

5 Debitering av preliminär skatt

4 kap. 1-2 samt 4-5 §§ SBL
6 kap. 1-6 §§ SBL
7 kap. SBL
10 kap. 1-8 §§ SBL
11 kap. 3-5 §§ SBL
16 kap. 5 § SBL
12-16 §§ SBF
prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Sammanfattning

Preliminär skatt ska betalas med belopp som så nära som möjligt motsvarar beräknad slutlig skatt. Den preliminära skatten kan betalas genom skatteavdrag (A-skatt) eller enligt särskild debitering (F-skatt eller SA-skatt). Vid A-skatt ombesörjer normalt arbetsgivaren inbetalning av preliminärskatten medan den skattskyldige själv betalar sin debiterade skatt. Om den beräknade skatten inte täcks genom skatteavdrag för den som har A-skatt, kan SKM besluta att den skattskyldige som komplettering till A-skatteavdraget ska betala särskild A-skatt (SA-skatt). F-skatt och SA-skatt är preliminär skatt, som normalt debiteras av SKM före eller under inkomståret. Den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet kan efter ansökan få F-skattsedel. Personer som inte har F-skattsedel ska normalt vidkännas avdrag för A-skatt. SKM kan besluta att personer som har A-skatt och vars preliminära skatt inte täcks genom skatteavdrag också ska betala SA-skatt. Det går inte att kombinera F-skatt och SA-skatt. Däremot kan en fysisk person ha både F-skatt och A-skatt samtidigt, s.k. FA-skatt. A-skattsedeln ska då användas vid anställning.

SKM beslutar varje år om den skattskyldige ska betala A-skatt eller F-skatt eller bådadera. Ändring kan sedan ske under året genom nytt beslut. F-skatt och SA-skatt beräknas av SKM i förväg för varje skattskyldig. Debiteringen framgår av skattsedeln. I de flesta fallen görs beräkningen efter en viss schablon som grundas i huvudsak på den slutliga skatten vid den senaste taxeringen. SKM

fastställer vilken skattetabell som ska användas för den som ska betala vanlig A-skatt. Den som betalar ut den huvudsakliga ersättningen för arbete ska dra av preliminärskatt enligt tabell. Andra utbetalare ska dra av 30 %.

Om man kan förutse att den preliminära skatten kommer att avvika mer påtagligt från den slutliga skatten kan SKM bestämma att den preliminära skatten ska beräknas på annat sätt. Detta kan ske redan från årets början genom att SKM beslutar om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag eller gör en särskild beräkning av den debiterade skatten. I det senare fallet sker det i allmänhet genom en preliminär taxering grundad på en preliminär deklaration. Skatteuttaget kan också ändras genom en ändrad beräkning av det tidigare bestämda uttaget. Förändringen avser då bara resterande del av året, varför SKM måste ta hänsyn till vilka skatteavdrag som redan gjorts respektive vilken debiterad preliminärskatt som redan förfallit till betalning. Sker den ändrade beräkningen sent på året eller efter inkomstårets utgång kan det också bli aktuellt att återbetala för mycket avdragen skatt respektive att en nedsättning av debiterad skatt kan leda till ett överskott på skattekontot, som kan återbetalas. Återbetalning sker dock inte om det finns hinder mot återbetalning enligt 18 kap. 7 § eller 7 a § SBL.

5.1 Särskild A-skatt, SA-skatt

Komplement till skatteavdrag

Den som bara har A-skatt kan få en debiterad A-skatt, kallad SA-skatt, om den slutliga skatten inte väntas bli täckt genom skatteavdrag. Den debiterade SA-skatten är således ett komplement till skatteavdrag.

Skälet till att SA-skatt finns är att vissa skattskyldiga som inte har F-skattsedel kan ha behov av en debiterad skatt som de ska betala själva. Den kan bli aktuell för exempelvis:

- fysiska personer som är delägare i handelsbolag vad gäller inkomsten från handelsbolaget. För dem gäller att eventuella egenavgifter/SLF m.m. ska ingå i SA-skatten.
- personer som har haft F-skattsedel, men fått den återkallad
- personer som inte vill ha F-skatt
- personer som ska betala förmögenhetsskatt eller fastighets-skatt och där skatten inte kan tas ut genom skatteavdrag eller har inkomster som skatteavdrag inte görs på, t.ex. inkomst av tjänst från utländsk arbetsgivare.

Den största gruppen med SA-skatt är delägare i handelsbolag.

Vid beräkning av SA-skatt gäller samma regler som vid beräkning av F-skatt, d.v.s. schablondebitering eller beräkning med ledning av preliminär taxering, se avsnitt 5.3.

5.2 F-skatt

5.2.1 Allmänt

F:et i F-skatt står för företagare

F-skattsedel får efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet, såvida det inte finns skäl原因 att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Även den som inte är skattskyldig kan få en F-skattsedel under förutsättning att näringsverksamhet bedrivs här i landet. Syftet med denna bestämmelse är att underlätta för utländska fysiska och juridiska personer att bedriva näringsverksamhet här i landet.

