

17 Inbetalning av skatt

16 kap. SBL

44–45 §§ SBF

Prop. 1996/97:100 s. 279–297 (tidpunkter för betalning av skatter och avgifter), s. 604–610 (författningskommentar till 16 kap. SBL)

Prop. 2000/01:117 (Arvs- och gåvoskattens infogning i skattekontosystemet)

Prop. 2001/02:127 (Punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.)

17.1 Allmänt

Reglerna om när och hur skatt ska betalas återfinns i 16 kap. SBL. Bestämmelserna innebär att samordnade och enhetliga rutiner tillämpas i fråga om betalning, förfallodagar, avstämning hos SKV och överlämnande för indrivning av skatter som ska betalas enligt SBL.

Varje skattskyldig som ska betala skatt eller avgift enligt SBL ska ha ett skattekonto. På detta konto registreras skatter och avgifter, inbetalningar och utbetalningar, räntor m.m., se vidare kapitel 5.

Det är i vissa fall möjligt att få anstånd med att betala skatten. Regler om detta behandlas närmare i kapitel 19.

Enligt 16 kap. 2 § SBL ska inbetalning av skatt ske till SKV:s särskilda konto för skatteinbetalningar. Inbetalning ska göras så att den är bokförd på SKM:s särskilda konto senast på vissa i lagen fastställda datum. Normalt är det ett och samma datum varje månad men beroende på bl.a. vilken skatt det är fråga om och på den skattskyldiges egna förhållanden kan datumet variera, se nedan avsnitt 17.2. Den skattskyldige får förtryckta inbetalningskort bl.a. i samband med vissa debiteringsbeslut och förtryckta inkomstdeklarationer. Skattskyldig som ska redovisa skatt i skattedeklaration och/eller är debiterad preliminär skatt erhåller förtryckta inbetalningskort blockvis. Om han använder andra inbetalningskort ska den skattskyldiges namn, postadress och person- eller organisationsnummer anges på inbetalningshandlingen. Motsvarande uppgifter ska anges när betalningen sker

papperslöst, t.ex. via Internet. För att inbetalningen så snabbt som möjligt ska tillgodoföras den skattskyldiges skattekonto bör även referensnumret anges på inbetalningskortet. Referensnumret framgår av inbetalningskortet och är olika beroende på om man använder post- eller bankgiroinbetalningskortet. Numret kan även hämtas via Skatteverkets webbplats på Internet.

I 16 kap. 3 § SBL stadgas att skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på SKV:s särskilda konto. Erfarenhetsmässigt kan det ta upp till tre dagar innan en inbetalning når mottagarens konto. Det är viktigt att den skattskyldige beaktar detta i de fall inbetalningen är avsedd att möta en debitering som bokförs på skattekontot viss förfallodag. Om inbetalningen bokförs efter förfallodagen kan kostnadsränta komma att påföras. Om förfallodagen exempelvis inträffar den 12 mars, bör den skattskyldige således göra inbetalningen senast den 9 mars för att vara säker på att betalningen når fram i tid. Genom internetgireringar kan i vissa fall bokföring ske snabbare. Ett belopp som betalas före förfallodagen kan medföra ett överskott på kontot under någon eller några dagar som i sin tur resulterar i en intäktsränta, se kapitel 20.

17.2 När skatten ska vara betald

17.2.1 Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt

Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt som ska redovisas i skattedeklaration ska enligt huvudregeln (16 kap. 4 § 1 st. SBL) ha betalats senast samma dag som deklarationen ska ha kommit in. Från denna regel finns dock ett betydande undantag (4 § 2 st.) som avser momsredovisare som har ett beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import som beräknas överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. De ska nämligen ha betalat avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som ska redovisas i en skattedeklaration, senast den 12 (i januari senast den 17) i månaden efter redovisningsperioden trots att skattedeklaration inte behöver ha kommit in till SKV före den 26.

