

13 Återbetalning av skatt till skattskyldiga

13.1 Allmänt

Bestämmelserna om återbetalning av skatt behandlas i 18 kap. SBL. Huvudprincipen är att ett överskott på skattekontot – efter nödvändig utredning – ska vara disponibelt för kontohavaren. En återbetalning får dock inte göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av en ännu inte förfallen fordran. En återbetalning av ett överskott ska ske skyndsamt.

Ett överskott på skattekontot kan uppkomma i olika skeden på grund av att debiteringar och krediteringar inte alltid bokförs vid samma tidpunkt. Ett ”äkta” överskott, som kan disponeras av kontohavaren, kan bara uppkomma i anslutning till att skattekontot stämts av. När avstämning av skattekonto sker behandlas i avsnitt 11.5 om avstämning av skattekontot.

Återbetalning görs utan ansökan när överskottet uppkommit antingen på grund av överskjutande ingående moms, ändring av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt. I övriga situationer ska återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige och SKM har i sistnämnda fall inte någon möjlighet att på eget initiativ återbetala ett överskott.

Om det efter en avstämning finns ett överskott på skattekontot får dock detta i vissa fall inte återbetalas. Detta gäller bl.a. när beloppet understiger 100 kronor eller när beloppet behövs för betalning av beslutad men ännu inte förfallen skatt (med vissa undantag). Detsamma gäller om ett belopp kan antas komma att behövas för betalning av sådan skatt (med vissa undantag) som ännu inte har beslutats men som med fog kan antas komma att beslutas eller när skattskyldig meddelat att ett överskott ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder.

Systemet med återbetalningar från skattekontot har utformats så att SKM inte behöver fatta särskilda beslut beträffande varje återbetalning. Utbetalningarna utformas som automatiska, maskinella beslut. Ett beslut att inte återbetala hela eller del av ett överskott kan omprövas och överklagas.

13.2 Återbetalning på grund av överskjutande belopp vid slutlig skatt

18 kap. 1 § SBL

Visar den årliga avstämningen av skattekontot enligt 11 kap. 14 § att det belopp som den skattskyldige har betalat in eller tillgodoräknats är större än den skatt som skall betalas, skall det överskjutande beloppet betalas tillbaka till den skattskyldige, om inte annat följer av 7 eller 7 a §. Lag (1998:347).

Årlig avstämning	Med årlig avstämning avses den första månadsavstämning som görs sedan slutlig skatt enligt den årliga taxeringen bestämts.
Slutskattebesked	Vid den årliga avstämningen skickar SKM ut ett besked om den slutliga skatten (slutskattebesked), 31 § SBF. Sedan den slutliga skatten bokförts på skattekontot skickar SKM ut ett kontoutdrag, 8 § SBF. Visar den årliga avstämningen av skattekontot att det belopp som den skattskyldige har betalat in eller tillgodoräknats är större än den skatt som ska betalas, ska det överskjutande beloppet (överskottet) betalas tillbaka till den skattskyldige, om inte hinder mot återbetalning föreligger. Detta innebär att skattekontot normalt är nollställt efter det att en återbetalning har skett.
Automatisk återbetalning	<p>För skattskyldiga med löpande skatte- och avgiftsbetalningar betalas dock endast överskott som beror av skillnaden mellan debiterad slutlig skatt och inbetald preliminär skatt ut med automatik. Den skattskyldige har alltid möjlighet att begära tillbaka ett överskott på skattekontot. Inbetald preliminär skatt består av dels den skatt som redovisats i kontrolluppgift, dels debiterad preliminär skatt för det inkomstår den slutliga skatten avser.</p> <p>I de fall den skattskyldige redovisar momsen i självdeklarationen sker eventuell återbetalning av överskjutande ingående moms eller för mycket inbetald preliminär skatt (inklusive moms) genom den årliga avstämningen. Se även avsnitt 13.4 om förtidsåterbetalning.</p>
Meddela om överskott ska stå kvar	<p>Om den skattskyldige önskar att någon del av överskottet som normalt återbetalas med automatik ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder måste han meddela detta till SKM (se avsnitt 13.5).</p> <p>Sådant överskott som ska återbetalas vid den årliga avstämningen ska återbetalas senast den dag som besked om den slutliga skatten ska översändas till den skattskyldige (47 § SBF, jfr 31 § SBF).</p> <p>SKM lämnar automatiskt KFM uppgift om sådant överskott som avses i 18 kap. 1 § SBL för en skattskyldig med en skuld som ska drivas in av KFM (jfr 52 § SBF).</p>

13.3 Återbetalning av överskjutande belopp för övrigt

13.3.1 Allmänt

Av 3 kap. 6 § SBL framgår att avstämning ska göras månatligen om annat belopp än ränta har tillgodoförts eller påförts skattekontot. Avstämning ska också göras när den skattskyldige begär det. Om månatlig avstämning visar överskott måste den skattskyldige normalt begära återbetalning för att detta ska ske. I vissa fall ska återbetalning ske även om den skattskyldige inte begärt det. Så är fallet när det överskjutande beloppet grundas på ett beslut om överskjutande ingående moms, ett beslut om punktskatt (behandlas inte här) eller ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, under förutsättning att det inte föreligger hinder mot återbetalning.

Återbetalning först efter avstämning

Återbetalning från skattekontot kan bara ske av ett överskott som uppkommer efter en avstämning. På skattekontot registreras debiterade skattebelopp samt egna inbetalningar och andra krediteringar.

I 18 kap. 7 § SBL finns bestämmelser om hinder mot återbetalning, se avsnitt 13.5.

13.3.2 Skyndsam återbetalning

En grundprincip i skattekontosystemet är att ett överskott på skattekontot ska kunna återbetalas så snart som möjligt. SKM:s handläggning ska ske på sådant sätt att återbetalning kan verkställas så snabbt som omständigheterna i det enskilda fallet ger möjlighet till. Detta innebär dock inte att de allmänna kraven på noggrannhet och rättssäkerhet får eftersättas. Handläggningen ska alltid uppfylla krav som anges i FL och i skattelagstiftningen.