Den som utbetalar ersättning till en person med enbart F-skattsedel är normalt varken skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter (inklusive allmän löneavgift)/SLF på ersättningen för arbetet. Den som har F-skattsedel betalar själv sin preliminära skatt i form av debiterad F-skatt. Är innehavaren fysisk person betalar han själv sina socialavgifter i form av egenavgifter/SLF som ingår i F-skatten.

Även handelsbolag kan tilldelas F-skattsedel trots att bolagets inkomster ska beskattas hos delägarna. För handelsbolag ska moms inte ingå i debiteringen utan redovisas i skattedeklarationen. Handelsbolag är skattesubjekt när det gäller statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. Detta innebär att bolagsdelägarna inte själva ska betala dessa skatter utan de ska ingå i handelsbolagets debiterade skatt. Detsamma gäller beträffande europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).

5.2.2 F-skatt i kombination med A-skatt (F-skatt med villkor, s.k. FA-skatt)

Eftersom en juridisk person, t.ex. ett bolag, inte kan ha inkomst av anställning är det bara fysiska personer som kan ha kombinationen F- och A-skattsedel. A-skattsedeln ska användas när den skattskyldige har anställningsinkomster och F-skattsedeln vid inkomst av näringsverksamhet. Syftet med lagstiftningen är att underlätta för personer som vill starta ett företag samtidigt som de har kvar anställningsinkomster.

5.3 Debitering av F-skatt och SA-skatt.

5.3.1 Allmänt

Preliminär F-skatt och SA-skatt betalas av den skattskyldige själv efter särskild debitering. SA-skatt debiteras i det fall den skattskyldige har en A-skattsedel och den skattskyldiges totala skatt för året inte väntas bli täckt genom skatteavdrag. F-skatt debiteras sådana skattskyldiga som har fått en F-skattsedel.

F-skatt och SA-skatt ska debiteras i en post och betalas med lika stora belopp varje månad framåt i tiden. SKM får dock på begäran av den skattskyldige besluta att F-skatt och SA-skatt ska betalas endast under vissa kalendermånader vid utpräglad säsongsverksamhet (se vidare avsnitt 5.4.4).

Det minsta belopp som får debiteras uppgår till 2 400 kr. Det innebär att den lägsta månatliga debiteringen blir 200 kr.

Preliminär F-skatt och SA-skatt debiteras antingen enligt den s.k. schablonmetoden eller med ledning av preliminär taxering. Skatt enligt schablonberäkning ska debiteras senast den 18 januari under inkomståret. Skatt som grundar sig på preliminär taxering ska debiteras så snart som möjligt. Efter inkomstårets utgång får F-skatt och SA-skatt debiteras endast om det finns särskilda skäl. Beslut om höjning av debiterad preliminärskatt får inte ske efter den 30 juni året efter inkomståret (se avsnitt 5.5).

5.3.2 Vad ska ingå i den debiterade preliminära skatten?

Vid debiteringen av den preliminära skatten ska skatter och avgifter enligt följande lagar ingå:

- inkomstskattelagen (1999:1229),
- lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt,
- lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
- lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § 1 st. 1-5 och 7 nämnda lag,
- lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
- lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
- egenavgift som avses i 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
- skatt som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
- begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144), om den inte ingår i avgift som avses i lagen om avgift till registrerat trossamfund,
- sådan moms som enligt 10 kap. 31 § första st. SBL ska redovisas i självdeklaration,

- avgift som avses i 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och
- avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

Begravningsavgift och avgift till trossamfund

Fr.o.m. inkomståret 2000 (2001 års taxering) ingår inte församlingsskatt i den kommunala inkomstskatten. Denna består numera bara av allmän kommunalskatt och landstingsskatt. Församlingsskatten har ersatts av begravningsavgift enligt 9 kap. begravningslagen (1990:1144) och avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

Skattereduktion

Vid debitering av preliminärskatt ska skattereduktion avräknas från summan av skatter och avgifter enligt ovan. De skattereduktioner som är aktuella är

- skattereduktion enligt lagen (2000:1006) om skattereduktion på förvärvsinkomster vid 2002 och 2003 års taxeringar,
- skattereduktion enligt lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt, samt
- skattereduktion enligt 65 kap. 9-12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), dvs.
- skattereduktion för fackföreningsavgift
- skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa
- skattereduktion för sjöinkomst
- skattereduktion för allmän pensionsavgift
- skattereduktion för underskott av kapital

Däremot ska enligt 19 § lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation, skattereduktion enligt denna lag inte beaktas vid beräkning av preliminär skatt eller ändrad beräkning.

Beträffande reglerna om skattereduktion, se avsnitt 12.13.

5.3.3 Schablonberäkning

5.3.3.1 Allmänt

Schablonberäkning av debiterad preliminärskatt sker med utgångspunkt i den slutliga skatten enligt taxeringen året före det aktuella inkomståret. Om F-skatt eller SA-skatt ska bestämmas för inkomståret 2002 är det alltså den slutliga skatt som bestämts vid 2001 års taxering och som normalt avser 2000 års inkomster som ska ligga till grund för beräkningen.

