

11 Beskattningsbeslut

1 kap. 4 § SBL

11 kap. 1-2 §§, 16-20 §§ SBL

27-28 §§ SBF

prop. 1996/97:100 sid. 531, 578-579, 586-589 (ett nytt system för skatteinbetalningar, m.m.)

prop. 2000/01:7 sid. 32 (förenklad skattedeklaration)

prop. 2000/01:117 sid. 72 (arvs- och gåvoskattens infogning i skattekontosystemet, m.m.)

prop. 2001/02:45 sid. 33-34, 52 (sänkt skatt på böcker och tidskrifter, m.m.)

SOU 1996:100 (Nytt system för skattebetalningar)

Sammanfattning

Genom ett beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig ska betala eller få tillbaka skatt och skattens storlek. Bestämmelsen reglerar inte frågan om inbetalning eller återbetalning utan endast frågan om skattekontot ska debiteras eller krediteras ett belopp och beloppets storlek.

Paragrafen omfattar alla skatter och avgifter som omfattas av SBL vilket också inbegriper SKM:s beslut att fastställa skatteavdrag.

SKM får hänföra en ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret.

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen.

Om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen får skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grundval av tillgängliga uppgifter gäller i stället bestämmelserna om skönsbeskattning samt en möjlighet till skönsbeskattning enligt en schablonmetod.

Bestämmelser om beskattningsbeslut avseende preliminär skatt och slutlig skatt behandlas i andra kapitel i denna handledning.

11.1 Innebörden av beskattningsbeslut (11 kap. 1-2 §§)

11.1.1 Tillämpningsområde

I första paragrafen anges vad som avses med beskattningsbeslut. Tillämpningsområdet gäller i fråga om alla skatter och avgifter som omfattas av SBL. Paragrafen omfattar också SKM:s beslut att fastställa skatteavdrag. Bestämmelsen reglerar inte frågan om inbetalning eller återbetalning utan endast frågan om skattekontot ska debiteras eller krediteras ett belopp och beloppets storlek (jfr prop. 1996/97:100 s. 579). Bestämmelser om inbetalning och återbetalning finns i 17, 18 respektive 19 kap. SBL.

11.1.2 Beskattningsbeslut

Genom ett beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig ska betala (skattekontot debiteras) eller få tillbaka (skattekontot krediteras) skatt och skattens storlek.

Exempel:

SKM har efter utredning omprövat AB A:s momsredovisning avseende beskattningsperioden juli 1999. Omprövningsbeslutet medför att bolaget ska betala ytterligare skatt med 5 000 kr. SKM registrerar beskattningsbeslutet på bolagets skattekonto (debitering). Eftersom det på bolagets skattekonto inte finns 5 000 kr för den ytterligare skatten gör bolaget en inbetalning så att täckning finns för den tillkommande debiteringen på förfallodagen. Om bolagets skattekonto redan visat på ett överskott (minst 5 000 kr) hade bolaget inte behövt göra någon inbetalning i samband med förfallodagen. Det är saldot på skattekontot som avgör om bolaget behöver göra en inbetalning eller ej.

Flera ställningstaganden

Ett beskattningsbeslut som innebär att SKM avviker från den skattskyldiges uppgifter eller prövar ett yrkande kan innehålla tre delmoment. Dessa är dels ett ställningstagande i sakfrågan, dels ett fastställande av underlaget för att ta ut skatt och dels ett bestämmande av skatten. SKM ska ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt (jfr 21 kap. 1 § SBL).

Det uttryckliga lagstöd som finns för fastställande av underlag för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt 1 kap. 1 § TL saknas i SBL beträffande fastställande av underlag för arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, moms och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Detta innebär sannolikt att SKM endast kan ompröva

en fråga, som t.ex. innebär en omfördelning inom samma beskattningsperiod av underlaget för arbetsgivaravgifter, om beslutet kan ha betydelse, direkt för beskattningsperioden eller i framtiden, för betalning eller återbetalning av skatt (jfr 21 kap. 1 § SBL).

Att även sådana beslut som inte medför att skatt ska betalas eller återbetalas kan vara beskattningsbeslut framgår av uttalande i författningskommentarerna. ”På skattekontot avses även sådana beskattningsbeslut som inte medför att skatt skall betalas eller återbetalas får registreras. Någon särskild bestämmelse om detta har emellertid inte ansetts nödvändig ”. (Prop. 1996/97:100 s. 531).

