

10 Skattedeklaration

10 kap. 9-37 §§ SBL
23 kap. 1, 3, 3 a, 4, 5 och 6 §§ SBL
26, 64-65 §§ SBF
19 kap. 13 § ML
10 kap. 31, 33 a §§ ABL
30, 32 a §§ revisionslagen (1999:1079)
Prop. 1996/97:100, s. 567-578 (Nytt system för skattebetalning,
skyldighet att lämna SKD m.m.)
RSFS 1999:12
RSV S 1998:12

10.1 Inledning

I 10 kap. 9-37 §§ SBL återfinns bestämmelserna om skattedeklaration (SKD). SKD ersätter från och med 1998 den tidigare redovisningshandlingen för avdragen skatt och arbetsgivaravgifter (uppbördsdeklarationen) samt redovisningshandlingen för moms (momsdeklarationen).

Enligt huvudregeln i 9 § ska SKD lämnas av den som

- varit skyldig att göra skatteavdrag eller frivilligt gjort sådant avdrag,
- varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
- varit skyldig att göra skatteavdrag enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatt,
- är handelsbolag som är skattskyldigt till moms,
- i annat fall är skattskyldig till moms med undantag för momsgrupp om inte annat följer av 31 eller 32 §§,
- är gruppchef för moms,
- omfattas av beslut om redovisning i SKD enligt 11 § och
- ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 eller 5 st. SBL, om inte annat följer av 31 §.

Av bestämmelserna i 23 kap. 3 § framgår att representant för enkelt bolag och partrederi ska svara för redovisningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms som hänför sig till bolagets verksamhet. I 1 kap. 4 § 3 st. 4 p. anges att sådan repre-

sentant likställs med skattskyldig. Den redovisning som representanten för enkelt bolag eller partrederi ska lämna görs i en SKD. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002, avsnitt 29.

En SKD ska, med något undantag, lämnas för varje redovisningsperiod. Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad enligt 14 §. För dem som ska redovisa moms i självdeklarationen utgörs redovisningsperioden av beskattningsåret. All verksamhet som den skattskyldige bedriver ska, om inte skattemyndigheten beslutat annat, redovisas i en och samma SKD.

I 17 § anges vilka uppgifter som SKD ska ta upp. Där stadgas också att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vad SKD ska ta upp

Huvudprincipen för när SKD ska lämnas är att avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska redovisas senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden medan moms ska redovisas den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. Detta innebär att redovisningen i en SKD av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter å ena sidan och moms å den andra inte kommer att avse samma redovisningsperiod.

Exempel

En företagare, med ett beskattningsunderlag för moms som uppgår till ca 25 miljoner, lämnar den 10 mars 2002 en SKD. I denna deklaration redovisar han moms för redovisningsperioden januari och skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden februari.

Om den som är skattskyldig till moms har ett beskattningsunderlag, som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret ska SKD lämnas senast den 26 i månaden efter redovisningsperioden för såväl skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som för moms.

SKD ska lämnas på av RSV fastställt formulär till det särskilda inlämningsställe som skattemyndigheten anvisar.

SBL ger också möjligheten att, efter medgivande, lämna SKD som elektroniskt dokument. Under 2002 pågår en försöksverksamhet med elektronisk SKD för ett antal skattskyldiga som anmält intresse och som tilldelats säkerhetscertifikat. Så snart en generell certifikatlösning finns, sannolikt under första hälften av 2003, kommer elektronisk SKD att kunna lämnas av så gott som alla skattskyldiga.

Från och med 2002 kan också en privatperson eller ett dödsbo som utbetalar ersättning för utfört arbete lämna en speciell förenklad SKD. Bestämmelserna om förenklad SKD har tagits in i 13 a och 17 a §§.

I det följande i detta kapitel avses med SKD den vanliga SKD enligt 13 och 17 §§. Bestämmelserna om förenklad SKD, som avviker från bestämmelserna om SKD på ett flertal väsentliga punkter, behandlas i ett sammanhang i avsnitt 10.7 nedan

I 29-36 §§ ges särskilda bestämmelser om redovisning av moms. Dessa bestämmelser avser bl.a.

- redovisning av moms i självdeklaration,
- redovisning i särskild SKD av vissa i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. och 2 p. ML angivna förvärv och
- skyldigheten att lämna periodisk sammanställning avseende omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EG-länder.

10.2 Skyldighet att lämna SKD

10.2.1 Allmänt

I 9 § anges vilka som ska lämna SKD. Från dessa bestämmelser stadgas sedan i några av de efterföljande paragraferna vissa undantag av såväl inskränkande som utvidgande innebörd.

Skyldighet att lämna SKD

Skyldigheten att lämna SKD knyts helt till de i 9 § angivna förutsättningarna. De, som enligt stadgandet är skyldiga att lämna SKD, är sådana skattskyldiga som skattemyndigheten enligt 3 kap. 1 § SBL ska registrera och som också i flertalet fall är skyldiga att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 §. Något stadgande, motsvarande det som tidigare återfanns i 14 kap. 5 § ML, av innebörd att den som är registrerad ska lämna SKD har inte tagits in i SBL. Av uttalande i författningskommentaren till 10 kap. 13 § (prop. 1996/97:100 s. 568) och av utformningen av andra stycket av detta lagrum framgår att avsikten varit att den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § också ska lämna SKD för varje redovisningsperiod oavsett om de i 10 kap. 9 § stadgade förutsättningarna är uppfyllda för den ifrågavarande redovisningsperioden eller ej. Se nedan under 10.3, Redovisningsperioder!

Revisors anmärkningsskyldighet

Enligt 10 kap. 31 § ABL och 30 § revisionslagen (1999:1079) ska en revisor anmärka om ett bolag eller företag inte lämnar SKD. I ett sådant fall ska kopia av revisionsberättelsen också sändas till SKM (33 a § ABL och 32 a § revisionslagen).

Den som varit skyldig att göra skatteavdrag enligt SBL	10.2.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter
	<p>Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. SBL vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skyldigheten att göra skatteavdrag behandlas i kapitel 6.</p>
	<p>Den som varit skyldig att göra skatteavdrag ska lämna SKD oavsett om skatteavdrag gjorts eller ej. Detta innebär en förändring i förhållande till uppbördslagens (1953:272) bestämmelser om uppbördsdeklaration i 54 § 1 mom. Där stadgades att den som gjort skatteavdrag var skyldig att lämna uppbördsdeklaration.</p>
	<p>Att även den som utbetalat förskott på ersättning för utfört arbete är skyldig att göra skatteavdrag och i följd härav lämna SKD följer av bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 8 kap. 26 §.</p>
Den som gjort frivilligt skatteavdrag	<p>Även den som gjort skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det ska lämna en SKD 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.</p>
Den som varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter	<p>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.</p>
	<p>Översiktligt kan sägas att arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare på löner till anställda. Arbetsgivaravgifter och skyldigheten att betala sådana avgifter behandlas i kapitel 8.</p>
	<p>Den som sålunda varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter ska lämna SKD.</p>
Den som varit skyldig att göra avdrag för SINK	<p>I lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ges bestämmelser om skyldigheten att göra skatteavdrag för den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag till personer som är bosatta utomlands för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt (SINK). Skyldigheten att göra avdrag för SINK behandlas i kapitel 6.</p>
	<p>Enligt 10 kap. 9 § 2 p. ska den som betalat ut sådan ersättning som grundar skyldighet att göra skatteavdrag för SINK lämna SKD.</p>
	10.2.3 Moms
	<p>Alla som är skattskyldiga till moms ska redovisa den i en deklaration (10 kap. 9, 31 och 32 §§ SBL).</p>

Redovisning av moms kan ske antingen

- i SKD,
- i självdeklaration eller
- i särskild SKD.

