

5 Debitering av preliminär skatt

4 kap. 1–2 samt 4–5 §§ SBL

6 kap. 1–6 §§ SBL

7 kap. SBL

10 kap. 1–8 §§ SBL

11 kap. 3–5 §§ SBL

16 kap. 5 § SBL

12–16 §§ SBF

Prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Sammanfattning

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

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

ut den huvudsakliga ersättningen för arbete ska göra skatteavdrag enligt tabell. Andra utbetalare ska dra av 30 %.

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

5.1 Särskild A-skatt, SA-skatt

Komplement till skatteavdrag

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

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

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

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

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

5.2 F-skatt

5.2.1 Allmänt

F:et i F-skatt står för företagare

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

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

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

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

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

5.3 Debitering av F-skatt och SA-skatt

5.3.1 Allmänt

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

Lika stora belopp varje månad

F-skatt och SA-skatt ska debiteras i en post och ska betalas med lika stora belopp varje månad under tiden februari–januari. Vid debitering efter inkomstårets ingång ska skatten betalas med lika stora belopp i var och en av de månader som återstår efter debiteringsmånaden eller, om skatten debiteras efter den 20 i en månad, efter den följande månaden. En debitering som beslutas den 20 mars ska således betalas med lika stora belopp under tiden april–januari, medan en debitering som beslutas den 21 mars ska betalas med lika stora belopp under tiden maj–januari.

Debitering efter den 20 december inkomståret

Om skatten debiteras efter den 20 december inkomståret ska hela beloppet betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar gått efter beslutdagen.

Den som startar en näringsverksamhet har dock möjlighet att efter begäran få uppskov i tre månader med betalningen av F-skatt och SA-skatt (se vidare avsnitt 5.5.3). SKV får också på begäran av den skattskyldige besluta att F-skatt och SA-skatt ska betalas endast under vissa kalendermånader vid utpräglad säsongsverksamhet (se vidare avsnitt 5.5.2).

Det minsta belopp som får debiteras uppgår till 2 400 kr (11 kap. 4 § SBL). Det innebär att den lägsta månatliga debiteringen blir 200 kr.

Preliminär F-skatt och SA-skatt debiteras antingen enligt den s.k. schablonmetoden eller med ledning av preliminär taxering. Skatt enligt schablonberäkning ska debiteras senast den 18 januari under inkomståret. Skatt som grundar sig på preliminär taxering ska debiteras så snart som möjligt. Efter inkomstårets utgång får F-skatt och SA-skatt debiteras endast om det finns särskilda skäl. Beslut om höjning av debiterad preliminärskatt får inte ske efter den 30 juni året efter inkomståret (se avsnitt 5.6).

5.3.2 Vad ska ingå i den debiterade preliminära skatten?

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

- kommunal inkomstskatt,

- statlig inkomstskatt,
- expansionsfondsskatt,
- förmögenhetsskatt,
- fastighetsskatt,
- avkastningsskatt på pensionsmedel,
- särskild löneskatt på pensionskostnader,
- allmän pensionsavgift,
- egenavgifter,
- särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
- begravningsavgift om den inte ingår i avgift till registrerat trossamfund,
- mervärdesskatt som ska redovisas i självdeklaration,
- allmän löneavgift och
- avgift till registrerat trossamfund.

Vid beräkning av egenavgifter ska hänsyn tas till den generella resp. regionala nedsättning som den skattskyldige kan vara berättigad till, se vidare avsnitt 12.9.

Begravningsavgift och avgift till trossamfund

Församlingsskatt ingår inte längre i den kommunala inkomstskatten. Denna består numera bara av allmän kommunalskatt och landstingsskatt. Församlingsskatten har ersatts av begravningsavgift enligt 9 kap. begravningslagen (1990:1144) och avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund. Utöver Svenska kyrkan har följande trossamfund beviljats upp-
bördshjälp med att ta in avgiften till samfundet via skattsedeln.

- Evangeliska Frikyrkan
- Frälsningsarmén
- Metodistkyrkan i Sverige
- Romersk-katolska kyrkan
- Svenska Alliansmissionen
- Svenska Baptistsamfundet
- Svenska Missionskyrkan

Skattereduktion

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

- särskild skattereduktion enligt lagen (2003:821) om särskild skattereduktion vid 2005 års taxering
- skattereduktion enligt lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt, samt
- skattereduktion enligt 65 kap. 9–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), dvs.
- skattereduktion för fackföreningsavgift
- skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa
- skattereduktion för sjöinkomst
- skattereduktion för allmän pensionsavgift
- skattereduktion för underskott av kapital

Däremot ska skattereduktion enligt lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation inte beaktas vid beräkning av preliminär skatt eller ändrad beräkning. Inte heller skattereduktion enligt lagen (2003:1204) om skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus ska beaktas vid beräkning av preliminär skatt.