Kontroll av skattedeklaration

En skattedeklaration som innehåller redovisning av överskjutande ingående moms blir alltid föremål för kontroll av SKM. Detta kan medföra att återbetalningen inte görs omedelbart. När kontrollen är klar sker återbetalning under förutsättning att skattekontot visar ett överskott.

Enligt 48 § SBF ska återbetalning enligt bl.a. 18 kap. 2 § SBL (se avsnitt 13.3.3 och 13.3.4) göras skyndsamt. Med skyndsamt menas att återbetalning ska göras så fort det kan ske. Detta innebär emellertid inte att SKM inte får utreda redovisningen innan återbetalning görs.

EG-rätt

Av artikel 18.2 i sjätte direktivet framgår att avdrag för ingående moms ska göras genom att från det totala momsbeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period. Av artikel 18.4 framgår att medlemsstaterna förfogar över ett visst handlingsutrymme när de fastställer de villkor som ska gälla vid återbetalning av överskjutande ingående moms. I EG-dom C-78/00, kommissionen mot Italien, uttalas (punkterna 33 och 34) att återbetalning av överskjutande ingående moms utgör en av de grundläggande omständigheterna som garanterar tillämpningen av principen om att det gemensamma mervärdesskattesystemet ska vara neutralt. De villkor för återbetalning som en medlemsstat fastställer ska göra det möjligt för den skattskyldige att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande ingående momsen. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt.

Överskjutande ingående moms

Ett belopp som avser överskjutande ingående moms som bestämts enligt 11 kap. 16 eller 18 § SBL ska återbetalas senast vid utgången av kalendermånaden efter den kalendermånad då den skattskyldige senast ska lämna skattedeklaration för den redovisningsperiod som skatten avser, 49 § SBF. Det gäller således i de fall den överskjutande ingående momsen har bestämts enligt deklaration som inkommit i rätt tid eller för sent men innan beskattningsbeslut hunnit göras. Om skattedeklarationen lämnas senare än under den månad som är förfallomånad, ska återbetalningen göras senast vid utgången av kalendermånaden efter den då deklarationen lämnades. En återbetalning som görs före utgången av den tid som angetts får avse del av skatten.

Exempel 1

Moms

Redovisningsperiod januari

Senaste deklarationsdag 12 mars

Ö-moms utbetald senast 30 april

Avvakta med återbetalning

Om SKM har påbörjat eller ska påbörja en utredning kan det finnas skäl att inte återbetala överskjutande ingående moms inom den tid som anges ovan. Om utredningen avser redovisningarna i den skattedeklaration som visar överskjutande ingående moms kan beslut om att skjuta upp återbetalning göras, se nedan. I de fall SKM inte fattar beslut om att skjuta upp återbetalningen måste SKM återbetala den överskjutande ingående momsen inom den ovan angivna tiden. Ett beslut om överskjutande ingående moms medför en extra avstämning av skattekontot, se avsnitt 13.3.3. Visar avstämningen ett överskott sker automatiskt en återbetalning

**Beslut om att
skjuta upp
återbetalning**

med belopp högst motsvarande den överskjutande ingående moms, om inte hinder mot återbetalning av överskott på skattekontot enligt 18 kap. 7 § SBL föreligger, se vidare avsnitt 13.5.

SKM:s kontrollåtgärder kan komma att dra ut på tiden, jfr vad som sägs ovan och JK:s uttalande i sista stycket i avsnitt 13.3.3. Enligt 50 § SBF kan SKM besluta att återbetalning av hela eller del av skatten ska skjutas upp. Dessa beslut kallas ofta för stoppbeslut eller innehållandebeslut. Ett sådant beslut ska meddelas om det behövs för kontroll av en i rätt tid lämnad skattedeclaration eller en skattedeclaration som inkommit för sent men innan SKM fattat beskattningsbeslut.

Beslutet måste fattas före utgången av den tid som anges i 49 § SBF och får överklagas av den skattskyldige. Av JO beslut 2001-11-21, dnr 101-2001 framgår att det inte räcker med ett utsänt övervägande eftersom ett övervägande endast ger uttryck för skattemyndighetens avsikt att fatta ett visst beslut och inte kan ersätta ett sådant överklagbart beslut som avses i 50 § SBF. Ett beslut om uppskjuten återbetalning måste således meddelas. Beslutet förfaller om SKM inte senast en månad från dagen för beslutet har påbörjat kontrollåtgärder. Kontrollåtgärder har påbörjats när t.ex. en förfrågan har sänts ut. Se även RSV skrivelse 2001-07-06, dnr 7370-01/100, ”Uppskjuten återbetalning av överskjutande mervärdesskatt”.

För att SKM inte ska behöva betala ut pengarna senast den 30 april i exempel 1 ovan måste SKM således skicka ut ett beslut om att återbetalningen skjuts upp innan detta datum.

Ett beslut om att skjuta upp återbetalning kan fattas om kontroll pågår avseende uppgifter lämnade i den deklARATION som innehåller den överskjutande ingående moms. Kontrollen kan således avse redovisningen av moms eller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Det krävs inte att SKM ska ha någon anledning att misstänka att återbetalning inte ska ske. Med stöd av beslutet kan återbetalningen skjutas upp. För att återbetalningen ska få skjutas upp krävs ett beslut.

Även i de fall kontroll ännu inte påbörjats kan beslut att skjuta upp återbetalningen fattas. I dessa fall måste kontrollåtgärder påbörjas inom en månad från dagen för beslutet. I annat fall förfaller beslutet och återbetalning ska göras. SKM bör normalt ha påbörjat sina kontrollåtgärder innan tidsgränsen i 49 § SBF gått till ända. Möjligheten att besluta att skjuta upp återbetalningen innan kontroll påbörjats bör användas i undantagsfall. Främsta användningen bör vara i de fall då den skattskyldige begär snabb återbetalning och SKM inte hunnit bedöma om kontrollåtgärder ska företas eller inte. Kommer SKM fram till att

kontroll ska företas beslutar SKM att skjuta upp återbetalningen.