De som är skattskyldiga endast på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ska redovisa momsen i en särskild SKD. Detta framgår av 9 § 4 jämfört med 32 §.

Övriga skattskyldiga enligt ML ska redovisa momsen antingen i SKD eller i självdeklaration enligt 9 § 3 ? 5 p. jämfört med 31 §. För att få redovisa momsen i självdeklaration måste den skattskyldige dels vara skyldig att lämna sådan deklaration och inte vara handelsbolag eller grupphuvudman, dels ha ett beskattningsunderlag för beskattningsår, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, som beräknas uppgå till högst en miljon kronor. Övriga ska redovisa i SKD. Detta innebär att redovisning alltid ska ske i SKD om

- beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas överstiga en miljon kronor,
- om det gäller konkursbo,
- om företaget drivs som handelsbolag och
- om mervärdesskattegrupp registrerats.

Handelsbolag

Handelsbolag, vilket inkluderar också kommanditbolag, som är skattskyldiga till moms ska alltid redovisa momsen i SKD. Av 1 kap. 5 § SBL framgår att vad som sägs i SBL om handelsbolag gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar, om inte annat föreskrivs. Dessa ska således också alltid redovisa momsen i SKD.

Beloppsgräns

Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, överstiger en miljon kronor ska redovisning alltid göras i SKD. Beloppsgränsen beräknas alltid för beskattningsår, oavsett om detta omfattar 12 månader eller är förlängt eller förkortat.

Inte skyldig att lämna självdeklaration

De skattskyldiga som inte ska lämna självdeklaration ska alltid redovisa momsen i SKD.

Grupphuvudman

Det är inte mervärdesskattegruppen utan grupphuvudmannen som ska lämna deklaration. Momsredovisningen ska alltid ske i SKD.

Om skattemyndigheten beslutat att två eller flera näringsidkare ska anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) ska det av myndighetens beslut framgå vem som utsetts till huvudman för gruppen.

Även i 23 kap. 3 a § SBL anges att det är gruppchefen som svarar för redovisningen. Se vidare Handledning för mervärdes-skatteförfarandet 2002, avsnitt 28

**Beslut av skatte-
myndigheten**

Har beslut fattats enligt 10 kap. 11 § SBL ska SKD lämnas, se nedan avsnitt 10.2.5.

Nytt 1 juli 2002

Enligt sjätte direktivet ska samtliga EG-omsättningar och förvärv, även de som är skattefria med stöd av särskilda bestämmelser, deklarerars. I 10 kap. 9 § 7 p. SBL har införts en bestämmelse som medför att deklaration ska lämnas även i de fall någon skyldighet att betala skatt inte föreligger för den som förvärvar eller omsätter en vara från eller till ett annat EG-land. Detta innebär att t.ex. en utländsk företagare som lägger upp lager i Sverige genom överföring från annat EG-land ska deklarerar överföringen trots att omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML ska användas vid omsättningen inom Sverige och överföringen är undantagen enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML. Bestämmelsen tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2002 enligt övergångsbestämmelserna i SFS 2001:970. Normalt kommer det att bli SKD som ska lämnas men om förutsättningarna för att lämna självdeklaration är uppfyllda är det i stället en sådan deklaration som ska lämnas.

10.2.4 Föreläggande

I 10 kap. 10 § ges skattemyndigheten rätt att förelägga även den som inte är deklarationsskyldig enligt 9 § att lämna SKD. Genom denna bestämmelse ges skattemyndigheten möjlighet att förelägga en person att lämna deklaration även i de fall då det inte är känt huruvida han är skattskyldig eller ej.

Av författningskommentaren till ifrågavarande lagrum (prop. 1996/97:100 s. 568) framgår att syftet med paragrafen just varit att ge skattemyndigheten en möjlighet att kontrollera om en viss person varit skyldig att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller moms.

Liksom övriga förelägganden enligt SBL får detta förenas med vite.

10.2.5 Begäran eller andra särskilda skäl

Begäran

Den som har ett beskattningsunderlag som beräknas uppgå till högst en miljon kronor ska redovisa momsen i självdeklaration. Om en skattskyldig i stället vill redovisa momsen i SKD ska skattemyndigheten enligt 10 kap. 11 § SBL besluta att så ska ske. Den skattskyldige behöver inte ange något skäl för sin begäran om att få redovisa i SKD. Myndigheten ska bifalla en sådan begäran. Beslutet om att redovisning ska ske i SKD i stället för i själv

deklaration ska avse hela beskattningsår och gäller minst två på varandra följande beskattningsår.

Särskilda skäl

Även om den skattskyldige inte begär det kan det föreligga särskilda skäl för redovisning i SKD trots att beloppsgränsen en miljon kronor inte uppnås. I prop. 1996/97:100 s. 568 anges att särskilda skäl kan vara till exempel att skattemyndigheten fattat beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal enligt bestämmelserna i 9 kap. ML. Även kontrollskäl kan ligga till grund för att en skattskyldig ska redovisa moms i SKD. Beslutet om särskilda skäl ska gälla hela beskattningsår.

Antingen självdeklaration eller SKD

Bestämmelserna innebär att moms för ett och samma beskattningsår ska redovisas antingen i SKD eller i självdeklaration. En skattskyldig kan således inte redovisa moms för t.ex. januari-april i självdeklaration och maj-december i SKD. En skattskyldig med flera verksamheter måste också redovisa alla dessa på samma sätt, t.ex. i självdeklarationen.

10.2.6 Utländsk arbetsgivare

I 10 kap. 12 § finns en bestämmelse som gör det möjligt för skattemyndigheten att, om det finns särskilda skäl, medge att en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person utan fast driftsställe här i landet får redovisa arbetsgivaravgifter på annat sätt eller vid annan tidpunkt än som i övrigt stadgas i 10 kap. SBL. En sådan SKD ska lämnas senast den 17 januari året efter beskattningsåret (RSV S 1998:12, avsnitt 6.1).

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. 78f). Det torde dock inte krävas att den arbetsgivare som har sådan dispens ska lämna en SKD för varje redovisningsmånad utan arbetsgivaren kan i en skrivelse till SKM göra den nödvändiga fördelningen av utgiven ersättning per redovisningsmånad.

Detta innebär vidare att det avdrag som får göras från arbetsgivaravgifterna med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr/mån, det s.k. företagsstödet, ska beräknas på det avgiftsunderlag som gäller för respektive kalendermånad även i de fall då redovisningen till följd av ett dispensbeslut får avse flera månader åt gången. Avdraget kan alltså inte beräknas på ett under året ackumulerat avgiftsunderlag utan ska beräknas för varje kalendermånad för sig.