**Vilka beslut är
beskattnings
beslut**

I första paragrafens andra stycke görs en uppräknning av vissa beslut som anses vara beskattningsbeslut. Beskattningsbeslut är beslut enligt 12 kap. SBL som innebär att någon åläggs betalningsansvar, t.ex. SKM:s beslut om betalningsansvar i vissa fall för arbetstagaren när arbetsgivaren inte gjort föreskrivet skatteavdrag, utbetalares betalningsansvar i vissa fall när han inte har gjort anmälan som han varit skyldig att göra enligt 5 kap. 7 § eller allmän domstols beslut om ansvar för företrädare.

Definitionen av beskattningsbeslut ger upphov till ett antal frågor, inte minst genom att omprövningsbeslut enligt 21 kap. 1 § SBL är beskattningsbeslut. En fråga som då uppkommer är om ett registreringsbeslut enligt 3 kap. SBL är ett beskattningsbeslut, dvs. kan ett sådant beslut ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt? Ett sådant beslut torde inte kunna jämföras med ett beskattningsbeslut trots att registreringen i sig är en förutsättning för att olika debiterings- och/eller krediteringsbeslut ska kunna leda till betalning alternativt återbetalning av skatt. Fler exempel på beslut som inte torde vara beskattningsbeslut är beslut om vite, revision och anstånd med att lämna SKD.

Beskattningsbeslut fattas beträffande preliminär skatt, slutlig skatt och skatt med anledning av en skattedeklaration eller andra uppgifter. Även beslut att påföra skattetillägg och förseningsavgift är beskattningsbeslut. Till beskattningsbeslut torde också hänföras beslut om anstånd med inbetalning av skatt samt beslut om befrielse från betalningsskyldighet.

Beslut i fråga om återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 § ML (avdragen ingående skatt vid s.k. frivillig skattskyldighet) är också beskattningsbeslut. Detsamma gäller för beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ ML.

I en ny punkt (4) i andra stycket har tagits in en bestämmelse som likställer beslut om betalningsskyldighet för arvs- och gåvoskatt enligt bestämmelserna i AGL med beskattningsbeslut i SBL:s mening. Bestämmelsen leder bl.a. till att även skatt som bestämts

enligt bestämmelserna i AGL ska registreras på skattekontot (jfr 3 kap. 5 § 3 st. SBL). (Prop. 2000/01:117 s. 72)

Beslut om vissa debiteringsåtgärder enligt 11 kap. 20 § SBL är beskattningsbeslut. Se nedan avsnitt 11.4.

Beskattningsbeslut för varje redovisningsperiod och för varje skatt

Enligt 11 kap. 2 § SBL fattas beskattningsbeslut för varje redovisningsperiod för sig. Beslut fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklARATION och andra tillgängliga uppgifter. En redovisningsperiod avseende skatter och avgifter som redovisas i skattedeklARATION omfattar i regel en kalendermånad (jfr 10 kap. 14-15 §§ SBL).

Ändring hänförd till sista redovisningsperioden

SKM får, när det gäller skatter som ska redovisas i en SKD, hänföra en ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. En sådan ändring som görs under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperioden som berörs av ändringen.

Det ankommer på SKM att avgöra i vilka fall det är lämpligt att hänföra skatt för flera redovisningsperioder till en enda period. Regeln är avsedd att tillämpas när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt till rätta perioder och den ska således tillämpas med viss restriktivitet (jfr prop. 1996/97:100 s. 579). Normalt bör SKM:s utredning ge svar på vilken redovisningsperiod en ändring av ett beskattningsbeslut ska hänföras till. Om ändringen i ett beskattningsbeslut hänförs till rätt redovisningsperiod innebär det att ränteberäkningen, såväl vad gäller kostnads- som intäktsränta, blir korrekt samt att man undviker i framtiden uppkommande problem vid eventuella åtalsanmälningar och ärenden om företräदारansvar.

Ett exempel på när SKM kan hänföra ett beskattningsbeslut till den sista redovisningsperioden är i samband med avstämningsarbetet när lämnade kontrolluppgifter jämförs med redovisade uppgifter i SKD. I de fall en arbetsgivare, på SKM:s förfrågan, inte meddelar vilka perioder som en differens mellan lämnade uppgifter i kontrolluppgift och SKD ska hänföra sig till kan SKM hänföra ändringen till den sista perioden.