Förutsättning för schablonberäkning är att den skattskyldige vid debiteringstillfället har antingen

- skatteformen F-skatt eller FA-skatt eller
- gällande debitering av SA-skatt under inkomståret 2001.

Det sistnämnda innebär att den som haft en SA-skatt för 2001 men har fått den nedsatt till 0 kr inte kommer att schablondebiteras för 2002. Däremot kommer alltså den som har F-skatt, men fått debiteringen nedsatt till 0 kr att schablondebiteras.

Schablonberäkning sker inte heller för de skattskyldiga där skattemyndigheten innan mitten av december 2001 manuellt registrerat in belopp för 2002.

Huvudregel

Debitering sker med ett belopp motsvarande 110 procent av den skattskyldiges slutliga skatt året före inkomståret.

Om den slutliga skatten understiger den debiterade preliminära skatten, och detta inte beror på ändrad beräkning enligt 6 kap. 5 § SBL, ska preliminär skatt tas ut med 105 % av den slutliga skatten.

Stoppregel

Preliminär skatt enligt schablon får inte tas ut med ett lägre belopp än som motsvarar den senast debiterade preliminära skatten (6 kap. 1 § SBL).

Huvudregeln för debitering av preliminär skatt för inkomståret 2002 är att den preliminära skatten beräknas enligt schablon till 110 % av den slutliga skatten enligt 2001 års taxering. Om den slutliga skatten är lägre än den preliminära som ursprungligen debiterats för inkomståret 2000 tas preliminär skatt ut med 105 % av den slutliga skatten. Lägre belopp än som debiterats i preliminär skatt för inkomståret 2001 får dock inte bestämmas.

Vid såväl schablondebitering som övrig debitering av F-skatt och SA-skatt gäller att hänsyn ska tas till de bestämmelser som ska tillämpas när slutlig skatt bestäms.

Vad som ingår i slutlig skatt framgår av 11 kap. 10 § SBL. I slutlig skatt ingår numera bl.a. gottskrivning vid minskning av expansionsfond och överskjutande ingående moms. Däremot ingår inte skattetillägg och förseningsavgift i slutlig skatt.

Skattereduktion för bredband

Skattereduktion för bredband ska inte beaktas vid beräkning av preliminär skatt eller ändrad beräkning av sådan skatt (19 § lagen (2000:1380) om skattereduktion för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation.) Den slutliga skatten har i förekommande fall justerats för sådan reduktion.

Skatteavdrag ska beaktas

Vid schablondebitering ska, om möjligt, hänsyn tas till den A-skatt som den skattskyldige kan ha att betala genom skatteavdrag. Vid schablondebitering av preliminärskatt föreligger betydande svårigheter att med någon större exakthet beräkna eventuellt skatteavdrag

på tjänsteinkomster. Skatteavdrag kan bli aktuellt på ersättning för arbete och därmed jämställda ersättningar enligt 5 kap. 2 § SBL för den som har SA-skatt och för den som har FA-skatt, men inte skriftligen åberopar F-skattsedeln. För fysiska personer och dödsbon ska skatteavdrag dessutom göras på kapitalinkomster även om personen/dödsboet har F-skatt. Vidare ska skatteavdrag normalt göras från pension, sjukpenning och annan ersättning som anges i 5 kap. 2 § 2 st. SBL. Dessutom ska hänsyn tas till A-skatt som enligt skattemyndighetens beslut ska betalas av den som inte gjort föreskrivet skatteavdrag, skatt som överförs från annan stat, särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som betalats för sådan tid under beskattningsåret då den skattskyldige varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Skattskyldiga med SA-skatt och FA-skatt

Vid schablonberäkning för 2002 kommer beräknat skatteavdrag att beaktas enligt följande.

Den slutliga skatten minskas med det skatteavdrag som tillgodoförts vid 2001 års taxering. Om den slutliga skatten räknats upp med 5 % har skatteavdraget också räknats upp med 5 % och med 10 % om den slutliga skatten räknats upp med 10 %.

Exempel

Slutlig skatt 165 000 kr. Skatteavdrag 30 000 kr. Ursprunglig debiterad preliminärskatt 2000 uppgår till 135 000 kr. Debiterad preliminärskatt 2001 140 000 kr.

Den slutliga skatten överstiger preliminärskatten för 2000. Uppräkning av den slutliga skatten ska därför göras med 10 %. Skatteavdraget räknas då också upp med 10 % och dras därefter ifrån den uppräknade slutliga skatten, vilket blir 148 500 kr [110 % av (165 000 kr – 30 000 kr)]. Detta belopp är högre än preliminärskatten 2001 och blir således den schablonberäknade preliminärskatten för 2002. Schablondebiteringen för 2002 blir således 148 500 kr.

Skattskyldiga med F-skatt

Den slutliga skatten minskas med dels det skatteavdrag på kapitalinkomster som tillgodoförts vid 2001 års taxering, dels med 30 % av skattepliktiga pensionsinkomster vid 2001 års taxering. I likhet med vad som gäller för SA-skatt och FA-skatt räknas skatteavdraget upp med 5 eller 10 % beroende på hur den slutliga skatten räknats upp.