Att några motsvarande bestämmelser inte finns i fråga om skatteavdrag som ska göras enligt skattebetalningslagen beror på att här aktuella arbetsgivare normalt inte är skyldiga att göra skatteavdrag.

Ett sådant särskilt skäl som avses i paragrafen kan vara att det skulle vålla arbetsgivaren betydande praktiska problem att varje månad lämna SKD och betala arbetsgivaravgifter.

10.2.7 Ansökan om återbetalning

19 kap. 11 § ML innehåller bestämmelser om att den som vill få ingående moms återbetald enligt 10 kap. 9-13 §§ ML ska ansöka om detta. Enligt 19 kap. 12 § ML ska ansökan göras i deklaration. Se vidare om återbetalning i kapitel 19!

Ingående moms som hänför sig till omsättning som inte medför skattskyldighet kan normalt inte dras av. Den ingående momsen blir i dessa fall en del av företagets kostnad. Enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML föreligger rätt till återbetalning av den ingående momsen om omsättningen är undantagen på grund av s.k. kvalificerade undantag och export. Se Handledning för mervärdesskatt, avsnitt 16.5 och 16.7

Uppbyggnadsskede

Skattemyndigheten kan besluta att den som påbörjat sin verksamhet men ännu inte har någon omsättning ska ha rätt till återbetalning av ingående moms, på grund av särskilda skäl (s.k. uppbyggnadsskede), 10 kap. 9 § ML. Se Handledning för mervärdesskatt 2002 avsnitt 16.4. Om ett sådant beslut har fattats ska ansökan om återbetalning ske i SKD, 19 kap. 13 § 2 st. ML.

10.3 Redovisningsperioder

SKD lämnas för varje redovisningsperiod

I 10 kap. 13 § 1 st. SBL har tagits in en bestämmelse om att en SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod. Bestämmelsen motsvarar det stadgande som tidigare fanns i 14 kap. 5 § första meningen ML. Den har utvidgats till att gälla även skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Undantag

I 13 § 2 st. finns ett undantag från kravet på en SKD för varje redovisningsperiod. Det gäller den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § men som för någon period inte ska redovisa skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i SKD för en viss redovisningsperiod. Denne behöver inte lämna någon SKD för den aktuella perioden om han skriftligen har upplyst skattemyndigheten om att han inte har något att redovisa. Genom ett tillägg i andra stycket stadgas numera att detta gäller även om en förenklad SKD lämnas för redovisningsperioden.

Av tredje stycket framgår att bestämmelsen i andra stycket inte gäller den som är skyldig att redovisa moms utom i de fall denna ska redovisas i självdeklarationen.

Med anledning av de ändringar som gjorts i paragrafen i förhållande till Skattebetalningsutredningens förslag sägs i författningskommentaren (prop. 1996/97:100 s 569) följande: ”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) ska varje till mervärdesskatt skattskyldig person inge en deklARATION för varje fastställd redovisningsperiod. Detta innebär att en SKD avseende mervärdesskatt alltid måste lämnas oavsett om verksamhet har bedrivits under perioden eller inte, dvs. även om skatten att redovisa är noll kronor.”

Trots det sagda synes det vad gäller skatteavdrag och arbetsgivaravgifter inte vara höjt över allt tvivel att bestämmelserna i 9 och 13 §§ medför skyldighet för arbetsgivare att lämna SKD även för de redovisningsperioder då det för dem inte förelegat någon skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter.

**Redovisnings-
period =kalender-
månad**

I 14 § anges att redovisningsperioden omfattar en kalendermånad.

Den möjlighet att, vad gäller redovisning av moms, avvika från kalendermånaden med ett mindre antal dagar som fanns för perioder före 1998 finns inte längre. Redovisningen ska avse affärshändelser från första till sista dagen i kalendermånaden.

Bestämmelserna i 15 och 16 §§ innebär avsteg från stadgandet om redovisningsperiodens längd i 14 §.

Helårsredovisning

Möjlighet till helårsredovisning ges i 15 § för de företag som måste redovisa moms i SKD p.g.a. att de inte lämnar självdeklaration, t.ex. konkursbo. Handelsbolag som alltid ska redovisa moms i SKD kan också ha helårsredovisning. För att helårsredovisning ska kunna medges får beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas uppgå till högst 200 000 kronor. Regeln kan inte tillämpas av den som lämnar självdeklaration men som, trots att momsen kan redovisas i självdeklarationen, har valt att i stället redovisa momsen i SKD. Regeln kan inte heller tillämpas av den som skattemyndigheten på grund av särskilda skäl beslutat ska redovisa skatten i SKD.

I 16 § stadgas att redovisningsperioden för moms som ska redovisas i självdeklaration utgörs av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattningen.

Som redan sagts kan en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här i landet med stöd av 12 § medges att redovisa på årsbasis (kalenderår).

10.4 Vad en SKD ska ta upp

I 10 kap. 17 § har tagits in en katalog över de uppgifter som en SKD ska ta upp. I en sista punkt anges att SKD, förutom de angivna uppgifterna, också ska ta upp de uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms. I ett tredje stycke anges också att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får lämna närmare föreskrifter om vad en SKD ska innehålla. I paragrafen har också tagits in en hänvisning till bestämmelserna om förenklad SKD i 13 a §.

Fastställt formulär

På grund av det bemyndigande som lämnats i 64 § SBF har Riksskatteverket fastställt formulär för SKD, förenklad SKD, särskild SKD och periodisk sammanställning. För att minska den uppgiftsmängd som den vanliga SKD ska uppta har RSV också fastställt ett formulär för specifikation till SKD. Denna specifikation ska bara lämnas av vissa av dem som har att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. De sålunda fastställda formulären utgör föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Angående underskrift av SKD se avsnitt 10.8!

Helt krontal

I 23 kap. 1 § SBL stadgas att belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt ska anges i hela krontal så att öretal faller bort.

Nödvändiga identifikationsuppgifter m.m.

Enligt 10 kap. 17 § 1 p. ska SKD ta upp nödvändiga identifikationsuppgifter. Vilka dessa uppgifter är har inte angivits i lagen. På det fastställda formuläret förtrycks uppgift om den skattskyldiges person- eller organisationsnummer och momsregistreringsnummer/VAT-nummer.

Enligt 17 § 2 p. ska SKD innehålla uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas. Av bestämmelserna i 18 § följer att en och samma SKD ofta kommer att uppta en redovisningsperiod för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och en annan för moms.

Uppgifter från arbetsgivare m.fl.

I 17 § 3 p. anges vilka uppgifter om skatteavdrag som ska lämnas. Att dessa uppgifter även innefattar skatteavdrag för SINK framgår av 9 § och har tidigare kommenterats. På det formulär för SKD som fastställts görs ingen åtskillnad mellan skatteavdrag enligt SBL och för SINK.

**Underlag för
skatteavdrag**

En nyhet i förhållande till bestämmelserna i UBL är att uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren varit skyldig att göra skatteavdrag ska lämnas på SKD.