Beträffande reglerna om skattereduktion, se avsnitt 12.15.

5.3.3 Schablonberäkning

5.3.3.1 Allmänt

Schablonberäkning av debiterad preliminärskatt sker med utgångspunkt i den slutliga skatten enligt taxeringen året före det aktuella inkomståret. Om F-skatt eller SA-skatt ska bestämmas för inkomståret 2004 är det alltså den slutliga skatt som bestämts vid 2003 års taxering och som normalt avser 2002 års inkomster som ska ligga till grund för beräkningen.

Förutsättning för schablonberäkning är att den skattskyldige vid debiteringstillfället har antingen

- skatteformen F-skatt eller FA-skatt eller
- gällande debitering av SA-skatt under inkomståret 2003.

Det sistnämnda innebär att för den som haft en SA-skatt för 2003 men har fått den nedsatt till 0 kr kommer någon schablonberäkning för 2004 inte att göras. Däremot kommer alltså den som har F-skatt, men fått debiteringen nedsatt till 0 kr att schablondebiteras.

Schablonberäkning sker inte heller för de skattskyldiga där skattekontoret senast i mitten av december 2003 manuellt registrerat in belopp för 2004.

Huvudregel	<p>Debitering sker med ett belopp motsvarande 110 procent av den skattskyldiges slutliga skatt året före inkomståret.</p> <p>Om den slutliga skatten understiger den debiterade preliminära skatten, och detta inte beror på ändrad beräkning enligt 6 kap. 5 § SBL, ska preliminär skatt tas ut med 105 % av den slutliga skatten.</p>
Stoppregel	<p>Preliminär skatt enligt schablon får inte tas ut med ett lägre belopp än som motsvarar den senast debiterade preliminära skatten (6 kap. 1 § SBL).</p> <p>Huvudregeln för debitering av preliminär skatt för inkomståret 2004 är att den preliminära skatten beräknas enligt schablon till 110 % av den slutliga skatten enligt 2003 års taxering. Om den slutliga skatten är lägre än den preliminära som ursprungligen debiterats för inkomståret 2002 tas preliminär skatt ut med 105 % av den slutliga skatten. Lägre belopp än som debiterats i preliminär skatt för inkomståret 2003 får dock inte bestämmas.</p> <p>Vid såväl schablondebitering som övrig debitering av F-skatt och SA-skatt gäller att hänsyn ska tas till de bestämmelser som ska tillämpas när slutlig skatt bestäms.</p> <p>Vad som ingår i slutlig skatt framgår av 11 kap. 10 § SBL. I slutlig skatt ingår numera bl.a. gottskrivning vid minskning av expansionsfond och överskjutande ingående moms. Däremot ingår inte skattetillägg och förseningsavgift i slutlig skatt.</p>
Skattereduktion för bredband	<p>Skattereduktion för bredband ska inte beaktas vid beräkning av preliminär skatt eller ändrad beräkning av sådan skatt, 19 § lagen (2000:1380) om skattereduktion för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation. Eftersom skattereduktion för bredband ingår i den slutliga skatten, har denna i förekommande fall justerats för sådan reduktion.</p>
Skatteavdrag ska beaktas	<p>Vid schablonberäkning ska, om möjligt, hänsyn tas till den A-skatt som den skattskyldige kan ha att betala genom skatteavdrag och andra belopp som enligt 11 kap. 14 § 2 st. 1 SBL kan komma att tillgodoräknas den skattskyldige i samband med slutskatteavstämningen (6 kap. 6 § SBL). De belopp som ska tillgodoräknas enligt 11 kap. 14 § 2 st. 1 SBL är följande.</p> <ul style="list-style-type: none">- A-skatt som enligt skatteverkets beslut ska betalas av den som tagit emot ersättning för arbete utan att ha fått vidkännas föreskrivet skatteavdrag,- skatt som överförts från annan stat,- särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som betalats för sådan tid under beskattningsåret då den skattskyldige varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Vid schablonberäkning av F-skatt och SA-skatt föreligger betydande svårigheter att med någon större exakthet beräkna den A-skatt som den skattskyldige kan komma att betala genom skatteavdrag. För den som ska betala SA-skatt ska skatteavdrag alltid göras från ersättning för arbete. För fysiska personer och dödsbon ska skatteavdrag dessutom alltid göras från kapitalinkomster oavsett om personen har F-, FA-skatt eller ska betala SA-skatt. För den som har F-skatt eller FA-skatt ska vidare skatteavdrag alltid göras från pension, sjukpenning och annan ersättning som likställs med ersättning för arbete och som anges i 5 kap. 2 § 2 st. SBL. För den som har FA-skatt ska skatteavdrag dessutom göras från kontant ersättning för arbete i de fall F-skattsedeln inte återopas skriftligen.

