

4 Deklaration

4.1 Allmänt

I 10 kap. SBL behandlas skyldighet att lämna deklARATION. Preliminär självdeklARATION tas upp i 1–8 §§, skalbolagsdeklARATION tas upp i 8 a–8 c §§, skattedeklARATION tas upp i 9–24 §§, hur en deklARATION ska lämnas tas upp i 25–28 §§, särskilda bestämmelser om redovisning av moms och punkt-skatter finns i 29–36 a §§ och redovisningsskyldighet vid avveckling tas upp i 37 §.

Detta avsnitt behandlar de bestämmelser i 10 kap. 9–37 §§ SBL som berör momsen.

Av bestämmelserna i 10 kap. 9–24 §§ SBL avseende skattedeklARATION berör följande paragrafer momsen

- 9–11 §§ samt 13 § behandlar skyldigheten att lämna skattedeklARATION,
- 14–16 §§ behandlar redovisningsperioder,
- 17 § behandlar vad en skattedeklARATION ska ta upp,
- 18–20 §§ samt 22–24 §§ behandlar när en skattedeklARATION ska lämnas.

Dessutom berör följande paragrafer momsen:

- 25–28 §§ behandlar hur en deklARATION ska lämnas,
- 29–30 §§ hänvisar till ML angående hur utgående och ingående moms ska redovisas,
- 31 § behandlar redovisning i självdeklARATION,
- 32 och 32 c §§ behandlar redovisning i särskild skattedeklARATION (se vidare avsnitt 27),
- 33–36 a §§ behandlar periodisk sammanställning (se vidare avsnitt 5).
- 37 § behandlar redovisningsskyldighet vid avveckling.

EG-rätt

I artikel 22.4 a i sjätte direktivet anges att varje skattskyldig person ska inge en deklARATION inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod. Beskattningsperioden ska av medlemsstaterna bestämmas till en månad,

två månader eller tre månader. Medlemsstaterna kan dock fastställa andra perioder, så länge dessa inte överskrider ett år. Medlemsstaterna ska, i enlighet med villkor som de själva fastställer, tillåta att deklaration lämnas på elektronisk väg. Enligt artikel 22.4 b ska deklarationen innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som ska tas ut och de avdrag som ska göras, däribland i förekommande fall och i den mån det anses nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda värdet av de transaktioner som hänför sig till ifrågasvarande skatt och avdrag samt värdet av skattefria transaktioner. I artikel 22.4 c anges att deklarationen även ska innehålla uppgifter om varuleverans till EG och förvärv från EG.

4.2 Tre sätt att redovisa moms

Alla som är skattskyldiga enligt ML ska redovisa momsen i en deklaration (10 kap. 9, 31 och 32 §§ SBL). Skyldigheten att redovisa är inte knuten till registrering. I vissa fall ska redovisning i deklaration ske även om skattskyldighet inte föreligger (10 kap. 9 § 7 p. SBL).

Redovisning av moms kan ske antingen

- i skattedeklaration,
- i självdeklaration, eller
- i särskild skattedeklaration.

Särskild skattedeklaration

De som är skattskyldiga endast på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat Emland ska redovisa i särskild skattedeklaration. Se vidare avsnitt 4.5 och avsnitt 27.

Självdeklaration

Övriga skattskyldiga enligt ML ska redovisa momsen antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration. 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 exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import som beräknas uppgå till högst en miljon kronor för ett beskattningsår. Se vidare avsnitt 4.4.

Skattedeklaration

Övriga ska redovisa i skattedeklaration. Detta innebär att redovisning alltid ska ske i skattedeklaration t.ex. när beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, beräknas överstiga en miljon kronor för ett beskattningsår, när det gäller konkursbo, när företaget drivs som handelsbolag och när mervärdesskattegrupp registrerats. Se vidare avsnitt 4.3.

**Förenklad
skattedeklaration**

Förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a § SBL kan inte användas för redovisning av moms.

4.3 Skattedeklaration

4.3.1 Allmänt

Nedan behandlas bestämmelserna i 10 kap. SBL som avser skattedeklaration. Även bestämmelserna om representantregistrering för enkelt bolag eller partrederi, 23 kap. 3 § SBL, och ansökan om återbetalning 19 kap. 13 § ML, berörs.

Reglerna om i vilka fall momsen ska redovisas i skattedeklaration (tidigare momsdeklaration) har ändrats flera gånger under åren. I bilaga 1 finns en uppställning med början 1991.

**Revisorn ska
anmärka**

Enligt 10 kap. 31 § ABL och 30 § revisionslagen (1999:1079) ska en revisor anmärka bl.a. om ett bolag eller företag inte lämnar skattedeklaration. En kopia av revisionsberättelsen ska sändas till SKM om sådan anmärkning gjorts, 10 kap. 33 a § ABL respektive 32 a § revisionslagen.

4.3.2 Skyldighet att lämna skattedeklaration

10 kap. 9 § SBL

En skattedeklaration skall lämnas av

...

3. handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (1997:483)*

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § nämnda lag, allt om inte annat följer av 31 eller 32 §§, *Lag (1998:347)*

5. den som är grupphuvudman,

6. den som omfattas av beslut enligt 11 §, och *Lag (2001:970)*

7. den som skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 4 eller 5, om inte annat följer av 31 §. *Lag (2002:391)*.

I 10 kap. 9 § SBL anges vilka som ska lämna skattedeklaration. Från dessa bestämmelser stadgas sedan i några av de efterföljande paragraferna vissa undantag av såväl inskränkande som utvidgande innebörd.

**Handelsbolag
EEIG
Kommanditbolag**

Handelsbolag som är skattskyldiga till moms ska alltid redovisa momsen i skattedeklaration. Av 1 kap. 5 § SBL framgår att vad som sägs i SBL om handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), om inte annat föreskrivs. EEIG ska således också alltid redovisa momsen i skattedeklaration. Bestämmelsen gäller även för kommanditbolag, eftersom dessa är en form av handelsbolag.

Beloppsgräns

Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, överstiger en miljon kronor ska redovisning alltid göras i skattedeklaration. Hur beskattningsunderlaget beräknas framgår av avsnitt 1.6.4. Beloppsgränsen beräknas för ett beskattningsår (se avsnitt 1.6.5 och 1.6.6), oavsett om beskattningsåret motsvarar 12 månader, är förlängt eller förkortat.