Två tidsgränser

Länsrätten i Gävleborgs län har i dom 2001-04-27, mål nr 370-01, uttalat det inte krävs att SKM ska ha någon misstanke om att återbetalning inte ska ske, för att återbetalningen ska kunna skjutas upp. Länsrätten har endast att pröva om SKM fattat sina beslut inom de två tidsgränser som 50 § SBF uppställer. Deklarationen hade inkommit 17 januari (vilket var förfallodagen). SKM beslutade att uppskjuta återbetalningen den 28 februari. Länsrätten fann att SKM fattat beslutet inom gällande tidsgräns. SKM beslutade den 6 mars om revision av bolaget. Länsrätten fann att SKM inom en månad från beslutet om att uppskjuta återbetalningen beslutat om föreskriven kontrollåtgärd. Överklagandet avslogs.

Beträffande återbetalning av överskjutande ingående moms före ordinarie förfallodag, se avsnitt 13.3.5.

13.3.3 Automatisk återbetalning på grund av överskjutande ingående moms

18 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 st. SBL

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel, skall beloppet betalas tillbaka, om den skattskyldige begär det. Även om den skattskyldige inte har begärt det, skall återbetalning ske till den del det överskjutande beloppet grundas på

1. ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt, ... *Lag (2002:400)*.

Första stycket gäller inte, om något annat följer av 7 eller 7 a §. *Lag (1998:347)*.

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskott på skattekontot och detta grundas på ett beslut om överskjutande ingående moms sker återbetalning utan begäran.

Extra avstämning

Ett beslut om överskjutande ingående moms medför en extra avstämning av skattekontot. Avstämningen medför inte någon beräkning av ränta utan är bara en saldoavstämning. Visar avstämningen ett överskott sker automatiskt en återbetalning med belopp högst motsvarande den överskjutande ingående momsen, om inte hinder mot återbetalningen föreligger, se avsnitt 13.5.

Om skattedeklarationen innehåller redovisning av både överskjutande ingående moms, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter bokförs den överskjutande ingående momsen på skattekontot så snart underlaget finns tillgängligt. Avdragen skatt och arbetsgivaravgifter bokförs på kontot på förfallodagen.

Följande exempel belyser nu beskrivna regler.

Återbetalning av skatt till skattskyldiga, Avsnitt 13 221

Exempel 2

En skattedeklaration med redovisningsdag den 12 april år 1 kommer in till SKM. En extra avstämning görs den 19 april år 1 varefter återbetalning sker.

Ingående saldo	0
Arbetsgivaravgift mars	- 50 000
Avdragen skatt mars	- 40 000
Ö-moms februari	+ 110 000
F-skatt	<u>- 10 000</u>
Överskott	+ 10 000
Utbetalning	- 10 000
Saldo	0

Kommentar: Det återbetalda överskottet grundas på beslutet att godkänna den redovisade överskjutande ingående momsens och ryms inom 110 000 kronor.

Exempel 3

Om den skattskyldiges skattekonto i ovanstående exempel redan visar överskott beroende på att en egen inbetalning gjorts, t.ex. i syfte att betala en kommande debiterad F-skatt, uppkommer följande återbetalningssituation på kontot.

Ingående överskott	+ 10 000
Arbetsgivaravgift mars	- 50 000
Avdragen skatt mars	- 40 000
Ö-moms februari	+ 110 000
F-skatt	<u>- 10 000</u>
Överskott	+ 20 000
Utbetalning	- 20 000
Saldo	0

Kommentar: Eftersom överskottet uppkommit genom en överskjutande ingående moms betalas 20 000 kronor ut automatiskt. Om den skattskyldige har för avsikt att 10 000 kronor ska möta en kommande debitering av exempelvis F-skatt måste han begära att beloppet ska stå kvar på kontot.

Exempel 4

Om den skattskyldiges skattekonto visar på ett stort överskott innebär det följande.

Ingående överskott	+ 110 000
Arbetsgivaravgift mars	- 50 000
Avdragen skatt mars	- 40 000
Ö-moms februari	+ 110 000
F-skatt	<u>- 10 000</u>
Överskott	+ 120 000
Utbetalning	- 110 000
Saldo	+ 10 000

Kommentar: Den skattskyldiges avsikt i detta fall var att ingående överskott på 110 000 kronor skulle täcka ett beräknat underskott i samband med den årliga avstämningen. Den slutliga skatten har dock ännu inte beslutats. För avstämningsperioden finns i stället en transaktion som genererar en automatisk utbetalning. Utbetalning görs därför med ett ”överskjutande belopp som grundas på ett beslut”, 18 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL, maximalt 110 000 kronor. För att förhindra återbetalningen hade den skattskyldige kunnat begära att beloppet 110 000 kronor skulle stå kvar, jfr 18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL.

Perioden ska ha gått till ända

Det förekommer att en skattskyldig begär återbetalning av överskjutande ingående moms innan den aktuella redovisningsperioden har gått till ända. Sådan återbetalning är inte möjlig. Om skatt ska återbetalas eller inte bestäms i beskattningsbeslut (11 kap. 1 § SBL). Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig (11 kap. 2 § SBL). Först efter utgången av redovisningsperioden kan SKM således fatta ett beskattningsbeslut och därigenom besluta om en återbetalning.

