.
Underlag för arbetsgivaravgifter	En arbetsgivardeklaration ska ta upp den sammanlagda ersättning som utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för. Med avgiftspliktig ersättning avses ersättningar för arbete och annat som utges med anledning av avtal om arbete, dock inte pension (2 kap. 10 § SAL).
Kostnadsavdrag	Vid kostnadsavdrag ska i arbetsgivardeklarationen redovisas det sammanlagda kostnadsavdraget. Bestämmelsen om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 21 § första stycket SAL.
Sammanlagda arbetsgivaravgifter	Arbetsgivaravgifterna, varmed i detta sammanhang även förstås den särskilda löneskatten på vissa förvärvsinkomster, utgår med olika procentsatser för olika ersättningar. Dessutom kan det förekomma avdrag och nedsättningar. Med hänsyn till detta uppkommer det vid beräkningen av avgifterna delbelopp. Det är summan av dessa poster som avses med periodens sammanlagda avgifter.
Ytterligare uppgifter	Förutom de i 26 kap. 18 och 19 §§ SFL angivna uppgifterna har Skatteverket i det fastställda formuläret för arbetsgivardeklarationen föreskrivit att ytterligare uppgifter om arbetsgivaravgifter ska lämnas.
Bilaga	Skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska redovisas tillsammans med övriga skatteavdrag i arbetsgivardeklarationen. Vissa uppgifter om avdragen skatt enligt A-SINK ska lämnas i en bilaga till deklarationen. Om dessa uppgifter lämnas i samband med redovisningen av skatteavdragen behöver utbetalaren inte lämna kontrolluppgift om ersättningen enligt 15 kap. 8 § 4 SFL. Vilka uppgifter som ska lämnas i bilagan framgår av 6 kap. 3 § SFF.

26.5.4 Förenklad arbetsgivardeklaration

En förenklad arbetsgivardeklaration ska innehålla de för alla skattedekclarationer gemensamma uppgifterna som framgår av

26 kap. 18 § SFL, se avsnitt 26.5.2. Deklarationen ska även innehålla de uppgifter som framgår av 6 kap. 1 § andra stycket SFF samt i förekommande fall de uppgifter som framgår av 6 kap. 2 § SFF. Utöver dessa uppgifter ska en förenklad arbetsgivardeklaration också innehålla uppgift om

1. den ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för och betala arbetsgivaravgifter för,
2. verkställt skatteavdrag,
3. periodens arbetsgivaravgifter, och
4. avdrag för sådan preliminär skattereduktion för hushållsarbete som avses i 17 § första stycket 2 lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete (26 kap. 20 § SFL).

Ytterligare uppgifter

Förutom de i 26 kap. 18 och 20 §§ SFL angivna uppgifterna har Skatteverket i det fastställda formuläret för den förenklade arbetsgivardeklarationen föreskrivit att ytterligare uppgifter om arbetsgivaravgifter ska lämnas. Dessa är sådana uppgifter som behövs för betalningsmottagarens inkomstbeskattning.

Skatteverket ombesörjer med ledning av dessa uppgifter att betalningsmottagaren får ett meddelande med de uppgifter som har lämnats i den förenklade arbetsgivardeklarationen och som rör betalningsmottagaren. Detta är uppgifter som en utbetalare annars i vanliga fall lämnar enligt 34 kap. 3 § SFL.

26.5.5 Mervärdesskattedeklaration

En mervärdesskattedeklaration ska innehålla de för alla skattedeklarationer gemensamma uppgifterna som framgår av 26 kap. 18 § SFL, se avsnitt 26.5.2. Utöver dessa uppgifter ska en mervärdesskattedeklaration också innehålla uppgift om

1. utgående skatt,
2. ingående skatt, och
3. omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder (26 kap. 21 § första stycket SFL). Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 250 i mervärdesskattedirektivet.

En mervärdesskattedeklaration som ska lämnas av en grupp-huvudman ska innehålla uppgifter för hela gruppen (26 kap. 21 § andra stycket SFL).

Utgående och ingående skatt

Hur utgående och ingående mervärdesskatt ska redovisas framgår av 13 kap. ML, se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 18.

Utgående skatt som avser sådana unionsinterna förvärv som anges i 1 kap. 1 § första stycket 2 ML ska redovisas särskilt i en mervärdesskattedeklaration (6 kap. 5 § SFF). En sådan särredovisning krävs enligt artikel 251 i mervärdesskattedirektivet. Jämför prop. 1994/95:57 s. 87 och 197.

Ytterligare uppgifter

Förutom de ovan angivna uppgifterna har Skatteverket i det fastställda formuläret för mervärdesskattedeklarationen föreskrivit att ytterligare uppgifter om mervärdesskatt ska lämnas i en mervärdesskattedeklaration.

26.5.6 Punktskattedeklaration

En punktskattedeklaration ska innehålla de för alla skattedeklarationer gemensamma uppgifterna som framgår av 26 kap. 18 § SFL, se avsnitt 26.5.2. Utöver dessa uppgifter ska en punktskattedeklaration också innehålla uppgift om

1. skattens bruttobelopp,
2. yrkade avdrag, och
3. skattens nettobelopp (26 kap. 22 § SFL).

26.5.7 Redovisningsskyldighetens inträde för punktskatt

I 26 kap. 23 § SFL regleras när redovisningsskyldigheten för punktskatt inträder. Bestämmelser om tidpunkten för skattskyldighetens inträde finns i respektive punktskattelag.