Exempel 1

En skattskyldig (fysisk person) påbörjar sin verksamhet den 1 september år 1. Han förlänger sitt räkenskapsår (= beskattningsår) till den 31 december år 2. Han beräknar att beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, uppgår till 300 000 kronor år 1 och 900 000 kronor år 2. Eftersom beskattningsunderlaget för beskattningsåret 1 september år 1–31 december år 2 överstiger 1 miljon kronor får han inte redovisa moms i självdeklarationen.

Beträffande ändringar under löpande år se avsnitt 4.4.2 och 4.4.3.

Lämnar inte självdeklaration

De skattskyldiga som inte ska lämna självdeklaration ska alltid redovisa moms i skattedeklaration, se vidare avsnitt 4.4.1.

Grupphuvudman

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

Om SKM beslutat att två eller flera näringsidkare ska anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) ska det av SKM:s beslut framgå vem SKM utsett som huvudman för gruppen. Se vidare avsnitt 29 om mervärdesskattegrupp.

Även i 23 kap. 3 a § SBL anges att det är grupphuvudmannen som svarar för redovisningen.

Beslut enligt 10 kap. 11 § SBL

Har beslut fattats enligt 10 kap. 11 § SBL ska skattedeklaration lämnas, se nedan avsnitt 4.3.4.

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. Av 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL framgår att SKM ska registrera den som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

19 kap. 13 § 1 st. ML 1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

...

grupphuvudman: den som enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen utsetts som huvudman för en mervärdesskattegrupp, *Lag (2002:400)*.

...

Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § och som enligt 10 kap. 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) inte skall redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration, skall ändå göra det, om det inte finns särskilda skäl mot det. *Lag (1997:502)*.

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.

Kvalificerade undantag

Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML har de som i yrkesmässig verksamhet omsätter varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt vissa uppräknade paragrafer, s.k. kvalificerade undantag (se MOMSHL 2003 avsnitt 16.5).

Export

Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 12 § ML har de som omsätter varor eller tjänster genom export, dvs. omsättningen sker utanför EG. En förutsättning för återbetalningsrätt är att omsättningen är skattepliktig eller undantagen genom s.k. kvalificerat undantag, se MOMSHL 2003 avsnitt 16.7.

Ofta ska de som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 §§ ML redovisa moms i skattedeklaration på grund av annan verksamhet som medför skattskyldighet. I så fall redovisas även ansökan om återbetalning av ingående moms på samma sätt som vanligt avdrag för ingående moms i samma skattedeklaration. Även de företag som inte är skattskyldiga på grund av annan omsättning ska normalt ansöka om återbetalning i skattedeklaration. Ansökan ska ske i skattedeklaration om det inte finns särskilda skäl mot det (19 kap. 13 § 1 st. ML).

Av förarbetena framgår inte klart vilka särskilda skäl som kan medföra att redovisning inte ska ske i skattedeklaration. När SKM gör bedömningen om redovisning ska ske i skattedeklaration eller självdeklaration bör en samlad bedömning av omsättningens och den ingående momsens storlek göras. Såväl den ingående momsen, som omfattas av avdragsrätt, som den moms, som omfattas av återbetalningsrätt, bör därvid beaktas (jfr prop. 1993/94:99 s. 254).

Uppbyggnads-skede

19 kap. 13 § 2 st. ML

Den som omfattas av beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § skall alltid redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration. *Lag (1997:502)*.

GIF som är undantaget från skatteplikt

SKM 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 vidare MOMSHL 2003 avsnitt 16.4. Om ett sådant beslut har fattats ska ansökan om återbetalning ske i skattedeklaration, 19 kap. 13 § 2 st. ML.

Enligt sjätte direktivet ska samtliga EG-omsättningar och förvärv, även de som är skattefria med stöd av särskilda bestämmelser, deklarerars. Av 10 kap. 9 § 7 p. SBL jämförd med 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL framgår att deklaration ska lämnas även i de fall någon skyldighet att betala skatt inte föreligger för den som förvärvar eller omsätter en vara från 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. Se även MOMSHL 2003 avsnitt 10.6.4.11 exempel 33. Normalt kommer det att bli skattedeklaration som ska lämnas men om förutsättningarna för att lämna självdeklaration är uppfyllda är det i stället en sådan deklaration som ska lämnas.

4.3.3 Föreläggande att lämna skattedeklaration

10 kap. 10 § SBL

Efter föreläggande av skattemyndigheten skall också den som inte är deklarationsskyldig enligt 9 § lämna en skattedeklaration. *Lag (1997:483).*

I 10 kap. 10 § SBL ges SKM rätt att förelägga den som inte är deklarationsskyldig enligt 10 kap. 9 § SBL att lämna en skattedeklaration, se vidare avsnitt 6.5.2.3.

4.3.4 Begäran eller andra särskilda skäl att lämna skattedeklaration

10 kap. 11 § SBL

Skattemyndigheten skall besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas i en självdeklaration enligt bestämmelserna i 31 § första stycket skall redovisas i en skattedeklaration,

1. om den skattskyldige begär det, eller
2. om det finns särskilda skäl.

Beslutet skall gälla hela beskattningsår och, i de fall som avses i första stycket 1, minst två på varandra följande beskattningsår. *Lag (1997:483).*

Begäran

Den som har ett beskattningsunderlag som understiger en miljon kronor ska redovisa momsen i självdeklaration. Om en skattskyldig i stället vill redovisa momsen i skattedeklaration

ska SKM enligt 10 kap. 11 § SBL besluta att så ska ske. Den skattskyldige behöver inte ange några skäl för sin begäran om att få redovisa i skattedeklaration. Om den skattskyldige anger skäl för att få redovisa i skattedeklaration så ska SKM inte pröva dessa utan endast bifalla begäran. SKM:s beslut om att redovisning ska ske i skattedeklaration i stället för i självdeklaration ska avse hela beskattningsår och gälla minst två på varandra följande beskattningsår. Bestämmelsen, som har överförts från ML, infördes i samband med att gränsen för att redovisa moms i självdeklarationen höjdes till en miljon kronor från den 1 januari 1996 (se prop. 1995/96:19). Begäran om redovisning i skattedeklaration kan även göras efter beskattningsårets utgång, se avsnitt 13.4.2 om förtidsåterbetalning på grund av överskjutande ingående moms.

Särskilda skäl

Även om den skattskyldige inte begär det kan det ändå föreligga särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration trots att beloppsgränsen en miljon kronor inte uppnås. I prop. 1996/97:100 s. 568 anges att särskilda skäl kan t.ex. vara att SKM fattat beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal enligt bestämmelserna i 9 kap. ML. Även kontrollskäl kan åberopas av SKM för att en skattskyldig ska redovisa momsen i skattedeklaration. SKM:s beslut om särskilda skäl ska gälla hela beskattningsår.