Uppskattade belopp

I beslut den 8 maj 1989, dnr 2179-88-40, lämnade JK ett bolags yrkande om skadestånd på grund av försenad återbetalning av moms utan bifall. Den deklaration för perioden januari 1988 som bolaget ingav till SKM den 4 februari 1988 innehöll endast uppskattade belopp, avrundade till 40 miljoner kronor. I den till deklarationen samtidigt ingivna förklaringen angavs bl.a. att det inte varit möjligt att ta fram ett exakt underlag på grund av då rådande arbetskonflikt. SKM beslutade, den 9 februari 1988, att inte återbetala det angivna beloppet, eftersom momsredovisningen enligt avlämnad deklaration inte var så tillförlitlig att den kunde läggas till grund för fastställelse av skatten. Bolaget bereddes tillfälle att komma in med en ny deklaration för perioden. Den 24 februari 1988 inkom bolaget med en ny deklaration med 45 583 219 kronor i skatt att återfå. Beloppet klarmarkerades för utbetalning den 25 februari 1988. Bolaget anförde i skrivelse som inkom till SKM den 25 februari 1988 besvär över det beslut SKM fattade den 9 februari 1988 att inte återbetala skatten. Vidare begärde bolaget skadestånd för de ränteförluster som uppkommit för bolaget. JK anförde att det med hänsyn till omständigheterna inte fanns något att erinra mot SKM:s beslut att på det underlag bolaget redovisat vägra utbetalning av det betydande belopp, som bolaget gjorde anspråk på. Inte heller fann JK anledning att kritisera SKM för att den beredde bolaget tillfälle att komma in med en ny deklaration. Visserligen, anförde JK, anges i 30 § GML att skatten, om den inte kan beräknas tillförlitligt med ledning av deklarationen och övriga tillgängliga handlingar, ska fastställas efter skälig grund. Att verkställa en sådan prövning hade emellertid krävt en inte obetydlig tid. JK anförde vidare att han i ett annat ärende angående

skadestånd på grund av försenad återbetalning av moms hade ansett att för kontroll och fastställelse av skatten i dessa ärenden en handläggningstid om någon eller några månader torde få godtas. JK uttalade också att genom SKM:s handlande torde bolaget ha återfått skatten inom kortare tid än vad som varit fallet om den ordning hade tillämpats som bolaget ansåg ha bort följas.

13.3.4 Automatisk återbetalning på grund av omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol

18 kap. 2 § 1 st. 2 p. och 2 st. SBL

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel, skall beloppet betalas tillbaka, om den skattskyldige begär det. Även om den skattskyldige inte har begärt det, skall återbetalning ske till den del det överskjutande beloppet grundas på.

...

3. ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. *Lag (2002:400)*.

Första stycket gäller inte, om något annat följer av 7 eller 7 a §. *Lag (1998:347)*.

Om överskottet vid en månadsavstämning grundas på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol sker automatiskt en återbetalning med belopp högst motsvarande beslutet. De beslut det gäller är sådana som medför nedsättning av skatt. Dessa beslut bokförs på skattekontot samma dag som beslutet fattas. Automatisk återbetalning sker vid nästa avstämning om det då finns ett överskott.

Exempel 5

Den 23 april år 2 fattar SKM ett omprövningsbeslut avseende moms för redovisningsperioden december år 1. Beslutet innebär att skatten bestäms till 20 000 kronor att betala. I det tidigare beskattningsbeslutet hade skatten bestämts till 50 000 kronor att betala, varför omprövningsbeslutet innebär en nedsättning med 30 000 kronor.

Avstämning i maj år 2. I exemplet har hänsyn inte tagits till räntor.

Ingående saldo	+ 10 000
Moms att betala februari	- 10 000
Inbetalning	+ 10 000
23/4 Beslut moms	+ 30 000
Överskott	+ 40 000
Utbetalning	- 30 000
Saldo	+ 10 000

Kommentar: Det återbetalade beloppet grundas på omprövningsbeslutet och återbetalning sker med högst nedsättningsbeslutets belopp, dvs. 30 000 kronor.

13.3.5 Återbetalning av överskjutande ingående moms före ordinarie förfallodag

18 kap. 4 § SBL

En återbetalning som har sin grund i överskjutande ingående mervärdesskatt får göras före den förfallodag för skatt som infaller efter redovisningsperiodens utgång först efter det att redovisning enligt 10 kap. 20 § skett och denna skatt räknats av. *Lag (1997:483)*.

En återbetalning får ske före redovisningsperiodens förfallodag. Den skattskyldige måste ha redovisat de skatter och arbetsgivaravgifter som ska betalas senast i den aktuella månaden. Redovisning måste således ha skett avseende moms t.o.m. redovisningsperioden före och avseende arbetsgivaravgifter och avdragen skatt t.o.m. den redovisningsperiod som ska redovisas senast den månad den tidiga momsredovisningen kommer in (jfr 10 kap. 20 § SBL). Dessutom ska skatten räknas av innan återbetalning görs.

Exempel 6

Redovisning av överskjutande ingående moms för februari med ordinarie redovisningsdag den 12 april år 1 kommer in i början av mars. Återbetalning av moms, före den 12 april år 1, kan ske först sedan den skattskyldige redovisat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för februari med ordinarie redovisningsdag i mars och efter det att avräkning skett mot dessa. Redovisning sker i två olika skattedeclarationer eftersom olika ordinarie redovisningsdagar föreligger. Även redovisning av tidigare perioder, alltså redovisningen av moms, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter t.o.m. perioden januari, ska ha kommit in för att återbetalning ska göras före förfallodagen den 12 april år 1.

13.3.6 Återbetalning efter begäran

Om den skattskyldige begär – i normalfallet skriftligen – återbetalning av ett överskott ska detta ske. SKM gör en ny avstämning och om denna visar ett överskott sker en återbetalning i enlighet med begäran. Den skattskyldige kan således i exempel 5 ovan begära att få återbetalt det kvarvarande överskottet på 10 000 kronor samt räntorna eller en del av detta belopp. Hinder mot återbetalning får dock inte föreligga.