Exempel

Den slutliga skatten uppgår till 52 000 kr. Pensionsinkomst 60 000 kr. Skatteavdrag på kapitalinkomster 3 000 kr. Ursprunglig debiterad preliminärskatt för 2000 uppgår till 61 000 kr. Debiterad preliminärskatt för 2001 40 000 kr.

Den slutliga skatten, 52 000 kr, är mindre än preliminärskatten för 2000. Uppräkning av den slutliga skatten ska därför göras med 5 %. Skatteavdraget blir 21 000 kr (30 % av 60 000 kr + 3 000 kr) och räknas också upp med 5 % och dras därefter ifrån den uppräknade slutliga skatten, vilket blir 32 550 kr [105 % av (52 000 kr – 21 000 kr)]. Detta belopp är lägre än preliminärskatten 2001, varför 40 000 kr blir den schablonberäknade preliminärskatten för 2002.

Moms ska medtas i vissa fall

Av 6 kap. 2 § SBL framgår att vid schablonberäkning hänsyn om möjligt ska tas till moms som ska redovisas i självdeklaration om den inte ingår i den slutliga skatten vid den årliga taxeringen året före inkomståret. Moms som ska redovisas i självdeklaration men inte ingår i den slutliga skatten vid 2001 års taxering förekommer i fall då den skattskyldige inte redovisat moms i sin självdeklaration 2001 avseende 2000 års inkomst.

Särskilda bestämmelser vid brutet räken-skapsår

För skattskyldiga med brutet räken-skapsår gäller särskilda bestämmelser. Om moms har fastställts för tiden september andra året före inkomståret till och med augusti året före inkomståret, får denna skatt läggas till grund för beräkningen av F-skatten. Om momsen för året före inkomståret ska redovisas i självdeklarationen, får i stället den moms som har fastställts för andra året före inkomståret läggas till grund för beräkningen.

5.3.3.2 Schablondebiterad F-skatt för handelsbolag

Vid schablonberäkning av F-skatt för handelsbolag sker ingen uppräkning av skatten. F-skatt tas ut med ett belopp som motsvarar handelsbolagets slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret.

5.3.4 Beräkning av F-skatt och SA-skatt enligt preliminär taxering

F-skatt ska enligt 6 kap. 3 § SBL beräknas med ledning av särskild taxering (preliminär taxering) enligt följande

1. om den skattskyldige inte har debiterats slutlig skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret,
2. i annat fall om det är fråga om en mer betydande skillnad mellan den preliminära skatt som annars skulle ha debiterats och beräknad slutlig skatt för inkomståret, eller
3. om det finns andra särskilda skäl.

Alltid preliminär taxering när PD lämnats

F-skatt och SA-skatt beräknas alltid med ledning av preliminär taxering, om den skattskyldige har lämnat en preliminär självdeklaration. Taxering ska ske med ledning av de uppgifter som har

lämnats i en preliminär självdeklaration och andra tillgängliga uppgifter.

Betydande skillnad

Av prop. 1996/97:100 sid. 548 framgår att omkring 30 % av den preliminära skatten bör anses vara en betydande skillnad .

Särskilda skäl

Som exempel på när det kan finnas särskilda skäl att beräkna F-skatt med ledning av preliminär taxering kan nämnas det fallet att en lagändring medför att den schablonberäknade skatten blir för hög, men inte med belopp som kan anses vara betydande. I det fallet kan det enligt lagstiftaren vara en onödig omgång att kräva in en preliminär självdeklaration av en skattskyldig som på annat sätt yrkat att hänsyn tas till lagändringen vid F-skattens beräkning. Motsvarande situation kan uppkomma när en skattskyldig övergår från att ha redovisat moms i självdeklaration till att redovisa i skattedeklaration (prop. 1996/97:100, sid. 548 f.).

Om skattesatsen för kommunal inkomstskatt har ändrats genom beslut så sent under december året före inkomståret att ändringen inte kan beaktas, ska den tidigare skattesatsen tillämpas.

Beträffande förmögenhetsskatt finns bestämmelser i 13 § SBF som säger att F-skatt eller SA-skatt får debiteras oberoende av makes och hemmavarande barns förmögenhet. Bestämmelserna gäller även dem som utan att vara gifta, lever tillsammans, under förutsättning att de tidigare varit gifta med varandra eller gemensamt har eller har haft barn.

5.4 Skyldighet att lämna preliminär självdeklaration (10 kap. SBL)

5.4.1 Allmänt

Skärpta bestämmelser

Bestämmelserna i SBL (10 kap. 1 § SBL) om skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration innebär en skärpning jämfört med UBL. Det finns nu en skyldighet för den som debiterats en preliminär skatt att ge in en preliminär självdeklaration till SKM om det framkommit att den slutliga skatten kommer att bli högre än den debiterade preliminära skatten. Den skattskyldige är således skyldig att lämna preliminär självdeklaration om han under året fått kännedom om att inkomsten kommer att öka. Beloppsgränsen för skyldigheten att lämna en preliminär självdeklaration höjs väsentligt, men skyldigheten föreligger under en betydligt längre tid. Kravet på att lämna deklARATION gäller dock endast i de fall skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Med betydande skillnad avses en skillnad mellan den debiterade och slutliga skatten med omkring 30 %, dock lägst ungefär ett prisbasbelopp (prop. 1996/97:100 sid. 405).