Antingen självdeklaration eller skattedeklaration

Bestämmelserna innebär att moms för ett och samma beskattningsår ska redovisas antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration. En skattskyldig med kalenderår som beskattningsår kan således inte redovisa moms för t.ex. januari–april i självdeklaration och maj–december i skattedeklaration. Inte heller kan en skattskyldig med mer än en verksamhet redovisa den ena verksamheten i självdeklaration och den andra verksamheten i skattedeklaration. Beträffande ändringar under löpande år se avsnitt 4.4.2 och 4.4.3.

4.3.5 Övriga som ska redovisa i skattedeklaration

Representantregistrering

SKM kan, i enlighet med 23 kap. 3 § SBL, besluta att en av delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi tills vidare ska svara för redovisningen, s.k. representantregistrering. Representanten erhåller då ett unikt registreringsnummer. Se vidare avsnitt 30. Under det tilldelade representantnumret lämnas skattedeklaration för det enkla bolaget eller partrederiet. För detta representantnummer lämnas inte någon självdeklaration. Redovisning måste således alltid ske i skattedeklaration. Övriga delägare lämnar inte någon skattedeklaration avseende momsredovisningen så länge representanten fullgör sina skyldigheter.

4.3.6 En skattedeklaration för varje redovisningsperiod

10 kap. 13 § SBL

En skattedeklaration skall lämnas för varje redovisningsperiod. *Lag (1997:483)*.

Om den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § första stycket 1–5 inte skall redovisa vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i skattedeklaration för en viss redovisningsperiod och om skattemyndigheten skriftligen upplysts om detta, behöver någon deklaration inte lämnas för den perioden. Detta gäller även om en förenklad skattedeklaration enligt 13 a § lämnas för redovisningsperioden. *Lag (2002:400)*.

I fråga om den som är skattskyldig till mervärdesskatt gäller andra stycket endast om den skattskyldige enligt 31 § första stycket skall redovisa mervärdesskatten i sin självdeklaration. *Lag (1997:483)*.

Som framgår av 10 kap. 13 § 1 st. SBL ska skattedeklaration lämnas för varje redovisningsperiod. Om skattedeklaration inte lämnas får SKM enligt 10 kap. 27 § SBL förelägga den deklareringskyldige att lämna deklARATIONEN, se avsnitt 6.5.2.3.

I 10 kap. 13 § 2 st. SBL finns en bestämmelse om att skattedeklaration i vissa fall kan ersättas av annan skriftlig upplysning. Om den deklareringskyldige är skattskyldig till moms gäller denna möjlighet endast om momsredovisningen görs i självdeklaration, 10 kap. 13 § 3 st. SBL. Detta innebär att en skattedeklaration som ska innehålla moms alltid måste lämnas oavsett om verksamhet har bedrivits under redovisningsperioden eller inte.

Av ML:s regler före införandet av SBL framgick att en deklaration skulle lämnas så länge en skattskyldig var registrerad till moms. Någon sådan bestämmelse har inte införts i SBL. I förarbetena till SBL (prop. 1996/97:100 s. 569) har bestämmelserna i sjätte direktivet åberopats. ”Enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT nr L 376, 31.12.1991, s. 1) skall varje till mervärdesskatt skattskyldig person inge en deklaration för varje fastställd redovisningsperiod. Detta innebär att en skattedeklaration avseende mervärdesskatt alltid måste lämnas oavsett om verksamhet har bedrivits under perioden eller inte, dvs. även om skatten att redovisa är noll kronor”.

4.3.7 Redovisningsperioder

10 kap. 14 § SBL

En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad, om inte något annat föreskrivs. *Lag (2002:400)*.

Månad

Redovisning i skattedeklaration omfattar normalt en bestämd tidsperiod om en kalendermånad. Deklaration ska således lämnas varje månad.

Redovisningen ska avse affärshändelser från första till sista dagen i kalendermånaden. Den möjlighet som fanns för perioder före 1998 att avvika från kalendermånaden med ett mindre antal dagar finns inte längre, jfr 14 kap. 8 § 3 st. ML. Föreskrifter om annat än en kalendermånad finns bara inom punktskatteområdet.

Helår

10 kap. 15 § SBL

För en sådan mervärdesskattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför skall redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration samt för handelsbolag, får skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt skall vara ett helt beskattningsår. Detta gäller endast om beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kronor. *Lag (1997:483)*.

200 000 kronor

Möjlighet till helårsredovisning finns för de företag som måste redovisa moms i skattedeklaration på grund av att de inte lämnar självdeklaration, t.ex. konkursbo. Handelsbolag, som alltid ska redovisa moms i skattedeklaration, kan också ha helårsredovisning. För att helårsredovisning ska kunna medges får beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) 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 skattedeklaration. Regeln kan inte heller tillämpas av den som SKM på grund av särskilda skäl beslutat ska redovisa skatten i skattedeklaration. Enkla bolag ska alltid lämna skattedeklaration varje månad, se vidare avsnitt 30.

4.3.8 Vad en deklARATION ska ta upp

10 kap. 17 § SBL

En skattedeklaration skall, utom i de fall som anges i 17 a §, ta upp *Lag (2000:1000)*.

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,
...
5. följande uppgifter om mervärdesskatt:
 - a) utgående skatt,
 - b) ingående skatt,
 - c) omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och
6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. *Lag (1997:483)*.

72 Deklaration, Avsnitt 4

En skattedeklaration som skall lämnas av en gruppövudman skall innehålla de uppgifter som avses i första stycket 1, 2, 5 och 6 samt omfatta hela gruppen. *Lag (1998:347)*.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklaration skall ta upp. *Lag (1997:483)*.

I 10 kap. 17 § 1 st. SBL anges vilka uppgifter som ska tas upp i skattedeklarationen. Det ska gå att identifiera vem som lämnat skattedeklarationen och vilken eller vilka redovisningsperioder som redovisningen avser. Hänvisningen till 10 kap. 17 a § SBL gäller förenklade skattedeklationer.

Beträffande moms ska vissa uppräknade uppgifter lämnas. Utöver dessa direkt angivna uppgifter ska deklarationen ta upp de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av bl.a. moms (10 kap. 17 § 1 st. 6 p. SBL).

Enligt 10 kap. 17 § 3 st. SBL får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklaration ska ta upp. Enligt 66 § SBF får RSV meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL.