13.4 Förtidsåterbetalning

13.4.1 Allmänt

Med förtidsåterbetalning, enligt SBL, menas återbetalning av för mycket avdragen preliminär skatt, dvs. skillnaden mellan avdra-

gen skatt som ska krediteras och den slutliga skatt som förväntas bli debiterad vid den årliga avstämningen.

Avdragen preliminär skatt som arbetsgivare, bank eller annan har redovisat i kontrolluppgift ska tillgodoräknas och krediteras den skattskyldiges skattekonto som en betalning av preliminär skatt. Belopp som ska tillgodoräknas registreras så snart underlag finns. I förarbetena framhålls att sådan preliminär skatt bör bokföras och krediteras på den skattskyldiges konto först i samband med att motsvarande slutliga skatt debiteras kontot. En tidigare kreditering skulle annars för de flesta kunna innebära att ett fiktivt överskott uppstår. Överskottet skulle då kunna komma att tas i anspråk för en redan tidigare debiterad och eventuellt restförd skuld. Med hänsyn till detta bokförs avdragen skatt på den skattskyldiges skattekonto först i samband med att den slutliga skatten bokförs.

Skattskyldiges begäran

Förtidsåterbetalning får, på den skattskyldiges begäran, ske av belopp som motsvarar avdragen skatt som ännu inte tillgodoräknats den skattskyldige, till den del det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter den årliga avstämningen av skattekontot, 18 kap. 3 § 1 st. SBL.

Förtidsåterbetalning kan ske såväl under som efter inkomstarets utgång. En begäran om förtidsåterbetalning bör vara skriftlig.

Nedan kommenteras endast förtidsåterbetalning på grund av överskjutande ingående moms för övrigt hänvisas till SBLHL 2002 avsnitt 19.3.

13.4.2 Förtidsåterbetalning på grund av överskjutande ingående moms

Definitionen av slutlig skatt har ändrats i och med SBL. Detta innebär att slutlig skatt fr.o.m. taxeringsår 1999 kan bli negativ och detta beror antingen på överskjutande ingående moms eller på att erlagd expansionsmedelsskatt återfås.

Enligt UBL kunde överskjutande ingående moms, som redovisats i särskild självdeklaration, återbetalas efter inkomstarets utgång. Bestämmelsen i 45 § 2 mom. UBL beträffande överskjutande ingående moms saknar motsvarighet i SBL vilket förhindrar återbetalning i förtid.

Återbetalning av avdragen skatt

Visar skatteuträkningen att den slutliga skatten blir negativ beroende på överskjutande ingående moms kan all avdragen skatt förtidsåterbetalas. Resterande del av den negativa slutliga skatten återbetalas i samband med att den slutliga skatten registreras på skattekontot vid avstämningen i början av december månad.

Exempel 7

Näringsidkare A beräknar att den slutliga skatten kommer att bli negativ till följd av deklarerad överskjutande ingående moms. A begär förtidsåterbetalning. SKM medger återbetalning med all den inbetalda preliminärskatten. Den del av den överskjutande ingående momsen som inte motsvaras av någon preliminärskatt återbetalas först i samband med att den slutliga (negativa) skatten registreras på skattekontot.

Nedsättning av debiterad preliminär skatt

För att förtidsåterbetalning av avdragen skatt ska kunna ske krävs att debiterad skatt (F-skatt och särskild A-skatt) satts ned till noll kronor för inkomståret. Således ska först ett beslut om ändrad beräkning fattas avseende den debiterade skatten (14 § SBF). Detta nedsättningsbeslut medför en automatisk återbetalning av ett uppkommet överskott motsvarande högst nedsättningsbeslutet. Därefter kan ett beslut om förtidsåterbetalning fattas.

Om den skattskyldig begär det ska SKM besluta att moms ska redovisas i en skattedeklaration (jfr 10 kap. 11 § SBL).

13.5 Hinder mot återbetalning

18 kap. 7 § SBL

En återbetalning enligt 1–3 §§ skall inte göras av belopp som

1. understiger 100 kronor,
2. kan antas komma att föras över till en annan stat med stöd av 5 §,
3. behövs för betalning av en skatteskuld efter beslut om ackord enligt lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.,
4. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte skall ha betalats,
5. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas, eller
6. enligt vad den skattskyldige har meddelat skall användas för betalning av framtida skatteskulder.

Om det finns särskilda skäl, får även belopp som understiger 100 kronor återbetalas.

Det finns bestämmelser som förhindrar återbetalning också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. *Lag (1997:483)*.

En återbetalning av ett överskott på skattekontot sker antingen automatiskt eller efter skattskyldigs begäran. Möjligheten att återbetala kan begränsas med stöd av bestämmelserna i 18 kap. 7 och 7 a §§ SBL.

Framtida uppkommande överskott

SKM har även möjlighet att förhindra återbetalning av framtida uppkommande överskott. Om SKM vidtar en sådan åtgärd bör den skattskyldige alltid meddelas detta samt orsaken därtill. Den

skattskyldige kan inte överklaga denna administrativa åtgärd isolerat utan först i samband med att återbetalning av ett faktiskt överskott förhindras.

Understiger 100 kr

En återbetalning ska inte göras av belopp som understiger 100 kronor (18 kap. 7 § 1 st. 1 p. SBL) såvida det inte finns särskilda skäl (18 kap. 7 § 2 st. SBL). Sådana särskilda skäl kan, enligt förarbetena, vara att den skattskyldige ska flytta ut från Sverige eller har avlidit. I det sistnämnda fallet ska beloppet betalas ut till dödsboet.

Det kan också vara fråga om en juridisk person som ska upplösas. Bedömningen av om särskilda skäl föreligger ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Belopp som understiger 100 kronor står kvar på skattekontot och intäktsränta beräknas.