Moms och punktskatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration på grund av vissa gemenskapsinterna förvärv ska betalas samma dag som skattedeklaration ska ha kommit in till SKV, dvs. senast 35 dagar efter förvärvet (16 kap. 4 § 3 st. SBL). De transaktioner som avses är förvärv av nya transportmedel som ska användas stadigvarande här i landet eller förvärv av punkt-skattepliktig alkohol- tobaks- eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt Europeiska unionens punkt-

skatteregler och som köps av en näringsidkare eller annan som är juridisk person.

17.2.2 F-skatt och särskild A-skatt

Av 16 kap. 5 § 1 st. SBL framgår att F-skatt och särskild A-skatt ska ha betalats senast den 12 i varje månad under tiden februari t.o.m. januari. I januari och augusti dock senast den 17. Den som ska redovisa moms på ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas överstiga 40 miljoner kronor ska dock, såvitt avser augusti betala F-skatten eller den särskilda A-skatten senast den 12.

F-skatt och särskild A-skatt som debiteras efter inkomstarets ingång ska enligt 16 kap. 5 § 2 st. SBL betalas senast på rätt dag, dvs. den 12 eller 17 i var och en av de månader som återstår efter utgången av antingen den månad då skatten debiteras eller, om skatten debiteras efter den 20 i en månad, efter utgången av den följande månaden.

Förfallodagar

F-skatt och särskild A-skatt kan debiteras även sent under inkomståret, eller efter inkomstarets utgång. I dessa fall gäller vad som stadgas i 16 kap. 5 § 3 st. SBL nämligen att skatten ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. De förfallodagar som kan komma i fråga för sådan debitering är den 26 januari, den 12 och 26 i månaderna februari–juli samt den 12 augusti.

17.2.3 Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut m.m.

Skatt som ska betalas enligt ett grundläggande beslut om taxering ska ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen (16 kap. 6 § 1 st. SBL).

Skatt som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller genom ett beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § SBL ska enligt 16 kap. 6 § 2 st. ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detta gäller även beslut om skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt SKV:s beslut om ansvar enligt 12 kap. SBL. Är det fråga om slutlig skatt som har bestämts genom ett sådant beslut, behöver denna dock inte betalas tidigare än 90 dagar från dagen för det grundläggande beslutet om slutlig skatt.

De förfallodagar som kan komma i fråga här är den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt

den 12 och 26 i övriga månader.

Om det finns särskilda skäl får SKV besluta att skatten ska betalas en annan dag än de som angetts ovan (16 kap. 6 § 4 st. SBL). Det kan t.ex. göras när SKV finner att det finns risk för att den skattskyldige undanskaffar medel eller på annat sätt försvårar för staten att få betalt.

17.3 Överskjutande ingående moms

När den skattskyldige redovisar överskjutande ingående moms, ska detta jämföras med en inbetalning av skatt. Inbetalningen ska i dessa fall anses ha gjorts den 12 (i januari den 17) i månaden efter redovisningsperioden. Om den överskjutande ingående momsen har redovisats i andra månaden efter redovisningsperioden eller senare, ska i stället betalningen anses ha gjorts den dag momsen senast skulle ha redovisats (16 kap. 7 § SBL). Se vidare SKV:s handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 12.3.4.

17.4 Arvsskatt och gåvoskatt

I 16 kap. 7 a § SBL stadgas att arvsskatt och gåvoskatt samt förseningsavgift enligt 47 a § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt ska ha betalats senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutdagen.

Med förfalldag avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

17.5 Särskilda regler för kommuner och landsting

I 16 kap. 8 § SBL stadgas att kommuner och landsting inte ska betala avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms enligt samma regler som gäller för övriga skattskyldiga. I stället görs betalningen genom avräkning mot de preliminära kommunal-skattemedel som kommunen eller landstinget har rätt att få utbetala den tredje vardagen efter den 17 i varje månad.