Till varje redovisningsperiod ska den punktskatt hänföras för vilken redovisningsskyldighet har inträtt under perioden. Skatt enligt lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. ska dock hänföras till den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder (26 kap. 23 § första stycket SFL).

Redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Är den deklarationsskyldige inte bokföringskyldig enligt BFL inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten. Detsamma gäller om skattskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd (26 kap. 23 § andra stycket SFL).

Vid försäljning mot kredit får Skatteverket, om principerna för den redovisningsskyldiges bokföring föranleder det, besluta att redovisningsskyldigheten ska inträda vid beskattningsårets utgång, dock inte senare än när betalning inflyter eller fordran diskonteras eller överläts (26 kap. 23 § tredje stycket SFL).

Om en deklarationskyldig försätts i konkurs, inträder redovisningsskyldighet genast för de affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet (26 kap. 23 § fjärde stycket SFL).

26.5.8 Särskild skattedeklaration

26.5.8.1 Inledning

Särskild skattedeklaration ska lämnas i vissa fall. Innehållet i den särskilda skattedeklarationen varierar beroende på vilken sorts deklaration det är fråga om. Dessa deklarationer berör

- mervärdesskatt, se avsnitt 26.5.8.2,
- viss punktskatt (tobaksskatt, alkoholskatt, skatt på energi och skatt på vinstsparande), se avsnitt 26.5.8.3, och
- särskild inkomstskatt, se avsnitt 26.5.8.4.

26.5.8.2 Särskild skattedeklaration – mervärdesskatt

En särskild skattedeklaration ska innehålla de för alla skattedeklarationer gemensamma uppgifterna som framgår av 26 kap. 18 § SFL, se avsnitt 26.5.2. Utöver dessa uppgifter ska deklarationen också innehålla vissa andra uppgifter.

Nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

En särskild skattedeklaration för redovisning av mervärdesskatt hänförlig till förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor ska utöver de gemensamma uppgifterna innehålla uppgift om

- det förvärv som medför skattskyldighet, och
- skatten på grund av förvärvet (26 kap. 24 § 1 SFL).

Denna bestämmelse har sin grund i artiklarna 258–259 i mervärdesskattedirektivet.

Redovisningen av mervärdesskatt på förvärv av nya transportmedel sker enligt ett särskilt förfarande. För att få den särskilda skattedeklarationen för dessa förvärv (SKV 5282) ska förvärvet först anmälas till Skatteverket, storföretagsregionen Ludvikakontoret, på blankett SKV 5934. Anmälningsblanketten finns i foldern ”Moms på nya bilar, motorcyklar,

båtar och flygplan” (SKV 556). Foldern med tillhörande anmälningssblankett finns också tillgänglig på Skatteverkets webbplats.

Redovisningen av mervärdesskatt på punktskattepliktiga varor sker också enligt ett särskilt förfarande. Den särskilda skattedeklarationen för dessa förvärv (SKV 5283) erhålls efter anmälan till Skatteverket, storföretagsregionen Ludvika-kontoret. Någon särskild anmälningssblankett finns inte.

Felaktigt debiterad mervärdesskatt

En särskild skattedeklaration för redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt ska utöver de gemensamma uppgifterna innehålla uppgift om det belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt (26 kap. 24 § 2 SFL).

Redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt görs på blankett SKV 4702, som finns tillgänglig på Skatteverkets webbplats.

26.5.8.3 Särskild skattedeklaration – punktskatt

En särskild skattedeklaration ska innehålla de för alla skattedeklarationer gemensamma uppgifterna som framgår av 26 kap. 18 § SFL, se avsnitt 26.5.2. Utöver dessa uppgifter ska deklarationen också innehålla uppgift om

- den händelse som medför skattskyldighet, och
- skatten på grund av händelsen (26 kap. 24 § 1 SFL).

26.5.8.4 Särskild skattedeklaration – särskild inkomstskatt

En särskild skattedeklaration ska innehålla de för alla skattedeklarationer gemensamma uppgifterna som framgår av 26 kap. 18 § SFL, se avsnitt 26.5.2. Utöver dessa uppgifter ska deklarationen också innehålla uppgift om

1. den skattepliktiga ersättningen, och
2. skatten på ersättningen (26 kap. 25 § SFL).

Ytterligare uppgifter – A-SINK

Förutom de i 26 kap. 18 och 25 §§ SFL angivna uppgifterna ska en särskild skattedeklaration som avser A-SINK även innehålla uppgift om tid och plats för de tillställningar som deklarationen lämnas för (6 kap. 4 § SFF).

26.6 När ska en skattedeklaration lämnas?

26.6.1 Inledning

I 26 kap. 26–38 §§ SFL anges när en skattedeklaration ska lämnas. Huvudbestämmelserna finns i 26, 30 och 32 §§. Tidpunkten för att lämna en skattedeklaration styrs av om den deklareringskyldige är skyldig att lämna mervärdesskattedeklaration samt för vilket beskattningsunderlag en sådan skattedeklaration ska lämnas. Detta innebär i praktiken att de deklareringskyldiga kan delas in i tre olika kategorier:

- den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som uppgår till högst 40 miljoner kr för beskattningsåret (26 kap. 26 § SFL),
- den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som överstiger 40 miljoner kr för beskattningsåret (26 kap. 30 § SFL), och
- den som inte ska lämna mervärdesskattedeklaration (26 kap. 32 § SFL).