Ackord

Vidare ska en återbetalning inte göras av belopp som behövs för betalning av en skatteskuld efter ett beslut om ackord, 18 kap. 7 § 1 st. 3 p. SBL. I sådana fall får återbetalning ske endast till den del överskottet överstiger den del av skattefordran som efter ackordet står kvar som obetalt. Detta gäller under förutsättning att ackordsbeslutet innehållit en s.k. restitutionsspärr.

Beslutade men ej förfallna fordringar

Ett belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte ska ha betalats får inte återbetalas, 18 kap. 7 § 1 st. 4 p. SBL. Ett beskattningsbeslut ska registreras på skattekontot och påverkar därmed saldot. Ett beslut som innebär ytterligare skatt att betala ska registreras på skattekontot först på förfallodagen. Beslutet påverkar emellertid en eventuell återbetalning även vid en avstämning före beslutets förfallodag. Om avstämningen innebär ett överskott så förhindras återbetalning av ett belopp motsvarande beslutet trots att det ännu inte förfallit.

Inte har beslutats men som med fog kan antas komma att beslutas

En återbetalning får inte heller göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men som med fog kan antas komma att beslutas, 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL.

Uttrycket ”kan komma att behövas för betalning” får anses innebära en möjlighet för SKM att i samband med utredning eller kontroll bedöma om den skattskyldige kommer att kunna betala den ytterligare skatt som kan komma att påföras till följd av utredningen. Finns ett överskott på skattekontot kan SKM med stöd av 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL förhindra en återbetalning som sedan följs av ett krav på ytterligare betalning. Är det uppenbart att den skattskyldige kommer att kunna betala den ytterligare skatt som kan komma att påföras bör SKM inte förhindra en återbetalning.

Lokutionen ”med fog kan antas komma att beslutas” har inte definierats av lagstiftaren. Ett exempel på när bestämmelsen kan komma ifråga kan vara att SKM under pågående revision funnit underlag som innebär att en höjning med stor sannolikhet kommer att ske men att det övriga revisionsarbetet kommer att ta ytterligare tid. Som ytterligare exempel kan nämnas att SKM överväger att fastställa ytterligare skatt att betala.

Exempel 8

Vid pågående revision framkommer att ett företag inte redovisat utgående moms med 30 000 kronor i redovisningsperioden januari 2002. I redovisningsperioden augusti 2002 redovisas överskjutande ingående moms med 20 000 kronor. Efter granskning godtar SKM redovisningen avseende augusti. Vid kontroll av skattekontot framkommer att detta vid avstämningen kommer att visa ett överskott motsvarande den överskjutande ingående moms. SKM kan med stöd av 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL förhindra återbetalningen av detta överskott.

Tveksamhetsrekvisitet

För bedömningen av när SKM kan förhindra en återbetalning enligt 18 kap. 7 § 1 st. 5 p. SBL torde en jämförelse kunna ske med ”tveksamhetsrekvisitet” i 17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL. Om SKM avser att förhindra återbetalning av ett belopp före det att ett beslut har fattats bör SKM inte senare medge anstånd med betalning av skatten på grund av att det är tveksamt om den skattskyldige kommer att behöva betala den. Dessa två bestämmelser får således anses stå i motsats till varandra. Detta gäller naturligtvis under förutsättning att omständigheterna i ärendet inte har förändrats.

Meddelande från den skattskyldige

En återbetalning ska inte heller göras om den skattskyldige har meddelat SKM att beloppet ska användas för betalning av framtida skatteskulder, 18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL. Detta meddelande bör i normalfallet vara skriftligt.

Avräkning enligt avräkningslagen

Bestämmelser som förhindrar återbetalning finns också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter, se avsnitt 18.9.2.

Återbetalning av överskjutande ingående moms hos en grupp-huvudman

18 kap. 7 a § SBL

En återbetalning av ett belopp som utgör överskjutande ingående mervärdesskatt hos en grupp-huvudman skall inte göras till den del beloppet kan täcka underskott på ett annat skattekonto hos grupp-huvudmannen eller på en annan gruppmedlems skattekonto.

Om underskotten inte kan täckas helt skall de täckas i den ordning som grupp-huvudmannen bestämmer. *Lag (1998:347)*.

När det gäller en mervärdesskattegrupp är det gruppen som är skattesubjekt i ML:s mening men det är grupp-huvudmannen som ska svara för redovisning och betalning av moms (se vidare av-

snitt 29). Han likställs därför med en skattskyldig i SBL:s mening (jfr 1 kap. 4 § 3 st. 5 p. SBL). Det är också grupphuvudmannen som ska registreras till moms (jfr 3 kap. 1 § 1 st. 3 p. SBL). I momshänseende redovisas således all verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen i skattedeklaration under det särskilda registreringsnummer som erhålls vid grupphuvudmannens registrering. Momsredovisningen registreras på det särskilda skattekonto som upprättats för grupphuvudmannen (se avsnitt 11.3). Grupphuvudmannen och övriga gruppmedlemmar redovisar eventuella arbetsgivaravgifter och avdragen skatt i skattedeklaration under sina person- eller organisationsnummer, dvs. i en annan skattedeklaration än den som ska lämnas för mervärdeskattegruppen (jfr prop. 1997/98:148 s. 50–52). De lämnar även självdeklarationer under sina person- och organisationsnummer.

I de fall återbetalning av överskjutande ingående moms ska ske hos en grupphuvudman ska först underskott på grupphuvudmannens eller en annan gruppmedlems egna skattekonton täckas. Om det därefter kvarstår belopp att återbetala görs detta. I de fall underskotten inte helt kan täckas ska grupphuvudmannen ange i vilken ordning avräkning ska ske.

13.6 Förbud mot överlåtelse

18 kap. 8 § SBL

Den skattskyldige får inte överlåta en fordran på skatt som skall betalas tillbaka enligt denna lag, innan beloppet kan lyftas. *Lag (1997:483).*

Den skattskyldige får inte överlåta en fordran på skatt som ska betalas tillbaka enligt SBL, innan beloppet kan lyftas.