Vad som avses med ”den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag” har inte kommenterats i förarbetena. Ordvalet leder närmast tanken till summan av de ersättningar som grundat skyldighet att göra skatteavdrag. Frågeställningen blir aktuell t.ex. i de fall då inkomsttagaren visat upp ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt vilket skatteavdrag skall göras från bruttolönen minskad med visst i kronor angivet belopp. I dessa fall är det bruttolönen som grundat skyldigheten att göra skatteavdrag medan det är från bruttolönen *efter* det i beslutet angivna avdraget som arbetsgivaren skall göra det faktiska skatteavdraget. Det torde vara svårt att med bestämdhet säga att det ena eller det andra beräkningssättet (brutto eller netto) är det enda korrekta. Vilken metod arbetsgivaren än använder kan det i undantagsfall ge upphov till förfrågningar genererade av det maskinella kontrollsystemet. Om han anger bruttolönerna och har många anställda med ifrågavarande typ av beslut kan han få förfrågan om varför skatteavdragsbeloppet är så lågt i förhållande till underlagsbeloppet. Om han i stället anger nettolönerna efter beslutade avdrag kan han bli ombedd att förklara skillnaden mellan underlaget för arbetsgivaravgifter och underlaget för skatteavdrag.

Den utvidgade skyldigheten att lämna uppgift om underlag för skatteavdrag sammanhänger i sin tur med en annan nyhet i SBL, nämligen den att även oriktig uppgift om underlaget för skatteavdrag enligt 15 kap. ska medföra skattetillägg.

Medan uppgiften om underlaget för skatteavdrag ska avse den ersättning från vilket utbetalaren rätteligen varit skyldig att göra skatteavdrag avser uppgiften om sammanlagt avdraget belopp de skatteavdrag som verkligen gjorts oavsett om detta varit riktigt eller ej.

**Underlag för
arbetsgivar-
avgifter**

10 kap. 1-17 § 4 p. SBL tar upp de uppgifter om arbetsgivaravgifter som enligt SBL ska lämnas.

Uppgift om den sammanlagda ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Härmed förstås avgiftspliktig bruttolön, inklusive avgiftspliktiga förmåner. Se kapitel 8!

Kostnadsavdrag

Det sammanlagda kostnadsavdraget enligt 9 kap. 3 § SBL. Bestämmelsen om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 4 § 1 st. SAL. Dessa bestämmelser kommenteras i avsnitt 6.9 och 8.2.6.2.

Sammanlagda arbetsgivaravgifter

Eftersom arbetsgivaravgifterna, varmed i detta sammanhang även förstås den särskilda löneskatten, utgår med olika procentsatser för olika ersättningar och det dessutom kan förekomma avdrag och nedsättningar uppkommer det vid beräkningen av avgifterna delbelopp, se nedan. Det är summan av dessa poster som avses med periodens sammanlagda avgifter.

Ytterligare uppgifter i SKD

Förutom de i 17 § angivna uppgifterna om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter har RSV i det fastställda formuläret för SKD föreskrivit att ytterligare uppgifter om arbetsgivaravgifter ska lämnas. Dessa är

- avgiftspliktig bruttolön utom förmåner,
- avgiftspliktiga förmåner,
- underlag för fulla arbetsgivaravgifter och den uträknade avgiften,
- underlag för arbetsgivaravgifter för utsänd personal med flera och den uträknade avgiften, se avsnitt 8.8,
- underlaget för företagsstöd och utökat stöd inom stödområde samt det uträknade avdraget för dessa stöd, se avsnitt 8.4 samt slutligen
- underlaget för särskild löneskatt och den uträknade skatten, se kapitel 9.

Specifikation till SKD

Förutom de uppgifter som ska lämnas i SKD har RSV för vissa arbetsgivare fastställt ett formulär till specifikation till SKD. Denna specifikation ska främst lämnas av arbetsgivare som

- har till utlandet utsänd personal,
- betalat ut ersättning till sjömän och
- utländska arbetsgivare utan fast driftställe och ambassader som inte har att betala allmän löneavgift .

Vidare ska försäkringsföretag och kreditinstitut som varit skyldiga att göra skatteavdrag från ränta eller utdelning lämna specifikation.

De på specifikationen framräknade summorna överförs till SKD.

Uppgifter om moms

I 17 § 5 p. anges de uppgifter om moms som SKD ska ta upp, alltså uppgift om

- utgående och ingående skatt samt
- omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

I 10 kap. 29 § är intaget en hänvisning till bestämmelserna i 13 kap. 6 ? 28 a §§ ML. Av dessa bestämmelser framgår hur ut-

gående respektive ingående moms ska beräknas. Se vidare Handledning för mervärdesskatt 2002, avsnitt 18!

I 10 kap. 30 § SBL anges att skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom ska redovisas särskilt i SKD, (förvärvet redovisas på rad 25 och utgående moms på rad 35).

10.5 När en SKD ska lämnas

Bestämmelserna om deklarationstidpunkten finns intagna i 10 kap. 18 ? 24 §§ SBL. Huvudbestämmelserna återfinns i 18, 19 och 22 §§.

För den som ska redovisa moms varje månad finns det två olika datum, den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden (18 § 1 st.) och den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden (19 §). Om han även ska redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska dessa redovisas den 12 respektive den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Datumet som anges i lagtexten är det datum då deklarationen senast ska ha kommit in till skattemyndigheten eller mottagningsstället. Deklarationen måste således skickas av den skattskyldige i sådan tid så att den kommer in till myndigheten eller mottagningsstället senast på angivet datum.

I 18 § stadgas att den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor, ska lämna SKD enligt följande uppställning.

Senast skall ha kommit in till SKM

Deklaration som ska ha kommit in till SKM senast	ska avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden	och mervärdesskatt för perioden
12 februari	januari	december
12 mars	februari	januari
12 april	mars	februari
12 maj	april	mars
12 juni	maj	april
12 juli	juni	maj
17 augusti	juli	juni
12 september	augusti	juli
12 oktober	september	augusti
12 november	oktober	september
12 december	november	oktober
17 januari	december	november

Om den skattskyldige även redovisar arbetsgivaravgifter och avdragen skatt är det således inte samma redovisningsperiod som redovisas i SKD. Beträffande arbetsgivaravgifter och avdragen skatt sker redovisningen alltid månaden efter redovisningsperiodens slut.

Exempel:

En SKD med sista redovisningsdag den 12 mars avser moms för redovisningsperioden januari samt arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioden februari.

Den som ska redovisa momsen den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden får välja att redovisa redan den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Enligt 10 kap. 18 § 2 st. SBL ska skattemyndigheten besluta om detta efter begäran från den skattskyldige. En sådan ordning är till fördel för de skattskyldiga som regelmässigt redovisar överskjutande ingående moms och vill lämna deklarationen i förtid. Den skattskyldige kan då redovisa både momsen, arbetsgivaravgifterna och avdragen skatt i samma deklaration och behöver inte lämna en extra SKD för att få återbetalning.

Beslutet om redovisning månaden efter utgången av redovisningsperioden ska normalt gälla minst 12 på varandra följande redovisningsperioder om inte särskilda skäl talar emot det. Särskilt skäl kan vara att en skattskyldig fått ändrade förhållanden. Han kan exempelvis vid tiden för beslutet om ändrade redovisningstider ha haft en stor exportomsättning men därefter lagt ner den verksamheten (prop. 1997/98:134 sid. 68).