Datumet som anges i lagtexten är det datum då deklarationen senast ska ha kommit in till Skatteverket. Deklarationen måste således skickas av den deklareringskyldige i sådan tid så att den kommer in till Skatteverket senast på angivet datum. Det datum då den senast ska finnas hos Skatteverket framgår av deklareringsblanketten.

Infaller den dag deklarationen senast ska vara inkommen på en lördag, söndag eller helgdag ska deklarationen i stället lämnas så att den kommer in senast den första vardagen därefter, se lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid. Ytterligare information om lagstadgad tid finns i ”Rätt handlagt” (SKV 119), avsnitt 6.3.

Om deklarationen kommer för sent kan förseningsavgift tas ut, se avsnitt 48.

Skatteverket ska meddela anstånd med att lämna skattedeklaration om det finns särskilda skäl, se avsnitt 36.

26.6.2 Arbetsgivardeklaration

Tidpunkten för att lämna en arbetsgivardeklaration för en kalendermånad styrs av om den deklareringskyldige är skyldig att lämna mervärdesskattedeklaration samt för vilket

beskattningsunderlag en sådan skattedeklaration ska lämnas. För den som ska lämna en arbetsgivardeklaration finns därför två olika deklarationstidpunkter:

- den 12 i månaden efter utgången av redovisningsperioden, eller
- den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden.

En arbetsgivardeklaration lämnas således alltid månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Mindre företag

För den som ska lämna en arbetsgivardeklaration och som också är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som uppgår till högst 40 miljoner kr för beskattningsåret gäller följande deklarationstidpunkt. Arbetsgivardeklarationen ska ha kommit in senast den 12 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. I januari och augusti ska deklarationen i stället ha kommit in senast den 17 i månaden efter periodens utgång (26 kap. 26 § SFL).

Exempel 1

En arbetsgivare redovisar mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som uppgår till 40 miljoner kr. Arbetsgivardeklaration för redovisningsperioden januari år 1 ska därför ha kommit in till Skatteverket senast den 12 februari år 1.

Bestämmelsen har karaktär av huvudregel och gäller endast såvida inte arbetsgivardeklarationen ska lämnas enligt bestämmelserna i 26 kap. 30–32 och 34 §§ SFL.

Större företag

För den som ska lämna en arbetsgivardeklaration och som också är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som överstiger 40 miljoner kr för beskattningsåret gäller följande deklarationstidpunkt. Arbetsgivardeklarationen ska ha kommit in senast den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. I december ska deklarationen i stället ha kommit in senast den 27 i månaden efter periodens utgång (26 kap. 30 § SFL).

Exempel 2

En arbetsgivare redovisar mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som uppgår till 41 miljoner kr. Arbetsgivardeklaration för redovisningsperioden januari år 1 ska därför ha kommit in till Skatteverket senast den 26 februari år 1.

Observera att den som ska lämna en arbetsgivardeklaration den 26 i månaden efter redovisningsperioden, ändå ska ha betalat de i deklarationen redovisade skatteavdragen och arbetsgivaravgifterna senast den 12, i januari senast den 17 i månaden efter redovisningsperioden (62 kap. 3 § SFL). Betalningen ska alltså i dessa fall ske före redovisningen, se avsnitt 62.3.

**Tidigare
deklarations-
tidpunkt**

Det kan förekomma att en näringsidkare som ska lämna arbetsgivardeklaration den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång inte har skött betalningarna av skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter. I sådant fall får Skatteverket besluta att arbetsgivaren ska lämna arbetsgivardeklaration senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. I januari ska deklarationen i stället lämnas senast den 17 i månaden efter periodens utgång (26 kap. 31 § SFL).

Skatteverket har således befogenhet att besluta att den som ska lämna arbetsgivardeklaration senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång i stället ska lämna arbetsgivardeklarationen senast den 12. Som förutsättning gäller att näringsidkaren inte har skött betalningarna av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (prop. 2010/11:165 s. 806). Ett beslut om tidigare deklarationstidpunkt avses gälla tills vidare (prop. 1996/97:100 s. 572).

**Ej redovisa
mervärdesskatt**

För den som ska lämna en arbetsgivardeklaration men inte en mervärdesskattedeklaration gäller följande deklarationstidpunkt. Arbetsgivardeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. I augusti och januari ska deklarationen i stället ha kommit in senast den 17 (26 kap. 32 § SFL). Bestämmelsen förutsätter att den deklarationsskyldige inte är skyldig att redovisa mervärdesskatt för egen räkning, men gäller även om en punktskattedeklaration ska lämnas.

**Kommuner
och landsting**

Kommuner och landsting ska redovisa avdragen skatt och arbetsgivaravgifter i en arbetsgivardeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. De deklarationer som ska lämnas i januari och augusti ska således också ha kommit in senast den 12 i månaden efter periodens utgång (26 kap. 34 § SFL).

26.6.3 Förenklad arbetsgivardeklaration

I vissa fall får enligt 26 kap. 4 § SFL arbetsgivaravgifter redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration för den redovisningsperiod då ersättningen har betalats ut. En sådan

deklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. I januari och augusti ska deklarationen i stället lämnas den 17 i månaden efter periodens utgång (26 kap. 32 § SFL).

26.6.4 Mervärdesskattedeklaration

26.6.4.1 Inledning

För den som ska lämna mervärdesskattedeklaration finns tre olika deklarationstidpunkter:

- den 26 i första månaden efter utgången av redovisningsperioden,
- den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden, eller
- den 26 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden.

Vilken tidpunkt som ska gälla är bl.a. beroende av redovisningsperiodens längd.