Utgående och ingående moms

10 kap. 29 § SBL

I 13 kap. 6–28 b §§ mervärdesskattelagen (1994:200) finns särskilda bestämmelser om redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt. *Lag (2000:501)*.

Av 13 kap. 6–28 b §§ ML framgår hur utgående respektive ingående moms ska redovisas (se vidare MOMSHL 2003 bl.a. avsnitt 18).

Gemenskaps interna förvärv (GIF)

10 kap. 30 § SBL

Utgående skatt som avser sådana gemenskapsinterna förvärv som anges i 1 kap. 1 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200) skall redovisas särskilt. *Lag (1997:1032)*.

Skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom (GIF) ska redovisas särskilt i skattedeklaration, se bilaga 4 (förvärvet redovisas på rad 25 och utgående moms på rad 35).

Utländsk företagare

Utländsk företagare som är momsregistrerad och skyldig att lämna deklaration ska i denna även redovisa sådana återbetalningar som medges enligt 10 kap. 1–4 §§ ML i stället för att ansöka om återbetalning från RSV, Särskilda skattekontoret, 19 kap. 1 § 2 st. ML.

Öretal bortfaller

23 kap. 1 § SBL

Belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt enligt denna lag anges i hela krontal så att öretal faller bort. *Lag (1997:483)*.

När det gäller redovisning i skattedeklarationen gäller inte lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp. I stället gäller 23 kap. 1 § SBL. Avrundning ska således inte ske, utan öretalen bortfaller helt i samband med redovisningen.

Se bilaga 5 angående hur man fyller i skattedeklaration för moms. I broschyren Skattekonto för företagare (RSV 409) finns också uppgift om hur deklaraionsblanketten ska fyllas i.

4.3.9 När en skattedeklaration ska lämnas

För den som ska redovisa moms varje månad finns det två olika datum som gäller, den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden och den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Datumet som anges i lagtexten är det datum då deklaraationen senast ska ha kommit in till SKM eller mottagningsstället. Deklaraationen måste således skickas av den skattskyldige i sådan tid så att den kommer in till SKM eller mottagningsstället senast på angivet datum. Det datum då den senast ska finnas hos SKM eller mottagningsstället framgår av deklaraationsblanketten, liksom adressen till mottagningsstället.

Infaller den dag deklaraationen senast ska vara inkommen på en lördag, söndag eller helgdag ska deklaraationen i stället lämnas så att den kommer in senast den första vardagen därefter, se lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid. I ”Rätt handlagt” (RSV 119) avsnitt 6.2 finns ytterligare information om lagstadgad tid.

Om deklaraationen kommer för sent kan förseningsavgift påföras, se avsnitt 9.3.

”Huvudregel”

10 kap. 18 § 1 st. SBL

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt skall, om inte annat följer av 19–24 §§, lämna skattedeklaration enligt följande uppställning. *Lag (2002:400)*

<i>Deklaration som skall ha kommit in till skattemyndigheten senast</i>	<i>skall avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden</i>	<i>samt mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden. Lag (2002:400).</i>
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

Lag (1997:483).

Bestämmelsen, som har karaktär av huvudregel, anger när redovisning ska ske om inte annat följer av bestämmelserna i 10 kap. 19–24 §§ SBL. Den gäller inte enbart då beskattningsunderlaget beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor utan även i de fall då enbart uppgifter om omsättning, överföring eller förvärv av varor som transporteras mellan EG-länder ska lämnas i skattedeklarationen.

Momsen ska redovisas senast den 12 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden, dvs. normalt 42 dagar efter redovisningsperiodens slut. I månaderna januari och augusti ska deklarationen ha kommit in senast den 17. Bestämmelsen innebär t.ex. att perioden februari ska redovisas i deklaration som ska ha kommit in senast den 12 april, att perioden juni ska redovisas i deklaration som ska ha kommit in senast den 17 augusti och att november ska redovisas i deklaration som ska ha kommit in senast den 17 januari.

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

Exempel 2

En skattedeklaration med förfallodag den 12 mars avser moms för redovisningsperioden januari samt arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för redovisningsperioden februari.

Särskild begäran

10 kap. 18 § 2 st. SBL

Skattemyndigheten skall besluta att mervärdesskatt som annars skall redovisas enligt första stycket skall redovisas enligt bestämmelserna i 19 § om den skattskyldige begär det. Beslutet skall, om inte särskilda skäl talar emot det, gälla minst tolv på varandra följande redovisningsperioder. *Lag (1998:232).*

Skattskyldiga som enligt 10 kap. 18 § 1 st. SBL ska redovisa moms 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 SKM 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 så tidigt som möjligt efter redovisningsperiodens utgång. Den skattskyldige kan då redovisa både moms, arbetsgivaravgifterna och avdragen skatt i samma deklaration och behöver inte lämna en

extra skattedeklaration.

Beslutet 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 s. 68).

**Beskattnings-
underlag över
40 miljoner kr**

10 kap. 19 § SBL

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor, skall lämna skattedeklaration enligt följande uppställning, om inte skattemyndigheten har beslutat något annat enligt 21 §. *Lag (1997:483).*

<i>Deklaration som skall ha kommit in till skattemyndigheten senast</i>	<i>skall avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för redovisningsperioden. Lag (2002:400).</i>
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

Lag (1997:483).

De skattskyldiga som har ett beskattningsunderlag, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, som beräknas överstiga 40 miljoner kronor ska redovisa momsens senast den 26 i månaden efter utgången av redovisningsperioden, dvs. 26 dagar efter redovisningsperiodens slut. I december ska skattedeklarationen ha kommit in senast den 27. Bestämmelsen innebär t.ex. att perioden februari ska redovisas i en deklARATION som ska ha kommit in senast den 26 mars, att perioden juni ska redovisas i deklARATION som ska ha kommit in senast den 26 juli och att november ska redovisas i deklARATION som ska ha kommit in senast den 27 december.

Om den skattskyldige även redovisar arbetsgivaravgifter och avdragen skatt är det samma redovisningsperiod som redovisas i skattedeklarationen.

I de fall 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 (26 dagar) gälla fr.o.m. den redovisningsperiod då gränsen överskrids. Den skattskyldige måste således löpande göra beräkningar och hålla reda på hur stora beskattningsunderlagen är eller kan beräknas bli under året (jfr prop. 1995/96:19 s. 16). Den skattskyldige ska underrätta SKM om ändringen (3 kap. 3 § SBL).