Den skattskyldige ska fram till och med den 30 november inkomståret lämna en preliminär självdeklaration om förhållandena ändrats så att slutlig skatt överstiger aktuell preliminärskatt med betydande belopp.

Den skattskyldige kan få kännedom om att inkomsten kommer att öka under inkomståret genom att t.ex. delårsrapport har upprättats, en prognos tagits fram eller att en lantbrukare fått en rekordskörd. Framgår det av delårsrapporten eller prognosen att resultatet kommer att medföra att den slutliga skatten överstiger den debiterade preliminära skatten föreligger en skyldighet att lämna en preliminär självdeklaration. Den skattskyldige är emellertid inte tvungen att ta fram ett prognosunderlag enbart för att bedöma om skyldighet finns att lämna en preliminär självdeklaration. Deklarationen ska lämnas senast 14 dagar efter det att den skattskyldige fått kännedom om inkomstökningen.

Föreläggande

I 10 kap. 5 § SBL stadgas en generell rätt för SKM att förelägga en skattskyldig att lämna preliminär självdeklaration. Det krävs således inte längre att det finns anledning att anta att han var skyldig att lämna sådan. Syftet med bestämmelsen är att ge SKM möjlighet att under det löpande inkomståret kontrollera att rätt preliminär skatt tas ut.

Om SKM i enskilt fall uppmärksammat, t.ex. genom delårsrapport, att en preliminär självdeklaration bort lämnats kan SKM förelägga den skattskyldige att komma in med eller komplettera en preliminär självdeklaration enligt 10 kap. 27 § SBL.

Vite

Alla föreläggande enligt SBL kan förenas med vite enligt 23 kap. 2 § SBL om det finns anledning anta att föreläggandet annars inte skulle följas, se kapitel 15.

Oriktig uppgift

Om någon uppsåtligt lämnat oriktig uppgift i en preliminär självdeklaration och uppgiften lett till att för låg skatt debiteras omfattas detta förfarande av bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69). Förseningsavgift kan inte påföras.

5.4.2 Vad en preliminär självdeklaration ska ta upp

Debitering på grundval av preliminär taxering sker i regel med ledning av preliminär självdeklaration. När preliminär skatt ska beräknas med ledning av preliminär taxering gäller inte bestämmelserna om schablontaxering.

Preliminär självdeklaration ska lämnas till SKM enligt fastställda formulär. Preliminär taxering görs vanligtvis med ledning av preliminär självdeklaration ("PD", RSV 4314). Den som startar eller tar över en verksamhet ska i stället använda den preliminära självdeklaration som ingår i "Skatte- och avgiftsanmälan" ("SoA",

RSV 4620) om personen även ansöker om F-skatt (9 § SBF). Skatte- och avgiftsanmälan sänds ut till alla nystartade företag tillsammans med broschyren ”Så fyller du i skatte- och avgiftsanmälan” (RSV 418).

SoA med preliminärdeklaration ska normalt lämnas till SKM senast två veckor innan verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas. Detta följer av 3 kap. 2 § SBL.

En preliminär självdeklaration ska innehålla uppgifter om beräknade inkomster och utgifter samt om förmögenhet (10 kap. 7 § SBL).

5.4.3 Uppgift om kommande utbetalningar

Föreläggande

Skattemyndigheten har möjlighet, att enligt 10 kap. 8 § SBL, förelägga den som betalar ut ersättning för arbete att lämna uppgifter om beräknade utbetalningar under inkomståret som behövs för att myndigheten ska kunna göra en preliminär taxering av den som mottar betalningen. Sådant föreläggande kan också användas för att kontrollera att en lämnad preliminär självdeklaration innehåller riktiga uppgifter.

5.4.4 Säsongsdebitering

Enligt 11 kap. 5 § andra st. SBL får SKM på begäran av den skattskyldige besluta att F-skatt och SA-skatt ska betalas endast under vissa kalendermånader, om den skattskyldiges näringsverksamhet pågår endast en del av kalenderåret och det finns särskilda skäl.

Debiterad skatt är inte på samma sätt som skatteavdrag knuten till den inkomst som är aktuell under månaden före uppbringningsmånaden. Skatten debiteras i en gemensam post vid inkomstårets början och ska betalas med lika belopp under varje månad. Principen bakom detta system är bl.a. att F-skatt i huvudsak är en beskattning av företagsvinster och att dessa tjänas in dagligen, d.v.s. uppbringningen kan inte knytas till särskilda periodiska händelser och att skattebördan ska fördelas jämnt under inkomståret. Att den skattskyldige inte ännu haft inkomster som motsvarar det skattebelopp som ska betalas fritar honom inte från skyldigheten att betala.

Denna princip har vållat problem för företag där verksamhet pågår under endast en del av året. I propositionen till SBL (1996/97:100 sid. 406) ges som exempel på en säsongsanläggning, en campingplats som har öppet endast under sommarmånaderna. Företaget har i detta fall inkomstmöjligheter först när verksamheten öppnas för året.