Överskjutande mervärdesskatt

Det är vanligt att den som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt skickar in mervärdesskattedeklarationen så snart redovisningsperioden har gått ut, dvs. före senaste deklarationstidpunkt. För att mervärdesskatten i dessa fall ska återbetalas i "förtid" krävs att samtliga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer har lämnats för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande mervärdesskatten redovisades (64 kap. 3 § SFL). Se avsnitt 64.5.

26.6.4.2 Mervärdesskattedeklaration för ett kalenderkvartal

Mervärdesskatt som ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioden ett kalenderkvartal, ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden. I augusti ska deklarationen i stället ha kommit in senast den 17 i andra månaden efter periodens utgång (26 kap. 26 § SFL).

Bestämmelsen har karaktär av huvudregel och gäller endast såvida inte mervärdesskattedeklarationen ska lämnas enligt bestämmelserna i 26 kap. 27–30, 33–35 §§ SFL.

Mervärdesskattedeklarationen för ett kalenderkvartal ska således ha kommit in senast den 12 i andra månaden efter

utgången av redovisningsperioden, dvs. normalt 42 dagar efter redovisningsperiodens slut. Deklarationen för redovisningsperioden april–juni ska dock i stället ha kommit in senast den 17 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden. Bestämmelsen innebär således att skattedeklaration för redovisningsperioden januari–mars ska ha kommit in senast den 12 maj, för perioden april–juni senast den 17 augusti, för perioden juli–september senast den 12 november och för perioden oktober–december den 12 februari.

26.6.4.3 Mervärdesskattedeklaration för en kalendermånad

För den som ska redovisa mervärdesskatt för en kalendermånad finns två olika deklARATIONSTIDPUNKTER, den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden eller den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden.

Deklarationsdag den 12

Skatteverket kan med stöd av 26 kap. 13 § SFL bl.a. besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal, eller en kalendermånad i stället för ett beskattningsår om den deklARATIONSSKYLDIGE begär det eller om det finns särskilda skäl. Det rör sig om deklARATIONSSKYLDIGA med beskattningsunderlag på sammanlagt högst 40 miljoner kr respektive sammanlagt högst en miljon kr och som utan beslut skulle ha redovisat för kalenderkvartal eller för beskattningsår. Om Skatteverket i ett sådant fall har beslutat att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad ska mervärdesskattedeklarationen lämnas enligt reglerna för punktskatt (26 kap. 27 § SFL).

Detta innebär att mervärdesskattedeklarationen i dessa fall ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden, dvs. normalt 42 dagar efter redovisningsperiodens slut. I månaderna januari och augusti ska deklARATIONEN ha kommit in senast den 17 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden. Bestämmelsen innebär t.ex. att mervärdesskattedeklaration för perioden februari ska ha kommit in senast den 12 april och att deklARATIONEN för perioden juni ska ha kommit in senast den 17 augusti.

Deklarationsdag den 26 enligt begäran

Den som ska lämna mervärdesskattedeklaration enligt reglerna för punktskatt, dvs. deklARATIONEN ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden, kan dock vilja redovisa redan den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. En sådan

ordning är till fördel för den som regelmässigt redovisar över-skjutande ingående mervärdesskatt och vill lämna deklarationen så tidigt som möjligt efter redovisningsperiodens utgång. Om den deklarationskyldige begär det ska Skatteverket besluta att mervärdesskattedeklarationen för en kalendermånad ska ha kommit in senast den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden (26 kap. 28 § SFL).

Beslutet om redovisningstidpunkt redan den 26 i månaden efter periodens utgång ska normalt gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder om inte särskilda skäl talar emot det (26 kap. 28 § sista meningen SFL). Ett särskilt skäl att avvika från tolv-månadersregeln kan vara att en deklarationskyldig fått ändrade förhållanden. Den deklarationskyldige kan exempelvis vid tiden för beslutet om ändrad deklarations-tidpunkt ha haft en stor exportomsättning men därefter lagt ner den verksamheten (jfr prop. 1997/98:134 s. 68).

**Deklarationsdag
den 26 – större
företag**

För den som ska lämna en mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioden en kalendermånad, eftersom beskatt-ningsunderlaget exklusive unionsinterna förvärv och import överstiger 40 miljoner kr för beskattningsåret, gäller följande deklarationstidpunkt. Mervärdesskattedeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. I december ska deklarationen i stället ha kommit in senast den 27 i månaden efter periodens utgång (26 kap. 30 § SFL).

Större företag ska således redovisa mervärdesskatten senast den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden, dvs. 26 dagar efter redovisningsperiodens slut. I december ska mervärdesskattedeklarationen ha kommit in senast den 27. Bestämmelsen innebär t.ex. att perioden februari ska redovisas i en deklaration som ska ha kommit in senast den 26 mars, att perioden juni ska redovisas i deklaration som ska ha kommit in senast den 26 juli och att november ska redovisas i deklaration som ska ha kommit in senast den 27 december.

**Kommuner
och landsting**

Kommuner och landsting ska redovisa mervärdesskatt för en redovisningsperiod om en kalendermånad. Mervärdesskatte-deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. De deklarationer som ska lämnas i januari och augusti ska också ha kommit in senast den 12 i månaden i efter periodens utgång (26 kap. 34 § SFL).

26.6.4.4 Mervärdesskattedeklaration för ett beskattningsår

Den som ska redovisa mervärdesskatt för en redovisningsperiod om ett beskattningsår ska redovisa skatten i en mervärdesskattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I december ska mervärdesskattedeklarationen ha kommit in senast den 27 i andra månaden efter periodens utgång (26 kap. 33 § SFL).