Redovisning före sista datum

10 kap. 20 § SBL

Den som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt före den tid som anges i 18 eller 19 § skall redovisa också de skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som skall redovisas den månad då den överskjutande ingående mervärdesskatten redovisas, eller som skulle ha redovisats tidigare, om skatteavdragen och arbetsgivaravgifterna inte redan redovisats eller bestämts genom ett omprövningsbeslut. Detsamma gäller i fråga om mervärdesskatt. *Lag (1997:483).*

De datum som anges i lagtexten, 10 kap. 18 och 19 §§ SBL, är de datum då deklarationen senast ska ha kommit in till SKM. Det är vanligt att skattskyldiga som redovisar överskjutande ingående moms skickar in deklarationen före detta senaste datum. I 10 kap. 20 § SBL anges 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 ha lämnats senast den månad då den för tidigt lämnade deklarationen lämnas in.

Bestämmelsen innebär att om t.ex. en skattskyldig redan i augusti lämnar in redovisning av överskjutande ingående moms för redovisningsperioden juli (ordinarie redovisningsdag den 12 september) så ska han även lämna in momsredovisningarna t.o.m. juniperioden samt, om han är arbetsgivarregistrerad, redovisning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter t.o.m. juliperioden. Se även avsnitt 13.3.5 om återbetalning återbetalning av överskjutande ingående moms före ordinarie förfallodag.

Helt beskattningsår

10 kap. 22 a § SBL

En skattskyldig som har en redovisningsperiod som är längre än en kalendermånad skall redovisa skatten i en skattedeklaration som skall ha kommit in till skattemyndigheten senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, med undantag för månaderna januari och augusti då deklarationen i stället skall ha kommit in senast den 17. *Lag (2002:400).*

Enligt 10 kap. 15 § SBL kan skattskyldig under vissa omständigheter få redovisa moms för helt år. Deklaration ska då ha kommit in till SKM 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 i skattedeklaration som ska ha kommit in senast 12 februari. Har den skattskyldige brutet räkenskapsår maj–april, juli–juni eller september–augusti ska redovisning lämnas i skattedekclarationer som ska ha kommit in senast den 12 juni, den 17 augusti respektive den 12 oktober.

Kommuner och landsting

10 kap. 23 § SBL

Kommuner och landsting skall alltid lämna skattedeklaration enligt uppställningen i 18 § första stycket, utom i januari och augusti, då deklARATIONEN i stället skall ha kommit in till skattemyndigheten senast den 12 i månaden. *Lag (1998:232)*.

Vad som sägs i 20 § gäller inte kommuner och landsting. *Lag (1997:483)*.

Kommuner och landsting ska alltid redovisa momsEN den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Något undantag för januari och augusti gäller inte för dessa skattesubjekt.

4.3.10 Anstånd med att lämna skattedeklaration

10 kap. 24 § SBL

Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. En ansökan om anstånd skall ha kommit in till skattemyndigheten senast den dag då deklARATIONEN skulle ha kommit in.

Ändras förutsättningarna för anståndet innan anståndstiden gått ut, skall anståndet omprövas. *Lag (1997:483)*.

RSV har meddelat rekommendationer m.m. om anstånd med att lämna skattedeklaration och med inbetalning av skatter och avgifter, som ska redovisas i sådan deklARATION, RSV S 1998:12.

Deklarationsanstånd medför inte automatiskt ett betalningsanstånd. Anståndet enligt 10 kap. 24 § SBL gäller endast anstånd med att lämna deklARATIONEN. Om anståndsansökan även avser anstånd med inbetalning av skatter och avgifter, som ska redovisas i deklARATION, gäller 17 kap. 1 § SBL avseende anståndet med inbetalningen.

För att anstånd ska kunna medges för en viss deklARATION måste ansökan ha kommit in till SKM senast den dag då deklARATIONEN senast skulle ha kommit in. I RSV S 1998:12 anges att ansökan bör lämnas skriftligen. I undantagsfall kan en ansökan som görs per telefon i rätt tid kunna godtas, om skriftlig ansökan därefter omedelbart sänds in.

Anstånd behandlas närmare i avsnitt 15.

4.3.11 Hur en skattedeklaration ska lämnas

Fastställt formulär

10 kap. 25 § 1 st. första meningen SBL

Preliminära självdeklarationer, skalbolagsdeklarationer och skattedeklarationer skall lämnas till skattemyndigheten enligt fastställda formulär. *Lag (2002:538).*

Av 64 § SBF framgår att RSV fastställer formulär till blanketter som behövs för tillämpningen av SBL och att sådana ska tillhandahållas kostnadsfritt. RSV har fastställt formulär för skattedeklaration, se bilaga 4. Beslutet om formulär innefattar inte bara de uppgifter som ska lämnas utan också t.ex. färg, format och papperskvalitet på deklarationen.

Deklarationsblanketter med den skattskyldiges namn, adress och registreringsnummer förtryckta skickas ut till de som är registrerade för att lämna skattedeklaration.

Särskilt mottagningsställe

10 kap. 25 § 1 st. andra meningen SBL

Om skattemyndigheten har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall deklarationen lämnas dit. *Lag (2002:538).*

Vart deklarationen ska skickas framgår av deklarationsblanketten. Om deklarationen av misstag skickas till den skattskyldiges SKM i stället för till mottagningsstället ska SKM översända deklarationen till mottagningsstället.

Elektronisk skattedeklaration

10 kap. 26 § SBL

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att preliminär självdeklaration och skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. En sådan deklaration får tas emot av Riksskatteverket för skattemyndighetens räkning. *Lag (2002:391).*

Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I så fall får kravet enligt 25 § på underskrift uppfyllas med elektroniska medel. *Lag (2001:1239).*

RSV har, med stöd av 10 kap. 26 § 1 st. SBL och 26 a § 1 st. SBF, föreskrivit i RSFS 2003:5 att skattedeklaration enligt 10 kap. 9 § SBL får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

Av RSFS 2003:10 framgår att skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument genom den elektroniska tjänst för skattedeklarationer som finns på RSV:s webbplats. Information om möjligheten att lämna skattedeklaration i form av elektroniskt dokument och blanketter för anmälan finns på RSV:s webbplats. För att en skattskyldig ska kunna lämna sin skattedeklaration elektroniskt över Internet krävs att han innehar en elektronisk ID-handling. Med hjälp av den garanteras att uppgifterna lämnas av någon som är behörig. RSV har slutit avtal med olika leverantörer avseende leverans

av elektroniska ID-handlingar. Uppgift om vilka dessa leverantörer är finns på RSV:s webbplats. Se vidare avsnitt 4.3.12.