Syftet med bestämmelsen är att hindra en skattskyldig som har skulder registrerade hos KFM från att göra sådana dispositioner som leder till att beloppet inte kommer att kunna utmätas. Lokutionen ”innan beloppet kan lyftas” avses inte omfatta den situationen att det har uppkommit ett överskott på ett skattekonto men den skattskyldige avstår från att begära att överskottet ska återbetalas till honom eller att han meddelar att beloppet ska användas för betalning av framtida skatteskulder. Även i dessa fall anses beloppet kunna lyftas. Det är ju tillräckligt med en begäran från den skattskyldige. Det innebär att utmätning får ske av ett sådant överskott, se nästa avsnitt.

13.7 Utmätning

18 kap. 9 § SBL

En fordran som avses i 8 § får utmätas trots att den inte får överlåtas.

En fordran på skatt som skall betalas tillbaka med anledning av den årliga avstämningen får dock utmätas först efter det att kronofog-

demyndigheten fått tillfälle att ta fordringen i anspråk enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

Bestämmelserna i 5 kap. 1–3 §§ utsökningsbalken tillämpas inte vid utmätning av en fordran på skatt som skall betalas tillbaka enligt denna lag. *Lag (1997:483)*.

En fordran som avses i 18 kap. 8 § SBL får utmätas trots att den inte får överlåtas. Av paragrafen följer att utmätning får ske av varje överskott som uppkommit på ett skattekonto efter en avstämning. Detta får, enligt RSV:s uppfattning, till följd att det måste vara fråga om ett återbetalningsbart överskott som kan disponeras av den skattskyldige för att utmätning ska kunna komma ifråga. Utmätning kan inte ske av ett belopp som omfattas av hinder mot återbetalning enligt 18 kap. 7 § 1 st. 1–5 p. SBL.

Den omständigheten att den skattskyldige begär att återbetalningsbart överskott ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder (18 kap. 7 § 1 st. 6 p. SBL) eller gör en inbetalning till kontot innan skatten förfallit till betalning hindrar inte att överskottet kan utmätas av KFM. Även om överskottet inte återbetalas till den skattskyldige är det ändå att anses som tillgängligt för lyftning. Det räcker med en begäran från den skattskyldige (prop. 1996/97:100 s.620).

Ovanstående innebär att om den skattskyldige gör en s.k. kompletteringsbetalning i god tid innan skatten förfaller till betalning kan det överskott som uppkommer på kontot bli föremål för utmätning, om den skattskyldige har allmänna mål (inte skattekontounderskott) eller enskilda mål registrerade hos KFM.

En fordran på skatt som ska betalas tillbaka med anledning av den årliga avstämningen får dock utmätas först efter det att KFM fått tillfälle att ta fordringen i anspråk enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

Enligt 1 kap. 4 § 1 st. SBL likställs ränta med skatt. Utmätning får således omfatta även den intäktsränta som belöper på överskottet.

Bestämmelserna i 5 kap. 1–3 §§ utsökningsbalken tillämpas inte vid utmätning av en fordran på skatt som ska betalas tillbaka enligt denna lag.

13.8 Återbetalning när den skattskyldiges adress inte är känd

18 kap. 10 § SBL

Om en återbetalning enligt denna lag inte har kunnat göras på grund av att den skattskyldiges adress inte är känd för skattemyndigheten eller på grund av någon annan omständighet som beror på den skattskyldige, skall beloppet stå kvar på den skattskyldiges skattekonto.

Ett belopp som inte har kunnat betalas tillbaka inom tio år tillfaller staten. *Lag (1997:483)*.

Om en återbetalning enligt SBL inte har kunnat göras på grund av att den skattskyldiges adress inte är känd för SKM eller på grund av någon annan omständighet som beror på den skattskyldige, ska beloppet stå kvar på den skattskyldiges skattekonto. Ett belopp som inte har kunnat betalas tillbaka inom tio år tillfaller staten.

Paragrafen blir tillämplig t.ex. när den skattskyldige flyttat till en adress som inte är känd för SKM eller om han underlåter att lösa in en återbetalning. Beloppet står kvar på den skattskyldiges skattekonto och genererar intäktsränta. Beloppet kan komma att tas i anspråk för att täcka uppkommande skattefordringar.

Har det överskjutande skattebeloppet inte tagits i anspråk för att täcka en skattefordran inom tio år från den skatteavstämning då beloppet först uppkom ska det tillfalla staten. Tioårsfristen har valts med tanke på de allmänna reglerna om preskription i preskriptionslagen (1981:130).

13.9 Misstagsinbetalning

**Återbetalning
endast från
överskott**

Om en skattskyldig visar att han av misstag betalat in för mycket skatt ska SKM skyndsamt återbetala vad som inbetalts för mycket. Ett exempel på en misstagsinbetalning är att den skattskyldige betalat in hyran till skattekontot. Återbetalning får endast ske till den del återbetalningen kan göras från ett överskott på den skattskyldiges skattekonto (55 § SBF).

Bestämmelsen gäller alla skattskyldiga och all typ av skatt enligt SBL. Innan en återbetalning kan ske ska SKM stämma av skattekontot. Om kontot visar överskott kan alltså en återbetalning ske. Observera att i dessa situationer gäller inte bestämmelserna om hinder mot återbetalning.

Inte erhållit betalningsanmaning från KFM

Om en inbetalning sker till SKM någon dag efter den avstämning då skattebeloppet överlämnas till KFM för indrivning men före den dag då den skattskyldige får betalningsanmaning från KFM är detta, enligt RSV:s uppfattning, inte en misstagsinbetalning. Den skattskyldige har av SKM uppmanats att betala in beloppet till SKM. Inbetalningen har skett med inbetalningskort från SKM men för sent. Vid denna tidpunkt har den skattskyldige inte haft uppgift om vare sig betalningsanmaningen från KFM eller uppgift om KFM:s postgirokonto.