I 19 § stadgas att den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor, ska lämna SKD enligt följande uppställning, om inte skattemyndigheten har beslutat något annat enligt 21 §.

Deklaration som ska ha kommit in till SKM senast	Ska avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden
26 februari	januari
26 mars	februari
26 april	mars
26 maj	april
26 juni	maj
26 juli	juni
26 augusti	juli
26 september	augusti
26 oktober	september
26 november	oktober
27 december	november
26 januari	december

För denna kategori skattskyldiga avser således redovisningen samma redovisningsperiod för såväl moms som skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

I paragrafen anges ett förbehåll för det fall skattemyndigheten har fattat beslut enligt 21 §. Genom stadgandet i 21 § får myndigheten möjlighet att besluta att den som omfattas av bestämmelserna i 19 § ändå ska redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för sig i en SKD som ska lämnas senast en 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i januari senast den 17. Ett sådant beslut får meddelas om det finns särskilda skäl. I författningskommentaren till 21 § sägs att ett sådant beslut avses gälla tills vidare och ska användas beträffande arbetsgivare som är försumliga när det gäller inbetalning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Det förtjänar i detta sammanhang att påpekas att bestämmelsen i 16 kap. 4 § 2 st. SBL innebär att en arbetsgivare, som ska redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i SKD den 26 i månaden efter redovisningsperioden, ändå ska ha betalat dessa senast den 12, i januari senast den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Han ska alltså den 12 i månaden betala de belopp som han ska lämna redovisning för först senare under månaden. Se kapitel 17.

I samband med att olika redovisningsdagar, beroende på omsättningen, infördes i ML angavs i prop. 1995/96:19 s. 16 att om beskattningsunderlagen inte beräknats överstiga 40 miljoner kronor, men t.ex. en oförutsedd försäljningsuppgång gör att beskattningsunderlagen faktiskt överstiger 40 miljoner kronor bör den nya redovisningstidpunkten gälla från och med den period då

”Inkommit till skattemyndigheten senast”

gränsen överskrids. Den skattskyldige ska underrätta skattemyndigheten om ändringen (3 kap. 3 § SBL).

De datum som anges i lagtexten, 10 kap. 18 och 19 §§ SBL, är de tidpunkter då deklarationen senast ska komma in till myndigheten. Det är vanligt att om den skattskyldige redovisar överskjutande ingående moms så skickas deklarationen in före detta senaste datum. 10 kap. 20 § SBL anger att den som redovisar överskjutande ingående moms före senaste datum också ska redovisa dels moms avseende tidigare perioder, dels avdragen skatt och arbetsgivaravgifter t.o.m. den redovisning som ska lämnas senast den månad då den för tidigt inlämnade deklarationen kom in.

Exempel

Om en skattskyldig, som ska redovisa moms senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden kommer in med redovisning av överskjutande ingående moms för perioden mars redan under april så ska han också senast då komma in med

- samtliga momsredovisningarna t.o.m. redovisningsperioden februari samt,
- samtliga redovisningar av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter t.o.m. redovisningsperioden mars (om han varit skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter).

Ingen moms i SKD

I 22 § anges att en skattskyldig, som inte ska redovisa moms i SKD, ska lämna SKD enligt följande uppställning för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Deklaration som ska ha kommit in till SKM senast	Ska avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden
12 februari	januari
12 mars	februari
12 april	mars
12 maj	april
12 juni	maj
12 juli	juni
17 augusti	juli
12 september	augusti
12 oktober	september
12 november	oktober
12 december	november
17 januari	december

**Helårsredovisning
av moms**

I 22 a § anges hur de skattskyldiga, som har helårsredovisning enligt 10 kap. 15 § SBL, ska redovisa. De ska lämna en SKD som ska ha kommit in till skattemyndigheten senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I månaderna januari och augusti ska deklarationen ha kommit in senast den 17.

Detta innebär att om den skattskyldiges beskattningsår är kalenderår ska redovisning för perioden januari-december lämnas på SKD som ska komma in senast 12 februari. Har den skattskyldige brutet räkenskapsår maj-april, juli-juni eller september-augusti ska redovisning lämnas i SKD som ska komma in senast den 12 juni, den 17 augusti respektive den 12 oktober.

**Kommuner och
landsting**

23 § reglerar när kommuner och landsting ska lämna SKD. De ska redovisa enligt uppställningen i 18 § men alltid senast den 12 i månaden. Något undantag för januari och augusti gäller således inte för dessa. Kommuner och landsting är också undantagna från tillämpningen av 20 §.

10.6 Anstånd med att lämna SKD

Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten enligt 10 kap. 24 § bevilja anstånd med att lämna SKD. Ansökan om anstånd ska ha kommit in till skattemyndigheten senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in.

Har skattemyndigheten beviljat anstånd med att lämna SKD får myndigheten också bevilja anstånd med betalning av det belopp som ska redovisas i deklarationen (17 kap. 1 § SBL). Se även kapitel 18 om anstånd!

Riksskatteverket har meddelat rekommendationer (RSV S 1998:12) om anstånd med att lämna SKD m.m. I dessa sägs att

”Ansökan om anstånd med att lämna SKD bör lämnas skriftligen. I undantagsfall kan en ansökan som görs per telefon i rätt tid kunna godtas, om skriftlig ansökan därefter omedelbart sänds in.

En förutsättning för anstånd bör vara att sökanden kan visa att det på grund av särskilda omständigheter föreligger hinder att lämna deklarationen i tid. Skattemyndighetens bedömning bör vara restriktiv. Anstånd med att lämna SKD bör beviljas endast för en redovisningsperiod i sänder och inte omfatta längre tidsperiod än två veckor.

När ett beslut om anstånd med att lämna SKD har förenats med villkor om betalning bör deklarationsanståndet kunna

omfatta något längre tidsperiod än annars, dock normalt ej längre tid än en månad.”

Särskilda skäl att bevilja anstånd med att lämna SKD kan föreligga om

- ansvarig tjänsteman hos företaget drabbas av sjukdom eller olyckshändelse,
- datorfel i egen anläggning eller hos ett anlitat serviceföretag uppkommer i nära anslutning till att deklarationen lämnas eller
- det i övrigt förekommer särskilda omständigheter.

I de ovan nämnda rekommendationerna nämns som exempel på övriga omständigheter som kan medföra anstånd med att lämna SKD, samt dessutom med betalning, strejk samt brand eller inbrott, där handlingar förstörts eller kommit bort.

I rekommendationen sägs också att

”Semester bör inte anses utgöra skäl för anstånd med att lämna SKD eller med betalning. Det bör kunna anses ingå i ett företags planering att ta hänsyn till detta så att redovisning i deklaration och betalning kan ske i rätt tid.”

10.7 Förenklad SKD

Privatpersoner

För att underlätta och förenkla redovisningen för privatpersoner som anlitar någon för att utföra arbete har från och med 2002 införts bestämmelser i 10 kap. 13 a och 17 a §§ SBL om ett förenklat förfarande för lämnade av SKD och kontrolluppgift till skattemyndigheten. Bestämmelserna innebär att en fysisk person eller ett dödsbo som betalat ut ersättning för arbete får fullgöra skyldigheten att lämna SKD för ersättningen genom att lämna en förenklad SKD om

Ersättning till fysisk person

- ersättningen betalats ut till en fysisk person och

Ej utgift i näringsverksamhet

- ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet.