Skattskyldiga med SA-skatt och FA-skatt

Vid schablonberäkning för 2004 beaktas beräknat skatteavdrag enligt följande.

Den slutliga skatten minskas med det skatteavdrag som tillgodoförts vid 2003 års taxering. Om den slutliga skatten räknas upp med 5 % räknas också skatteavdraget upp med 5 % och med 10 % om den slutliga skatten räknas upp med 10 %.

Exempel

Slutlig skatt 165 000 kr. Skatteavdrag 30 000 kr. Ursprunglig debiterad preliminärskatt 2002 uppgår till 135 000 kr. Debiterad preliminärskatt 2003 140 000 kr.

Den slutliga skatten överstiger den ursprungligen debiterade preliminärskatten för 2002. Uppräkning av den slutliga skatten ska därför göras med 10 %. Skatteavdraget räknas då också upp med 10 % och dras därefter ifrån den uppräknade slutliga skatten, vilket blir 148 500 kr [110 % av (165 000 kr–30 000 kr)]. Detta belopp är högre än preliminärskatten 2003 och blir således den schablonberäknade preliminärskatten för 2004. Schablondebiteringen för 2004 blir således 148 500 kr.

Skattskyldiga med F-skatt

Den slutliga skatten minskas med dels det skatteavdrag på kapitalinkomster som tillgodoförts vid 2003 års taxering, dels med 30 % av skattepliktiga pensionsinkomster vid 2003 års taxering. I likhet med vad som gäller för SA-skatt och FA-skatt räknas skatteavdraget upp med 5 eller 10 % beroende på hur den slutliga skatten räknas upp.

Exempel

Den slutliga skatten uppgår till 52 000 kr. Pensionsinkomst 60 000 kr. Skatteavdrag på kapitalinkomster 3 000 kr. Ursprunglig debiterad preliminärskatt för 2002 uppgår till 61 000 kr. Debiterad preliminärskatt för 2003 40 000 kr.

Den slutliga skatten, 52 000 kr, är mindre än preliminärskatten för 2002. Uppräkning av den slutliga skatten ska därför göras med 5 %. Skatteavdraget blir 21 000 kr (30 % av 60 000 kr + 3 000 kr) och räknas också upp med 5 % och dras därefter ifrån den uppräknade slutliga skatten, vilket blir 32 550 kr [105 % av (52 000 kr–21 000 kr)]. Detta belopp är lägre än preliminärskatten 2003, varför 40 000 kr blir den schablonberäknade preliminärskatten för 2004.

Moms ska medtas i vissa fall

Av 6 kap. 2 § SBL framgår att vid schablonberäkning hänsyn om möjligt ska tas till moms som ska redovisas i självdeklaration om den inte ingår i den slutliga skatten vid den årliga taxeringen året före inkomståret. Moms som ska redovisas i självdeklaration men inte ingår i den slutliga skatten vid 2003 års taxering förekommer i fall då den skattskyldige inte redovisat moms i sin självdeklaration 2003 avseende 2002 års inkomst.

Särskilda bestämmelser vid brutet räkningsår

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

5.3.3.2 Schablondebiterad F-skatt för handelsbolag

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

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

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

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

Alltid preliminär taxering när PD lämnats

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

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

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

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

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

5.4 Skyldighet att lämna preliminär självdeklaration, 10 kap. SBL

5.4.1 Allmänt

Skärpta bestämmelser

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

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

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

Föreläggande

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

Om SKV i ett enskilt fall uppmärksammat, t.ex. genom delårsrapport, att en preliminär självdeklaration bort lämnas kan SKV enligt 10 kap. 27 § SBL förelägga den skattskyldige att komma in med en preliminär självdeklaration. Om den preliminära självdeklarationen är ofullständig kan SKV förelägga den skattskyldige att komplettera den.

Vite

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

Oriktig uppgift

Om någon uppsåtligt lämnat oriktig uppgift i en preliminär självdeklaration och uppgiften lett till att för låg skatt debiterats kan denne dömas för skattebrott enligt bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69). Förseningsavgift kan inte påföras.