Syftet med inbetalningen torde ha varit att betala underskottsbeloppet för att undvika indrivningsåtgärder. Enligt SBL kan den skattskyldige inte styra sina betalningar till en viss skatt eller ett visst underskott. Inbetalningar och redovisningar stäms av utan inbördes ordning. Uppkommer ett överskott vid den kommande avstämningen nedsätts ett eventuellt obetalt belopp hos KFM.

Erhållet betalningsanmaning från KFM

Har däremot den skattskyldige erhållit en betalningsanmaning från KFM på en skattekontoskuld men ändå betalat in beloppet till SKM av misstag bör detta betraktas som en misstagsinbetalning enligt 55 § SBF. Den skattskyldige bör då själv kunna påtala vad som hänt och begära återbetalning av hela beloppet.

13.10 Felinbetalning

Begreppet felinbetalning finns inte i SBL eller SBF. Begreppet används här i den situationen att en person betalar in ett belopp till någon annan persons skattekonto därför att han angett fel person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer (vid betalning över Internet).

När en person betalar till sitt skattekonto sker det över SKM:s post- eller bankgiro. För att betalningen ska hamna på rätt skattekonto måste han vid betalning över Internet ange referensnumret för det skattekonto han vill att betalningen ska hamna på. Betalar personen med ett förtryckt inbetalningskort måste han se till att kortet avser rätt person. På de förtryckta inbetalningskort som SKM sänder ut anges referensnumret för den person kortet avser.

Om betalning inte görs med förtryckt inbetalningskort måste förutom namn och adress även person- eller organisationsnummer alternativt referensnumret anges. Om inte rätt nummer anges kan SKM få svårt att reda ut vart inbetalningen ska och beloppet kan då bli för sent bokfört eller hamna i en inbetalningsbalans.

Om inbetalaren angett en annan persons nummer (felinbetalning) än han avsett gottskrivs inbetalningen det skattekonto som inbetalaren angett. SKM kan inte kontrollera om inbetalaren angett rätt person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer.

En inbetalning gottskrivs således det skattekonto vars person- eller organisationsnummer alternativt referensnummer inbetalaren angett eller som finns på inbetalningskortet. Den som betalar in ett belopp till ett skattekonto ansvarar för att han anger rätt referensnummer eller använder inbetalningskort som avser rätt mottagare av beloppet.

Om inbetalaren angett fel referensnummer eller använder fel inbetalningskort hamnar inbetalningen på fel skattekonto. Endast om mottagaren av beloppet godkänner att pengarna omförs och det finns ett överskott på mottagarens skattekonto kan SKM återbetala beloppet genom att omföra beloppet/överskottet dit inbetalaren vill eller direkt till denne.

Motsätter sig mottagaren att SKM för om eller betalar ut beloppet/överskottet till inbetalaren har inbetalaren en civilrättslig fordran på mottagaren och får den vägen försöka få tillbaka det inbetalda beloppet. SKM kan med andra ord inte på eget initiativ återbetala ett felinbetalt belopp/överskott utan bara medverka till att en överenskommelse mellan inbetalaren och mottagaren kommer till stånd.

13.11 Felaktig återbetalning

Om SKM gjort en felaktig återbetalning kan beloppet krävas tillbaka. SKM kan t.ex. ha registrerat en skattedeclaration med redovisning av överskjutande ingående moms på en annan skattskyldig än den som lämnat redovisningen. När SKM uppmärksammat felet åtgärdas genast redovisningen avseende den skattskyldige som skattedeclarationen egentligen avser. Därefter krävs den skattskyldige som felaktigt erhållit en återbetalning. Om den skattskyldige varit i god tro avseende återbetalningen kan beloppet inte överlämnas till KFM för indrivning enligt 20 kap. SBL. I stället måste SKM ansöka om betalningsföreläggande hos KFM.

13.12 Kvittning och övergångsbestämmelser

Genom övergångsbestämmelser till SBL och ML får SKM kvitta återbetalningar från skattekontot mot krav avseende moms för redovisningsperioder fr.o.m. juli 1994 t.o.m. december 1997 och tvärtom.

Vid återbetalning från skattekontot

I fjärde punkten andra stycket i övergångsbestämmelserna till SBL anges:

”En skattskyldig som för tidigare år eller redovisningsperioder står i skuld för skatt eller avgift som uppbärs enligt uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller mervärdesskattelagen har vid återbetalning enligt 18 kap. 1–4 §§ i den nya lagen rätt att få tillbaka bara vad som överstiger skulden samt ränta och avgift som är hänförlig till skulden”.

Om det finns skulder enligt UBL, USAL eller ML som ännu inte restförts är det tillåtet för SKM att kvitta ett överskott vid återbetalning som ska ske enligt bestämmelserna i SBL mot obetalda belopp enligt nämnda lagar.

Vid återbetalning av perioder före 1998

Andra meningen i punkt 8 av övergångsbestämmelserna till SBL lyder:

”Vid tillämpningen av bestämmelserna om begränsning av rätten till återbetalning i 68 § 5 mom. uppbördslagen och 25 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

skall hänsyn tas också till skyldighet att betala skatt enligt den nya lagen”.

Här nämns inget om vad som gäller när det ska ske en återbetalning enligt ML och det finns en skuld enligt SBL. Detta regleras i stället i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till de ändringar i ML som trädde i kraft den 1 november 1997 (SFS 1997:502) och har följande lydelse:

”Vid tillämpningen av bestämmelserna om begränsning av rätten till återbetalning i 16 kap. 9 § skall hänsyn också tas till skyldighet att betala skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483)”.

Det är alltså också tillåtet för SKM att kvitta ett överskott som uppkommer vid återbetalning som ska ske enligt bestämmelse i UBL, USAL och ML mot en obetald men ännu inte restförd skuld enligt SBL.