Den angivna deklARATIONSTIDPUNKTEN ska enligt bestämmelsens exakta lydelse gälla redovisningsperioder som är längre än en kalendermånad. Samtidigt anges dock att bestämmelsen inte gäller vare sig redovisningsperioden kalenderkvartal eller redovisningsperioder som har förlängts genom sammanslagning (26 kap. 33 § andra och tredje stycket SFL). Detta innebär att bestämmelsen endast gäller sådana mervärdesskattedeklarationer som ska lämnas för redovisningsperioden ett beskattningsår.

26.6.4.5 Ändring av redovisningsperiod

Byte till kortare period

Vid byte av redovisningsperiod från en längre period till en kortare period kan det förekomma att den nya kortare redovisningsperioden ska börja tillämpas vid en så tidig tidpunkt att deklARATIONSTIDEN har gått ut. Detta gäller inte bara i det fall Skatteverket har beslutat om ändringen utan även i de fall den deklARATIONSSKYLDIGE har underrättat Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § SFL.

Det ska dock noteras att i de fall den deklARATIONSSKYLDIGE har underrättat Skatteverket om att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för ett kalenderkvartal saknar den deklARATIONSSKYLDIGE aldrig möjlighet att lämna deklARATION i rätt tid. Skälet till det är att den nya redovisningsperioden i dessa fall börjar gälla efter utgången av det kvartal då den deklARATIONSSKYLDIGE underrättade Skatteverket (26 kap. 15 § SFL). Det ska också noteras att den deklARATIONSSKYLDIGE aldrig saknar möjlighet att lämna deklARATION i rätt tid i fall där redovisningsperioden ska ändras från beskattningsår till ett kalenderkvartal eller en kalendermånad och den nya perioden ska tillämpas från utgången av innevarande beskattningsår enligt 26 kap. 16 § SFL.

Vid bedömningen av om den deklARATIONSSKYLDIGE saknar möjlighet att lämna deklARATION i rätt tid ska utgångspunkten

vara den dag då den deklarationsskyldige underrättade Skatteverket om ändringen enligt 7 kap. 4 § eller Skatteverket beslutade om ändringen (prop. 2010/11:165 s. 805).

Tidpunkt

I det fall deklarationstiden redan har gått ut när

- underrättelsen lämnas, eller
- när Skatteverket beslutar om periodändringen

ska den deklarationsskyldige i stället lämna mervärdesskattedeklaration senast vid den deklarationstidpunkt som kommer närmast efter dagen för underrättelsen eller beslutet (26 kap. 29 § första stycket SFL).

Tidpunkten för att lämna en mervärdesskattedeklaration kan således i vissa fall senareläggas så att den senast ska lämnas samtidigt som deklarationen för nästa period ska lämnas. I sådana fall kan dessa redovisningsperioder slås ihop till en förlängd period (26 kap. 29 § andra stycket SFL). Syftet med bestämmelsen är att underlätta för de deklarationsskyldiga och för Skatteverket. Vid byte av redovisningsperiod behöver den deklarationsskyldige aldrig lämna mer än en mervärdesskattedeklaration vid ett och samma tillfälle. Den deklarationsskyldige och Skatteverket behöver vidare bara hantera en förfallodag (prop. 2010/11:165 s. 805).

Exempel 1

Ett företag har redovisningsperioden ett kalenderkvartal. Skatteverket beslutar den 5 juli år 2 att redovisningsperioden på grund av särskilda skäl ska vara en kalendermånad. Den nya redovisningsperioden – en kalendermånad – ska då gälla fr.o.m. april år 2. Se exempel 1 i avsnitt 26.4.3.7.

Deklarationen för den första redovisningsperioden om en kalendermånad, dvs. april, ska lämnas senast den 12 juni. Eftersom Skatteverket beslutade om periodändringen den 5 juli, dvs. efter deklarationstidpunkten för perioden april, saknar företaget möjlighet att lämna deklarationen för april i rätt tid. Företaget ska då i stället lämna deklarationen vid nästa deklarationstidpunkt. Detta innebär att deklarationen för perioden april ska lämnas senast när deklarationen för nästa redovisningsperiod ska lämnas, dvs. den 12 juli.

Härigenom kommer dock redovisningsperioderna april och maj att ha samma deklarationstidpunkt, dvs. den

12 juli. Med stöd av bestämmelsen i 26 kap. 29 § andra stycket SFL slås därför de två redovisningsperioderna ihop till en period, dvs. april–maj. Deklarationen för denna sammanslagna period ska lämnas den 12 juli.

Exempel 2

Ett företag har redovisningsperioden ett beskattningsår (januari–december). Företaget underrättar Skatteverket den 20 maj år 2 om att beskattningsunderlaget beräknas uppgå till tre miljoner. Detta innebär att redovisningsperioden ska vara ett kalenderkvartal. Den nya redovisningsperioden – ett kalenderkvartal – ska gälla fr.o.m. ingången av år 2, jfr avsnitt 26.4.3.8.

Deklarationen för den första redovisningsperioden om ett kalenderkvartal, dvs. januari–mars, ska lämnas senast den 12 maj. Eftersom företaget underrättade Skatteverket om periodändringen den 20 maj, dvs. efter deklARATIONSTIDPUNKTEN för perioden januari–mars, saknar företaget möjlighet att lämna deklARATIONEN för januari–mars i rätt tid. Företaget ska då i stället lämna deklARATIONEN vid nästa deklARATIONSTIDPUNKT. Detta innebär att deklARATIONEN för perioden januari–mars ska lämnas senast när deklARATIONEN för nästa redovisningsperiod ska lämnas, dvs. den 17 augusti.