17.6 Förfalldag på helgdag m.m.

När en förfalldag enligt avsnitten ovan infaller på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, ska betalningen i stället vara bokförd på SKV:s särskilda konto senast den första vardagen därefter. Detta framgår av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.

17.7 Avräkning av inbetalda belopp

Efter SBL:s införande är det inte längre möjligt att destinera betalningen till en specifik skatt eller avgift. Den avräknas i stället mot den skattskyldiges samlade skuld enligt skattekontot oavsett vad den skattskyldige begär (16 kap. 9 § SBL).

Från denna regel finns dock två undantag.

När någon enligt reglerna i 12 kap. SBL är skyldig att betala skatt vid sidan av den som i första hand är skyldig att betala skatten, ska sidobetalarens betalning räknas av från huvudbetalarens skuld först när sidobetalarens övriga skuld är betald. I detta fall kan sidobetalaren själv välja att i stället betala den skuld för vilken han ålagts sidoansvaret (16 kap. 10 § SBL).

Det andra undantaget gäller dödsbo som är skyldigt att förskjuta, dvs. betala, den arvsskatt som belöper på ett legat. I denna situation har dödsboet möjlighet att betala den skatten före boets övriga skatteskulder. I 16 kap. 10 a § SBL ges därför dödsboet möjlighet att vid inbetalning av skatt enligt SBL bestämma att inbetalningen ska avse den skatteskuld som hänför sig till legatet. Samma sak gäller om legatarien väljer att själv betala in den arvsskatt som hänför sig till legatet till dödsboets skattekonto och begär att inbetalningen ska räknas av mot skatten på legatet. Om dödsboet självt är skattskyldigt för legatet, t.ex. genom ett förordnande i testamentet, ska däremot huvudregeln i 16 kap. 9 § SBL gälla. (Jfr prop. 2000/01:117 s. 73).

17.8 Fördelning av skatteskuld

17.8.1 Huvudregel

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt SBL och det i något sammanhang behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, ska skulden enligt 16 kap. 11 § SBL fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden om det inte finns några bestämmelser som anger att en annan fördelning ska gälla.

Regeln finns till för att kunna lösa problem som uppkommer när det i vissa fall måste avgöras om en specifik skatt eller avgift är betald eller inte. Det kan till exempel vara fråga om indrivning i utlandet för svenska skatteskulder. Vissa avtal om handräckning omfattar inte alla de skuldtyper som kan förekomma på skattekontot. Man måste då kunna konstatera vilket skuldbelopp man kan begära indrivning för. Det är även viktigt att kunna konstatera hur stor del

av debiterad ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift som är betald, se mer om detta i avsnitt 17.8.2 nedan. Se även avsnitt 17.8.3 avseende den ytterligare proportionering som behöver göras för att fastställa hur stor del av skulden avseende vissa punktskatter som omfattas av den säkerhet som ställts för dessa.

Den metod man har valt för att lösa problemet kallas för likafördelningsmetoden. Den får till följd att en skatteskuld, det vill säga ett underskott på skattekontot fördelas proportionellt mellan de skattefordringar som fanns registrerade på kontot för den aktuella perioden. Om en registrerad skattefordran tidigare har lämnats för indrivning, ingår den alltså inte i underlaget för proportionering.

Ovanstående innebär att om endast en viss andel av det debiterade skatte- och avgiftsbeloppet har betalats, anses varje debiterat delbelopp betalt efter den kvotdel som delbeloppen utgör av de sammanlagda debiteringarna. En inbetalning kan således bara proportioneras ut på de skatter och avgifter som förfallit till betalning under perioden. Den aktuella perioden som avses anses i normalfallet vara en kalendermånad (prop. 1996/97:100 s. 310 f). SKV:s uppfattning är den att ett ingående underskott inte anses ha påförts under den aktuella perioden.

Om det uppkommer ett överskott för perioden avräknas detta överskott mot eventuellt ingående underskott.