Genom SBL har införts en möjlighet för dem som driver säsongverksamhet att få betala preliminär skatt bara under den period verksamheten pågår. Betalningen av skatter och avgifter kommer då att sluta an till företagets naturliga säsong.

Möjligheten till säsongdebitering ska användas endast om den skattskyldige begär det. Den skattskyldige ska i en preliminär självdeklaration ange bl.a. under vilken tidsperiod som verksamheten ska vara igång. Med utgångspunkt i deklARATIONEN bestämmer sedan SKM dels den sammanlagda skatten, dels under vilka månader skatten ska betalas.

Reglerna om säsongdebitering gäller endast vid utpräglat säsongarbete där den skattskyldiges näringsverksamhet pågår under en del av kalenderåret (prop. 1996/97:100 sid. 580) och ska inte tillämpas beträffande företag med kraftiga säsongvariationer. Enligt RSV:s uppfattning omfattas normalt inte lantbrukare, författare och konstnärer av reglerna om säsongdebitering.

5.4.5 När F-skatt och SA-skatt ska vara betald

Betalning av F-skatt och SA-skatt ska vara bokförd på SKM:s post- eller bankgirokonto senast på förfallodagen som är den 12 i varje månad utom i augusti och januari, då den 17 är förfallodag, se kapitel 17.

Omsättning över 40 miljoner kronor

Skattskyldiga med beskattningsunderlag avseende moms, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, som för beskattningsåret sammanlagt beräknas överstiga 40 miljoner kronor har däremot förfallodag för F-skatt och SA-skatt den 12 också i augusti.

Debitering efter inkomstarets ingång

Vid debitering av F-skatt och SA-skatt efter inkomstarets ingång ska denna ha betalats på ordinarie förfallodag 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.

Debitering efter 20 dec inkomst-året

Om F-skatt och SA-skatt debiteras efter den 20 december inkomstarets tillämpas en betalningsfrist om 30 dagar. Skatten ska vara bokförd hos SKM senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar gått efter beslutsdagen.

De förfallodagar som kan bli aktuella vid debitering efter den 20 december inkomstarets är den 26 januari, den 12 och 26 i månaderna februari-juli samt den 12 augusti. SKM får inte höja debiterad F-skatt och SA-skatt efter den 30 juni året efter beskattningsåret. Eftersom skatten ska betalas senast på den förfallodag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar blir den 12 augusti den sista förfallodagen under året.

Exempel

Om skatten höjs genom beslut den 21 december, ska den betalas senast den 26 januari. Om höjningen beslutas den 28 december blir förfallodagen den 12 februari.

5.5 Ändrad beräkning av F-skatt och SA-skatt

En skattskyldig kan inte själv välja att en inbetalning till skattekontot ska avräknas från slutlig skatt. Från slutlig skatt ska avdrag bl.a. göras med debiterad preliminärskatt och gjorda skatteavdrag (11 kap. 14 § SBL). Preliminär skatt ska enligt 4 kap. 1 § SBL betalas under inkomståret med belopp som så nära som möjligt motsvarar beräknad slutlig skatt. Enligt 10 kap. 6 § 3 st. ska den skattskyldige lämna ny preliminär självdeklaration om hans inkomstförhållanden ändrats med belopp som är betydande. Sådan ny preliminär självdeklaration ska lämnas senast 14 dagar efter det att förhållandena ändrades.

Enligt 6 kap. 5 § och 7 kap. 1 § SBL får skattemyndigheten besluta om ändrad beräkning av F-skatt och SA-skatt för att uppnå en bättre överensstämmelse mellan den preliminära skatten och den slutliga.

Ett beslut om ändrad beräkning är ett beslut av SKM om ändring av ett tidigare meddelat beslut om preliminär skatt. Genom bestämmelserna om ändrad beräkning har SKM möjlighet att meddela individuella beslut på så sätt att preliminärskatten bättre motsvarar den slutliga skatten. Ändrad beräkning kan ske såväl under som efter beskattningsåret.

Både den skattskyldige och SKM kan initiera beslut om ändrad beräkning. Normalt sett är det den skattskyldige som ansöker om ändrad beräkning men SKM får utan särskild anmälan från den skattskyldige ta upp en fråga om ändring av preliminärskatt (prop. 1996/97:100, sid. 550). Frågan kan bli aktuell om SKM uppmärksammar att den skattskyldige t.ex. gör stora egna inbetalningar i efterhand för att undvika underskott på skattekontot. Innan preliminär skatt ändras på SKM:s initiativ ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig, om det inte är uppenbart obehövligt (14 kap. 1 § SBL).

SKM får inte höja debiteringen efter den 30 juni taxeringsåret.

Betydande belopp

Ändrad beräkning får beslutas endast om den avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller det finns andra särskilda skäl.

Av förarbetena (prop. 1996/97:100 sid. 562 och 565) framgår att med ”betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden”

bör anses en skillnad på 30 % av den preliminära skatten, dock lägst 0,2 prisbasbelopp.