Härigenom kommer dock redovisningsperioderna januari–mars och april–juni att ha samma deklARATIONSTIDPUNKT, dvs. den 17 augusti. Med stöd av bestämmelsen i 26 kap. 29 § andra stycket SFL slås därför de två redovisningsperioderna ihop till en period, dvs. januari–juni. Deklarationen för denna sammanslagna period ska lämnas senast den 17 augusti.

26.6.5 Punktskattedeklaration

Tidpunkten för att lämna en punktskattedeklaration för en kalendermånad styrs av om den uppgiftsskyldige är skyldig att lämna mervärdesskattedeklaration samt för vilket beskattningsunderlag en sådan skattedeklaration ska lämnas. För den som ska lämna en punktskattedeklaration för redovisningsperioden en kalendermånad finns därför tre olika deklARATIONSTIDPUNKTER:

- den 12 i månaden efter utgången av redovisningsperioden,
- den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden, eller

- den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden

I det fall redovisningsperioden är längre än en kalendermånad är deklarationstidpunkten den 26 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden.

Mindre företag

För den som ska lämna en punktskattedeklaration och som också är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som uppgår till högst 40 miljoner kr för beskattningsåret gäller följande deklarationstidpunkt. Punktskattedeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden. I januari och augusti ska deklarationen i stället lämnas den 17 i andra månaden efter periodens utgång (26 kap. 26 § SFL).

Bestämmelsen har karaktär av huvudregel och gäller endast såvida inte punktskattedeklarationen ska lämnas enligt bestämmelserna i 26 kap. 30, 32–35 §§ SFL.

Större företag

För den som ska lämna en punktskattedeklaration och som också är skyldig att redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som överstiger 40 miljoner kr för beskattningsåret gäller följande deklarationstidpunkt. Punktskattedeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. I december ska deklarationen i stället lämnas den 27 i månaden efter periodens utgång (26 kap. 30 § SFL).

Ej redovisa mervärdesskatt

För den som ska lämna en punktskattedeklaration men inte en mervärdesskattedeklaration gäller följande deklarationstidpunkt. Punktskattedeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. I januari och augusti ska deklarationen i stället lämnas den 17 i månaden efter periodens utgång (26 kap. 32 § SFL). Bestämmelsen förutsätter att den deklarationsskyldige inte för egen räkning är skyldig att redovisa mervärdesskatt, men gäller även om en arbetsgivardeklaration ska lämnas.

Längre redovisningsperiod

Den som ska redovisa punktskatt för en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad ska redovisa skatten i en punktskattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I december ska dock deklarationen i stället ha kommit in senast den 27 i andra månaden efter periodens utgång (26 kap. 33 § SFL).

Bestämmelsen gäller de punktskattedeklarationer som ska lämnas för redovisningsperioder som omfattar

- ett beskattningsår enligt 26 kap. 17 § SFL,
- ett beskattningsår enligt AvPL,
- ett kalenderkvartal enligt LSA,
- två månader enligt RSL.

Kommuner och landsting

Kommuner och landsting ska redovisa punktskatt i en punktskattedeklaration som ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. De deklarerationer som ska lämnas i januari och augusti ska också ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter periodens utgång (26 kap. 34 § SFL).

Överskjutande punktskatt

Det förekommer att den som redovisar överskjutande punktskatt skickar in punktskattedeklarationen så snart redovisningsperioden har gått ut, dvs. före senaste deklarerationsstidpunkt. För att den överskjutande punktskatten i dessa fall ska återbetalas i "förtid" krävs att samtliga arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeklarationer har lämnats för skatter och avgifter som ska redovisas senast den månad då den överskjutande punktskatten redovisades (64 kap. 3 § SFL). Se avsnitt 64.5.

26.6.6 Särskild skattedeklaration

26.6.6.1 Inledning

Särskild skattedeklaration ska lämnas för viss mervärdesskatt, punktskatt och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, se avsnitt 26.3.6. I 26 kap. 35 § SFL regleras när särskilda skattedeklarationer ska lämnas. Vilka tidpunkter som gäller för de olika särskilda skattedeklarationerna framgår i avsnitten 26.6.6.2 – 26.6.6.4.

26.6.6.2 Särskild skattedeklaration – mervärdesskatt

Felaktigt debiterad mervärdesskatt

Den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt ska enligt 26 kap. 7 § första stycket SFL redovisa beloppet i en särskild skattedeklaration för den redovisningsperiod då debiteringen gjorts. En sådan deklareration ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång (26 kap. 35 § SFL).

Exempel

En näringsidkare är inte skattskyldig enligt ML och därmed inte heller registrerad till mervärdesskatt. Näringsidkaren utfärdar i maj år 1 en handling som felaktigt innehåller mervärdesskatt om 500 kronor. Näringsidkaren är betalnings- och redovisningskyldig för detta belopp. Redovisningen ska ske i en särskild skattedeklaration för den månad då den aktuella handlingen utfärdades, dvs. maj år 1. Denna deklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den 26 juni år 1.

Nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

Den som är skattskyldig för mervärdesskatt bara på grund av förvärv av nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EU-land ska enligt 26 kap. 7 § andra stycket SFL redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. En sådan deklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 35 dagar efter förvärvet (26 kap. 35 § SFL).