5.4.2 Vad en preliminär självdeklaration ska ta upp

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

Preliminär självdeklaration ska lämnas till SKV enligt fastställt formulär. Preliminär taxering görs vanligtvis med ledning av preliminär självdeklaration, SKV 4314. Den som startar eller tar över en verksamhet ska i stället använda den preliminära självdeklaration som ingår i "Skatte- och avgiftsanmälan", SKV 4620, om personen även ansöker om F-skatt (9 § SBF).

Skatte- och avgiftsanmälan ska normalt lämnas till SKV senast två veckor innan verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas. Detta följer av 3 kap. 2 § SBL.

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

5.4.3 Uppgift om kommande utbetalningar

Föreläggande

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

5.5 Betalning av F-skatt och SA-skatt

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

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

Omsättning över 40 miljoner kronor

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

Debitering efter 20 december inkomståret

Om F-skatt och SA-skatt debiteras efter den 20 december inkomståret tillämpas en betalningsfrist om 30 dagar. Betalningen ska vara bokförd hos SKV senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar gått efter beslutdagen.

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

Exempel

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

5.5.2 Säsongsdebitering

Enligt 11 kap. 5 § 2 st. SBL får SKV på begäran av den skattskyldige besluta att F-skatt och SA-skatt ska betalas endast under vissa kalendermånader, om den skattskyldiges näringsverksamhet pågår endast en del av kalenderåret och det finns särskilda skäl.

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

Denna princip har vållat problem för företag där verksamhet pågår under endast en del av året. I prop. 1996/97:100 s. 406 ges som exempel på sådana verksamheter, t.ex. en campingplats, som har öppet endast under sommarmånaderna. Företaget har i detta fall inkomstmöjligheter först när verksamheten öppnas för året.

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

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

Reglerna om säsongsdebitering gäller endast vid utpräglat säsongsarbete där den skattskyldiges näringsverksamhet pågår under en del av kalenderåret (prop. 1996/97:100 s. 580) och ska inte tillämpas beträffande företag med kraftiga säsongsvariationer. Normalt torde därför inte lantbrukare, författare och konstnärer omfattas av reglerna om säsongsdebitering.

5.5.3 Uppskov med betalningen vid nystartad näringsverksamhet

Som framgår av avsnitt 5.3.1 ska skatten betalas med lika stora belopp i de månader som återstår efter debiteringsmånaden. Om debitering sker efter den 20:e ska fördelning i stället ske fr.o.m.

den andra månaden efter debiteringsmånaden.

För nystartade företag kan detta innebära likviditetsproblem då många företag ofta har låga inkomster under inledningsskedet. SKV får därför enligt 11 kap. 5 § 3 st. SBL på begäran av en skattskyldig som startar en näringsverksamhet besluta om uppskov i tre månader med att börja betala F-skatt och SA-skatt. Uppskovet innebär att skatten ska börja betalas tre månader senare än annars, om debiteringen beslutas den 15 mars ska skatten således betalas med lika stora belopp under tiden juli–januari.

Om den skattskyldige startar näringsverksamheten sent under inkomståret, kan uppskov med betalning av den debiterade skatten bli aktuellt för såväl inkomståret som för nästkommande inkomstår.

Exempel

Hilmer S. startar en VVS-firma i oktober 2003. Han ansöker om F-skatt och begär samtidigt uppskov med betalning av den debiterade preliminärskatten. Den 21 oktober 2003 tilldelar SKV Hilmer S. F-skatt och bestämmer samtidigt den debiterade preliminärskatten för 2003 till 20 000 kr. Då Hilmer S. begärt uppskov ska skatten betalas i sin helhet den 12 mars 2004. Men Hilmer har också rätt till uppskov med 2004 års debiterade preliminärskatt. I det fallet innebär uppskovet att skatten ska betalas med lika stora belopp under tiden mars–januari.

Om Hilmer inte begärt uppskov skulle skatten för 2003 i stället ha betalats med lika stora belopp under tiden december–januari och skatten för 2004 med lika belopp under tiden februari–januari.

Uppskov ska dock inte medges i följande fall.

- Om näringsverksamheten har övertagits av någon annan,
- om den skattskyldige redan bedriver näringsverksamhet, eller
- om särskilda skäl talar emot det.

De särskilda skäl som talar emot uppskov kan enligt prop. 2002/2003:5 t.ex. vara skatteskulder eller annat som i sig skulle utgöra hinder mot att utfärda F-skattsedel. Också om det är känt att den skattskyldige inte brukar betala sina skatteskulder bör SKV kunna vägra uppskov.

5.6 Ändrad beräkning av F- och SA-skatt

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

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

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

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

SKV får inte höja debiteringen efter den 30 juni taxeringsåret.