Om det till exempel finns tre skatteskulder på skattekontot på (A) 20 000, (B) 50 000 respektive (C) 30 000 kr och underskottet vid en viss tidpunkt är 10 000 kr, så anses underskottet vara hänförligt till skuld A med $10\,000 \times 20\,000/100\,000 = 2\,000$ kr, till B med $10\,000 \times 50\,000/100\,000 = 5\,000$ kr samt till C med $10\,000 \times 30\,000/100\,000 = 3\,000$ kr.

17.8.2 Ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift

Av 16 kap. 12 § SBL framgår att när pensionsrätt och pensionspoäng enligt lagen om inkomstgrundad ålderspension ska fastställas måste man i vissa fall beräkna hur stor del av ålderspensionsavgiften och den allmänna pensionsavgiften den skattskyldige har betalat.

I de fall den betalda preliminära skatten är lika stor som eller större än den slutliga skatten, anses avgifterna till fullo betalda och därmed full pensionsrätt. Om den betalda preliminära skatten däremot understiger den slutliga skatten, anses så stor del av det betalda beloppet avse avgifterna som motsvarar dessas andel av den slutliga skatten. Vid beräkningen ska samtliga betalningar som görs under inkomståret och fram till tidpunkten för

debitering av slutlig skatt enligt det grundläggande beslutet om slutlig skatt beaktas.

Belopp som betalas efter debiteringen av slutlig skatt enligt det grundläggande beslutet om slutlig skatt, men före utgången av juni månad året efter taxeringsåret, anses som betalning av obetalda avgifter till samma kvotdel som de obetalda avgifterna utgör av den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld vid tidpunkten för betalningen. Motsvarande gäller om avgifterna debiterats på annat sätt än genom ett grundläggande beslut om slutlig skatt i fråga om belopp som betalas före utgången av fjärde månaden efter den månad skatten debiterades.

Om avgifterna för ett visst inkomstår sätts ned anses det belopp som har betalats ändå vara det som räknats fram enligt ovan.

Avgifter som enligt vad som sägs ovan inte ska anses ha betalats, ska inte heller tas ut. Det innebär att beloppet sätts ned och registreras på skattekontot. Den nedsatta delen av avgiften ger inte heller någon pensionsförmån.

17.8.3 Om säkerhet ställts för vissa punktskatter

Om en säkerhet som ställts för tobaksskatt, alkoholskatt eller energiskatt ska tas i anspråk ska sådan obetald skatt som bestämts enligt huvudregeln (se avsnitt 17.8.1) fördelas proportionellt mellan skatt som omfattas av säkerheten och skatt som inte omfattas (16 kap. 11 § 2 st. SBL). Se även prop. 2001/02:127 s. 135 ff.

17.9 Skattebelopp som inte kunnat tillgodoräknas någon skattskyldig

I 16 kap. 13 § SBL regleras vad som händer med inbetalningar som inte kunnat identifieras. Om SKV på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter inte har kunnat tillgodoräkna någon ett inbetalt belopp inom sju år efter det kalenderår då inbetalningen gjordes, tillfaller beloppet staten.

17.10 Konsekvenser vid sen betalning av skatt

Den skattskyldige kan komma att påföras ränta på ett belopp (underskott) som inte har betalats senast vid den tid han enligt reglerna i 16 kap. SBL senast ska ha betalat skatten (se 20 kap.).

Om vissa kriterier är uppfyllda, kan ett belopp lämnas över till KFM för indrivning (se 23 kap.).

En annan person kan bli betalningsansvarig för den skattskyldiges skatt om vissa förutsättningar är uppfyllda (se 13 kap.).

Om han har F-skattsedel kan den komma att återkallas (se 4 kap.).

Han kan vidare förlora rätten till pension motsvarande den obetalda delen av ålderspensionsavgiften och den allmänna pensionsavgiften (se ovan avsnitt 17.8.2).

Det är däremot inte brottsligt att betala skatten för sent eller att inte betala den alls.