11.1.3 Elektroniskt dokument och beslut genom ADB

Enligt 27 § SBF får beslut enligt SBL sättas upp i form av ett elektroniskt dokument. För närvarande saknas tekniska förutsättningar för detta.

Enligt 28 § SBF får beslut enligt SBL fattas genom ADB vid schablonmässig skönsbeskattning. Övriga beslut enligt SBL får fattas genom ADB och skälen för beslutet enligt 20 § 1 st.

förvaltningslagen (1986:223) får utelämnas, exempelvis om beslutet inte går någon part emot eller om det av annan anledning är uppenbart obehövt att upplysa om skälen.

Då beslut fattas genom ADB anges normalt inte någon enskild tjänsteman som beslutsfattare utan besluten anses vara fattade av regionskattechefen.

Beslut genom ADB får dock inte fattas avseende särskild beräkningsgrund för skatteavdrag eller ändrad beräkning av F-skatt, särskild A-skatt eller skatteavdrag. Beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag får dock fattas genom ADB om beslutet stämmer överens med motsvarande beslut avseende det föregående inkomståret och om den skattskyldige inte anmält önskemål om ändrad beräkningsgrund.

11.2 Beslut om preliminär skatt och slutlig skatt

Bestämmelser om beskattningsbeslut om preliminär skatt (11 kap. 3-8 §§ SBL) behandlas i kapitel 7 och 8. Bestämmelser om beskattningsbeslut om slutlig skatt (11 kap. 9-15 §§ SBL) behandlas i kapitel 15-17.

11.3 Beslut med anledning av skattedeklaration eller andra uppgifter

11.3.1 Allmänt

Beskattningsbeslut fattas normalt med ledning av uppgifter som lämnas i en skattedeklaration. Om detta av någon anledning inte är möjligt, dvs. om deklaration inte har lämnats eller om en avlämnad deklaration är så bristfällig att skatten inte kan beräknas tillförlitligt, får beskattningsbeslut fattas efter skäligen grund, s.k. skönsbeskattning.

11.3.2 Skatteavdrag

Vad som sägs i SBL om skatt och skattskyldig gäller även belopp som genom skatteavdrag ska dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt och den som är skyldig att göra sådant avdrag (jfr 1 kap. 4 § SBL).

SKM:s beslut att fastställa skatteavdrag är ett beskattningsbeslut. Den skattskyldige åläggs i SBL inte någon uttrycklig skyldighet att betala A-skatt utan endast en skyldighet att vidkännas skatteavdrag från sin lön för betalning av sådan skatt. Däremot ska arbetsgivaren fortfarande vara skyldig att göra skatteavdrag för betalning

av arbetstagarens A-skatt. Detta nya synsätt, vars syfte är att förenkla lagtexten, har gjort det möjligt att göra reglerna om skyldigheten att redovisa och betala in avdragen skatt mer lika dem som gäller i fråga om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och moms. Detta kräver också att skatteavdragen bestäms på samma sätt som arbetsgivaravgifter och moms (jfr prop. 1996/97:100 s. 578 f).

Ett viktigt syfte med överensstämmande regler för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och moms är att arbetet med att kräva in oredovisade belopp så långt som möjligt ska kunna samordnas. Dessutom ska samma administrativa åtgärd komma i fråga vid all oriktig redovisning (se prop. 1996/97:100 s. 588 f).

11.3.3 Deklaration i rätt tid (11 kap. 16-17 §§)

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklARATIONEN. Detta beslut utgör en motsvarighet till de grundläggande beslut varom stadgas i TL. Något motsvarande begrepp används inte i SBL.

Skatten beslutad enligt SKD

I paragrafen anges hur skatt som i föreskriven ordning redovisats i en skattedeklaration ska bestämmas. Skatten ska anses bestämd till det belopp som redovisats i deklARATIONEN. Detta gäller även om skatt har redovisats med noll kronor. Paragrafen gäller även då den skattskyldige fått anstånd med att lämna skattedeklaration om han kommer in med deklARATIONEN innan anståndstiden har gått ut. Beslutet anses vara fattat genom ett s.k. automatiskt beslut i och med att deklARATIONEN kommer till SKM (jfr prop. 1996/97:100 s. 587).