Betydande belopp

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

Av prop. 1996/97:100 s. 562 och 565 framgår att med belopp som är ”betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden” bör gälla att skillnaden mellan den preliminära och den beräknade slutliga skatten ska vara omkring 30 % av den preliminära skatten, dock lägst 0,2 prisbasbelopp.

Prisbasbeloppet för år 2004 är 39 300 kr vilket innebär att ändringsbeloppet bör uppgå till ca 7 900 kr.

SKV är av den uppfattningen att gränsen på 30 % av den preliminära skatten inte bör tillämpas. En sådan tillämpning skulle enligt SKV:s uppfattning få orimliga konsekvenser för många skattskyldiga. Exempelvis skulle den angivna gränsen innebära att en person med en preliminär skatt på 100 000 kr och som beräknar få en slutlig skatt på 75 000 kr inte kunna få ändrad beräkning.

Särskilda skäl

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

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

Om den skattskyldige har debiterad F- eller SA-skatt och har att vidkännas skatteavdrag ska en ändrad beräkning som leder till lägre preliminärskatt i första hand avse den debiterade skatten (14 § SBF). Därefter ändras beräkningen av skatteavdrag på huvudinkomst, därefter på sidoinkomster och i sista hand på skatteavdrag på ränta och utdelning (24 § SBF).

Turordning

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

5.6.2 Ändrad beräkning som leder till högre preliminärskatt

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

Turordning

1. Skatteavdrag på huvudinkomst
2. Debiterad skatt

3. Skatteavdrag på sidoinkomst

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

Undantag

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

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

skattepliktiga enligt 15 kap. 8 § inkomstskattelagen

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

5.6.3 Återbetalning av preliminär skatt

Återbetalning av skatt kan bli aktuell sedan SKV fattat beslut om ändrad beräkning av F-skatt eller SA-skatt. Om den ändrade beräkningen leder till ett överskott på skattekontot, utbetalas överskottet i samband med nästa kontoavstämning om det inte finns hinder mot återbetalning (se kapitel 19).

5.7 Debiterad preliminärskatt vid konkurs

5.7.1 Allmänt

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

Frågan om skattskyldighet i samband med konkurs är inte reglerad i skatteförfattningarna. Frågan måste därför lösas med ledning av rättspraxis, se *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering*, del 3, kapitel 21.

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

All debiterad preliminärskatt som förfallit till betalning innan beslut om konkurs kan göras gällande i konkursen. Om en redovisningsperiod (kalendermånad) har gått till ända men förfalldagen inte inträffat kan även denna period göras gällande. Om en

skattskyldig försätts i konkurs under en redovisningsperiod beräknas fordran utifrån trettiondelar.

Exempel

En skattskyldig försätts i konkurs den 10 april 2004. I konkursen kan den preliminära skatten som förfaller till betalning den 13 april och 10/30 av den debiterade preliminära skatten som förfaller till betalning den 12 maj göras gällande. Preliminärskatten har inte förfallit till betalning men får anses belöpa på tiden innan beslut om konkurs.

5.7.2 Debiterad preliminär skatt för konkursgäldenär

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

En konkursgäldenär kan beskattas för vissa inkomster under konkursen (se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet, del 3, kapitel 21). En debiterad preliminärskatt bör därför inte sättas ned enbart på den grunden att den skattskyldige har försatts i konkurs. Nedsättning bör ske endast i de fall den debiterade preliminärskatten är för hög i förhållande till den slutliga skatt den skattskyldige kan komma att påföras.

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

5.7.2 Fastighetsskatt

Enligt 2 § lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt är ägaren eller den som enligt fastighetstaxeringslagen ska anses som ägare skattskyldig för fastighetsskatt. I samband med konkursutbrott förlorar ägaren rådigheten över den egendom som ingår i konkursboet. Att fastighetsägaren förlorar rådigheten innebär dock inte att konkursboet blir ägare till fastigheten.

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

Exempel

En bostadsrättsförening försätts i konkurs den 10 april 2004. Det förhållandet att bostadsrättsföreningen förlorat rådigheten över sin fastighet innebär inte någon förändring av ägarförhållandet. Bostadsrättsföreningen är fortfarande ägare till fastigheten under konkursen och således skattskyldig för fastighetsskatt. Föreningen har fram till konkursutbrottet betalat sin fastighetsskatt i form av F-skatt.

SKV ska återkalla bostadsrättsföreningens F-skattsedel och i stället tilldela bostadsrättsföreningen (konkursgäldenären) SA-skatt som täcker fastighetsskatten.

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

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

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