Om det finns särskilda skäl får RSV i enskilda fall medge att skattedeklaration lämnas i form av elektroniskt dokument, 26 a § 2 st. SBF.

Särskild skrivelse

Vill den skattskyldige lämna ett förtydligande eller andra uppgifter måste detta göras i en särskild skrivelse som sänds in separat till SKM. Uppgifter lämnade i särskild skrivelse kan ha betydelse t.ex. vid bedömningen av om den skattskyldige kan anses ha lämnat en oriktig uppgift då fråga är om efterbeskattning (se avsnitt 19.7.2) och om skattetillägg (se avsnitt 9.2.2.4).

Föreläggande att lämna deklARATION m.m.

10 kap. 27 § SBL

Om någon inte fullgör sin skyldighet att lämna en preliminär självdeklARATION eller en skattedeklaration eller lämnar en ofullständig sådan deklARATION, får skattemyndigheten förelägga den deklARATIONSSKYLDIGE att lämna deklARATION eller att komplettera den. *Lag (1997:483)*.

SKM får förelägga den deklARATIONSSKYLDIGE att lämna skattedeklaration om han inte fullgör sin skyldighet. Om den deklARATIONSSKYLDIGE lämnat en ofullständig skattedeklaration får SKM förelägga honom att komplettera den. Se vidare avsnitt 6.5.2.3.

Verksamhet

10 kap. 28 § SBL

Skattemyndigheten får, om det finns särskilda skäl, besluta att en viss verksamhet ska redovisas för sig. *Lag (1997:483)*.

Normalt ska endast en redovisning lämnas avseende samtliga verksamheter som bedrivs av den skattskyldige. Av prop. 1996/97:100 s. 575 framgår att det av kontrollskäl är viktigt att SKM fortfarande har möjlighet att i vissa fall, när särskilda omständigheter talar för det, kräva in en separat redovisning för viss verksamhet. Paragrafen innebär t.ex. att när SKM har fattat beslut enligt 23 kap. 3 § SBL om representantredovisning för enkelt bolag eller partrederi ska SKM få besluta att sådan verksamhet ska redovisas för sig, se avsnitt 30.

Sekretess

Skattedeklarationen innehåller uppgifter som omfattas av sekretess, se avsnitt 23. Av 40 § SBF framgår att inkomna deklARATIONER ska förvaras på ett sådant sätt att obehöriga inte kan komma åt dem.

Förvaring och gallring

Av 23 kap. 9 § SBL framgår att skattedeklarationer och andra handlingar innehållande uppgifter som avses i 14 kap. 8 § SBL ska förvaras hos SKM. Handlingarna ska förstöras sju år eller, i fråga om aktiebolag eller ekonomisk förening, elva år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. Längre tid får föreskrivas.

4.3.12 Underskrift

10 kap. 25 § 2 st. SBL

Deklarationen skall vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklARATION eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§. *Lag (2001:1239)*.

10 kap. 26 § 2 st. SBL

Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I så fall får kravet enligt 25 § på underskrift uppfyllas med elektroniska medel. *Lag (2001:1239)*.

Genom lagändring 1 januari 2002 har krav på underskrift införts direkt i lagtexten (SFS 2001:1239). Deklaration i pappersform ska vara undertecknad av den som är skyldig att lämna deklARATION eller av den som är behörig företrädare enligt 23 kap. 3–5 §§ SBL.

Elektronisk underskrift

När det gäller elektroniskt dokument verifieras innehåll och utställare genom visst tekniskt förfarande. Som framgår av avsnitt 4.3.11 kan den skattskyldige lämna skattedeklaration i form av elektroniskt dokument. När skattedeklarationen är ifylld skriver den skattskyldige under med sin elektroniska underskrift, signering. Den signeringsteknik som används innebär dels att man med full säkerhet kan knyta den skattskyldiges elektroniska underskrift till insänd skattedeklaration, dels att man kan kontrollera att den insända deklARATION inte har blivit manipulerad. Enbart behöriga firma-tecknare kan anmälas och registreras. Detta innebär att inga ombud, t.ex. förmyndare eller gode män, kan komma i fråga. Elektronisk skattedeklaration kan bara verifieras av en person. Om firman enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening kan medgivande om att få lämna elektronisk skattedeklaration inte ges. I de fall SKM avslår ansökan är detta ett förvaltningsbeslut som inom tre veckor ska överklagas till länsrätten.

Fysisk person

Är den skattskyldige en fysisk person ska denne själv underteckna deklARATIONEN.

Inte fysisk person

23 kap. 5 § SBL

Bestämmelserna i 19 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter om vem som skall fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN eller annan uppgiftsskyldighet för omyndiga, dödsbon och andra gäller i tillämpliga delar. *Lag (2001:1239)*.

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 deklARATIONSSKYLDIGHETEN eller annan uppgiftsskyldighet för omyndiga, dödsbon och andra gäller i tillämpliga delar för uppgifter som ska lämnas enligt SBL (bl.a. uppgifter i skattedeklarationen).

**Staten, landsting,
kommun m.m.**

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

Omyndig

För en omyndig ska deklARATIONEN undertecknas av förmyndaren eller god man.

Dödsbo

Deklarationen för ett dödsbo undertecknas av den som förvaltar boets egendom.

**Annan juridisk
person än dödsbo**

Vem som ska underteckna deklARATIONEN för annan juridisk person än dödsbo är beroende av vilken företagsform det är fråga om. Enligt 19 kap. 1 § 4 p. LSK fullgörs deklARATIONSSKYLDIGHETEN, avseende annan juridisk person än dödsbo, av en ställföreträdare. I prop. 2001/02:25 s. 86 f anges att den omständigheten att deklARATIONSSKYLDIGHETEN kan fullgöras genom legal ställföreträdare inte är detsamma som att deklARATIONEN kan lämnas på grundval av en fullmakt. Ställföreträdaren lämnar deklARATIONEN på grund av sin ställning, t.ex. som förmyndare eller god man för omyndig eller som företrädare för en juridisk person.

Nedan anges vem som normalt är behörig firmatecknare i de vanligaste företagsformerna.

**Aktiebolag och
ekonomisk
förening**

I regel är det endast VD och de som har registrerats som firmatecknare hos PRV som är behöriga att teckna firma för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Vem som är VD ska registreras hos PRV. Vid ny- eller ombildningar, innan registrering hunnit ske hos PRV, är den behörig firmatecknare som framgår av protokoll från bolagsstämman. Aktiebolagets ekonomichef är inte behörig att underteckna deklARATIONEN endast på grund av sin ställning. För att denne ska vara behörig krävs att han är firmatecknare.