Beslutstidpunkt

Här uppkommer frågan om vid vilken tidpunkt beslutet fattas. Beslutet kan tidigast vara fattat när deklARATIONEN, rent faktiskt, kommer in till SKM och senast när uppgifterna i deklARATIONEN är bearbetade och registrerade. Enligt förarbetena anses besluten fattade i och med att deklARATIONEN kommer till SKM. Således krävs inte att uppgifterna i deklARATIONEN har registrerats för att ett beslut ska anses ha fattats. Frågan om beslutstidpunkten torde främst ha betydelse för frågan om när eventuellt brott har uppkommit (jfr prop. 1996/97:100 s. 587).

Bestämmelserna om automatiska beslut möjliggör att betalning av skatt som har redovisats i en deklARATION men inte betalats kan krävas in. SKM behöver således inte fatta något formligt beslut om skatten.

Exempel:

En SKD kommer in till SKM i vilken företaget redovisat såväl avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som moms. Genom ett automatiskt beslut fastställer SKM skatten i enlighet med de redovisade beloppen, även i de fall skatt har redovisats med noll kronor. Något beslut om skatten skickas inte ut.

Om den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § SBL inte behöver lämna någon skattedeklaration till följd av bestämmelserna i 10 kap. 13 § SBL, anses skatteavdraget och arbetsgivaravgifterna genom ett beslut ha bestämts till noll kronor vid den tidpunkt då deklARATIONEN annars skulle ha lämnats. Bestämmelsen avses främst komma i fråga för s.k. säsongsbetonade verksamheter.

11.3.4 Utebliven, försenad eller bristfällig deklARATION (11 kap. 18-18 a §§)

Skattedeklaration

När en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklARATIONEN, ska varje oredovisad skatt anses genom ett beslut ha bestämts till noll kronor. Om skatten redovisas senare anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Exempel:

Ett företag glömmer att skicka in sin SKD för redovisningsperiod juli 2002. Genom ett automatiskt beslut fastställer SKM varje oredovisad skatt till noll kronor. SKM skickar inte ut något särskilt beslut om detta. SKM överväger att ompröva beslutet och beskatta företaget på grundval av andra tillgängliga uppgifter vilket gör företaget uppmärksammat på att redovisning saknas. Företaget lämnar omgående in SKD för juli 2002. Detta medför att redovisningen automatiskt läggs till grund för beskattningen, eftersom SKM inte hunnit fatta något omprövningsbeslut.

Om SKM redan hade fattat ett omprövningsbeslut, exempelvis ett beslut om skönsbeskattning, hade företagens inlämnade SKD för juli 2002 givit upphov till ett omprövningsförfarande, vilket bl.a. uteslutit ett automatiskt beskattningsbeslut.

Förenklad skattedeklaration

En ny paragraf, 18 a, reglerar de fall då den som får lämna förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a § SBL ska lämna

redovisning i flera skattedeklarationer för samma redovisningsperiod och någon av dessa deklarationer lämnas för sent.

Skatten ska, även om den redovisas i en skattedeklaration som kommit in för sent, anses beslutad i enlighet med redovisningen. Detta gäller oavsett om skatten tidigare bestämts till noll kronor i avsaknad av redovisning eller till belopp som redovisats i en tidigare lämnad deklaration.

Paragrafen är inte tillämplig i de fall en skattskyldig begär omprövning av ett tidigare beslut genom att lämna in en rättad skattedeklaration. (Prop. 2001/02:45 s. 52).

11.3.5 Skönsbeskattning (11 kap. 19 §)

I första stycket anges att det av 21 kap. följer att beslut om skatt kan omprövas av SKM. Vid en omprövning ska skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Här framgår alltså hur skatten ska bestämmas när SKM finner skäl att ompröva ett beslut enligt 21 kap.

Tillgängliga uppgifter

Paragrafen innehåller vidare en bestämmelse som innebär att om en tillförlitlig beräkning inte kan göras på grundval av tillgängliga uppgifter ska skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (skönsbeskattning).

Denna formulering synes innebära att förutsättningen för skönsbeskattning är frånvaron av ”tillgängliga uppgifter”, inte enbart frånvaron av en skattedeklaration.