Den förenklade SKD ska lämnas för varje redovisningsperiod under vilken ersättning för arbete betalat ut.

Ingen KU-skyldighet

Eftersom deklarationen ska ersätta den KU som utbetalaren eljest skulle lämna till skattemyndigheten ska en förenklad SKD lämnas för varje betalningsmottagare. I 6 kap. 5 § 4 p. LSK har också intagits ett undantag från KU-skyldigheten för ersättning och för mån som redovisas i förenklad SKD.

5 % avdrag vid avgiftsberäkningen

I 2 kap. 30 § SAL stadgas att avdrag för s.k. företagsstöd ska medges med 5 % av avgiftsunderlaget för ersättning som redovisas i en förenklad SKD och att hänsyn till detta avdrag inte ska tas vid beräkning av avdrag enligt 28-29 §§.

För att förenkla uppgiftslämnandet har detta avdrag beaktats vid angivandet av avgiftsprocentsatsen på deklara-tionsblanketten.

Särskilda värden för kost och logi

Värdet av bostads- och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i den senares hushåll ska beräknas till

- 600 kronor för hel kalendermånad eller 20 kronor per dag för del av kalendermånad och
- 50 kronor för två eller flera måltider per dag.

Något värde för en fri måltid per dag ska inte tas upp.

Förenklade SKD:s innehåll

I en ny 17 a § har tagits in bestämmelser om vad en förenklad deklaration ska ta upp, nämligen

- nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren,
- nödvändiga identifikationsuppgifter för betalningsmottagaren,
- uppgift om redovisningsperiod,
- uppgift om den ersättning för vilken arbetsgivaravgifter ska betalas och skatteavdrag göras,
- uppgift om verkställt skatteavdrag,
- uppgift om periodens arbetsgivaravgifter och
- de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll.

Meddelande till betalningsmottagaren

De ytterligare uppgifter som RSV på grund av bemyndigande föreskrivit att en förenklad SKD ska innehålla är sådana uppgifter, motsvarande KU, som behövs för betalningsmottagarens inkomstbeskattning.

Skattemyndigheten ombesörjer utifrån dessa uppgifter att betalningsmottagaren får ett sådant meddelande som utbetalaren eljest enligt 15 kap. 1 § LSK skulle lämna.

Bestämmelserna om förenklad SKD har även medfört ändring i 11 kap. SBL genom att en ny paragraf, 18 a, om beskattningsbeslut i vissa fall då förenklad SKD lämnats. Skatt som redovisats i en förenklad SKD är också undantagna från tillämpning av bestämmelserna om schablonmässig skönsbeskattning i 11 kap. 19 § 2 st. Se vidare kapitel 11.

10.8 Hur en SKD ska lämnas

Fastställt formulär

I 10 kap. 25 § SBL stadgas att SKD ska lämnas till skattemyndigheten på fastställt formulär. Vidare sägs att om skattemyndigheten har anvisat ett särskilt mottagningsställe ska SKD lämnas dit.

Riksskatteverket har med stöd av delegationen i 64 § SBF fastställt formulär för SKD. Som anvisning om särskilt mottagningsställe förtrycks på de SKD som sänds ut till de registrerade skattskyldiga uppgift om till vilket mottagningsställe de ska sändas in. De SKD som sänds ut innehåller också uppgift om namn, adress, person-/organisationsnummer, redovisningsnummer och aktuella redovisningsperioder.

Underskrift

I prop. 1996/97:100 sades i författningskommentaren till 10 kap. 25 § bl.a.:

”I paragrafen finns inga bestämmelser om att deklARATIONERNA ska vara egenhändigt undertecknade av den skattskyldige. Att detta inte tagits upp i lagen beror bl.a. på att det är mera praktiskt att reglera frågor av detta slag i förordning. I de fall deklARATIONERNA lämnas i form av ett elektroniskt dokument ersätts undertecknandet av en s.k. elektroniskt signatur eller motsvarande, se vidare kommentaren till 26 §. Skyldigheten att lämna uppgifter "på heder och samvete" har också slopats. Detta innebär emellertid inte att kraven på uppgifternas riktighet har förändrats i något avseende.”

I samband med den nya lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter infördes i 10 kap. 25 § 2 st. SBL ett uttryckligt krav på att SKD ska vara egenhändigt underskriven av den som är skattskyldig eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3-5 §§ SBL.

Även av uttalande i förarbetena till denna lagstiftning (prop. 2001/02:25 sid. 85) framgår att avsikten även med den äldre lagstiftningen var att SKD skulle vara egenhändigt undertecknad och att således någon reell ändring av rättsläget inte avsågs med ändringen i 25 §.

Behörighet att lämna uppgift

Är den skattskyldige en fysisk person ska han själv underteckna SKD.

När den skattskyldige inte är en fysisk person som själv kan underteckna deklARATIONEN, t.ex. omyndig eller aktiebolag, måste undertecknandet göras av en ställföreträdare. I 23 kap. 5 § SBL anges att bestämmelserna i 19 kap. 1 § LSK om vem som ska fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHET för omyndiga, dödsbon och andra

också gäller i tillämpliga delar för uppgifter som ska lämnas enligt SBL.

19 kap. 1 § LSK lyder:

”Skyldigheten att lämna uppgifter enligt denna lag ska fullgöras

1. för en omyndig, av en förmyndare eller sådan god man som har förordnats enligt 11 kap. 1 § föräldrabalken beträffande rättshandling som omfattas av förmyndarens ansvar eller den gode mannens förordnande,
2. för en sådan person för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 § föräldrabalken, av den gode mannen eller förvaltaren beträffande rättshandling som omfattas av förordnandet,
3. för en avliden person och hans dödsbo, av en sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar, samt
4. för en annan juridisk person än ett dödsbo, av en ställföreträdare.”

Av 26 § SBF framgår att förordningen (1957:515) om fullgörande av deklarationsskyldighet för staten, landsting, kommun m.m. gäller för skatt enligt SBL.

Deklarationen för en utländsk företagare som företräds av en befullmäktigat ombud undertecknas av ombudet, 23 kap. 4 § SBL. Se också Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002, avsnitt 27.

Med undantag av bestämmelsen i 23 kap. 4 § SBL, avseende befullmäktigat ombud för en utländsk företagare, finns ingen bestämmelse i lagen som ger möjlighet för en skattskyldig att lämna fullmakt åt någon att underteckna deklaration.

I samband med frågan om underskrift av SKD bör också erinras om bestämmelsen i 23 kap. 6 § SBL. Där sägs: ”Uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är en juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige.”

Om skattemyndigheten när deklarationen kommer in uppmärksammar att fel person undertecknat deklarationen måste en korrekt undertecknad deklaration begäras in eftersom det i detta fall var uppenbart för myndigheten att uppgiftslämnaren saknade behörighet. Den inlämnade deklarationsblanketten anses inte som en deklaration.