Prisbasbeloppet för år 2002 är 37 900 kr vilket innebär att ändringsbeloppet bör uppgå till ca 7 600 kr.

RSV är av den uppfattningen att gränsen på 30 % av den preliminära skatten inte bör tillämpas. En sådan tillämpning skulle enligt RSV:s uppfattning få orimliga konsekvenser för många skattskyldiga. Exempelvis skulle en person med en årlig räntekostnad på 100 000 kr och som beräknar få en slutlig skatt på 130 000 kr enligt denna tolkning inte kunna få ändrad beräkning.

Särskilda skäl

I förarbetena (prop. 1996/97:100 sid. 549) lämnas exempel på ett sådant särskilt skäl som kan medföra ändring av den preliminära skatten även om beloppet inte kan anses betydande. Som särskilda skäl nämns ändring av skatten i samband med emigration, likvidation av ett aktiebolag eller avveckling av ett dödsbo där inkomsterna kan beräknas exakt.

5.5.1 Ändrad beräkning av F- och SA-skatt som leder till lägre preliminärskatt.

Den skattskyldige har debiterad F- eller SA-skatt och har att vidkännas skatteavdrag. Ändrad beräkning som leder till lägre preliminärskatt ska i första hand avse den debiterade skatten (14 § SBF). Därefter ändras beräkningen av skatteavdrag på huvudinkomst, därefter på sidoinkomster och i sista hand på skatteavdrag på ränta och utdelning.

Turordning

1. Debiterad skatt
2. Skatteavdrag på huvudinkomst
3. Skatteavdrag på sidoinkomst
4. Skatteavdrag på ränta och utdelning

5.5.2 Ändrad beräkning som leder till högre preliminärskatt.

För skattskyldiga som debiterats F- eller SA-skatt och dessutom har att vidkännas skatteavdrag, gäller att en ändrad beräkning som leder till en höjd skatt ska, om det inte finns särskilda skäl för något annat, i första hand avse skatteavdrag och inte den debiterade F-skatten (14 § SBF). Den ändrade beräkningen ska härvid i första hand avse skatteavdraget från andra ersättningar än sådana från vilka skatteavdrag enligt 8 kap. 8-10 §§ SBL ska göras med 30 procent.

Turordning

1. Skatteavdrag på huvudinkomst
2. Debiterad skatt
3. Skatteavdrag på sidoinkomst

Beslut om ändrad beräkning bör normalt fattas i samråd med den skattskyldige om det finns särskilda skäl. Medför den ändrade beräkningen att skatteavdrag behöver göras med t.ex. en stor andel av huvudinkomsten bör samråd alltid ske med den skattskyldige om det lämpligaste sättet för uttagandet av skatten.

Undantag

Från ovannämnda regel finns ett undantag som avser fall där skatteavdrag med 30 % ska göras trots att innehavaren har F-skatt. I dessa särskilt angivna fall bör höjningen av den preliminära skatten i första hand avse den debiterade skatten (prop. 1996/97:100 s. 549). De aktuella ersättningarna är:

- dagpenning från svensk arbetslöshetskassa och andra ersättningar vid arbetslöshet som är skattepliktiga enligt 11 kap. 36 § inkomstskattelagen
- utbildningsbidrag för doktorander och andra ersättningar i samband med studier som är skattepliktiga enligt 11 kap. 34 § inkomstskattelagen
- föräldrapenningförmåner enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring och andra ersättningar i samband med vård av närstående som är skattepliktiga enligt 11 kap. 31 § inkomstskattelagen
- ersättning från semesterkassa
- pension
- livränta som inte är ersättning för avyttrade tillgångar
- ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tecknats i samband med tjänst om ersättningen inte utgör livränta
- engångsbelopp på grund av personskada
- sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, sjukpenning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och andra ersättningar i samband med sjukdom som är skattepliktiga enligt 11 kap. 30 § inkomstskattelagen
- sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, sjukpenning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och andra ersättningar i samband med sjukdom som är skattepliktiga enligt 15 kap. 8 § inkomstskattelagen

- ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet
- undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt inkomstskattelagen skall dra av i inkomstslaget näringsverksamhet
- behållning på pensionssparkonto som skall avskattas enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla eller att behållningen tagits i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord, och
- annan kontant ersättning som utgått med anledning av tjänsten.

5.5.3 Återbetalning av preliminär skatt

Återbetalning av skatt kan bli aktuell sedan SKM fattat beslut om ändrad beräkning av F-skatt eller SA-skatt. Om den ändrade beräkningen leder till ett överskott på skattekontot, utbetalas överskottet i samband med nästa kontoavstämning om det inte finns hinder mot återbetalning (se kapitel 18).

5.6 Debiterad preliminärskatt vid konkurs

5.6.1 Allmänt

Vid en konkurs förlorar konkursgäldenären genast rådigheten över sin egendom. I hans ställe träder konkursboet in och en konkursförvaltare utses att företräda boet och ta hand om egendomen. Konkursförvaltarens främsta uppgift är att verka för att konkursen ger bästa möjliga ekonomiska resultat för konkursborgenärerna.