Schablonmetoden

När SKM vid skönsbeskattningen beräknar skatten får, om inte omständigheterna talar för något annat, varje skatt som enligt 18 § har bestämts till noll kronor bestämmas till det högsta av de belopp som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, alltså skönsbeskattning enligt schablon. Om endast överskjutande ingående skatt har bestämts för de tre perioderna ska dock nollbeslutet rörande moms kvarstå.

Vid skönsbeskattning enligt schablonmetoden gäller inte den utredningsskyldighet som SKM normalt har innan beslut fattas. Ett beslut om skönsbeskattning enligt schablon fattas, med stöd av 28 § SBF, genom ADB.

Exempel:

AB A har i slutet av 2002 lämnat in SKD och redovisat underlag för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och moms enligt följande:

Månad	Avdragen skatt	Arbetsgivaravgifter	Moms
Oktober	22 000	18 000	- 15 000 (negativ)
November	23 500	19 000	- 22 000
December	21 000	8 500	- 2 000

AB A lämnar inte in någon SKD för januari 2003 vilket innebär att SKM, med automatik, fastställer varje oredovisad skatt till noll kronor med stöd av 18 §.

SKM överväger att fastställa oredovisade skatter genom skönsbeskattning enligt schablonmetoden. Det maskinella systemet föreslår därför följande skönsbeskattning:

Månad	Avdragen skatt	Arbetsgivaravgifter	Moms
Januari	23 500	19 000	0

Eftersom endast överskjutande ingående moms har bestämts för de tre senaste redovisningsperioderna kvarstår nollbeslutet beträffande momsen. Skönsbeskattningsbeslut enligt schablonmetoden fattas med andra ord endast för avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Det är naturligtvis inget som hindrar att SKM på annan grund skönsmässigt uppskattar även momsen.

Omprövningsbeslutet, skönsbeskattningen, fattas i praktiken inte genom ADB eftersom skattetillägg ofta tas ut i samband med skönsbeskattningen.

Vid skönsbeskattning görs en samlad bedömning av skattens storlek. Det är endast beskattningsresultatet som beslutas och alltså inte underlaget för respektive skatt. Detta belyses av uttalandet i prop. 1993/1994 s. 210 f, där det sägs att någon uppdelning av in- och utgående moms inte ska göras. Motsvarande gäller för underlagen avseende avdragen skatt och arbetsgivaravgifter.

Som tidigare nämnts följer av SBL:s regeluppbyggnad att även skatteavdrag, till skillnad mot vad som tidigare gällde enligt UBL, får bestämmas skönsmässigt.

Bestämmelsen om skönsbeskattning är tillämplig såväl när den skattskyldige underlåtit att över huvud taget lämna några uppgifter om skatten som när han lämnat oriktig uppgift om skatt.

I de fall den skattskyldige inte tidigare lämnat någon skattedeclaration (nyföretagare) eller när andra tillförlitliga uppgifter för en beskattning saknas kan det vara svårt för SKM att fatta beslut om skönsbeskattning. Det gäller då för myndigheten att på grundval av

tillgängliga uppgifter, t.ex. de som lämnats i skatte- och avgifts anmälan samt uppgifter som inhämtats genom utredningen i ärendet, göra en realistisk uppskattning.

Ett nytt tredje stycke har lagts till. Av detta följer att skönsbeskattning enligt schablon i andra stycket tredje meningen inte får göras på grund av avlämnade förenklade skattedeclarationer. Om någon deklARATION inte har lämnats men SKM ändå fått kännedom om att ersättning för arbete betalats ut av en privatperson ska skatten kunna bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter men om en tillförlitlig beräkning inte kan göras på ett sådant sätt ska skatten kunna bestämmas endast efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit. Den skatt som redovisats tidigare i ”vanliga” skattedeclarationer avses däremot kunna läggas till grund för en senare beräkning av oredovisad skatt som den skattskyldige skulle haft rätt att redovisa i en förenklad skattedeklARATION. (Prop. 2000/01:7 s. 32).

11.4 Beslut om vissa debiteringsåtgärder (11 kap. 20 §)

SKM ska snarast efter det att ett beslut om omprövning eller ett beslut om taxeringsåtgärd enligt TL har meddelats göra den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller i de fall en domstol har meddelat ett beslut enligt SBL som är av betydelse för debitering av skatt. Det innebär att även allmän domstols beslut om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL föranleder beslut om vissa debiteringsåtgärder (jfr prop. 1996/97:100 s. 589).