26.6.6.3 Särskild skattedeklaration – punktskatt

I vissa fall ska punktskatt redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse.

Ej registrerad

Den som är skattskyldig enligt LTS, LAS eller LSE och inte ska registreras till följd av 7 kap. 1 § SFL är enligt 26 kap. 8 § 1 SFL skyldig att redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. En sådan deklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast fem dagar efter den händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 35 § SFL).

Deklarationen ska i stället ha kommit in till Skatteverket senast vid den händelse som medför skattskyldighet om den som ska lämna deklarationen

- är skattskyldig enligt 9 § första stycket 6 LTS, 8 § första stycket 6 LAS eller 4 kap. 1 § 6 LSE (den s.k. för in/tar emot-bestämmelsen), och
- inte har ställt säkerhet för skattens betalning (26 kap. 37 § 1 SFL).

Om den som ska lämna deklarationen är skattskyldig enligt 9 § första stycket 9 LTS, 8 § första stycket 9 LAS eller 4 kap. 1 § 10 LSE ska deklarationen ha kommit in till Skatteverket senast vid den händelse som medför skattskyldighet. Det som avses är innehav av skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för varorna har redovisats här i

landet. Detsamma gäller den som är skattskyldig enligt 16 c § LTS, 15 c § LAS eller 4 kap. 10 § LSE. Det som avses är mottagare vid distansförsäljning om säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige (26 kap. 37 § 2–4 SFL). Se prop. 2010/11:165 s. 808.).

Distansförsäljning utan representant

Distansförsäljare som är skattskyldiga enligt 16 § första stycket LTS, 15 § första stycket LAS eller 4 kap. 9 § första stycket LSE och som inte företräds av en representant som Skatteverket har godkänt är enligt 26 kap. 8 § 2 SFL skyldiga att redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. Syftet med denna bestämmelse är att bara skattskyldiga som följer reglerna för distansförsäljning i ovan nämnda lagar ska få redovisa skatten för redovisningsperioder (prop. 2002/03:10 s. 116 f.). En sådan särskild skattedeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast vid den händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 35 § SFL). Skälet till att skatten i aktuella fall ska redovisas omedelbart är att skattebrottslagen ska gå att tillämpa på felaktigheter som konstateras vid en transportkontroll (prop. 2002/03:10 s. 71 f. och 116 f.).

Vinstsparande m.m.

Den som ska redovisa skatt på vinstsparande m.m. är enligt 26 kap. 8 § 3 SFL skyldig att redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. En sådan deklaration ska ha kommit in till Skatteverket 25 dagar efter den händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 35 § SFL).

Program för energi-effektivisering

Den som är skyldig att betala energiskatt enligt 11 kap. 5 § andra stycket LSE och inte ska registreras till följd av 7 kap. 1 § SFL är skyldig att redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet. En sådan deklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad efter dagen för tillsynsmyndighetens beslut (26 kap. 36 § SFL).

Skattskyldig enligt 11 kap. 5 § andra stycket LSE är den som godkänts att delta i ett program för energieffektivisering enligt 3 § lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering och som förbrukat elektrisk kraft och fått avdrag eller återbetalning av skatt enligt vissa bestämmelser i LSE. Denne kan bli skyldig att betala energiskatt om tillsynsmyndigheten beslutar att han eller hon inte uppfyllt åtagandena eller beslutar att återkalla godkännandet enligt vissa bestämmelser i lagen om program för energieffektivisering.

26.6.6.4 Särskild skattedeklaration – särskild inkomstskatt

Den som är skattskyldig och själv ska redovisa skatt enligt SINK eller A-SINK ska lämna en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning. En sådan deklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter den månad då den skattepliktiga ersättningen kom den skattskyldige till del. I månaderna januari och augusti ska deklarationen i stället ha kommit in senast den 17 (26 kap. 35 § SFL).

26.7 Särskilda bestämmelser om redovisning

26.7.1 Utländsk avgiftsskyldig

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket besluta att den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter och är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe i Sverige redovisar avgifterna på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som anges i 26 kap. SFL (26 kap. 38 § SFL). Ett sådant skäl kan vara att det skulle vålla den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter betydande praktiska problem att varje månad lämna arbetsgivardeklaration och betala arbetsgivaravgifter (prop. 1996/97:100 s. 568).

Beslut

Ett beslut enligt 26 kap. 38 § SFL bör begränsas till att gälla så länge de praktiska problemen med att redovisa och betala arbetsgivaravgifter kvarstår, dock högst två år, jfr SKV A 2008:17, avsnitt 3. Skatteverket kan inte i varje särskilt fall veta när och om problemen upphör eller om de kan avhjälpas. Om avvikande redovisning medges bör den deklarationsskyldige därför återkommande få lämna en redogörelse för den aktuella situationen. Ett beslut bör därför begränsas i tiden och normalt aldrig gälla under längre tid än två år. Skatteverket ska i sitt beslut ange när redovisning ska ske. Tiden då redovisning ska ske i en sådan arbetsgivardeklaration bör inte anges senare än den 26 februari året efter beskattningsåret, jfr 26 kap. 33 § SFL.