**Handelsbolag och
kommanditbolag**

Underskrift ska göras av bolagsman när det gäller handelsbolag och kommanditbolag. Om inte varje bolagsman ensam får teckna firman ska uppgift om av vem och hur bolagets firma tecknas registreras hos PRV. Prokura är en viljeyttring som liknar fullmakt. Att någon registrerats som prokurist medför inte rätt att skriva under deklARATIONEN. För att ha rätt att skriva under deklARATIONEN krävs att prokuristen dessutom har registrerats som firmatecknare. För kommanditbolag gäller att kommanditdelägare inte får företräda bolaget, vilket innebär att kommanditdelägare inte är behörig att underteckna skattedeklaration.

82 Deklaration, Avsnitt 4

Ideell förening	Den ideella föreningens organisation regleras inte av några skrivna rättsregler. Styrelsens ledamöter är dock att uppfatta som ett slags sysslomän, som erhållit medlemmarnas uppdrag att tillvarata föreningens intressen gentemot tredje man och det allmänna. Föreningen har också ansetts kunna företrädas av den som av styrelsen getts behörighet att teckna firma. Uppgift om vem som får teckna firman ska registreras hos PRV, om inte firman tecknas av styrelsen ensam.
Stiftelse	En stiftelse företräds antingen av en styrelse eller en förvaltare som tecknar namn och firma. Även annan kan bemyndigas, av styrelsen eller förvaltaren, till att teckna firman. Alla stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovisning ska registreras hos länsstyrelsen. I registret ska finnas uppgift om styrelseledamöternas respektive förvaltarens namn samt om någon annan bemyndigats att teckna firman.
Konkursbo	Ett konkursbos deklARATION undertecknas av konkursförvaltaren.
Representant	Har en representant registrerats för enkelt bolag eller partrederi enligt 23 kap. 3 § SBL är det representanten som svarar för redovisningen och därmed är det han som ska underteckna skattedeklarationen.
Grupphuvudman	Om en grupphuvudman har blivit registrerad för en mervärdesskattegrupp är det grupphuvudmannen som svarar för redovisningen, 23 kap. 3 a § SBL, och därmed är det han som ska underteckna skattedeklarationen.
Utländsk företagare	Deklarationen för en utländsk företagare som företräds av ett befullmäktigat ombud ska undertecknas av ombudet, 23 kap. 4 § SBL. Se vidare avsnitt 28.
Fullmakt	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. Begreppet ”generalfullmakt“ finns inte i lag och det har diskuterats om de är tillåtna i aktiebolag och, om så är fallet, vilka verkningar de har. För att säkerställa att förekomsten av generalfullmakter inte urholkar styrelsens ansvar för bolagets organisation och förvaltning har fr.o.m. den 1 januari 2002 införts en förtydligande regel i 8 kap. 3 § 4 st. ABL om att styrelsens ansvar och tillsynsskyldighet inte kan överlåtas på någon annan.
Uppgifter lämnade för juridisk person	23 kap. 6 § SBL 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.
Lag (1997:483).

Bestämmelsen avser juridiska personer och innebär att om det inte vid tidpunkten för avlämnandet av deklARATIONEN varit uppenbart för SKM att en formellt obehörig person undertecknat deklARATIONEN kan SKM presumera att den är lämnad av den skattskyldiga juridiska personen. Regeln tar sikte på sådana fall där deklARATIONEN lämnats med den skattskyldiges goda minne. En situation där deklARATIONSHANDLINGEN ingivits utan bakomliggande uttrycklig eller underförstådd acceptans från den skattskyldiges sida får anses falla utanför regelns tillämpningsområde.

Om SKM när deklARATIONEN kommer in uppmärksammar att fel person undertecknat deklARATIONEN måste SKM begära in korrekt undertecknad deklARATION eftersom det i detta fall var uppenbart för SKM att uppgiftslämnaren saknade behörighet. Den inlämnade deklARATIONEN anses då inte som en deklARATION.

4.3.13 Vad som krävs för att en skattedeklARATION ska anses föreligga.

För att en deklARATION ska anses föreligga ska fastställt deklARATIONSFÖRMULÄR inte bara vara undertecknat utan dessutom vara ifyllt med någon uppgift till ledning för beskattningen. I RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr 4037-00/110, ”Information om skattedeklARATION och förseningsavgift enligt skattebetalningslagen (1997:483)” 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 deklARATION föreligga (se prop. 1991/92:43 s. 83 och TAXHL 1996 s. 366). Detsamma måste gälla för en skattedeklARATION. En undertecknad deklARATIONSHANDLING som innehåller åtminstone något enda belopp, t.ex. en nolla, bör anses utgöra en skattedeklARATION.

Av ovanstående följer att deklARATION inte anses lämnad om

- den inlämnade blanketten saknar underskrift,
- blanketten har översänts till SKM 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.

Förseningsavgift

Om en skattedeklaration inte kommit in i rätt tid kan den skattskyldige påföras förseningsavgift, se avsnitt 9.3. Saknar den insända blanketten underskrift, har sänts in via fax eller saknar beloppsuppgifter så riskerar således den skattskyldige att bli påförd förseningsavgift. Har en ofullständig deklaration kommit in i tid, t.ex. en person som är skattskyldig för både moms och arbetsgivaravgifter lämnar en deklaration i vilken endast arbetsgivaravgifter och avdragen skatt redovisas, anses skattedeklarationen inlämnad i tid. Förseningsavgift tas inte ut på grund av att momsen inte redovisats i skattedeklarationen. Däremot kan den skattskyldige drabbas av skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL, se vidare avsnitt 8.3.4 om omprövning av beskattningsbeslut.

4.4 Självdeklaration

4.4.1 Särskilda bestämmelser om redovisning av moms

10 kap. 31 § 1 st. SBL

Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag eller gruppchef, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om skattemyndigheten inte beslutat annat enligt 11 §. Lag (2001:1239).

Om beskattningsunderlaget, exkl. gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import, beräknas uppgå till högst 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 skattedeklaration.

Beloppsgränsen beräknas för ett beskattningsår, oavsett om beskattningsåret motsvarar 12 månader, är förlängt eller förkortat. Se exempel 1 i avsnitt 4.3.2.

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

Handelsbolag och grupp-huvudman ska, även i de fall de lämnar självdeklaration, ändå alltid redovisa moms i skattedeklaration.