Frågan om skattskyldighet i samband med konkurs är inte reglerad i skatteförfattningarna. Frågan måste därför lösas med ledning av rättspraxis, se RSV:sHandledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2002 års taxering, avsnitt 21.

Genom rättspraxis (RÅ 1955 ref. 21) har klarlagts att ett konkursbo inte är skattskyldigt till inkomstskatt. Skattskyldigheten i samband med konkurs kvarligger, i den mån den finns, hos konkursgäldenären. Någon begränsning i skattskyldigheten för en konkursgäldenär finns inte i skatteförfattningarna och rättsläget är delvis oklart.

5.6.2 Överlämnande för indrivning

KFM bevakar statens fordringar i konkurs. Enligt 20 kap. 7 § SBL ska SKM överlämna fordran för indrivning till KFM även om

förfallodagen inte är inne om den skattskyldige är försatt i konkurs.

Vad gäller de civil- och skatterättsliga frågor som uppkommer i samband med konkurs och likvidation hänvisas till kapitel 23.

All debiterad preliminärskatt som förfallit till betalning innan beslut om konkurs kan göras gällande med förmånsrätt. Om en redovisningsperiod (kalendermånad) har gått till ända men förfallodagen inte inträffat kan även denna period göras gällande i konkursen med förmånsrätt. Om en skattskyldig försätts i konkurs under en redovisningsperiod beräknas den förmånsberättigade fordran utifrån trettiondelar.

Exempel

En skattskyldig försätts i konkurs den 10 april 2000. Förmånsrätten omfattar den del av den preliminära skatten som förfaller till betalning den 12 april och 10/30 av den debiterade preliminära skatten som förfaller till betalning den 12 maj. Preliminärskatten har inte förfallit till betalning men får anses belöpa på tiden innan beslut om konkurs.

5.6.3 Debiterad preliminär skatt för konkursgäldenär

En skattskyldig som är försatt i konkurs har inte rätt att inneha F-skattsedel. Efter beslut om konkurs ska därför F-skattsedeln återkallas.

En konkursgäldenär kan beskattas för vissa inkomster under konkursen (se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet avsnitt 21). En debiterad preliminärskatt bör därför inte sättas ned enbart på den grunden att den skattskyldige har försatts i konkurs. Nedsättning bör ske endast i de fall den debiterade preliminärskatten är för hög i förhållande till den slutliga skatt den skattskyldige kan komma att påföras.

SKM bör i samband med att F-skattsedeln återkallas vid konkurs beräkna den slutliga skatten och tilldela konkursgäldenären SA-skatt motsvarande mellanskillnaden mellan debiterad F-skatt som förfallit till betalning vid beslutet om konkurs och den beräknade slutliga skatten.

5.6.4 Fastighetsskatt

Enligt 2 § lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt är ägaren eller den som enligt fastighetstaxeringslagen ska anses som ägare skattskyldig för fastighetsskatt. I samband med konkursutbrott förlorar ägaren rådigheten över den egendom som ingår i konkurs-

boet. Att fastighetsägaren förlorar rådigheten innebär dock inte att konkursboet blir ägare till fastigheten.

I praxis har fastslagits att garantibelopp (t.o.m. 1987 års taxering) ska upptas till beskattning hos fastighetsägaren, även om denne är försatt i konkurs (RÅ 1922 ref. 50 och RÅ 1966 Fi 320). Regeringsrätten hänvisade till att äganderätten inte övergår i samband med konkurs. Skattskyldig till fastighetsskatt är, enligt huvudregeln, ägaren till fastigheten. Därmed bör ägaren beskattas, även om denne är försatt i konkurs, enligt samma princip som gällt för garantibelopp.

Exempel

En bostadsrättsförening försätts i konkurs den 10 april 2000. Det förhållandet att bostadsrättsföreningen förlorat rådigheten över sin fastighet innebär inte någon förändring av ägarförhållandet. Bostadsrättsföreningen är fortfarande ägare till fastigheten under konkursen och således skattskyldigt för fastighetsskatt. Föreningen har fram till konkursutbrottet betalat sin fastighetsskatt i form av F-skatt.

SKM ska återkalla bostadsrättsföreningens F-skattsedel. KFM kan med förmånsrätt göra gällande den del av F-skatten som förfaller till betalning den 12 april och 10/30 av F-skatten som ska betalas den 12 maj. SKM ska därefter tilldela bostadsrättsföreningen (konkursgäldenären) SA-skatt som täcker fastighetsskatten.

Den särskilda A-skatten som debiterats efter beslutet om konkurs kan inte göras gällande i konkursen. Den får i stället göras gällande mot bostadsrättsföreningen efter konkursens avslut i den mån detta är möjligt.

Om bostadsrättsföreningens konkurs avslutas utan överskott är föreningen upplöst när konkursen avslutas (9 kap. 29 § bostadsrättslagen som hänvisar till 11 kap. 19 § lag om ekonomiska föreningar). De fordringar som inte kan göras gällande i konkursen är då utan värde.

Om konkursen i stället avslutas med överskott ska föreningen träda i likvidation. Fordringar mot gäldenären kan göras gällande under likvidationen.