Särskilda skäl

Det kan föreligga särskilda skäl att medge avvikande redovisning, om den som är anställd av en utländsk arbetsgivare fysiskt utför arbetet utomlands. En utländsk arbetsgivare är i vissa fall skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättning till anställda trots att de anställda inte utför något arbete i Sverige för arbetsgivaren. Sådan avgiftsskyldighet kan föreligga enligt rådets förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen. I vissa fall ska den utländska arbets-

givaren betala arbetsgivaravgifter i Sverige för en anställd, som anses bosatt i Sverige. Om en sådan arbetsgivare saknar annan anknytning till Sverige kan det finnas särskilda skäl att medge särskild redovisning. I vart fall bör detta gälla om den utländske arbetsgivaren endast har ett fåtal anställda med bosättning i Sverige. Även andra varianter då rådsförordningen medför avgiftsskyldighet i Sverige trots att arbetsgivaren inte har någon verksamhet här bör kunna leda till att särskild redovisning tillåts.

Om arbetet däremot utförts i Sverige anser Skatteverket att det inte finns särskilda skäl att medge avvikande redovisning. Jämför SKV M 2008:14, avsnitt 5.3.

Förvaltningsrätten, som är sista instans för prövning av om det föreligger särskilda skäl i dessa fall (jfr (67 kap. 26 § 2 SFL), har i ett antal fall funnit att det inte förelegat särskilda skäl att medge avvikande redovisning och betalning. Förvaltningsrätten fann att ett brasilianskt företag med ett fåtal anställda i Sverige inte kan anses ha sådana problem att det finns anledning att medge att redovisning och betalning ska ske en gång per år. Förutom att det förelåg problem genom behovet av att behöva anlita utomstående hjälp anförde företaget att en banköverföring från företagets konto i Brasilien till skattekontot i Sverige tog 2 dagar längre tid jämfört med motsvarande överföring från ett företag med konto i Sverige. Då företaget därmed var tvungen att betala in arbetsgivaravgifterna tidigare jämfört med motsvarande svenska bolag förelåg en konkurrensnackdel som vållade betydande praktiska problem (Förvaltningsrätten i Stockholm 2001-05-21, mål nr 1883-03). Förhållandena i övriga rättsfall har varit liknande. Ett gällde en japansk arbetsgivare, som endast hade en anställd i Sverige. Företaget saknade administration i Sverige och måste anlita utomstående hjälp för att fylla i skattedeklarationerna, av bl.a. språkliga skäl. Lönen betalades från Japan (Förvaltningsrätten i Stockholm 2000-08-17, mål nr 12678-00). Ett annat gällde ett danskt företag med en anställd i Sverige. Företagets argument var att det var tvungen att anlita en konsult i Sverige och att det skulle medföra både kostnader och praktiska problem eftersom skattedeklarationen och underlaget till skattedeklarationen måste skickas fram och tillbaka mellan konsulten och företaget (Förvaltningsrätten i Stockholm 2000-12-20, mål nr 9718-00). Liknade argument har framförts av ett amerikanskt företag med fyra anställda i Sverige (Förvaltningsrätten i Stockholm 2003-06-30, mål nr 12885-02). Vad gäller uppgivna språksvårigheter har Skatteverket hänvisat till att det fanns informationsmaterial på bl.a. engelska, franska

och tyska och till att företaget kunde kontakta verket för att få hjälp. Skatteverket har också förklarat att även arbetsgivare i Sverige anlitar utomstående hjälp för att redovisa.

Beräkning av arbetsgivaravgifter

Redovisning en gång per år innebär ett uppskov med att redovisa och betala skatten. En dispens innebär att redovisningen av arbetsgivaravgifterna får ske vid en senare tidpunkt, men inte att avgifterna ska beräknas på något annat underlag än vad som följer av de vanliga reglerna. Även i dispensfallen bör alltså arbetsgivaravgifterna beräknas på summan av den avgiftspliktiga ersättning som har utgetts under respektive kalendermånad (prop. 2000/01:8 s. 79). Det torde dock inte krävas att den som har sådan dispens ska lämna en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsmånad utan den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter kan i en skrivelse till Skatteverket göra den nödvändiga fördelningen av utgiven ersättning per redovisningsmånad.

Skatteavdrag

Att befogenheten inte gäller skatteavdrag beror på att utländska utbetalare av ersättning för arbete inte ska göra skatteavdrag (prop. 1996/97:100 s. 568). Det bör nämnas att utländska utbetalare inte uttryckligen är undantagna från skyldigheten att göra skattavdrag. Enligt sedan lång tid gällande praxis ska dock en utländsk utbetalare utan fast driftställe i Sverige inte göra skatteavdrag från ersättning för arbete som ska beskattas i landet.

Inte bara arbetsgivare

Med ordalydelsen ”den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter” avses inte bara arbetsgivare utan alla som betalar ut lön, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete (prop. 2010/11:165 s. 809 f).

26.7.2 Viss verksamhet ska redovisas för sig

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket besluta att en viss verksamhet ska redovisas för sig (26 kap. 39 § SFL).

Normalt ska endast en redovisning lämnas avseende samtliga verksamheter som bedrivs av den deklARATIONSSKYLDIGE. Av kontrollskäl är det viktigt att Skatteverket har möjlighet att, i vissa fall när särskilda omständigheter talar för det, kräva in en separat redovisning för viss verksamhet (prop. 1996/97:100 s. 575). Detta innebär t.ex. att i det fall Skatteverket har beslutat att en av delägarna i ett enkelt bolag eller ett partrederi får svara för redovisning och betalning av skatten, får Skatteverket besluta att sådan verksamhet ska redovisas för sig och inte tillsammans med annan verksamhet som delägaren bedriver.