När en SKD ska anses föreligga

För att deklaration ska anses föreligga ska den inte bara vara undertecknad utan dessutom vara ifylld med någon uppgift till ledning för beskattningen. I RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr

4037-00/110, anges att när det gäller självdeklarationer är kraven enligt praxis låga för att en självdeklaration ska anses föreligga. Har den skattskyldige på en fastställd blankett lämnat åtminstone någon beloppsmässig uppgift till ledning för taxeringen och undertecknat blanketten torde en självdeklaration föreligga (se prop. 1991/92:43 s. 83 och Handledning för taxeringsförfarandet 1996 s. 366). Detsamma bör gälla för en SKD. En undertecknad deklara-tionshandling som innehåller åtminstone något enda belopp, t.ex. en nolla, bör anses utgöra en SKD.

Av ovanstående följer att deklaration inte anses lämnad om

- den inlämnade blanketten saknar underskrift
- blanketten har översänts till skattemyndigheten via fax
- en undertecknad blankett inte innehåller någon enda beloppsmässig uppgift.

En ej underskriven blankett och blankett som översänts via fax räknas i stället som tillgänglig handling eller skriftligt meddelande.

Beslutet om formulär till blankett för SKD innefattar inte bara de uppgifter som ska lämnas utan också t.ex. färg, format och papperskvalitet på deklarationen. Dessa faktorer är av stor betydelse eftersom de i hög grad påverkar resultatet när deklarationsuppgifterna läses in maskinellt.

Skrivelse med särskilda upplysningar

Den fastställda SKD medger inte att andra än de föreskrivna uppgifterna lämnas på den. Det innebär att den skattskyldige som vill lämna ett förtydligande eller andra uppgifter måste göra detta i en särskild skrivelse. En sådan skrivelse lämnas direkt till skattemyndigheten, inte till det särskilda mottagningsstället. Uppgifter lämnade i särskild skrivelse kan ha betydelse inte minst vid bedömningen av frågan om huruvida oriktig uppgift har lämnats.

SKD som elektroniskt dokument

Enligt 10 kap. 26 § SBL får SKD lämnas i form av elektroniskt dokument. I paragrafen anges också att med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av ADB och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. Om så har skett får kraven på underskrift enligt 25 § uppfyllas med elektroniska medel.

Regeringen eller den myndighet regeringen får föreskriva eller i enskilda fall medge att SKD lämnas som elektroniskt dokument. I 26 a § SBF föreskrivs att RSV ska meddela föreskrifter om när deklaration får lämnas som elektroniskt dokument och i enskilt fall lämna sådant medgivande.

RSV har för närvarande en försöksverksamhet med elektronisk SKD där ett antal skattskyldiga efter ansökan har medgivits att lämna elektronisk redovisning och tilldelats ett säkerhetscertifikat.

I samband med ansökan ska företaget uppge vem som är behörig firmatecknare. Certifikatet utfärdas till den behöriga firmatecknaren. Elektronisk SKD kan bara verifieras av en person. Om firman enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening kan medgivande om att lämna elektronisk SKD inte ges.

Försöksverksamhet

Försöksverksamhet beräknas pågå till början av år 2003 då en generell certifikatlösning kan beräknas föreligga och möjligheten att lämna elektronisk SKD kan omfatta mer eller mindre alla skattskyldiga.

Föreläggande

I 27 § stadgas att skattemyndigheten får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna SKD eller lämna en ofullständig deklaration att lämna deklaration eller att komplettera den.

Särredovisning av verksamhet

Liksom övriga förelägganden enligt SBL får detta förenas med vite

28 § innehåller ett bemyndigande för skattemyndigheten att besluta att en viss verksamhet ska redovisas för sig om det finns särskilda skäl. Normalt ska endast en redovisning lämnas avseende samtliga verksamheter som bedrivs av den skattskyldige. I prop. 1996/97:100 s. 575 framhålls att det av kontrollskäl är viktigt att skattemyndigheten fortfarande har möjlighet att i vissa fall när särskilda omständigheter talar för det, kan kräva in en separat redovisning för viss verksamhet.

Paragrafen tillämpas till exempel när myndigheten har fattat beslut enligt 23 kap. 3 § SBL om representantredovisning då det också beslutas att de skatter som hänför sig till det enkla bolagets verksamhet ska redovisas för sig.

10.9 Särskilda bestämmelser om redovisning av moms

10.9.1 Redovisning i självdeklaration

Bestämmelserna om redovisning av moms i självdeklaration återfinns i 10 kap. 31 §. Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas uppgå högst till en miljon kronor ska redovisning göras i självdeklaration. Denna huvudregel har flera undantag vilka innebär att redovisning, trots att omsättningen inte överstiger en miljon kronor, ändå kan ske i SKD.

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

Ändring till SKD

Om den skattskyldige vid början av året beräknar att omsättningen inte kommer att överstiga en miljon kronor kan redovisning ske i

självdeklaration. Skulle det därefter under året visa sig att omsättningen kommer över beloppsgränsen bör redovisningen i stället ske i SKD. Den skattskyldige ska i sådant fall meddela skattemyndigheten så att registreringen ändras från redovisning i självdeklaration till redovisning i SKD. Ändringen görs från ett beskattningsårs ingång eftersom momsens ska redovisas antingen i självdeklaration eller i SKD för helt beskattningsår. Därefter sänds SKD ut till den skattskyldige. Ändring kan även behöva göras av beräkningen av den debiterade preliminära skatten när momsens inte längre ingår i den slutliga skatten.

Om det först i slutet av beskattningsåret framkommer att omsättningen kommer att överstiga en miljon kronor kan SKM låta den skattskyldige välja om han vill ändra till redovisning i SKD från och med innevarande beskattningsår eller vänta till kommande beskattningsår. Om t.ex. en skattskyldig har kalenderår som beskattningsår och först i december upptäcker att omsättningen kommer att överstiga en miljon kronor kan alltså SKM låta den skattskyldige redovisa i självdeklarationen för innevarande år och ändra till redovisning i SKD från och med kommande år. SKM bör ta hänsyn till om det på grund av kontrollskäl eller för lågt debiterad preliminär skatt finns anledning att ändra till redovisning i SKD redan från innevarande år.

Ändring till självdeklaration

Om den skattskyldige redovisar i SKD och vill ändra till redovisning i självdeklaration på grund av att omsättningen inte beräknas överstiga en miljon kronor ska SKM normalt ändra i enlighet med begäran om övriga förutsättningar för redovisning i självdeklaration föreligger. Vid begäran om ändring måste SKM kontrollera om den skattskyldiges redovisning i SKD beror på en tidigare begäran från honom om detta redovisningssätt trots att omsättningen inte beräknades överstiga en miljon kronor. Ett beslut om redovisning i SKD efter en sådan begäran gäller minst två på varandra följande beskattningsår. Ändring av redovisningssätt till redovisning i självdeklarationen får då inte ske förrän från och med denna tids utgång. Begär den skattskyldige ändring till redovisning i självdeklaration först efter det att han hunnit lämna en eller flera SKD för innevarande år, med redovisad moms att betala eller återfå, borde SKM under återopande av särskilda skäl (10 kap. 11 § 1 st. 2 p. SBL) kunna besluta att redovisning ska ske i SKD beskattningsåret ut.