I avsnitt 4.3.2–4.3.5 tas upp fler fall då redovisning av moms ska ske i skattedeklaration i stället för självdeklaration.

4.4.2 Ändring till skattedeklaration

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 skattedeklaration. Den skattskyldige ska i sådant fall meddela SKM (3 kap. 3 § SBL) så att registreringen ändras från redovisning i självdeklaration till redovisning i skattedeklaration. Ändringen görs från ett beskattningsårs ingång eftersom moms ska redovisas antingen i självdeklaration eller i skattedeklaration för helt beskattningsår. SKM skickar därefter skattedeklarationer till den skattskyldige. Ändring kan även behöva göras av den preliminära skatten när moms inte längre kommer att ingå 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 skattedeklaration 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 skattedeklarationen 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 skattedeklaration redan från innevarande år.

KR i Stockholm har i beslut den 2002-04-19 (mål nr 2263-2002) uttalat sig beträffande fråga i samband med ansökan om betalningssäkring om ett bolag har rätt att redovisa moms i självdeklaration eller om redovisning ska ske varje månad. Bolaget var registrerat för att redovisa moms i självdeklarationen. Efter utredning beräknades bolagets utgående moms för januari 2002 till 450 000 kronor. Vid detta förhållande ansåg KR att bolaget inte hade rätt att redovisa moms i självdeklarationen. Momsen skulle beräknas utifrån bestämmelserna vid redovisning en gång per månad i skattedeklaration. Det förhållandet att SKM ännu inte beslutat om sådan redo-

visning föranledde inte annan bedömning. Den period vilken fordringen 450 000 kronor avsåg hade därför gått till ända och KR beslutade att 450 000 kronor av bolagets egendom fick tas i anspråk genom betalningssäkring.

4.4.3 Ändring till självdeklaration

Om den skattskyldige redovisar i skattedeklaration 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 skattedeklaration beror på en tidigare begäran från honom om detta redovisningsätt trots att omsättningen inte beräknades överstiga en miljon kronor. Ett beslut om redovisning i skattedeklaration efter en sådan begäran gäller minst två på varandra följande beskattningsår (se avsnitt 4.3.4). Ändring av redovisningsätt 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 skattedeklarationer 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 skattedeklaration beskattningsåret ut.

4.4.4 Förfarandebestämmelserna i LSK och TL

10 kap. 31 § 2 st. SBL

I fråga om förfarandet vid mervärdesbeskattningen gäller då bestämmelserna i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt taxeringslagen (1990:324). *Lag (2001:1239)*.

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 TL hänvisas till TAXHL 1996 och Handledning för taxeringsprocess 1989. I Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering del 1 behandlas reglerna i LSK. 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 SKM som är behörig att fatta beslut enligt 2 kap. 1, 2 och 5 §§ SBL.

Av 3 kap. LSK framgår 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. Av 3 kap. 14 § LSK framgår att den som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa moms i sin självdeklaration ska lämna de uppgifter som SKM behöver för att besluta om moms. Detta innebär att sådan momsredovisning som får ske i självdeklarationen ska innehålla de uppgifter som räknas upp i 10 kap. 17 § 1 st. 5–6 p. SBL.

4.4.5 Redovisningsperiod

10 kap. 16 § SBL

Redovisningsperioden för mervärdesskatt som skall redovisas i en självdeklaration utgörs av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattning. *Lag (1997:483).*

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 skattedeklaration anger 10 kap. 22 § SBL när skattedeklarationen senast ska ha kommit in till SKM.

Momsen ingår i preliminär skatten

När redovisning av moms sker i självdeklaration ingår moms i den slutliga skatten, 11 kap. 10 § SBL. Av 4 kap. 1 § SBL framgår att preliminär skatt ska betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Hur den preliminära skatten ska beräknas framgår av 6 kap. SBL (F-skatt) och 7 kap. SBL (särskild A-skatt).

EG-dom: C-10/92 Balocchi

I EG-domen C-10/92 Balocchi har frågan om en nationell regel avseende interimbetalning, som ska göras före redovisningsperiodens slut, strider mot sjättedirektivet varit föremål för bedömning. Det belopp som skulle betalas uppgick till 65 % av det belopp som betalats (eller skulle ha betalats) den motsvarande perioden föregående år eller 65 % av ett uppskattat belopp för innevarande period. Någon möjlighet till jämkning fanns inte. Domstolen fann att en sådan regel utan möjlighet till jämkning strider mot sjätte direktivet, eftersom den skattskyldige, i vissa fall, kan bli skyldig att betala moms avseende en transaktion som ännu inte ägt rum. En sådan nationell lagstiftning får till följd att direktivets bestämmelse om interimbetalning omvandlas till förskotts betalning. Av direktivet framgår att medlemsstaterna endast bör

kräva momsbetalningar avseende transaktioner som ägt rum.

För de som är skattskyldiga enligt ML och redovisar momsen i självdeklarationen torde detta åtminstone innebära att momsen endast får ingå i F-skatten för de månader då momspliktiga transaktioner förekommit.

4.5 Särskild skattedeklaration

10 kap. 32 § SBL

Den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen (1994:200) skall redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. Deklarationen skall lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet. *Lag (2002:400).*

10 kap. 32 c § SBL

Särskild skattedeklaration skall lämnas till Riksskatteverket enligt fastställt formulär.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en särskild deklARATION.

Vad som sägs i 10 kap. 24–27 §§, 11 kap. 16 och 18 §§, 14 kap. 6 §, 15 kap. 4–6 §§, 21 kap. 9 och 11 §§ samt 23 kap. 9 § om skattedeklaration skall, om inte något annat anges, gälla även särskilda skattedeklarationer. *Lag (2002:400).*

Beror skattskyldigheten till moms endast på förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor från annat EGT-land ska särskild skattedeklaration lämnas, se vidare avsnitt 27.

4.6 Avveckling av verksamheten

10 kap. 37 § SBL

Om en verksamhet avvecklas, skall redovisningen fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts. *Lag (1997:483).*

Redovisning i skattedeklaration respektive självdeklaration ska lämnas till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen av verksamheten slutförts. Är den skattskyldige registrerad för redovisning i skattedeklaration och ändringen innebär att beskattningsunderlaget minskas så att redovisning i stället kan ske i självdeklaration så kan registreringen ändras till redovisning i självdeklarationen. Den skattskyldige ska då meddela SKM. En ändring till redovisning i självdeklaration måste ske från ett beskattningsårs början. Vid ändring av redovisning till självdeklaration kan debiteringen av preliminär skatt påverkas.