Vissa skattskyldiga är inte föremål för inkomstbeskattning och är därmed inte skyldiga att lämna självdeklaration. Dessa skattskyldiga ska redovisa momsens i SKD, oavsett omsättningens storlek. Det gäller t.ex. statliga och kommunala myndigheter samt konkursbon. Detsamma gäller utländska näringsidkare som inte inkomsttaxeras i Sverige.

Handelsbolag och grupphuvudman ska, även i de fall de lämnar självdeklaration, ändå alltid redovisa moms i SKD.

I avsnitt 10.2.3 om skyldighet att lämna SKD tas upp fler fall då redovisning av moms ska ske i SKD i stället för självdeklaration.

Förfarande enligt LSK och TL

När momsredovisning sker i självdeklaration gäller förfarandebestämmelserna i LSK och TL i stället för SBL. Det är t.ex. TL:s regler om skattetillägg, omprövning och överklagande som gäller. För vidare information om innebörden av reglerna i LSK och TL hänvisas till Handledning för taxeringsförfarandet 1996, Handledning för taxeringsprocess 1989 och Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2002 års taxering. Vissa av SBL:s förfaranderegler blir tillämpliga när momsredovisning sker i självdeklarationen eftersom TL hänvisar till SBL i vissa fall. Enligt 1 kap. 4 § TL gäller bestämmelserna i SBL i fråga om debitering, redovisning och betalning av skatt. I 2 kap. 2 § TL anges att beslut fattas av den skattemyndighet som är behörig att fatta beslut enligt 2 kap. 1-3 §§ och 5 § SBL.

Vilka uppgifter ska lämnas?

I 3 kap. LSK anges vilka uppgifter som ska lämnas i självdeklarationen. I 3 kap. 1 § 1 p. LSK anges att självdeklarationen ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. Enligt 3 kap. 1 § 6 p. LSK ska övriga uppgifter som SKM behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut lämnas. I 3 kap. 14 § LSK anges att de uppgifter ska lämnas som SKM behöver för att besluta om moms. Redovisningen i självdeklarationen ska innehålla samma uppgifter som gäller för redovisning av moms i SKD.

Redovisningsperiod

När moms redovisas i självdeklaration utgör redovisningsperioden för moms ett helt beskattningsår och motsvarar samma beskattningsår som redovisningen för inkomstbeskattningen, 10 kap. 16 § SBL. Redovisning görs i självdeklaration som lämnas året efter det att beskattningsåret gick ut.

I de fall den skattskyldige redovisar moms i självdeklarationen och ska redovisa arbetsgivaravgifter och avdragen skatt i SKD anger 10 kap. 22 § SBL när SKD senast ska komma in till myndigheten.

10.9.2 Särskild SKD

I 10 kap. 32 § finns bestämmelser om att redovisning i vissa fall ska ske i en särskild SKD. Beror skattskyldigheten till moms endast på förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EG-land ska särskild SKD lämnas. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002, avsnitt 26.

10.9.3 Periodisk sammanställning

Bestämmelserna om periodisk sammanställning återfinns i 10 kap. 33-36 §§ och 15 kap. 6-7 §§ SBL.

I SKD/självdeklaration ska en skattskyldig lämna uppgift bl.a. om det sammanlagda värdet av varuleveranser som gjorts under perioden till momsregistrerade köpare i andra EG-länder. Den som har haft sådana varuleveranser under någon av de redovisningsperioder som omfattas av en periodisk sammanställning är skyldig att lämna sammanställningen. Om det i SKD finns sådana uppgifter kommer en förtryckt blankett att sändas ut till den skattskyldige.

Uppgifts- skyldighet

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. SBL är även, enligt 10 kap. 33 § SBL, skyldig att i en periodisk sammanställning, s.k. kvartalsredovisning, lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder. Genom stadgande i 65 § SBF får RSV meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i kvartalsredovisningen. RSV har den 13 september 1999 utfärdat sådana föreskrifter, RSFS 1999:12. Föreskrifterna har trätt i kraft den 1 november 1999.

Som framgår av bestämmelsen i 10 kap. 33 § SBL kan uppgiftsskyldigheten omfatta såväl omsättning som förvärv och varuöverföringar. Genom de utfärdade föreskrifterna har RSV beslutat att i den periodiska sammanställningen ska lämnas uppgift endast om omsättning och varuöverföringar. Uppgifter om förvärv har inte heller för perioder före den 1 november 1999 krävts in. Uppgiftsskyldigheten omfattar

- köparens VAT-nummer inkl. landkod,
- värdet av varuleveranser,
- värdet av varuöverföringar till egen registrerad verksamhet, och
- värdet av trepartshandel.

I broschyren Hur man fyller i kvartalsredovisningen (RSV 557) beskrivs vilka uppgifter som ska redovisas i den periodiska sammanställningen.

Olika sätt för uppgiftslämnande

Enligt 10 kap. 34 § 1 st. SBL ska den periodiska sammanställningen lämnas på en särskilt fastställd blankett. Enligt 10 kap. 34 § 2 st. SBL kan uppgifterna med RSV:s tillstånd lämnas med hjälp av ADB. Det system med elektronisk överföring av uppgifter, det s.k. ELDA, som används inom skatteförvaltningen, kan också användas för att lämna den periodiska sammanställningen. Således är det möjligt att lämna uppgifter till skatteförvaltningen på diskett eller via modem.

**Redovisnings-
period**

Den periodiska sammanställningen ska enligt huvudregeln i 10 kap. 35 § SBL avse en tidsperiod som omfattar ett kalenderkvartal. Om verksamheten är av mindre omfattning kan sammanställning lämnas för ett kalenderår. RSV beslutar om detta och som förutsättning gäller att

- den skattskyldige tillämpar kalenderår som räkenskapsår,
- beskattningsunderlagen uppgår till högst 200 000 kr per år,
- varuleveranserna till momsregistrerade företag inom EU uppgår till högst 120 000 kr per år och
- varuleveranserna inte avser nya transportmedel.

**Inlämnande av
periodisk sam-
manställning**

Enligt 10 kap. 36 § SBL ska sammanställningen lämnas till RSV. RSV får medge att sammanställningen lämnas till en annan myndighet.

Sammanställningen ska ha kommit in senast den 5 i andra månaden efter utgången av det kalenderkvartal/år redovisningen avser. Denna tidpunkt gäller oberoende av när SKD ska lämnas.

I SBL saknas anståndsregler för den periodiska sammanställningen. RSV har därför inga lagliga möjligheter att medge att sammanställningen får lämnas vid en annan tidpunkt än den som anges i lagen.

10.10 Redovisningsskyldighet vid avveckling

I 10 kap. 37 § stadgas att redovisning ska lämnas till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen av verksamheten slutförs.

Är den skattskyldige registrerad för redovisning av moms i SKD och beskattningsunderlaget minskas så att redovisning i stället kan ske i självdeklaration så kan registreringen ändras till redovisning i självdeklarationen. Den skattskyldige ska då meddela skattemyndigheten. Detta påverkar naturligtvis inte skyldigheten att redovisa eventuella skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i SKD.